



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

KHT, JHT Marko Paasovaaran toiminta Ylivieskan kaupungin tilintarkastuksessa tilikaudella 1.1. – 31.12.2021

Tilintarkastuslautakunnan päätös 7.11.2023

Päätöksen diaarinumero: PRH/391/10000/2023

Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on havainnut puutteita KHT, JHT Marko Paasovaaran toiminnassa Ylivieskan kaupungin päävastuullisena tilintarkastajana tilikaudella 1.1. – 31.12.2021. Paasovaaralle vuonna 2022 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu puutteita tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa. Puutteet liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen:

- kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä konsernitilinpäätöksen tarkastamisessa
- tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuuden tarkastamisessa
- sisäisen valvonnan ja riskienhallinnon järjestämisen tarkastamisessa
- konsernivalvonnan järjestämisen tarkastamisessa
- valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen tarkastamisessa

PRH:n tilintarkastusvalvonta on tehnyt havainnot laaduntarkastuksessa 2022 ja tuonut asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi.

Tilintarkastajan selvitys

Paasovaara on vuonna 2022 suoritetun laaduntarkastuksen yhteydessä kommentoinut laaduntarkastuksen havaintoja ja hänelle esitettyjä kysymyksiä. Antamissaan selvityksissä Paasovaara on selostanut suorittamiaan tarkastustoimenpiteitä ja pitänyt niitä riittävinä. Tilintarkastuslautakunta on tämän tutkinta-asian käsittelyn yhteydessä ottanut huomioon Paasovaaran esittämät seikat.

Paasovaara on lisäksi 30.4.2023 antanut tämän tutkinta-asian käsittelyä varten PRH:n tilintarkastusvalvonnalle kommentit, jossa hän on viitannut aikaisemmin PRH:n tilintarkastusvalvonnalle laaduntarkastuksen yhteydessä esittämiinsä seikkoihin. Paasovaara on katsonut, että hänen toimintansa täyttää julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vaatimukset. Paasovaaralla on koko hänen tilintarkastajan uran ajan ollut tarkastuskohteena pienet ja keskisuuret yritykset ja pienet ja keskisuuret julkishallinnon organisaatiot. Hänelle on muodostunut hyvä käsitys asianmukaista työskentelytavoista ja dokumentointia koskevista vaatimuksista, jotka myös valvova viranomainen on aikaisemmin hyväksynyt.

Paasovaaran mukaan on yleisesti tiedossa, että pienissä kunnissa käytössä olevat tarkastuspäivät ovat rajalliset. Kaikki tarkastuksen ammattilaiset tietävät, että vuodesta 1996 alkaen suhteellisen vakiintuneilla pienten kuntien tarkastukseen käytettävällä työmäärällä/resurssilla ei pystytä tekemään sellaista tarkastustyön dokumentointia, jota PRH:n laaduntarkastaja on yllättäen ja aiemmista poiketen vaatinut vuoden 2022 laaduntarkastuksessa.

Paasovaara on mielestään suorittanut Ylivieskan kaupungin tilintarkastuksen alan vakiintuneiden käytäntöjen mukaisesti ja asianmukaisesti. Laaduntarkastuksen virheellisiä tuloksia ei tule käyttää välineenä muuttaa alan vakiintuneita käytänteitä eikä laaduntarkastuksen virheellisiä tuloksia voida soveltaa takautuvasti. Tilintarkastajan oikeusturvan kannalta on ongelmallista, mikäli tilintarkastajalle

voitaisiin määrätä seuraamus sen perusteena olevaa toimea myöhemmin tehdyn linjauksen tai käytännön muuttamisen perusteella. Tilintarkastajan oikeusturva edellyttää myös sitä, ettei tilintarkastajaan kohdisteta seuraamuksia epäselvässä tai tulkinnanvaraisessa tilanteessa. Ratkaistessaan tutkinta-asiaa tilintarkastuslautakunnan tulee Paasovaaran mielestä käyttää kaikkea PRH:n tilintarkastusvalvonnalle toimitettua tietoa ja materiaalia, koska tilintarkastusdokumentaatiossa on viittauksia ja ristiviittauksia kaikkeen materiaaliin, josta muodostuu tarkastuksen kokonaiskuva.

