



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

JHT A:n ja tilintarkastusyhteisö B Oy:n toiminta X kunnan tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 5/2024

Päätöksen diaarinumero: 5/2024

Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2023 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu JHT A:n toimintaan liittyviä puutteita X kunnan tilikauden 1.1.–31.12.2022 tilintarkastuksessa.

Tilintarkastuslautakunta oli päätöksellään 19.3.2024 hylännyt JHT A:n 12.1.2024 päivätyn oikaisuvaatimuksen, jolla A oli hakenut muutosta laaduntarkastuksen päätökseen.

Tilintarkastajan kuuleminen

JHT A:lle on hallintolain (434/2003) 34 §:n mukaisesti varattu tilaisuus tulla kuulluksi tutkinta-asiassa. A on päivämäärällä 16.9.2024 toimittanut tilintarkastusvalvonnalle asian johdosta kirjallisen lausuman.

A lausumassaan viitannut aiempiin vastauksiinsa, PRH:lle toimitettuun aineistoon sekä oikaisuvaatimukseensa. A on lisäksi kertonut, että PRH:lle hänen toimittamastaan kattavasta tilintarkastusaineistosta sekä työkirjaexcelistä pitäisi jokaisen alalla toimivan tilintarkastajan pystyä toteamaan, että tilintarkastusevidenssiä on hankittu kattavasti joka osa-alueelta ja dokumentointi on ollut vähintään riittävää. Jokainen alalla toimiva tilintarkastaja ymmärtää, että jos työkirjaan merkitään asia tarkastetuksi esimerkiksi rastilla, on asia tarkastettu ja tarpeen mukaan ulkopuolisen mahdollista varmistaa asia tilintarkastuskansiosta löytyvästä aineistosta.

A on kertonut, että missään vaiheessa laaduntarkastusta ei ole tuotu esiin, että tarkastuksen tulokset olisivat olleet puutteellisia tai virheellisiä: Ainoastaan PRH:n laaduntarkastuksen näkemys hankitusta evidenssistä ja dokumentaatiosta on poikennut laaduntarkastuksen kohteen näkemyksestä sekä julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta.

A on kertonut, että hän oli edellisen kerran vuonna 2017 laaduntarkastuksen kohteena, jolloin PRH:n laaduntarkastaja erityisesti kehui kattavaa dokumentointia. Työtavoissa tai julkishallinnon hyvässä tilintarkastustavassa ei ole kuitenkaan tapahtunut merkittäviä muutoksia laaduntarkastuksien 2017 ja 2023 välillä, joten A pitää hyvin erikoisena, että aiemmin laaduntarkastuksessa huomautuksitta läpikäytyt työmenetelmät ja dokumentointitavat ovat yhtäkkiä muuttuneet puutteellisiksi vuonna 2023 tehdyssä laaduntarkastuksessa. Laaduntarkastuksen kohteella tulee olla jonkinlaista luottamuksensuojaa PRH:n toimintatapoihin eri vuosina.

A:ta oli lisäksi kuultu laaduntarkastuksen suorittamisen yhteydessä tilintarkastusvalvonnassa, jolloin hän oli antanut vastineensa. A oli lisäksi laaduntarkastuksen hylätty -tulosta koskevassa oikaisuvaatimuksessaan ja sen täydennyksessä esittänyt tilintarkastuslautakunnalle käsityksensä laaduntarkastuksen havainnoista. Tilintarkastuslautakunta on ottanut nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsittelyssä huomioon A:n aikaisemmin tilintarkastusvalvonnalle sekä tilintarkastuslautakunnalle esittämät seikat.

Tilintarkastusyhteisön selvitys

Tilintarkastusyhteisö B Oy on 16.9.2024 antamassaan selvityksessä vastannut tilintarkastusvalvonnan esittämiin kysymyksiin toimeksiannon resursoinnista ja päävastuullisen tilintarkastajan toiminnan valvonnasta. Tilintarkastusyhteisö kertoo valvoneensa päävastuullisen tilintarkastajan toimintaa kyseisen tilintarkastustoimeksiannon suorittamisessa seuraamalla muun muassa toimeksiantoon käytettyjä henkilöresursseja ja käytettävää aikaa. Tilintarkastustoimeksiantoja valvotaan muun muassa tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän kautta.

