



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

KHT Asko Vuorenalustan menettely VTA Tekniikka Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 13.2.2024

Päätöksen diaarinumero: PRH/2290/10000/2023

Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2023 suoritetussa laaduntarkastuksessa on havaittu KHT Asko Vuorenalustan (jatkossa myös "tilintarkastaja") toimintaan liittyviä puutteita VTA Tekniikka Oy:n (jatkossa myös "yhtiö") tilikauden 1.1.2021–31.12.2021 tilintarkastuksessa. Vuorenalusta on antanut tilintarkastuksesta 22.6.2022 päivätyn vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

Kuuleminen

Vuorenalustalle on hallintolain (434/2003) 34 §:n mukaisesti varattu tilaisuus tulla kuulluksi tutkinta-asiassa. Vuorenalusta on päivämäärällä 3.1.2024 antanut asian johdosta kirjallisen lausuman.

Vuorenalusta on lausumassaan kuvannut laaduntarkastuksen suorittamista. Vuorenalusta kertoo, että hän on noudattanut tilintarkastuksessa kaikilta osin hyvää tilintarkastustapaa ja ammatillista harkintaa sekä hankkinut riittävästi tilintarkastusevidenssiä suoritettun tilintarkastuksen todentamiseksi. Vuorenalusta kertoo, että hänellä on pitkä kokemus tarkastuskohteesta ja tilintarkastajana toimimisesta. Lisäksi tilintarkastaja kertoo hyödyntäneensä aikaisempien tilikausien tarkastuksista saamiaan tietoja ja kokemuksia.

Vuorenalusta kertoo, että hän on tarkastanut yhtiön liikevaihtoa riittävästi ja oikeiksi katsomillaan tavoilla, jotta on voinut varmistua siitä, ettei liikevaihdossa ole olennaista virheellisyttä. Lisäksi hän kertoo, että on tarkastanut vaihto-omaisuutta, sen arvostusta ja olemassaoloa, jotta on voinut varmistua siitä, ettei vaihto-omaisuudessa ole olennaisia virheitä tai puutteita. Myös tilintarkastussuunnitelma on laadittu ja olennaisuus on määritetty hänen laillan toimivalle tilintarkastajalle sopivalla tavalla.

Vuorenalustan mukaan tilintarkastusvalvonta ei ole riittävästi ottanut huomioon hänen tapaansa toimia tilintarkastajana. Vuorenalusta kertoo toimivansa yksin, hän ei ole yhteisön palveluksessa eikä hän käytä apulaisia, mistä johtuu, että hänen käyttämänsä tarkastusmenetelmät ja dokumentointitavat poikkeavat yhteisöjen käyttämisestä.

Vuorenalustaa on lisäksi kuultu laaduntarkastuksen suorittamisen yhteydessä. Tilintarkastuslautakunta on ottanut nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsittelyssä huomioon Vuorenalustan aikaisemmin tilintarkastusvalvonnalle esittämät selvitykset.

Muu aineisto

Tilintarkastuslautakunnalla on ollut käytettävissään tilintarkastusvalvonnan suorittamassa laaduntarkastuksessa käytetty aineisto keskeisiltä osin.

Uusintatarkastus

Vuorenalustan laaduntarkastusta päätettiin 19.3.2019 annetulla päätöksellä jatkaa uusintatarkastuksella. Vuorenalustan laaduntarkastuksen kohteena vuonna 2023 on ollut sama tilintarkastustoimeksianto kuin vuonna 2019.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT Asko Vuorenalustalle huomautuksen.

Perustelut

Tilintarkastaja on toiminnassaan velvollinen noudattamaan tilintarkastuslain (1141/2015, jatkossa myös "TTL") ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3).

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.

