



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## HT A:n toiminta M Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 4/2025

### Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2023 suoritetussa laaduntarkastuksessa on havaittu HT A:n toimintaan liittyviä puutteita hänen suorittamassaan M Oy:n tilikauden 1.1.–31.12.2022 tilintarkastuksessa. Tilintarkastaja on antanut tilintarkastuksesta 8.3.2023 päivätyn vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

Tilintarkastuslautakunta on aiemmin tekemällään päätöksellä hylännyt A:n oikaisuvaatimuksen laaduntarkastuksen hylätty-tulosta koskevasta tilintarkastusvalvonnan tekemästä päätöksestä. Helsingin hallinto-oikeus on päätöksellään hylännyt A:n tekemän valituksen tilintarkastuslautakunnan päätöksestä. Hallinto-oikeuden päätös on lainvoimainen.

### Kuuleminen

A on antanut tilintarkastuslautakunnalle 31.3.2025 päivätyn vastineen. Hän kertoo siinä suorittamansa tilintarkastuksen kulusta ja esittää samoja seikkoja ja perusteluja kuin aikaisemmin laaduntarkastuksen tulosta koskevasta päätöksestä tekemässään oikaisuvaatimuksessa. A pyytää myös laaduntarkastuksen tulosta koskevan tilintarkastusvalvonnan päätöksen kumoamista ja uusintatarkastuksen määräämistä.

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

### Muu aineisto

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

### Päätöksen rajaus

Tilintarkastuslautakunta jättää tutkimatta A:n vaatimuksen laaduntarkastuksen tuloksen kumoamisesta ja uusintatarkastuksen määräämisestä. Laaduntarkastuksen tulosta koskeva oikaisuvaatimus on ratkaistu tilintarkastuslautakunnan päätöksellä ja Helsingin hallinto-oikeuden päätöksellä. Laaduntarkastuksen tulosta koskeva päätös on lainvoimainen, eikä laaduntarkastuksen tulos ole käsittelyn kohteena tässä tutkinta-asiassa.

### 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 toimeksiantoja koskevan aineiston toimeksiantokohtaisesta dokumentoinnista.

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.

Tilintarkastuslautakunta on ottanut A:n tilintarkastustoimenpiteiden ja tarkastusdokumentaation arvioinnissa huomioon, että tilintarkastetun yhtiön liikevaihto tarkastetulla tilikaudella on ollut noin 21 milj. euroa ja taseen loppusumma noin 11,8 milj. euroa.

### **Tilintarkastuslautakunnan arvio tilintarkastajan toiminnasta**

Tilintarkastusvalvonnan päätöksen perusteluissa on todettu, että tarkastustyö on erittäin puutteellista kaikissa tarkastustyön vaiheissa ja tilintarkastajan dokumentointi puuttuu lähes kokonaan. A ei ole toimittanut laadunvalvontajärjestelmänsä kuvausta tilintarkastusvalvonnalle.

Tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa on havaittu puutteita, jotka liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen:

- aloitus- ja suunnittelutoimenpiteiden suorittamisessa
  - o käsityksen muodostamisessa yhteisöstä, sen toimintaympäristöstä ja yhteisön sisäisestä valvonnasta
  - o toimeksiannon jatkamisen edellytysten dokumentoinnissa
  - o toimeksiannon ehdoista sopimisessa
  - o riippumattomuusasioiden dokumentoinnissa
  - o tilintarkastussuunnitelman laadinnassa
  - o olennaisuuden määrittämisessä
- liikevaihdon tarkastamisessa
- vaihto-omaisuuden tarkastamisessa
- muiden olennaisten tilinpäätöserien tarkastamisessa
- pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastamisessa
- lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamisessa, arvioinnissa ja tarkastamisessa
- päättämisvaiheen toimenpiteiden suorittamisessa – analyttiset toimenpiteet
- tilinpäätöksen täsmäyttämässä sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon ja vertailutietojen tarkastamisessa.

### ***Aloitus- ja suunnittelutoimenpiteiden suorittaminen***

Tilintarkastuskansiosta ei ilmene seuraavia asioita aloitus- ja suunnittelutoimenpiteisiin liittyen:

- A:n muodostama käsitys yhteisöstä, sen toimintaympäristöstä ja yhteisön sisäisestä valvonnasta
- miten A on arvioinut toimeksiannon jatkamisen edellytyksiä
- toimeksiantokirje
- miten A on arvioinut riippumattomuuteen liittyviä seikkoja
- kannanottotasoista tilintarkastussuunnitelmaa kaikkiin olennaisiin eriin
- tilintarkastussuunnitelmasta ei ilmene toimenpiteet, joilla vastataan olennaisen virheellisyyden ja merkittäviin riskeihin
- olennaisuustasojen määrittäminen ja tilinpäätöksen pääasialliset käyttäjät, jotka tulisi ottaa huomioon olennaisuuden vertailukohdetta valittaessa.

### ***Liikevaihdon tarkastaminen***

Liikevaihto on olennainen tilinpäätöserä. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa liikevaihdon katkon, tapahtumisen ja oikeellisuuden tarkastaminen. Tilintarkastussuunnitelma ja liikevaihtoon tehty toimenpiteet eivät ota huomioon tulouttamiseen liittyvää oletusarvoista

väärinkäytösriskiä. A ei ole yksilöinyt tarkastustoimenpiteitä, jotka kohdistuvat liikevaihdon tarkastamiseen.

### ***Vaihto-omaisuuden tarkastaminen***

Vaihto-omaisuus on olennainen tilinpäätöserä. A ei ole suorittanut todennettavissa olevia tarkastustoimenpiteitä vaihto-omaisuuden arvostukseen tai olemassaoloon.

### ***Muiden olennaisten tilinpäätöserien tarkastaminen***

Tilintarkastusvalvonnalle toimitetusta materiaalista ei ole todennettavissa tarkastustoimenpiteitä, joilla olisi saatu evidenssiä tilinpäätöksen muihin olennaisiin tilinpäätöseriin. A ei ole määrittänyt toimeksiannolle olennaisuuksia, joten dokumentaation perusteella ei myöskään ole mahdollista arvioida, mitä eriä hän on pitänyt olennaisina. Tilintarkastusdokumentaatio puuttuu lähes kokonaan. Tilintarkastusvalvonnan muodostaman käsityksen mukaan olennaisina erinä voidaan pitää ainakin seuraavia tuloslaskelman ja taseen eriä, joita koskevat tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa tilintarkastusdokumentaatiosta:

- materiaalit ja palvelut (16,5 miljoonaa euroa)
- henkilöstökulut (303,9 tuhatta euroa)
- liiketoiminnan muut kulut (1,2 miljoonaa euroa)
- pysyvät vastaavat (1 miljoonaa euroa)
- myyntisaamiset (338,6 tuhatta euroa)
- oma pääoma (3,7 miljoonaa euroa)
- muut velat (2,4 miljoonaa euroa)
- ostovelat (3,3 miljoonaa euroa).

Muiden olennaisten tilinpäätöserien tilintarkastusdokumentaatiota ei ole laadittu siten, että siitä saisi käsityksen:

- suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta
- suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä
- tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista ja niitä koskevista johtopäätöksistä.

### ***Pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastaminen***

A ei ole laatinut tilintarkastussuunnitelmaa, joka ottaisi huomioon riskin siitä, että johto sivuuttaa kontrollit eikä hän ole dokumentoidusti suunnitellut ja suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä riskiin vastaamiseksi.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene:

- onko A muodostanut käsityksen ja arvioinut taloudellisen prosessin kontrolleja, jotka liittyvät pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen kirjaamiseen
- mitä tarkastustoimenpiteitä A on kohdistanut pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastamiseen
- mitkä pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut hän on tarkastanut
- onko A tiedustellut taloudellisen raportoinnin prosessiin osallistuvilta henkilöiltä pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen käsittelyyn liittyvästä epäasianmukaisesta tai epätavallisesta toiminnasta
- onko hän tarkastanut pääkirjanpitovientien täydellisyyden.

### ***Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen, arviointi ja tarkastaminen***

A ei ole sisällyttänyt tilintarkastusdokumentaatioon tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten nimiä ja tietoja lähipiirisuhteiden luonteesta. Tilintarkastusdokumentaation perusteella jää epäselväksi, onko hän havainnut lähipiiriliiketoimia ja miten hän on mahdollisia lähipiiriliiketoimia tarkastanut. A ei ole tiedustellut johdolta tai se ei ole todennettavissa:

- keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu sekä mitä muutoksia on tapahtunut edelliseen tilikauteen verrattuna

- minkä luonteisia ovat yhteisön ja näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten väliset suhteet ja
- onko yhteisöllä ollut näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa liiketoimia tilikauden aikana, ja jos on, minkä tyyppisiä liiketoimet ovat olleet ja mikä on ollut niiden tarkoitus.

### ***Päättämisvaiheen toimenpiteiden suorittaminen – analyttiset toimenpiteet***

A ei ole todennetusti suorittanut tilintarkastuksen loppuvaiheen analyttisiä toimenpiteitä arvioidakseen sitä, onko tilinpäätös yhdenmukainen hänen yhteisöstä muodostamansa käsityksen kanssa.

### ***Tilinpäätöksen täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon ja vertailutietojen tarkastaminen***

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa tilinpäätöksen täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon ja vertailutietojen tarkastaminen. Tilintarkastuskansioon ei ole liitetty tarkastusmerkintöjä sisältävää versiota lopullisesta tilinpäätöksestä tai muuta selvitystä, josta ilmenisi tilinpäätöksen lukujen johtaminen kirjanpitoon sekä vertailu- ja muiden tietojen tarkastaminen.

### ***Laadunvalvontajärjestelmä***

Tilintarkastajan on TTL 4 luvun 12 §:n mukaan järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi. A ei ole toimittanut laadunvalvontajärjestelmänsä kuvausta tilintarkastusvalvonnalle, joten ei ole mahdollista arvioida kattaako hänen laadunvalvontajärjestelmänsä lain edellyttämät vaatimukset.

### **Seuraamuksen määräämisessä 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. TTL 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat.

A:n laaduntarkastukseen esittämässä tilintarkastusdokumentaatioissa on olennaisia puutteita eikä se täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Mainitut puutteet A:n suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä ja niiden dokumentoinnissa antavat aiheita vakavaan kritiikkiin. Mahdollisen haitan tai vahingon määrää tilintarkastuslautakunnan ei ole mahdollista arvioida. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että vaikka A:lle ei ole aikaisemmin määrätty TTL 10 luvussa tarkoitettuja seuraamuksia, ei huomautus ole riittävä seuraamus hänen menettelystään ottaen huomioon, että tilintarkastustoimenpiteissä ja niiden sekä evidenssin dokumentoinnissa havaitut puutteet kohdistuvat lukuisille tilintarkastuksen osa-alueille. Siten TTL 10 luvun 1 §:n 2 momentin mukaan 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**

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, Pasi Päällysaho, Janne Ruohonen, Anders Tallberg ja Tiina Toivonen

### **PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastuslautakunta  
Pekka Timonen

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pekka Virtamo  
Esittelijä  
Tilintarkastusvalvonta

Liite           Valitusosoitus