



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

KHT Pentti Kuusisen toiminta RTA-Yhtiöt Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 25.3.2025

Päätöksen diaarinumero: PRH/51/10000/2025

Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2024 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu KHT Pentti Kuusisen (jatkossa myös "tilintarkastaja") toimintaan liittyviä puutteita RTA-Yhtiöt Oy:n (jatkossa myös "yhtiö") tilikauden 1.3.2022–28.2.2023 tilintarkastuksessa. Kuusinen on antanut tilintarkastuksesta 27.6.2023 päivätyn vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

Kuusinen on saanut 28.11.2024 päivätyn laaduntarkastuksesta päätöksen, jossa Kuusisen laaduntarkastuksen tulokseksi on vahvistettu hylätty. Laaduntarkastuksen päätökseen ei ollut haettu oikaisua muutoksenhakuajan kuluessa, joten päätös on tullut lainvoimaiseksi.

Kuuleminen

Kuusiselle on hallintolain (434/2003) 34 §:n mukaisesti varattu tilaisuus tulla kuulluksi tutkinta-asiassa. Kuusinen on päivämäärällä 7.3.2025 antanut asian johdosta kirjallisen lausuman. Tilintarkastaja kertoo lausumassaan, ettei hänellä ole lisättävää aikaisemmin laaduntarkastukselle toimitettuihin aineistoihin tai laaduntarkastusta koskeviin vastauksiin. Tilintarkastaja kertoo huomioineensa tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n säännöksen ja noudattaneensa ja hyvää tilintarkastustapaa. Lisäksi tilintarkastaja kertoo ottavansa jatkossa huomioon saamansa palautteen ja ohjeistukset, ja kehittävänsä tarkastustyönsä laatua ohjeistuksen perusteella.

Kuusista on lisäksi kuultu laaduntarkastuksen suorittamisen yhteydessä. Tilintarkastuslautakunta on ottanut nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsittelyssä huomioon Kuusisen aikaisemmin tilintarkastusvalvonnalle esittämät seikat.

Muu aineisto

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

Uusintatarkastus

Kuusisen laaduntarkastusta päätettiin 15.12.2020 annetulla päätöksellä jatkaa uusintatarkastuksella. Kuusisen laaduntarkastuksen kohteena vuonna 2024 on ollut sama toimeksianto kuin vuonna 2020.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT Kuusiselle varoituksen.

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. Tilintarkastuslain 4 luvun 5 §:n mukaan tilintarkastajan on huolehdittava tarkastustyönsä laadusta.

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 tilintarkastajan toiminnasta

Tilintarkastuksessa havaitut puutteet

Tilintarkastaja on 27.6.2023 antanut tilikaudelta 1.3.2022–28.2.2023 vakiomuotoisen lausunnon sisältävän tilintarkastuskertomuksen. Tilinpäätöksen 28.2.2023 mukaan yhtiön taseen loppusumma on noin 31 miljoonaa euroa, liikevaihto on noin 42 miljoonaa euroa ja yhtiön palveluksessa oli keskimäärin 106 henkilöä tilikauden aikana.

Yhtiön tilikauden 1.3.2022–28.2.2023 tilintarkastuksessa on havaittu olennaisia puutteita tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa. Puutteet liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen seuraavissa osa-alueissa:

- liikevaihdon tarkastamisessa
- myyntisaamisten tarkastamisessa
- pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastamisessa
- lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisessa, arvioimisessa ja tarkastamisessa
- tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen täydellisuuden tarkastamisessa
- tilintarkastajan raportoinnissa.

Tilintarkastuksessa havaittujen puutteiden arviointi

Liikevaihdon tarkastus

Liikevaihto (42 miljoonaa euroa) on olennainen erä tilinpäätöksessä. Tilintarkastuskansioista ei ilmene mitään tarkastustoimenpiteitä, joita tilintarkastaja on suorittanut liikevaihdon täydellisyyteen, tapahtumiseen, oikeellisuuteen ja katkoon tai suoritettuja toimenpiteitä ei ole todennettavissa.

Tilintarkastusdokumentaation perusteella tilintarkastaja ei ole ottanut huomioon väärinkäytöksen riskitekijöitä.

Tilintarkastaja on dokumentoinut tarkastustyönsä liikevaihdon tarkastuksesta STanssi-työkirjaan. Tilintarkastaja on dokumentoinut suorittaneensa tarkastustoimenpiteitä poistojen, arvonalentumisten, liiketoiminnan muiden tuottojen, materiaali- ja tarvikeostojen, palkkojen ja muiden henkilösivukulujen, hallintokulujen ja KET-jaksotusten tarkastamiseksi. KET-jaksotuksen tarkastamiseen tilintarkastaja on dokumentoinut tarkastaneensa tuloutumisen jaksotusta ja toteutumista. Dokumentaation perusteella tilintarkastaja on lisäksi pyrkinyt hankkimaan käsityksen projekteista.