Tilintarkastuslautakunnan arvio Vuorenalustan toiminnasta

Tilintarkastuslautakunta on ottanut Vuorenalustan tilintarkastustoimenpiteiden ja tarkastusdokumentaation arvioinnissa huomioon, että tarkastuksen kohteena on ollut keskikokoisyrittäjä, jonka tilinpäätöksen 31.12.2021 mukaan taseen loppusumma on ollut 26 miljoonaa euroa, liikevaihto on ollut 36,5 miljoonaa euroa ja yhtiön palveluksessa on ollut keskimäärin 77 henkilöä tilikauden aikana.

Vuorenalustan suorittamassa yhtiön tilikauden 1.1.2021–31.12.2021 tilintarkastuksessa on havaittu olennaisia puutteita seuraavissa osa-alueissa:

- liikevaihdon tarkastamisessa;
- vaihto-omaisuuden tarkastamisessa;
- olennaisuuden määrittämisessä; ja
- tilintarkastussuunnitelmassa.

Liikevaihdon tarkastaminen

Tilintarkastusdokumentaation perusteella ei ole mahdollista arvioida tilintarkastajan hankkiman tilintarkastusevidenssin määrää liikevaihdon tapahtumisesta ja oikeellisuudesta, sillä tilintarkastaja ei ole yksilöinyt kaikkia tarkastamiaan tositteita. Tilintarkastusdokumentaatioissa ei ole riittävän yksityiskohtaisesti kuvattu suoritettuja tilintarkastustoimenpiteitä, minkä vuoksi ei ole mahdollista arvioida, onko tilintarkastaja hankkinut yhtiön ulkopuolista tilintarkastusevidenssiä. Liikevaihdon tarkastamiseen tehty työ ei suurimmaksi osaksi ole todennettavissa.

Tilintarkastusdokumentaation perusteella tilintarkastaja on käynyt läpi myyntiprosessia ja myyntijärjestelmää yhdessä yhtiön edustajan kanssa. Dokumentaatioissa ei ole yksilöity, minkä myyntitransaktion tilintarkastaja on käynyt läpi järjestelmässä. Myöskään myyntijärjestelmän läpikäyntiä ja järjestelmän testausta ei ole dokumentoitu. Tarkastustyö ei ole siten todennettavissa.

Tilintarkastusdokumentaation perusteella tilintarkastaja on pistokokein käynyt läpi tilikauden aikaisia myyntilaskuja tietokoneen näytöltä ja tarkastanut laskujen perustana ollutta aineistoa, kirjanpitolähtökäsitteitä ja laskujen maksamista sekä muutamia isompia myyntilaskuja. Tilintarkastaja ei ole yksilöinyt muita tarkastamiaan myyntitapahtumia tai kuvannut muita suorittamiaan tarkastustoimenpiteitä. Myöskään laskujen perusteena ollutta aineistoa ei ole yksilöity. Dokumentaation perusteella ei ole kaikilta osin mahdollista arvioida tilintarkastajan hankkiman evidenssin määrää eikä tilintarkastajan suorittamien tarkastustoimenpiteiden antaman evidenssin määrää.

Vaihto-omaisuuden tarkastaminen

Tilintarkastajan suorittamat tarkastustoimenpiteet vaihto-omaisuuden olemassaolon ja arvostuksen tarkastukseen eivät ole todennettavissa. Tilintarkastaja ei ole osallistunut inventointiin. Dokumentaation

mukaan tilintarkastaja on vaihtoehtoisilla menetelmillä, vaihto-omaisuusjärjestelmää tutkimalla ja tarkastamalla pyrkinyt saamaan riittävän varmuuden varaston oikeellisuudesta ja järjestelmän toimivuudesta.

