



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

HT A:n toiminta B Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 7.12.2022

Päätöksen diaarinumero: PRH/1892/10000/2022

Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2022 suoritetussa laaduntarkastuksessa on havaittu HT A:n toimintaan liittyviä puutteita hänen suorittamassaan B Oy:n tilikauden 1.6.2020-31.5.2021 tilintarkastuksessa. A on antanut tilintarkastuksesta 28.6.2021 päivätyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

A:n kuuleminen

A on 15.11.2022 saapuneessa vastineessaan kommentoinut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle nyt käsitellyssä olevaa tutkinta-asiaa. Hän katsoo noudattaneensa hyvää tilintarkastustapaa. A:n mukaan hänen asiakkaansa ovat pieniä tai pienehköjä yrityksiä, joiden aineistot hän käy tarkastuksessa kokonaan läpi. Vuosittain tarkastusten painopisteet vaihtelevat. Kaikkia osa-alueita hän ei dokumentoi perusteellisesti joka vuosi. B Oy:n tilintarkastusta hän kommentoi seuraavasti.

Liikevaihdon tarkastus: Yritys tekee aliurakoita suurehkoille rakennusalan yrityksille, joiden laskutus etenee maksupostisysteemillä. Samoin yritys tekee yksityishenkilöille urakoita, jotka laskutetaan, kun työ on valmis. Lisäksi yritys myy myymälästä yksittäisille asiakkaille tarvikkeita, jotka maksetaan käteisellä tai kortilla taikka laskutetaan. Käytössä on päivittäinen kassakirja, joka täsmäytetään kuukausittain kirjanpitoon. Kassan rahamäärä on pienehkö ja saldo tilikauden päättyessä on looginen.

Vaihto-omaisuuden tarkastus: Vaihto-omaisuuden määrä perustuu varasto-ohjelman listauksiin ja manuaalisesti tehtyihin listauksiin. Varastonimikkeiden hinnat ovat ostohintoja (alv 0 %). Vaihto-omaisuus on tarkastettu perusteellisesti vuonna 2019 ja vuonna 2021 menettely on ollut vuoden 2019 kaltainen.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on tarkastettu vertaamalla niitä pääkirjan saldoihiin. Pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut on tarkastettu tositeaineiston läpikäynnin yhteydessä. Tilintarkastussuunnitelma on käsittänyt koko aineiston läpikäynnin, tilinpäätöksen oikeellisuuden tarkastamisen, poistojen oikeellisuuden tarkistamisen sekä verohallinnon ilmoitukset ja niiden vertaamisen pääkirjaan.

A on todennut olevansa täysin riippumaton asiakkaasta ja että toimeksiannon jatkamiselle ei ole esteitä.

Muista tarkastustoimenpiteistä A mainitsee koko aineiston läpikäynnin ja tilintarkastusdokumentaatiosta sen, että siinä on kehitettävää. Palveluorganisaation käytön vaikutuksen arvioinnista tilintarkastuksen suorittamiseen hän toteaa, että tilitoimisto on tunnettu ja luotettava. Analyyttisten toimenpiteiden suorittamisen osalta viitataan tilintarkastajan työkirjaan.

A:ta on kuultu myös laaduntarkastuksen suorittamisen yhteydessä. Tilintarkastuslautakunta on ottanut nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsitellyssä huomioon A:n aikaisemmin PRH:n tilintarkastusvalvonnalle esittämät seikat.

Muu aineisto

PRH:n tilintarkastusvalvonta on esittänyt tilintarkastuslautakunnalle tilintarkastusvalvonnan suorittamassa laaduntarkastuksessa käytetyn keskeisen aineiston.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa HT A:lle varoituksen

Perustelut

Tilintarkastaja on toiminnassaan velvollinen noudattamaan ammattieettisiä periaatteita (tilintarkastuslain, TTL, 4 luvun 1 §) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4 luvun 3 §). TTL 4 luvun 12 §:n mukaan tilintarkastajan on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi. Toimintatapojen tulee sisältää riittävät periaatteet muun muassa riskienhallinnasta, sisäisestä vuosittain arvioitavasta laadunvalvonnasta ja toimeksiantaja koskevan aineiston toimeksiantokohtaisesta dokumentoinnista.