Muu aineisto

PRH:n tilintarkastusvalvonta on esittänyt tilintarkastuslautakunnalle tilintarkastusvalvonnan vuonna 2022 suorittamassa laaduntarkastuksessa käytetyn keskeisen yhteenvetoaineiston.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa Paasovaaralle varoituksen.

Perustelut

1 Tapahtumien kulku

Paasovaara on toiminut Ylivieskan kaupungin tilikauden 1.1.–31.12.2021 päävastuullisena tilintarkastajana. Paasovaara on antanut tilintarkastuksesta 24.5.2022 päivätyn ehdollisen tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomuksessa Paasovaara on esittänyt tarkastuksen tuloksena, että tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti, ja että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan tilikauden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. Lisäksi Paasovaara on tilintarkastuskertomuksessa puoltanut tilinpäätöksen vahvistamista. Tilintarkastuskertomuksen lausunto-osassa Paasovaara on todennut: ”Esitämme vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta edellyttäen, että valtuusto hyväksyy tarkastuksen tuloksena mainitut talousarviopoikkeamat.”

2 Tilintarkastuslautakunnan arvio Paasovaaran toiminnasta

Paasovaaran toiminnassa on puutteita Ylivieskan kaupungin tilikauden 1.1.–31.12.2021 tilintarkastuksessa seuraavasti.

2.1 Kirjanpito, tilinpäätös ja konsernitilinpäätös

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilintarkastuksen hankkiakseen kohtuullisen varmuuden lausuntonsa perustaksi. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan tulee muun muassa hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyyttä.

Tilintarkastuskansioista ei ilmene, onko Paasovaara hankkinut riittävästi tilintarkastusevidenssiä seuraavista olennaisista tilinpäätöseristä/ tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista:

- maksutuotot
- palkat ja palkkiot
- avustukset
- vuokratulot
- myyntisaamiset ja
- siirtosaamiset.

Tilintarkastuskansioista ei ilmene, onko Paasovaara suorittanut tarkastustoimenpiteitä, koska ne eivät ole todennettavissa tilintarkastuskansiosta.

Tilinpäätöksen liitetietojen mukaan korkojohdannaisten negatiivinen käypä arvo ylittää toimeksiannolle määritetyn kokonaisolennaisuuden yli 11-kertaisesti. Käypä arvo on esitetty vain liitetiedoissa. Kaupungilla oli tilinpäätöksen 2021 taseessa kattamatonta alijäämää, joka tulee kattaa vuoden 2023 loppuun mennessä. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, että tarkastuksessa olisi arvioitu sopimusten suojaavuutta ja mahdollisuutta esittää sopimukset vain liitetiedoissa kirjaamatta negatiivista

käypää arvoa kuluksi. Tilinpäätöksen liitetietojen mukaan kyseessä on lainakannan suojaus, jolloin on yksittäisen lainan suojausta todennäköisempää, että sopimusten käsittely kirjanpidollisesti suojaavina/vain liitetiedoissa ei ole voimassa olevan kirjanpitosäännösten mukaan mahdollista. Lainojen tai korkojohdannaisen sopimukset eivät sisälly tilintarkastusdokumentaatioon, joten sopimusten suojaavuutta ei ole dokumentaation perusteella mahdollista arvioida.

Konsernitilinpäätöksen tarkastuksen dokumentaatio on suppeaa. Dokumentaatiosta ei ole todennettavissa tarkastustoimenpiteet, joiden kohteena ovat:

- - konserniyhdistelyiden oikeellisuus
- - olennaisten eliminointi- ja oikaisukirjausten oikeellisuus
- - laskutoimitusten oikeellisuus
- - konsernitilinpäätöksen tositeaineiston asianmukaisuus
- - konsernitilinpäätöstä koskevan tiedonsiirron oikeellisuus (konsernilaskelmat vs. tilinpäätös).