Dokumentaation perusteella tilintarkastaja on pyrkinyt varmistumaan siitä, että vaihtoomaisuus inventoidaan olennaisilta osin kokonaan tilikauden aikana. Tilintarkastuskansio sisältää kopion yhdestä vaihto-omaisuuden inventointia koskevasta sivusta. Työpapereihin tehtyjen merkintöjen mukaan tilintarkastaja on käynyt tarkastuksessa läpi inventaarilistoja ja on tutkinut varaston hinnoittelua pistokokein. Tilintarkastusdokumentaatiota ei kuitenkaan ole laadittu riittävän yksityiskohtaisesti, jotta sen perusteella olisi mahdollista saada käsitys tilintarkastajan suorittamien vaihtoehtoisten tarkastustoimenpiteiden sisällöstä. Inventointilistojen läpikäyminen ei myöskään tuota riittävästi evidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta, oikeellisuudesta ja täydellisyydestä. Tilintarkastajan suorittamien tarkastustoimenpiteiden todentaminen ei ole dokumentaation perusteella mahdollista.

Olennaisuuden määrittäminen

Tilintarkastuskansiosta ei ilmene toimeksiannolle kokonaisuutena määritettyä olennaisuutta. Tilintarkastaja ei ole määrittänyt erikseen tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta eikä rahamäärää, jota pienempien virheellisyyksien katsottaisiin olevan selvästi vähäpätöisiä.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ilmenee, että tilintarkastaja on yleisellä tasolla dokumentoinut olennaisuuden määrittämisessä huomioitavia seikkoja. Dokumentaatiosta ei ilmene, miten tilintarkastaja on soveltanut dokumentoimaansa olennaisuuden määrittämistä koskevaa teoriaa käytännössä. Dokumentaation mukaan tilintarkastaja on tapauskohtaisesti harkinnut, onko jokin euromäärä tai muu seikka olennainen ja vaatiiko se toimenpiteitä.

Tilintarkastussuunnitelman laatiminen

Tilintarkastaja ei ole laatinut riittävän yksityiskohtaista ja kannanottotasoista tilintarkastussuunnitelmaa, josta kävisi ilmi suunnitellut tilintarkastustoimenpiteet ja niiden suunniteltu ajoitus sekä laajuus.

Tilintarkastusdokumentaatioon on liitetty työpaperi, jossa käsitellään yleisellä tasolla riskienarvioinnin peruskäsitteitä ja arvioitavia asioita. Työpaperi on laadittu yleisellä tasolla, eikä siitä ilmene toimeksiantokohtaista arviota suunnitelluista toimenpiteistä ja niiden ajoituksesta. Dokumentaation perusteella ei ole mahdollista muodostaa käsitystä esimerkiksi siitä, minkä erien tilintarkastaja on arvioinut sisältävän olennaisen virheellisyyden riskin, mitä tilinpäätöskannanottoja kyseisiin riskeihin sisältyy ja mitä toimenpiteitä tilintarkastaja on suunnitellut kyseisiin riskeihin vastaamiseksi.

Yhteenveto

Vuorenalustan tilintarkastusvalvonnalle esittämässä tarkastusdokumentaatioissa nyt kyseessä olevassa tarkastustehtävässä on merkittäviä puutteita eikä se täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Myös Vuorenalustan menettelyssä riittävän tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisessa on ollut puutteita. Vuorenalustan tilintarkastuksessa havaitut puutteet merkitsevät poikkeamista hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista (TTL 4:3).

Seuraamuksen määrittämisessä huomioon otettavat seikat

Tilintarkastuslain 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.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Vuorenalustan tilintarkastuksessa havaitut puutteet antavat aihetta kritiikkiin. Vuorenalustalle ei ole aikaisemmin määrätty TTL 10 luvussa tarkoitettuja seuraamuksia. Asiaa kokonaisuutena arvioiden tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan huomautus on riittävä seuraamus Vuorenalustan menettelystä.

Sovellettavat säännökset

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

Valitusoikeus

Asianosaisella on oikeus valittaa päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Ari Ahti, Mari Arala, Lasse Niemi, Lasse Oulasvirta, Riikka Rannikko, Anders Tallberg ja Tiina Toivonen

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Pajamo

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Wille Korhonen

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta