



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

# HT Juha Siikavuon toiminta PTCServices Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 25.3.2025

Päätöksen diaarinumero: PRH/2681/10000/2024

## Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2024 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu HT Juha Siikavuon (jatkossa myös "tilintarkastaja") toimintaan liittyviä puutteita PTCServices Oy:n (jatkossa myös "yhtiö") tilikauden 1.1.-31.12.2023 tilintarkastuksessa. Siikavuo on antanut tilintarkastuksesta 30.6.2023 päivätyn vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

Siikavuo on saanut 31.10.2024 päivätyn laaduntarkastuksesta päätöksen, jossa Siikavuon laaduntarkastuksen tulokseksi on vahvistettu hylätty. Laaduntarkastuksen päätökseen ei ollut haettu oikaisua muutoksenhakuajan kuluessa, joten päätös on tullut lainvoimaiseksi.

## Kuuleminen

Siikavuolle on hallintolain (434/2003) 34 §:n mukaisesti varattu tilaisuus tulla kuulluksi tutkinta-asiassa. Siikavuo on päivämäärällä 11.2.2025 antanut asian johdosta kirjallisen lausuman.

Siikavuo on lausumassaan tilintarkastuslautakunnalle todennut muun muassa seuraavaa. Tilintarkastaja kertoo olevansa eri mieltä tilintarkastusvalvonnan päätöksessä esitetystä, jonka mukaan liikevaihdon tapahtumiseen ja oikeellisuuteen on kohtuullisen mahdollisesti voinut sisältyä virheellisyys, joka olisi ollut toteutuessaan olennainen. Tilintarkastajan mukaan tarkastuksen määritelty kokonaisolennaisuus oli 80 000 euroa. Tilinpäätöshetkellä oli kymmenen avointa yli 10 000 euron saamista, joista lähes jokaisen olisi tullut olla virheellisiä, jotta nämä olisivat yhdessä olleet olennaisia. Tilintarkastajan arvion mukaan kohtuullista mahdollisuutta virheellisyydestä ei synny, vaan virheellisyys edellyttäisi tarkoituksen hakuisuutta. Tilintarkastajan mukaan kaikkia ammatilliseen harkintaan perustuvia ei ole tarpeen dokumentoida, vain merkittävät seikat ja näitä koskevat merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut.

Tilintarkastaja kertoo käyttäneensä myyntisaamisten tarkastamisessa ammatillista harkintaa, jotta tarkastus on voitu suorittaa tehokkaasti. Tilintarkastaja kertoo tuntevansa asiakkaansa ja sen prosessit, joihin kuuluu asiakkaan maksukyvyn tarkastaminen. Tarkastuskohteen asiakkaat ovat suuria ja vakaita julkishallinnon toimijoita.

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

## Muu aineisto

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

## Uusintatarkastus

Siikavuon laaduntarkastusta päätettiin 22.9.2020 annetulla päätöksellä jatkaa uusintatarkastuksella. Siikavuon laaduntarkastuksen kohteena vuonna 2024 on ollut sama toimeksianto kuin vuonna 2020.

## Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa HT Siikavuolle 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 tilintarkastajan toiminnasta

### Tilintarkastuksessa havaitut puutteet

Tilintarkastaja on 3.4.2024 antanut tilikaudelta 1.1.–31.12.2023 vakiomuotoisen lausunnon sisältävän tilintarkastuskertomuksen. Tilinpäätöksen 31.12.2023 mukaan yhtiön taseen loppusumma on noin 1,8 miljoonaa euroa, liikevaihto on noin 4,7 miljoonaa euroa ja yhtiön palveluksessa oli keskimäärin 35 henkilöä tilikauden aikana.

Yhtiön tilikauden 1.1.–31.12.2023 tilintarkastuksessa on havaittu olennaisia puutteita tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa. Puutteet liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen seuraavissa osa-alueissa:

- liikevaihdon tarkastamisessa
- myyntisaamisten tarkastamisessa
- tilinpäätöksen täsmäyttämässä ja vertailutietojen tarkastamisessa
- johdon vahvistusilmoituskirjeen hankkimisessa.