Tilintarkastusdokumentaation mukaan tulouttamiseen liittyvä väärinkäytösriski ei ole merkittävä, koska KET-tuloutusta on tehty useita tilikausia varovaisuuden periaatteella. Tilintarkastaja on kumonnut tulouttamiseen liittyvän väärinkäytösriskin riittämättömien perusteiden perusteella. Väärinkäytösriskin kumoaminen on mahdollista vain, jos liikevaihto on hyvin yksinkertaista ja se koostuu vain yhden tyyppisistä liiketapahtumista.

Osatuloutettavan liikevaihdon tarkastustoimenpiteet eivät ole riittävästi yksilöityjä, jotta saadun evidenssin määrää voitaisiin arvioida. Tilintarkastuskansioon ei ole liitetty dokumentaatiota, josta selviäisi muun muassa, onko tilintarkastaja varmistunut, että edellytykset osatuloutuksen käyttämiselle on olemassa tai miten tilintarkastaja on käynyt läpi pitkäaikaishankkeita koskevia sopimuksia, kustannuksia, tapahtumista, täydellisyyttä, oikeellisuutta, katkoa ja luokittelua tai projektikustannuslaskennan periaatteita

ja toteutumista. Dokumentaation perusteella ei myöskään ole mahdollista todentaa tilintarkastajan suorittamia aineistotarkastustoimenpiteitä eri projekteille.

Tilintarkastuskansioon sisältyvistä KET-työpapereiden perusteella ei ole mahdollista saada käsitystä tulouttamisperiaatteiden mukaisista tuloutusosuuksista. Tilintarkastusdokumentaation perusteella tilintarkastaja on arvioinut ostolaskujen jaksotusta, mutta dokumentaation perusteella ei ole mahdollista

todentaa mille projekteille kyseiset laskut kuuluvat ja onko niitä huomioitu osatuloutuksessa. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei myöskään ilmene, että muuhun kuin osatuloutettavaan liikevaihtoon olisi tehty tarkastustoimenpiteitä.

Myyntisaamisten tarkastus

Myyntisaamiset (6,1 miljoonaa euroa) on olennainen erä tilinpäätöksessä. Tilintarkastaja ei ole hankkinut tilintarkastusevidenssiä myyntisaamisten olemassaolosta ja arvostuksesta tai tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa tilintarkastuskansiossa.

Tilintarkastaja on täsmäyttänyt myyntisaamislistauksen kirjanpitoon ja tilintarkastaja on dokumentoinut tarkastaneensa suoritukset ja hyvityslaskut tilikauden päättymisen jälkeen. Tilintarkastuskansiosta löytyy maksuluettelo myyntisaamisista, johon tilintarkastaja on merkinnyt kommentteja maksamattomista saldoista. Tilintarkastajan suorittamat tarkastustoimenpiteet yhtiön sisäisen raportin luotettavuuden tarkastamiseksi eivät ole todennettavissa. Tilintarkastaja on dokumentoinut käyneensä läpi keskeneräisten töiden tuloutusperiaatteet, edellisten vuosien toteutumisen ja olennaiset erät, mutta tilintarkastuskansion sisältämien tietojen perusteella ei ole mahdollista saada käsitystä tilintarkastajan suorittamista tarkastustoimenpiteistä.

Pääkirjanpitolientien ja muiden oikaisujen tarkastus

Tilintarkastaja ei ole dokumentoinut käsitystään riskistä, että johto sivuuttaa kontrollit. Tilintarkastuskansiosta ei ilmene tarkastuksen kohteeksi valittujen pääkirjanpitolientien ja muiden oikaisujen yksilöinti. Tilintarkastaja on dokumentoinut, että tarkastukseen valitaan myynti- ja ostolaskut sekä muistiotositteet. Tilintarkastaja on valinnut tarkastettavaksi sekä tilikauden lopussa tehtyjä että tilikauden aikaisia kirjauksia. Tarkastettuja tositteita ei ole yksilöity eivätkä tilintarkastajan tositteille suorittamat tarkastustoimenpiteet ilmene tilintarkastusdokumentaatiosta.

Tilintarkastaja ei ole suorittanut toimenpiteitä, joilla vastataan riskiin, että johto sivuuttaa kontrolleja, tai toimenpiteitä ei ole dokumentoitu sillä tarkkuudella, että saadun evidenssiin määrää olisi mahdollista arvioida. Tilintarkastusdokumentaation perusteella ei voida todentaa, mille pääkirjanpitolivienneille ja muille oikaisuille tilintarkastaja on suorittanut tarkastustoimenpiteitä väärinkäytösriskien vastaamiseksi ja millaisia tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on suorittanut.

Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen, arvioiminen ja tarkastus

Tilintarkastaja on tunnistanut lähipiirin suppeasti. Tilintarkastuskansiosta ei ilmene mitään tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on suorittanut lähipiiriliiketoimien tarkastamiseksi ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi.

Tilintarkastaja on saanut asiakkaalta selvityksen tarkastettavana olevan yhtiön omistajista ja siihen liittyvistä yhtiöistä, mutta selvitys ei sisällä kaikkia osakeyhtiölain 1 luvun 11 §:n perusteella huomioitavia lähipiiritahoja. Tilintarkastuskansioon sisältyy selvitys keskinäisistä saatavista ja veloista, minkä perusteella yhtiöiden välisten saldojen täsmäytykset on todennettavasti suoritettu. Dokumentista ei kuitenkaan ilmene, onko täsmäytyksen suorittanut tilintarkastaja vai asiakas.