Tilintarkastuslautakunnan arvio A:n toiminnasta

Tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa on havaittu puutteita, jotka liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen useilla tilintarkastuksen eri osa-alueilla.

Liikevaihdon tarkastaminen

Liikevaihtoon suoritettut tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa tilintarkastuskansiossa.

Tilintarkastajan dokumentaatiotavan vuoksi on vaikea arvioida hankitun tilintarkastusevidenssin määrää tilikauden aikaisesta liikevaihdosta, liikevaihdon tapahtumista ja oikeellisuudesta.

Tilintarkastaja ei ole riittävässä määrin yksilöinyt tarkastamiaan liikevaihdon tapahtumia eikä ole hankkinut todennettavissa olevaa tilintarkastusevidenssiä liikevaihdon katkosta. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei myöskään ilmene, liittyykö tilintarkastajan mielestä liikevaihdon tulouttamiseen väärinkäytösriskejä.

Vaihto-omaisuuden tarkastaminen

Tilintarkastajan hankkima tilintarkastusevidenssi vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja arvostuksesta ei ole todennettavissa. Tilintarkastaja ei ole osallistunut inventaariin laaduntarkastuksen kohteena olevalla tilikaudella tai tehnyt vaihtoehtoisia toimenpiteitä vaihto-omaisuuden olemassaolon varmentamiseksi. Tilintarkastajan suorittama vaihto-omaisuuden arvostuksen tarkastus ei ole todennettavissa.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen

Tilinpäätöksen lukujen täsmäyttäminen kirjanpitoaineistoon tai vertailutietojen täsmäyttäminen eivät ole todennettavissa tilintarkastuskansiossa. Lisäksi dokumentaatiosta ei ilmene, miten tilintarkastaja on varmentunut tilinpäätöksessä esitettävien liitetietojen täydellisyydestä. Tilintarkastaja ei ole liittänyt tilintarkastuskansioon tarkastusmerkintöjä sisältävää tilinpäätöstä tai muuta vastaavaa selvitystä tilinpäätöksessä esitettyjen lukujen, vertailutietojen ja liitetietojen tarkastamisesta. Tilintarkastuskansio ei sisällä tilinpäätöstietojen tarkastuslistaa tai muuta selvitystä, miten tilintarkastaja on varmentunut tilinpäätöksessä esittävien tietojen täydellisyydestä.

Pääkirjanpitolientien ja muiden oikaisujen tarkastaminen

Tilintarkastajan laatima tilintarkastussuunnitelma ei huomioi riskiä siitä, että johto sivuuttaa kontrollit eikä tilintarkastaja ole suunnitellut ja suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä riskiin vastaamiseksi.

Dokumentaatiosta ei ilmene,

- onko tilintarkastaja muodostanut käsityksen ja arvioinut taloudellisen prosessin kontrolleja, jotka liittyvät pääkirjanpitolientien ja muiden oikaisujen kirjaamiseen
- mitä tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on kohdistanut pääkirjanpitolientien ja muiden oikaisujen tarkastamiseen
- mitkä pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut hän on tarkastanut

Tilintarkastussuunnitelma

Tilintarkastaja ei ole laatinut riittävän yksityiskohtaista tilintarkastussuunnitelmaa. Tilintarkastuskansiosta ei ilmene, mitä tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on suunnitellut vastatakseen toimeksiannossa oleviin riskeihin kannanottotasolla (suunniteltujen toimenpiteiden luonne, laajuus ja ajoitus). Dokumentaatiosta ei ilmene, miten tilintarkastajan on ollut tarkoitus käsitellä väärinkäytösriskejä (johto ohittaa kontrollit- ja tulouttamiseen liittyvä väärinkäytösriski).