### Tilintarkastuksessa havaittujen puutteiden arviointi

#### *Liikevaihdon tarkastus*

Liikevaihto (4,7 miljoonaa euroa) on olennainen erä tilinpäätöksessä. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa liikevaihdon tapahtumisen ja oikeellisuuden tarkastaminen.

Tilintarkastajan mukaan liikevaihdon tapahtumiseen ja oikeellisuuteen ei ole kohtuullisen mahdollisesti voinut sisältyä virheellisyys, joka olisi ollut toteutuessaan olennainen. Tilintarkastaja kertoo, että tarkastuksen määritelty kokonaisolennaisuus oli 80 000 euroa. Tilinpäätöshetkellä oli kymmenen avointa yli 10 000 euron saamista, joista lähes jokaisen olisi tullut olla virheellisiä, jotta nämä olisivat yhdessä olleet olennaisia. Tilintarkastaja kertoo, että hänen arvionsa mukaan kohtuullista mahdollisuutta virheellisyydestä ei synny, vaan virheellisyys edellyttäisi tarkoituksen hakuisuutta. Tilintarkastajan mukaan kaikkia ammatilliseen harkintaan perustuvia ei ole tarpeen dokumentoida. Vain merkittävät seikat ja näitä koskevat merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut.

Tilintarkastaja on kirjannut liikevaihdon tarkastuksen käyttämänsä STanssi-työkirjaan, ja sen liitteenä olevaan ulkoiseen työpaperiin. Työpapereiden perusteella on todennettavissa tilintarkastajan suorittamat tarkastustoimenpiteet liikevaihdon täydellisyys ja katkon tarkastamisesta, mutta ei tilintarkastajan suorittamia liikevaihdon tapahtumisen ja oikeellisuuden tarkastamiseksi.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajan on aina suoritettava tarkastustoimenpiteitä tilinpäätöksen olennaisten erien tarkastamiseen. Tilintarkastajan velvollisuutena on huolehtia tarkastustyönsä asianmukaisesta dokumentoinnista. Tilintarkastusdokumentaatio on laadittava siten, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen suoritetuista tarkastustoimenpiteistä, niiden tuloksista ja hankitusta evidenssistä ja

tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä ja ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.

### ***Myyntisaamisten tarkastus***

Myyntisaamiset (1,0 miljoonaa euroa) on olennainen erä tilinpäätöksessä. Tilintarkastaja ei ole hankkinut tilintarkastusevidenssiä myyntisaamisten olemassaolosta tai se ei ole todennettavissa tilintarkastuskansioista. Tilintarkastajan dokumentaation perusteella ei voida arvioida, onko tilintarkastajan suorittamat tarkastustoimenpiteet myyntisaamisten arvostukseen olleet riittävät.

Tilintarkastaja kertoo käyttäneensä myyntisaamisten tarkastamisessa ammatillista harkintaa, jotta tarkastus on voitu suorittaa tehokkaasti. Tilintarkastajan mukaan tarkastuskohteen asiakkaat ovat suuria ja vakaita toimijoita. Tilintarkastaja kertoo tuntevansa asiakkaansa ja sen prosessit, joihin kuuluu asiakkaan maksukyvyn tarkastaminen. Lisäksi tilintarkastaja kertoo, että ISA-standardien perusteella tilintarkastajan ei ole tarpeellista eikä tarkoituksenmukaista dokumentoida kaikkia tilintarkastuksessa huomioon ottamiaan seikkoja tai harkintaan perustuvia ratkaisujaan. Merkittävät seikat ja näitä koskevat merkittävät harkintaan perustuvat ratkaisut pitää dokumentoida. Tämä voidaan usein saavuttaa laatimalla merkittäviä seikkoja koskeva muistio tilintarkastuksen loppuvaiheessa.

Tilintarkastusdokumentaation perusteella tilintarkastaja on täsmäyttänyt myyntisaamiset pääkirjaan. Tilintarkastuskansioista ei ole todettavissa, että tilintarkastaja olisi varmistunut myyntisaamisten olemassaolosta tilinpäätöshetkellä. Lisäksi tilintarkastaja on dokumentoinut työpapereihinsa, että myyntisaamiset sisältävät saamisia, jotka kirjataan luottotappioihin, kun luottotappio vahvistuu, mutta tilintarkastuskansioista ei ilmene mitä tarkastustoimenpiteitä myyntisaamisten arvostukseen olisi suoritettu haastattelujen lisäksi. Tilintarkastuskansioista ei myöskään ilmene luottotappioiden suuruus.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että saamisien julkisyhteisöltä liittyvää riskiä voi olla perusteltua arvioida eri tavalla kuin muilta yhteisöiltä olevien myyntisaamisten riskiä. Lautakunta kuitenkin viittaa edellä päätöksessä esitettyihin perusteluihin tilintarkastajan velvollisuuteen huolehtia tarkastustyönsä asianmukaisesta dokumentoinnista, ja toteaa lisäksi, ettei tilintarkastajan pyrkimys suorittaa tarkastus tehokkaasti saa johtaa tilanteeseen, jossa tarkastustyö jätettäisiin asianmukaisesti dokumentoimatta.

### ***Tilinpäätöksen täsmäyttäminen ja vertailutietojen tarkastus***

Tilinpäätöksen täsmäyttäminen sen perusteena olevaan kirjanpitoaineistoon ja vertailutietojen tarkastaminen eivät ole todettavissa tilintarkastuskansioista. Tilintarkastuskansioon ei sisälly tilinpäätöstä, johon tilintarkastaja olisi tehnyt merkintöjä. Tilintarkastuskansioon sisältyy tilintarkastajan työkirja, johon on tehty merkintöjä tai sanallisesti dokumentoitu, että tilinpäätös on täsmäytetty kirjanpitoon ja että vertailutiedot on tarkastettu.

Tilintarkastaja on tilintarkastuslautakunnalle osoitetussa 11.2.2025 päivätyssä vastineessaan todennut, että häneltä on jäänyt tekemättä tilinpäätöksen täsmäyttäminen ja vertailutietojen tarkastaminen, ja että hän tulee tältä osin korjaamaan toimintaansa.

### ***Johdon vahvistusilmoituskirje***

Tilintarkastuksessa on havaittu puutteita johdon vahvistusilmoituskirjeen hankkimisessa ja tilintarkastajan kommunikoinnissa. Tilintarkastajan tarkastustoimeksiantona on ollut yhtiön tilikauden 2023 tilintarkastus. Vahvistusilmoituskirje on kuitenkin koskenut tilikausia 2020–2025. Johdon vahvistusilmoituskirjettä ei ole päivätty, joten sen perusteella ei ole todennettavissa, milloin kirje on ollut tilintarkastajan käytettävissä.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että kirjallisten vahvistusilmoitusten antamisajankohdan on oltava niin lähellä tilintarkastuskertomuksen antamispäivää kuin käytännössä on mahdollista, mutta ei kyseisen päivän jälkeen. Lautakunta toteaa, että tämän seikan arvioimiseksi vahvistusilmoituskirje tulee päivätä. Lautakunta toteaa myös, että kirjallisten vahvistusilmoitusten on koskettava koko tilinpäätöstä ja koko tilintarkastuskertomuksessa mainittua tilikautta tai kaikkia siinä mainittuja päättyneitä tilikausia. Vahvistusilmoitusta ei ole mahdollista pyytää vielä päättymättömiltä tilikausilta.

## **Yhteenveto**

Tilintarkastajan tilintarkastusvalvonnalle esittämässä tarkastusdokumentaatiossa 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 ohella liikevaihdon tarkastamisessa, myyntisaamisten tarkastamisessa ja tilinpäätöksen täsmäyttämisessä ja vertailutietojen tarkastamisessa. Tilintarkastajan toiminnassa nyt havaitut puutteet ovat olleet osittain samoja kuin aikaisemmin. Tilintarkastaja ei 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 tilintarkastusevidenssin hankkimista ja dokumentointia koskevia puutteita ei ole pidettävä vähäisinä. Asian arvioinnissa on lisäksi otettava huomioon, ettei tilintarkastaja ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin tilintarkastustyönsä laadun kehittämiseksi.

Tilintarkastuslautakunta antaa HT Juha Siikavuolle huomautuksen.

## **Sovellettavat 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 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