Käytännössä tilintarkastusyhteisön toimitusjohtaja on ollut päävastuullinen tilintarkastaja, joten päävastuullisen tilintarkastajan toiminta on ollut tilintarkastusyhteisön tiedossa.

Tilintarkastusyhteisö kertoo korostaneensa jatkuvasti kaikille työntekijöilleen, että heidän tulisi tehdä työpaperit/tarkastustoimenpiteet julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja vaatineensa työntekijöitään käymään läpi ajantasaiset ohjeet ja suositukset.

Tilintarkastusyhteisö kertoo, että toimeksiannon suorittamiseen on ollut riittävät ja asianmukaiset resurssit. Päävastuullinen tilintarkastaja on vastannut tarkastuksen organisoinnista käyttäen apunaan kokeneita tarkastusryhmän jäseniä. Tilintarkastusyhteisön työntekijät ovat tietoisia, että heillä on välittömästi velvollisuus olla yhteydessä tilintarkastusyhteisöön ja pyytää lisää resursseja, jos vaikuttaa siltä, etteivät käytettävissä olevat resurssit ole riittävät. Kukaan tarkastusryhmän jäsenistä ei tuonut esille, etteikö toimeksiannon hoitamiseen olisi ollut riittäviä resursseja.

Tilintarkastusyhteisö B Oy on antamassaan selvityksessä lisäksi kertonut, että lukuisat päävastuullisen tilintarkastajan laaduntarkastuksessa esiintuodut puutteellisuudet eivät perustu julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vaatimuksiin, eivätkä alalla vakiintuneisiin normaaleihin käytäntöihin.

Tilintarkastusyhteisö on lisäksi vedonnut siihen, että päävastuullinen tilintarkastaja oli ollut edellisen kerran laaduntarkastukseen kohteena 2017, jolloin PRH:n laaduntarkastaja erityisesti kehui päävastuullisen tilintarkastajan tekemää dokumentointia.

Muu aineisto

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

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa JHT A:lle varoituksen. Tilintarkastusyhteisö B Oy:n toiminnan tutkinta ei anna aihetta toimenpiteisiin.

Perustelut

JHT A on toiminut päävastuullisena tilintarkastajana X kunnan tilikauden 1.1.–31.12.2022 tilintarkastuksessa. JHT A on antanut tilintarkastusyhteisö B Oy:n nimissä 31.5.2023 päivätyn tilintarkastuskertomuksen.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015) 1 §:ssä säädetään, että lakia sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen siltä osin kuin muussa laissa ei toisin säädetä. Saman lainkohdan toisen momentin perusteella julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen sovelletaan, mitä tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 1 §:ssä säädetään. Tilintarkastajan on siten suoritettava julkishallinnon ja -talouden tilintarkastus ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastustehtävää suorittaessaan tilintarkastajan on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa (laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1142/2015, 6 §). Vaatimus noudattaa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa kunnan tilintarkastuksessa ilmaistaan kuntalain (410/2015) 123 §:ssä.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilintarkastuksen hankkiakseen kohtuullisen varmuuden lausuntonsa perustaksi. Kunnan tilintarkastajan

tulee hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyyttä, ja siitä, että kunnan hallintoa ja taloutta ei ole hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa velvoittaa tilintarkastajan siihen, että tilintarkastajan on koottava tai laadittava työpaperit, jotka todentavat suoritettujen tarkastusten ja luovat edellytykset tarkastusten laadunvarmistukselle (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa - Suomen tilintarkastajat ry, suosituksia 3/2020, s. 20. Vastaava asia on todettu myös päivitetystä versiossa Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa - Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2024, s. 26.).

Tilintarkastuslautakunnan arvio JHT A:n toiminnasta

JHT A:n suorittamassa X kunnan tilikauden 1.1.–31.12.2022 tilintarkastuksessa on havaittu puutteita tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa. Puutteet ovat liittyneet tarkastustoimenpiteiden tai evidenssin todennettavuuteen:

- kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastamisessa
- pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastamisessa
- tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuuden tarkastamisessa
- julkisten hankintojen tarkastamisessa
- sisäisen valvonnan asianmukaisen järjestämisen tarkastamisessa
- konsernivalvonnan asianmukaisen järjestämisen tarkastamisessa
- valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen tarkastamisessa.