Konsernitilinpäätöksen tarkastuksessa Paasovaara on käyttänyt tarkastuslistaa konsernitilinpäätöksen laadintaa ja sisältöä koskevista aiheista. Hän on merkinnyt listaan rastilla aiheita käsitellyksi. Lisäksi tilintarkastuskansioon sisältyy asiakkaan laatimia konsernitilinpäätöksen laskelmia ja tositteita, näistä vain omistuksen eliminoinnin tositteissa on tarkastusmerkintöjä. Paasovaaran toiminta ei ole julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista

2.2 Tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuus

Toimintakertomuksen ja liitetietojen oikeellisuuden tarkastus ei ole suurelta osin todennettavissa. Tilintarkastusdokumentaatioon sisältyy tarkastusmerkinnöin varustettu tilinpäätös. Toimintakertomuksen tiedoissa ja liitetiedoissa on vain yksittäisiä tarkastusmerkintöjä, jotka todentavat tietojen oikeellisuuden tarkastusta. Paasovaaran toiminta ei ole julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista

2.3 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen

Tilintarkastuskertomuksessa Paasovaara on esittänyt tarkastuksen tuloksena, että sisäinen valvonta on järjestetty asianmukaisesti.

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan tulee dokumentoida käsitys kunnan sisäisestä valvontaympäristöstä, tietojärjestelmistä ja kontrollien toimivuuden seurannasta sekä eri tarkastusvaiheiden yhteydessä muodostamansa kokonaiskäsitys sisäisen valvonnan järjestämisestä. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan tulee myös ottaa huomioon kokonaisarviota tehdessään kunnan johdon toimintakertomuksessa antama selvitys kunnan sisäisen valvonnan järjestämisestä sekä arvioida annetun selvityksen paikkansa pitävyyttä. Lisäksi sisäisen valvonnan järjestämistä voidaan tarkastaa osana olennaisiin tilinpäätöseriin liittyvien toimintaprosessien läpikäynnin ja prosessiin muodostettujen kontrollien tarkastuksen yhteydessä.

Tilintarkastusdokumentaation mukaan Paasovaara on perehtynyt sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeeseen sekä dokumentoinut yleisellä tasolla sisäisestä valvontaympäristöstä muodostetun käsityksen.

Olennaisten toimintaprosessien kontrollien toimivuutta on käsitelty ostolaskujen, kassamaksujen sekä pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen data-analyysissä. Data-analyysin perusteella tehty aineiston tarkastustoimenpiteet ja johtopäätökset kontrollien toimivuudesta eivät kuitenkaan ole pääosin todennettavissa. Tietojärjestelmistä tilintarkastusdokumentaatiossa on todettu, että taloushallinnon järjestelmillä on olennainen merkitys ja kirjanpitojärjestelmä on nimetty.

Laaduntarkastusta varten antamallaan vastineella Paasovaara on todennut, että tietojärjestelmien osalta prosessi ja ympäristö on kartoitettu toimeksiantosuhteen alussa, jonka jälkeen ei ole tullut olennaisia muutoksia. Paasovaara ei ole kuitenkaan toimittanut tehdyn kartoituksen dokumentaatiota PRH:n tilintarkastusvalvonnalle. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, mitä tarkastustoimenpiteitä riskienhallinnan järjestämiseen on kohdistettu riskienhallinnan ohjeistukseen perehtymisen lisäksi. Paasovaaran toiminta ei ole julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista

2.4 Konsernivalvonnan järjestäminen

Tilintarkastuskertomuksessa Paasovaara on esittänyt tarkastuksen tuloksena, että konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti. Konsernivalvonnan tarkastustoimenpiteet ja johtopäätökset eivät ole pääosin todennettavissa. Saadun evidenssin määrä ei voida kaikilta osin arvioida.

Konsernivalvonnan tarkastustoimenpiteistä on todennettavissa osana hallinnon tarkastusta konserniyhteisöjä käsittelevien päätösten lukeminen, mutta ei johtopäätökset läpikäytyjen päätösten vaikutuksesta konsernivalvonnan tarkastukseen.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, onko tilintarkastaja julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan arvioinut esimerkiksi sitä

- onko kunnan ohjeissa määritellyt konsernijohtoon tehtävät toteutettu
- millaisia konserniohjeita emon on konserniyhtiöille antanut ja miten on varmistettu, että ohjeet on huomioitu yhtiöiden päätöksenteossa
- millaisia ohjeita on annettu tytäryhtiöiden päättävissä elimissä toimiville emon edustajille ja miten niiden noudattamista on valvottu
- onko edellytetty selvityksiä poikkeamille tytäryhtiöiden tavoitteiden toteutumisessa
- ovatko tytäryhtiöiden raportointivelvoitteet toteutuneet konserniohjeessa määritellyllä tavalla.