Riippumattomuuden arviointi ja toimeksiannon jatkamisen arviointi

Tilintarkastaja ei ole dokumentoinut riippumattomuuteen liittyviä seikkoja eikä asiakastoimeksiannon jatkamiseen liittyvää ammatillista harkintaansa.

Muiden tarkastustoimenpiteiden suorittaminen ja tilintarkastusdokumentaatio

Tilintarkastaja ei ole hankkinut riittävästi tilintarkastusevidenssiä seuraavista olennaisista tilinpäätöseristä tai tilintarkastaja on suorittanut tarkastustoimenpiteitä, jotka eivät ole todennettavissa:

- rahat ja pankkisaamiset
- myyntisaamiset
- ostovelat
- materiaalit ja palvelut
- liiketoiminnan muut kulut
- rahoituskulut

Palveluorganisaation käytön vaikutuksen arviointi tilintarkastuksen suorittamiseen

Tilintarkastaja ei ole dokumentoinut työpapereihinsa käsitystään palveluorganisaation tuottamien palvelujen luonteesta ja merkittävytydestä, sekä niiden vaikutuksesta käyttäjäyhteisön tilintarkastuksen kannalta relevanttiin sisäiseen valvontaan tunnistaakseen ja arvioidakseen olennaisen virheellisyysriskit. Tilintarkastaja ei ole myöskään suunnitellut ja suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä näihin riskeihin vastaamiseksi.

Analyttiset toimenpiteet

Tilintarkastaja ei ole todennettavasti suunnitellut ja suorittanut tilintarkastuksen loppuvaiheessa analyttisiä toimenpiteitä tehdessään yleistä johtopäätöstä siitä, onko tilinpäätös yhdenmukainen hänen yhteisöstä muodostamansa käsityksen kanssa.

Yhteenveto

HT A:n tilintarkastusvalvonnalle esittämää tarkastusdokumentaatiota nyt kyseessä olevassa tarkastustehtävässä on pidettävä olennaisesti puutteellisenä eikä se täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. A:n dokumentaation perusteella ei ole mahdollista saada selkeää käsitystä tilintarkastuksen suunnittelusta, riskiarviosta, suoritetuista tarkastustoimenpiteistä, hankitusta evidenssistä ja ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuksista eikä todeta, onko A:n käytössä olleen tarkastusaineiston perusteella ollut asianmukaista päätyä hänen tilintarkastuskertomuksessaan esitettyyn vakiomuotoiseen lausuntoon.

Seuraamuksen määrittämisessä huomioon otettavat seikat

TTL 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.

Edellä mainitut puutteet A:n suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä ja niiden dokumentoinnissa antavat aiheita vakavaan kritiikkiin. Mahdollisen haitan tai vahingon määrää tilintarkastuslautakunnan ei ole mahdollista arvioida. A on toimittanut häneltä pyydyt selvitykset yhteistyökykyä osoittaen. Hänellä ei tällä hetkellä ole tilintarkastajarekisterissä seuraamuksia. Hän on kuitenkin saanut hylätty-tuloksen myös edellisessä laaduntarkastuksessaan vuonna 2018. Kyseisessä A:n tilintarkastustoimeksiannossa havaittujen puutteiden vuoksi tilintarkastuslautakunta on päätöksellään 28.5.2019 (PRH/277/10000/2019) antanut hänelle huomautuksen, joka on ollut tilintarkastajarekisteriin merkittynä TTL 6 luvun 9 §:n 3 momentissa säädetyn kolmen vuoden ajan.

Vuonna 2022 suoritetussa laaduntarkastuksessa tehdyt havainnot ja siitä saatu uusi hylätty-tulos osoittavat, että A ei ole korjannut toimintaansa eikä ole ryhtynyt riittäviin toimenpiteisiin tilintarkastustyönsä laadun kehittämiseksi. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A:lle on annettava varoitus.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luku 1, 3 ja 12 §, 7 luku 2 ja 5 §, 10 luku 1 ja 7 §

Valitusoikeus

A:lla on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

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

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta
Pekka Pajamo
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pekka Virtamo
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite Valitusosoitus