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastaminen

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, onko tilintarkastaja hankkinut tilintarkastusevidenssiä seuraavista olennaisista tilinpäätöseristä, tai niitä koskevat tilintarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa:

- maksutuotot (3,5 miljoonaa euroa)
- henkilöstökulut (34,2 miljoonaa euroa)
- palvelujen ostot (33,0 miljoonaa euroa)
- aineet, tarvikkeet ja tavarat (4,3 miljoonaa euroa)
- avustukset (3,1 miljoonaa euroa)
- poistot (3,3 miljoonaa euroa)
- pysyvien vastaavien aineelliset hyödykkeet (52,2 miljoonaa euroa) ja sijoitukset (26,6 miljoonaa euroa)
- lainat (37,9 miljoonaa euroa)
- ostovelat (3,3 miljoonaa euroa)
- siirtovelat (5,4 miljoonaa euroa).

Tilintarkastajan toimeksiannolle määrittämä kokonaisolennaisuus on ollut noin 2,5 miljoonaa euroa.

Tilintarkastusvalvonnalle lähetettyyn aineistoon on sisällynyt vain vähän tilinpäätöserien tarkastusdokumentaatiota. Dokumentaatioon sisältyy asiakkaan laatimaa kirjanpito- ja tilinpäätösaineistoa, mutta näihin ei ole tehty tarkastusmerkintöjä. Muissa työpapereissa on tilinpäätöserien tarkastuksesta suppeita ja yleisiä merkintöjä, joiden avulla ei pääosin voida todentaa tehtyjä tarkastustoimenpiteitä.

Rahojen ja pankkisaamisten tarkastuksen dokumentaatio on suppeaa. Tarkastus on dokumentoitu kirjoittamalla, että tilit on täsmäytetty vahvistuksiin tase-erittelyjen yhteydessä.

Tilintarkastusdokumentaatiossa on tase-erittelyt rahoista ja pankkisaamisista, mutta erittelyissä ei ole tarkastusmerkintöjä eikä dokumentaatioon sisälly pankkien saldovahvistuksia.

Pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastaminen

Tilintarkastaja ei ole riittävästi yksilöinyt tehtyjä tarkastustoimenpiteitä sekä tarkastamiaan pääkirjanpitoventejä ja muita oikaisuja, jotta saadun tilintarkastusevidenssin määrää voitaisiin arvioida.

Tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuuden tarkastaminen

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole ollut todennettavissa seuraavien tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen tarkastustoimenpiteet:

- rahoituslaskelma (kunta ja konserni)
- tilinpäätöksen tunnusluvut (kunnan kaikki tunnusluvut, konsernin taseen ja rahoituslaskeman tunnusluvut)
- vertailutiedot (kunta).

Edellä mainitut tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa laaduntarkastukseen toimitetusta tarkastusmerkinnöin varustellusta tilinpäätöksestä.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, että tilintarkastaja olisi havainnut tilinpäätöksen liitetiedoista puuttuvan tiedot henkilöstömäärästä tehtäväalueittain, tilintarkastuspalkkioista ja intressitahotapahtumista (kuntalaki 112 §, valtioneuvoston asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 525/2020, 11 §). Dokumentaatiosta ei myöskään ilmene, että tilintarkastaja olisi arvioinut liitetietopuutteiden vaikutusta tilintarkastajan raportointiin.

Laaduntarkastukseen toimitettuun tilinpäätöksen tarkastusversioon ovat sisältyneet edellä mainitut puuttuvat liitetiedot, mutta ne eivät ole sisältyneet lopulliseen allekirjoitettuun tilinpäätökseen.

Julkisten hankintojen tarkastaminen

Kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti sekä onko kunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (1397/2016) on keskeinen julkisten varojen käyttöä ohjaava laki. Julkiset hankinnat ovat keskeinen osa hallinnon laillisuuden ja sisäisen valvonnan järjestämisen tarkastusta kuntien tilintarkastuksessa.

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja on esittänyt tarkastuksen tuloksena, että kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti (lukuun ottamatta kertomuksessa yksilöityjä talousarviolylytyksiä) ja että sisäinen valvonta on järjestetty asianmukaisesti.

Julkisten hankintojen tarkastuksen dokumentaatio on suppeaa. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, mitä tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on kohdistanut julkisiin hankintoihin sekä mahdollisiin kilpailuttamatta tehtyihin hankintoihin. Tilintarkastuskansioon sisältyy hankintapäätöksiä sekä yksittäisiä hankinta-asiakirjoja ilman tarkastusmerkintöjä. Myös keskustelujen ja hallinnon tarkastuksen dokumentaatioissa on yksittäisiä lyhyitä tai yleisiä mainintoja hankinta-asioista. Dokumentaatio ei muodosta sellaista kokonaisuutta, että siitä voitaisiin todentaa, mitä tarkastustoimenpiteitä hankintoihin on kohdistettu ja mitkä ovat johtopäätökset läpikäydyistä hankinnoista. Tilintarkastuksessa käytettyyn työkirjaan sisältyy yleinen johtopäätös, että hankinnoissa ei ole havaittu huomautettavaa.

Tilintarkastaja oli oikaisuvaatimuksessaan antanut selvitystä siitä, miten tilintarkastuskohde on toiminut, mutta saatujen selvitysten perusteella on jäänyt epäselväksi, miten tilintarkastaja on suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä hankintoihin liittyen.

Sisäisen valvonnan asianmukaisen järjestämisen tarkastaminen

Kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, onko kunnan sisäinen valvonta 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.

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja on esittänyt tarkastuksen tuloksena, että sisäinen valvonta on järjestetty asianmukaisesti. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, mihin tarkastusvaiheisiin perustuen tilintarkastaja on muodostanut kokonaiskäsityksensä sisäisen valvonnan järjestämisestä.

Tilintarkastusdokumentaation perusteella voidaan arvioida, että tilintarkastaja on muodostanut yleisen käsityksen sisäisestä valvontaympäristöstä ja arvioinut toimintakertomukseen sisältyvää sisäisen valvonnan selontekoa.

Keskeisiin toimintaprosesseihin, niiden kontroleihin tai kontrollien seurantaan kohdistuvat tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa dokumentaatiosta. Myös kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen dokumentaatio on suppeaa.

Tilintarkastajan laaduntarkastuksen vastineen ja oikaisuvaatimuksen mukaan sisäisen valvonnan kysymyksiä on selvitetty haastatteluin. Lisäksi tilintarkastaja on laaduntarkastuksen vastineessaan viitannut toimenpiteiden (kuten laskujen hyväksyjät, tilinkäyttöoikeudet) tarkastamiseen, mutta nämä tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa.

Konsernivalvonnan asianmukaisen järjestämisen tarkastaminen

Kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, onko konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

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

Tilintarkastusdokumentaatiosta eivät ilmene konsernivalvonnan järjestämisen tarkastustoimenpiteet ja niistä tehdyt johtopäätökset. Konsernivalvonnan tarkastusta ei ole dokumentoitu tarkastuslistaan tai muuhun työpaperiin, ja hallinnon tarkastuksen dokumentaatio on suppeaa. Tilintarkastaja on laaduntarkastusta varten laaditussa painopistealue –lomakkeessa kuvannut konsernivalvonnan tarkastusta laajemmin kuin tilintarkastusdokumentaatiosta on todennettavissa.

Tilintarkastusdokumentaatiosta löytyy dokumentoitu kokonaiskäsitys konsernivalvonnasta, mutta dokumentaatiosta ei ilmene, mihin tarkastustoimenpiteisiin käsitys perustuu.

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

- onko konserniohjeissa määritellyt konsernijohton tehtävät toteutettu
- ovatko tytäryhtiöiden raportointivelvoitteet toteutuneet konserniohjeessa määritellyllä tavalla.

Tilintarkastajan laaduntarkastuksen vastineen yhteydessä toimittamasta tilinpäätöksen tarkastusversiosta voidaan todentaa konsernivalvonnan selonteon läpikäynti. Tilintarkastaja oli oikaisuvaatimuksensa yhteydessä esittänyt selvitystä tarkastuskohteen toiminnasta, mutta tilintarkastajan konsernivalvontaa koskevat tarkastustoimenpiteet eivät ole näidenkään jälkeen todennettavissa.

Valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen tarkastaminen

Kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita.

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan tulisi tarkastaa valtionosuuksien perustaksi annettujen tietojen oikeellisuutta niiden luotettavuuden varmistamiseksi. Valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen tarkastamisesta on erillinen suositus (Suositus valtionosuuksien tarkastamisesta, Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2022.).