Tilintarkastusdokumentaatioon ei ole liitetty dokumentaatiota, josta ilmenisi tilintarkastajan suorittamat tarkastustoimenpiteet saldojen sisältöön. Toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa on esitetty lähipiirisaldot tilinpäätöshetkellä, mutta ei lainojen pääasiallisia ehtoja, mutta esitetyt tiedot eivät sisällä tietoa myyntisaamisten määrästä lähipiiriltä, eivätkä saldot kaikilta osin täsmää selvitykseen keskinäisistä saatavista. Tilintarkastuskansiosta ilmenee, että tilintarkastaja on korjauttanut toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja lähipiirisaldoista, mutta dokumentaation perusteella jää kuitenkin epäselväksi, miten tilintarkastaja on varmistunut saldojen oikeellisuudesta ja mitä toimenpiteitä hän on suorittanut kyseisten erien tarkastamiseksi.

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen täydellisyyden tarkastus

Tilintarkastuskansioista ei ole todennettavissa, että tilintarkastaja olisi tarkastanut tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen täydellisyyden. Yhtiön tilikauden 1.3.2022–28.2.2023 tilinpäätöksestä on puuttunut ainakin seuraavat tiedot:

- liikevaihdon jakautuminen toimialoittain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti;
- liitetiedot tilintarkastajan palkkiosta; ja
- kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella esitettäväksi vaaditut tiedot.

Lisäksi tilinpäätöksessä ei ollut esitetty kaikilta osin vaadittavia tietoja omistuksista muissa yrityksissä ja toimintakertomuksessa ei ollut esitetty lähipiirilainojen pääasiallisia ehtoja.

Tilintarkastajan raportointi

Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava tilintarkastuskertomuksessa lausunto siitä antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset; onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti ja ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia.

Tilintarkastaja on antanut 27.6.2023 vakiomuotoisen lausunnon sisältävän tilintarkastuskertomuksen tilanteessa, jossa tilinpäätös ei ole sisältänyt kaikkia lakiin perustuvia tietoja. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen puutteita on kuvattu tarkemmin edellä kappaleessa ”Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen täydellisyyden tarkastus”.

Tilintarkastuskansioista ei ole todennettavissa, miten tilintarkastaja on arvioinut puuttuvien tietojen vaikutusta raportointiin. Tilintarkastaja ei myöskään ole hankkinut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kaikista olennaisista tilinpäätöseristä vakiomuotoisen lausunnon tueksi. Lisäksi tilintarkastuskansioon sisältyvän dokumentaation perusteella ole mahdollista arvioida sitä, millä perusteella tilintarkastaja on päätenyt johtopäätökseen siitä, että edellytykset tilintarkastuskertomuksen mukauttamiselle eivät täyty.

Yhteenveto

Tilintarkastajan tilintarkastusvalvonnalle esittämässä tarkastusdokumentaatioissa nyt kyseessä olevassa tarkastustehtävässä on merkittäviä puutteita eikä se täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Tilintarkastajan suorittamassa tilintarkastuksessa havaitut puutteet merkitsevät poikkeamista hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista (TTL 4:3).

Tilintarkastajan uusintatarkastukseen johtaneen laaduntarkastuksen kohteena oli sama toimeksianto kuin nyt. Uusintatarkastukseen johtaneessa laaduntarkastuksessa havaittiin puutteita muun muassa liikevaihdon, myyntisaamisten, pääkirjanpitolientien ja muiden oikaisujen tarkastuksessa sekä säännösten ja määräysten huomioon ottamisessa. Tilintarkastajan toiminnassa nyt havaitut puutteet ovat osittain samoja kuin aikaisemmin. Tilintarkastaja ei siten ole ryhtynyt riittäviin ja asianmukaisiin toimenpiteisiin kehittääkseen tarkastustyönsä laatua.

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.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastuskertomuksen virheitä on arvioitava ankarasti. Myöskään tilintarkastusevidenssin hankkimista ja dokumentointia koskevia puutteita ei ole pidettävä vähäisinä. Kun lisäksi huomioidaan, että tilintarkastaja ei ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin tilintarkastustyönsä laadun kehittämiseksi hänen toiminnastaan aikaisemmin tehtyjen havaintojen johdosta,

tilintarkastuslautakunta katsoo, että huomautus ei ole riittävä seuraamus Kuusisen menettelystä.
Tilintarkastuslautakunta antaa KHT Pentti Kuusiselle varoituksen.

Sovelletut säännökset

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

Valitusoikeus

Asianosaisella on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Timonen (puheenjohtaja), Ari Ahti (varapuheenjohtaja), Antti Fredriksson, Eeva-Lotta Kivelä, Sari Koivisto, Lasse Oulasvirta, Pasi Päällysaho ja Janne Ruohonen

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta
Pekka Timonen
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Wille Korhonen
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite Valitusosoitus