Laaduntarkastusta varten antamallaan vastineella Paasovaara on kertonut, että konsernivalvonnan tarkastusta on tehty päätösten tarkastuksen lisäksi osana tytäryhtiöiden tarkastusta. Paasovaara on kertonut osallistuneensa tarkastuslautakunnan kokouksiin, joissa on käsitelty jotakin konserniin/konsernin ohjaukseen liittyviä asioita. Edellä mainittuja tarkastustoimenpiteitä tai niistä tehtyjä johtopäätöksiä ei ole dokumentoitu tilintarkastuskansioon eikä dokumentaatiota ole toimitettu PRH:n tilintarkastusvalvontaan. Paasovaaran toiminta ei ole julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista

2.5 Valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen oikeellisuuden tarkastaminen

Kuntalain mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita. Tilintarkastuskertomuksessa Paasovaara on esittänyt tarkastuksen tuloksena, että valtionosuuksien perusteista annetut tiedot ovat oikeita.

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan tulisi tarkastaa valtionosuuksien perustaksi annettujen tietojen oikeellisuutta niiden luotettavuuden varmistamiseksi. Valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen tarkastamisesta on erillinen suositus.

Paasovaaran tilintarkastusdokumentaation mukaan valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen oikeellisuuden tarkastus on suppeaa. Dokumentaatiosta ei ilmene, että Paasovaara olisi tarkastanut kuntien tietojen keruusta esimerkiksi yksittäisistä tehtävaluokista ilmoitettujen tietojen oikeellisuutta, tai että hän olisi tarkastanut ilmoitetuista volyymitiedoista korotettujen valtionosuuksien perusteena olevien tietojen oikeellisuutta julkishallinnon hyvään tilintarkastustapaan kuuluvan suosituksen mukaisesti. Paasovaaran toiminta ei ole julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista

3 Yhteenveto

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Paasovaaran suorittamat tilintarkastustoimenpiteet Ylivieskan kaupungin tilintarkastuksessa tilikaudella 1.1. – 31.12.2021 eivät ole olleet riittäviä ja hänen tilintarkastusdokumentaationsa on puutteellinen edellä kohdissa 2.1 – 2.5 kerrotuin tavoin. Puutteet tarkoittavat, että Paasovaaran toiminta ei ole julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista. Tilintarkastuslautakunta ei aseta Paasovaaran toiminnan arvioinnissa takautuvia, kiristettyjä vaatimuksia, vaan tulkitsee julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa ajankohdan vaatimusten mukaisesti. Tilintarkastuslautakunnan on määrättävä Paasovaaralle tilintarkastuslain 10 luvun mukainen seuraamus.

Seuraamuksen määrittämisessä huomioon otettavat seikat

Tilintarkastuslautakunta on ottanut seuraamuksesta päättäessään huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat ja tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:ssä mainitut seikat. Paasovaara on toiminut yhteistyössä PRH:n tilintarkastusvalvonnan kanssa valvonnan toteuttamiseksi. Tilintarkastuslautakunta on antanut Marko Paasovaaralle varoituksen päätöksessään 8.10.2019 (PRH/431/10000/2018), joka on tullut

lainvoimaiseksi 7.1.2020. Tuolloin annettu varoitus on seurannut erilaisesta laiminlyönnistä kuin mistä nyt on kyse. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Paasovaaran toiminnassa havaittujen puutteiden lukuisuuden ja niiden vakavuuden johdosta huomautus ei ole riittävä seuraamus. Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n nojalla tilintarkastuslautakunnan on perusteltua antaa Paasovaaralle varoitus.

Sovelletut säännökset

Perusteluissa mainitut ja tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luku 1 §, 7 luku 2 ja 5 §

Laki julkishallinnon ja talouden tilintarkastuksesta (1142/2015) 1 ja 6 §

Kuntalaki (410/2015) 113 §, 123 § ja 125 §

Valitusoikeus

Asianosaisella on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen valitusosoituksen mukaisesti.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (pj), Jussi Heiskanen (varapj), Ari Ahti, Mari Arala, Antti Fredriksson, Lasse Niemi, Riikka Rannikko ja Anders Tallberg

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Pajamo

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo

Esittelijä

tilintarkastusvalvonta@prh.fi

Liite

Valitusosoitus