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja on esittänyt tarkastuksen tuloksena, että valtionosuuksien perusteista annetut tiedot ovat oikeita. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa kunnan Valtiokonttorille raportoitujen taloustietojen oikeellisuuden tarkastustoimenpiteitä.

Tilintarkastajan laaduntarkastuksen vastineen ja oikaisuvaatimuksen yhteydessä toimitettujen selvitysten perusteella tarkastusta on tehty kunnan henkilöstön haastatteluin. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että haastattelu ei ole riittävä menetelmä valtionosuuksien tarkastamisessa.

Tilintarkastusyhteisön toiminnan arvioinnista

Kyseessä oleva tilintarkastuskertomus oli annettu tilintarkastusyhteisö B Oy:n nimissä. Tilintarkastusyhteisö B Oy on antamassaan selvityksessä kuvannut toimeksiannon resursointia ja valvontaa.

Tilintarkastajarekisterin tietojen mukaisesti päävastuullinen tilintarkastaja JHT A on toiminut tilintarkastusyhteisön toimitusjohtajana sekä hallituksen varsinaisena jäsenenä.

Tilintarkastuslakiin perustuvassa tilintarkastajien valvonnassa vakiintuneen soveltamiskäytännön mukaan tilintarkastusyhteisön on vähintään tarjottava sen palveluksessa olevalle tilintarkastajalle riittävät resurssit toimeksiannon suorittamista varten sekä tuettava ja valvottava tilintarkastajan toimintaa.

Kuntalain 122 §:n mukaisesti tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman ja riittävän laajan tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

Tilintarkastusyhteisön tulee myös kunnan tilintarkastuksessa tarjota riittävät resurssit toimeksiannon suorittamista varten, ja huomioida tässä muun muassa kuntalain 122 §:n säännös.

Saadun selvityksen perusteella tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei tilintarkastusyhteisö B Oy:n toiminnassa X kunnan tilintarkastuksessa ole ilmennyt julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaisia seikkoja. Tilintarkastusyhteisö B Oy:n toiminnan tutkinta ei anna aihetta toimenpiteisiin.

Yhteenvedo

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että JHT A:n menettelyssä riittävän tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa on ollut edellä mainitut puutteet. Puutteet ovat olleet merkittäviä, eikä A:n laatima tilintarkastusdokumentaatio täytä julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Tilintarkastuslautakunnan arvio perustuu julkishallinnon hyvään tilintarkastustapaan ja alan normaalin käytäntöön. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajalta on myös jäänyt havaitsematta puutteita tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastuslautakunnan on tullut arvioida tilintarkastajan toimintaa riippumatta vuonna 2017 suoritetusta laaduntarkastuksen tuloksesta. Julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tulee tulkita tarkastusajankohdan vaatimusten mukaisesti. Tilintarkastuslautakunta toteaa myös, että laaduntarkastusten painopistealueissa voi olla eroja vuosittain. Tilintarkastajan vuosia aiemmin saama laaduntarkastuksen hyväksytty –päätös ei perusta tilintarkastajalle sellaista luottamuksensuojaa, että myöhemmin tilintarkastajan toimintaa ei voitaisi arvioida kriittisesti.

Seuraamuksen määräämisessä 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.

JHT A:lle ei ole aikaisemmin määrätty tilintarkastuslain 10 luvussa tarkoitettuja seuraamuksia. A:n tilintarkastuksessa havaitut puutteet liittyivät ennen kaikkea tilintarkastusevidenssin hankkimiseen ja sen dokumentointiin, minkä lisäksi A:lta on jäänyt havaitsematta tilinpäätöksen liitetietopuutteita. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A:n toiminnassa havaittujen laajalle ulottuvien ja olennaisten dokumentaatiopuutteiden johdosta huomautus ei ole riittävä seuraamus. Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n nojalla tilintarkastuslautakunta antaa JHT A:lle varoituksen hänen toiminnastaan X kunnan tilintarkastuksessa.

Sovelletut säännökset

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

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

Kuntalaki (410/2015) 112 §, 113 §, 122 §, 123 § ja 125 §.

Valtioneuvoston asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (525/2020) 11 §.

Valitusoikeus

JHT A:lla sekä tilintarkastusyhteisö B Oy:llä asianosaisina 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

Silvia Fager

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta