



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## HT A:n toiminta X Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 3/2024

### Asian vireille tulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan (TILA) käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2024 suoritetussa laaduntarkastuksessa on havaittu HT A:n toimintaan liittyviä puutteita hänen suorittamassaan X Oy:n tilikauden 1.11.2021-31.10.2022 tilintarkastuksessa. A on antanut tilintarkastuksesta 31.3.2023 päivätyn vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

### A:n kuuleminen

A on 11.9.2024 saapuneessa vastineessaan kertonut tilintarkastajan urastaan ja tilintarkastusprosessistaan yleisesti sekä esittänyt nelisivuisen yksityiskohtaisen yhteenvedon siitä, miten hän on suorittanut laaduntarkastuksen kohteena olevan tilintarkastuksen.

A:ta on kuultu myös laaduntarkastuksen suorittamisen yhteydessä. Tilintarkastuslautakunta on ottanut nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsittelyssä huomioon A:n aikaisemmin PRH:n tilintarkastusvalvonnalle esittämät seikat.

### Muu aineisto

PRH:n tilintarkastusvalvonta on esittänyt tilintarkastuslautakunnalle tilintarkastusvalvonnan suorittamassa laaduntarkastuksessa käytetyn keskeisen aineiston.

### Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa HT A:lle varoituksen.

### Perustelut

Tilintarkastaja on toiminnassaan velvollinen noudattamaan ammattieettisiä periaatteita (tilintarkastuslain, TTL, 4 luvun 1 §) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4 luvun 3 §). TTL 4 luvun 12 §:n mukaan tilintarkastajan on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi. Toimintatapojen tulee sisältää riittävät periaatteet muun muassa riskienhallinnasta, sisäisestä vuosittain arvioitavasta laadunvalvonnasta ja toimeksiantoja koskevan aineiston toimeksiantokohtaisesta dokumentoinnista.

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu tarkastustyön dokumentointivelvollisuus. Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 230 (Tilintarkastusdokumentaatio) ohjeistaa yksityiskohtaisesti dokumentoinnin laatimista ja sisältöä sen varmistamiseksi, että tilintarkastusstandardissa ISA 200 määritellyt tilintarkastajan yleiset tavoitteet saavutetaan.

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista pidetään vakiintuneesti osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa.

Tilintarkastuslautakunta on ottanut A:n tilintarkastustoimenpiteiden ja tarkastusdokumentaation arvioinnissa huomioon, että tilintarkastetun yhtiön liikevaihto tarkastetulla tilikaudella on ollut noin 15 milj. euroa ja taseen loppusumma noin 13,5 milj. euroa

## **Tilintarkastuslautakunnan arvio A:n toiminnasta**

Laaduntarkastuksen tulosta koskevan päätöksen perusteluissa on todettu, että A:n tarkastustyö on erittäin puutteellista kaikissa tarkastustyön vaiheissa. Tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa on havaittu puutteita, jotka liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen useilla tilintarkastuksen eri osa-alueilla:

- aloitus- ja suunnittelutoimenpiteiden suorittamisessa
  - o tilintarkastussuunnitelman laadinnassa
  - o olennaisuuden määrittämisessä
  - o toimeksiannon ehdoista sopimisessa
- liikevaihdon tarkastamisessa
- aineellisten hyödykkeiden tarkastamisessa
- muiden tarkastustoimenpiteiden suorittamisessa
- pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastamisessa
- lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tarkastamisessa
- hallinnon tarkastamisessa
- päättämävaiheen toimenpiteiden suorittamisessa
  - o analyttisten toimenpiteiden suorittamisessa
  - o tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien tarkastamisessa
  - o johdon vahvistusilmoituskirjeen hankkimisessa
- tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen täydellisyyden sekä vertailutietojen tarkastamisessa.

### ***Aloitus- ja suunnittelutoimenpiteiden suorittaminen***

Tilintarkastuskansioon sisältyvää tilintarkastussuunnitelmaa ei ole laadittu kannanottotasoisesti. Tilintarkastussuunnitelmasta eivät käy ilmi olennaiset tilinpäätöserät, niille suunnitellut tilintarkastustoimenpiteet eikä niiden suunniteltu ajoitus ja laajuus. A ei ole myöskään dokumentoinut, miten hänen on ollut tarkoitus käsitellä väärinkäytösriskejä.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, miten A on päätenyt toimeksiannolle määrittämäänsä olennaisuuteen. Lisäksi hän ei ole määrittänyt erikseen tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta eikä rahamäärää, jota pienempien virheellisyyksien katsottaisiin olevan selvästi vähäpätöisiä.

Toimeksiannon ehdoista sopiminen ei ole todennettavissa. Tilintarkastuskansio ei sisällä allekirjoitettua toimeksiantokirjettä. Tilintarkastuskansio sisälsi allekirjoittamattoman toimeksiantokirjeen tilikaudelta 1.11.2014-31.10.2015. Tilintarkastuksen kohteena on tilikausi 1.11.2021-31.10.2022.

### ***Liikevaihdon tarkastaminen***

Tilintarkastuskansiosta ei ilmene, miten A on arvioinut tulouttamiseen liittyvää väärinkäytösriskiä. Tilintarkastusdokumentaatiota ei ole laadittu siten, että siitä saisi käsityksen

- suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta
- suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä
- tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista ja niitä koskevista johtopäätöksistä.

### ***Aineellisten hyödykkeiden tarkastaminen***

A ei ole kohdentanut tarkastustoimenpiteitä aineellisiin hyödykkeisiin tai toimenpiteet eivät ole todennettavissa tilintarkastusdokumentaation perusteella. Dokumentaation perusteella ei ole mahdollista arvioida, mitkä A:n tarkastamat tositteet ovat kohdistuneet aineellisten hyödykkeiden erään.

### ***Muiden tarkastustoimenpiteiden suorittaminen***

Tilintarkastuskansiosta ei ole todennettavissa tarkastustoimenpiteitä, joilla olisi hankittu riittävästi evidenssiä olennaisista tuloslaskelman tilinpäätöseristä. A:n suorittamasta tositetarkastuksesta ei ole todennettavissa, mitkä tarkastetuista tositteista ovat kohdistuneet ostovelkoihin. Veloista osakkaille ei ole hankittu lainkaan todennettavissa olevaa tilintarkastusevidenssiä.

### ***Pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastaminen***

A:n tilintarkastussuunnitelma ei ota huomioon riskiä siitä, että johto sivuuttaa kontrollit eikä hän ole suunnitellut ja suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä riskiin vastaamiseksi. Tilintarkastusdokumentaatiosta

ei ilmene, mitä tarkastustoimenpiteitä A on kohdistanut pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastamiseen. A ei ole riittävästi yksilöinyt tarkastamiaan tositteita ja suorittamiaan tarkastustoimenpiteitä, jotta hänen hankkimaansa evidenssiä olisi mahdollista arvioida dokumentaation perusteella.

#### ***Lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tarkastaminen***

A ei ole dokumentoinut tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten nimiä ja tietoja lähipiirisuhteiden luonteesta. Tilintarkastuskansioista ei ole myöskään todennettavissa, että hän olisi tiedustellut yhtiön johdolta lähipiiriin kuuluvista tahoista sekä lähipiirissä tilikauden aikana tapahtuneista muutoksista. Tilintarkastuskansioista ei ilmene, onko A tunnistanut ja tarkastanut lähipiirin kanssa tehtyjä liiketoimia. A ei ole esittänyt dokumentaatiota lähipiiritoimiin kohdistuneista tarkastustoimenpiteistä.

#### ***Päätämävaiheen toimenpiteiden suorittaminen***

A:n suorittamat päätämävaiheen analyttiset toimenpiteet eivät ole todennettavissa tilintarkastuskansiosta. A ei ole suorittanut tarkastustoimenpiteitä tilinpäätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin tai ne eivät ole todennettavissa dokumentaation perusteella. Hän ei ole siten hankkinut tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuvat tapahtumat, jotka edellyttäisivät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, on tunnistettu. Tilintarkastuskansio ei sisällä allekirjoitettua johdon vahvistusilmoituskirjettä, vaan ainoastaan allekirjoittamattoman luonnoksen johdon vahvistusilmoituskirjeestä tarkastettavalta tilikaudelta.

#### ***Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen täydellisyyden sekä vertailutietojen tarkastaminen***

Tilintarkastuskansio ei sisällä tilinpäätöksen tarkastuslistaa tai muuta dokumenttia, jonka perusteella olisi todennettavissa, että A on tarkastanut tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa esitettävien tietojen täydellisyyden. Myöskään vertailutietojen tarkastaminen ei ole todennettavissa tilintarkastuskansioon sisältyvistä dokumenteista.

#### ***Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat***

TTL 10 luvun 1 §:n mukaan huomautus on riittävä seuraamus, jos tilintarkastajan moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen. Jos edellä tarkoitettu menettely on sellainen, että huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus. Lain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat.

A:n tilintarkastusvalvonnalle esittämässä tarkastusdokumentaatioissa nyt kyseessä olevassa tilintarkastustehtävässä on olennaisia puutteita eikä se täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Mainitut puutteet A:n suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä ja niiden dokumentoinnissa antavat aiheutta vakavaan kritiikkiin. Mahdollisen haitan tai vahingon määrää tilintarkastuslautakunnan ei ole mahdollista arvioida. A on toimittanut häneltä pyydyt selvitykset tilintarkastusvalvonnalle asianmukaisesti. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajan puutteellista dokumentointia ei kuitenkaan voi korvata jälkikäteen valvonta-asiassa annetuilla selvityksillä.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että vaikka A:lle ei ole aikaisemmin määrätty TTL 10 luvussa tarkoitettuja seuraamuksia, ei huomautus ole riittävä seuraamus hänen menettelystään ottaen huomioon, että tilintarkastustoimenpiteissä ja niiden sekä evidenssin dokumentoinnissa havaitut puutteet kohdistuvat lukuisille tilintarkastuksen osa-alueille. Siten TTL 10 luvun 1 §:n 2 momentin mukaan A:lle on annettava varoitus.

## **Sovelletut säännökset**

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luku 1, 3 ja 12 §, 7 luku 2 ja 5 §, 10 luku 1 ja 7 §

## **Valitusoikeus**

A:lla on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

## **Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet**

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Mari Arala, Antti Fredriksson, Lasse Niemi, Pasi Päällysaho, Riikka Rannikko, Tiina Toivonen ja Eljas Vesterbacka

### **PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Pajamo

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pekka Virtamo

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta

Liite

Valitusosoitus