



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## Tilintarkastus Oy:n ja JHT A:n toiminta kaupungin X tilintarkastuksessa

**Tilintarkastuslautakunnan päätös 3-2025**

**Päätöksen diaarinumero: TILA 3-2025**

### Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on PRH:n tilintarkastusvalvonnan suorittamassa, A:han kohdistuvassa vuonna 2022 tehdyssä laaduntarkastuksessa on tullut esiin seikkoja, joiden mukaan hänen toimintansa kaupungin X tilintarkastuksessa tilikaudelta 1.1.2021–31.12.2021 ei ole ollut julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista. Perusteet tälle päätelmälle ilmenevät PRH:n tilintarkastusvalvonnan vuonna 2022 tekemästä laaduntarkastuksen tulosta koskevasta päätöksestä. Sitä koskeva A:n oikaisuvaatimus on käsitelty ja hylätty tilintarkastuslautakunnan kokouksessa vuonna 2023. Tilintarkastuslautakunnan päätöksestä A:n tekemän valitus on hylätty vuonna 2024 Helsingin hallinto-oikeudessa. Korkein hallinto-oikeus ei ole myöntänyt A:lle valituslupaa. Hylätty laaduntarkastus on siten tullut lainvoimaiseksi.

PRH:n tilintarkastusvalvonta on tuonut kaupungin X päävastuullisena tilintarkastajana toimineen A:n sekä tilintarkastajaksi valitun Tilintarkastus Oy:n toiminnan käsiteltäväksi tilintarkastuslautakunnassa tilintarkastuslain mukaisena tutkinta-asiana (tilintarkastuslain 7 luvun 2 §).

PRH:n tilintarkastusvalvonnan keskeiset havainnot kaupungin X tilintarkastukseen kohdistuvan tutkinta-asian käsittelyn pohjaksi ovat pääkohdittain seuraavat:

- 1) Tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa on havaittu puutteita, jotka liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen:
  - kirjanpidon, tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen tarkastamisessa
  - tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuuden tarkastamisessa
  - sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen tarkastamisessa
  - konsernivalvonnan järjestämisen tarkastamisessa
- 2) Kaupungin X tilintarkastuskertomusta ei ole laadittu kaikilta osin julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

### Tilintarkastajan selvitys

A on antanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle selvityksen, jossa hän on viitannut aikaisemmin PRH:n tilintarkastusvalvonnan suorittamassa laaduntarkastuksessa (laadunvalvonnassa), oikaisuvaatimuksen käsittelyssä tilintarkastuslautakunnassa ja muutoksenhaussa hallinto-oikeuteen esittämänsä aineistoon. A on todennut suorittamastaan kaupungin tilikauden 1.1.–31.12.2021 tilintarkastuksesta seuraavan.

#### 1. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä konsernitilinpäätöksen tarkastaminen

A on todennut, että hän on aikaisemmin toimittanut vastineen, jossa on kerrottu, kuinka asianomaisia eriä on tarkastettu ja minne tehty työ on dokumentoitu: Analytyttiset toimenpiteet, aineistotarkastustoimenpiteet ja taloushallinnon keskeisten järjestelmien kontrollien arviointi ja testaus tilikaudella ja tilinpäätöksen tarkastuksessa.

A:n tilintarkastusdokumentaation kansioista ilmenee konsernin tuloksen johtaminen sekä konsernin oman pääoman tarkastaminen, lähtien tilintarkastetuista erillistilinpäätöksistä huomioiden konsernitason tulosvaikutteiset oikaisut. Lisäksi työpaperissa on dokumentoitu keskeiset keskinäisten erien tarkastus

kuten tytäryhtiöosakkaiden arvo ja kuntayhtymäosuudet nolla konsernitaseessa ja keskinäisten saamisten ja velkojen eliminointi. Kansioista ilmenee myös konsernitilinpäätöksen lukujen johtaminen konsernilakanalta konsernitilinpäätökseen ja konsernilakanan konsernituloslaskelman ja opon tarkastus.

Excel-työkirja ja siinä olevat välilehdet ovat osa tarkastusdokumentaatiota. Tarkastus voi olla dokumentoitu suoraan työkirjaan.

## 2. Tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuuden tarkastaminen

Rahoituslaskelman oikeellisuudessa kaupungin osalta oleellisin yksittäinen erä on 8 m€ IT-kauppa konsernin sisällä. Tämä dokumentti on kansiossa IT-kauppa. Kauppakirjan alussa on tarkastusmerkintä. IT-kauppa on oleellisin erä kaupungin investointien rahavirrassa, joka on tarkastettu dokumentoidusti. Lisäksi Excel-työkirjan kohdassa rahoituslaskelma on A:n yhteenveto ja lukujen laskenta. Excel-työkirja ja siinä olevat välilehdet ovat osa tarkastusdokumentaatiota. Tarkastus voi olla dokumentoitu suoraan työkirjaan. PRH:n laaduntarkastuksen arvio siitä, että kaupungin rahoituslaskelma olisi pääosin tarkastamatta dokumentoidusti, on perusteeton.

Kun A on valmistellut arviointikertomusta tarkastuslautakunnalle, hän on käynyt läpi koko tasekirjan toimintakertomuksineen. Arviointikertomuksen eri versiot on dokumentoitu omiin kansioihin, jotka hän on toimittanut laadunvalvontaan. Kun A on mukauttanut sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan osiot kertomuksessa koskien toimintakertomuksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selontekoa, hän on arvioinut ne. Excel-työkirjan kohdassa toimintakertomus on A:n ja avustavan tarkastajan puumerkit ja osa-alueet, jotka on arvioitu/tarkastettu.

Excel-työkirja ja siinä olevat välilehdet ovat osa tarkastusdokumentaatiota. Tarkastus voi olla dokumentoitu suoraan työkirjaan. Laadunvalvonnan arvio siitä, että toimintakertomus olisi pääosin tarkastamatta dokumentoidusti, on perusteeton.

## 3. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen tarkastaminen

A on aikaisemmin vastineessaan kertonut, kuinka asianomaisia eriä on tarkastettu ja minne tehty työ on dokumentoitu: Analyttiset toimenpiteet, aineistotarkastustoimenpiteet ja taloushallinnon keskeisten järjestelmien kontrollien arviointi ja testaus tilikaudella ja tilinpäätöksen tarkastuksessa sekä Excel-työkirjan kohta sisäinen valvonta/riskienhallinta. Tilintarkastusaineistossa on kansio ja kalvot tähän liittyen.

Excel-työkirja ja siinä olevat välilehdet ovat osa tarkastusdokumentaatiota. Tarkastus voi olla dokumentoitu suoraan työkirjaan. Laadunvalvonnan arvio on siten perusteeton, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen tarkastus olisi pääosin tarkastamatta dokumentoidusti.

## 4. Konsernivalvonnan järjestämisen tarkastaminen

A:n toimittamassa vastineessa on kerrottu, kuinka asianomaisia eriä on tarkastettu ja minne tehty työ on dokumentoitu: Oma kansio tarkastusaineistossa ja kalvot konsernikoulutukseen liittyen ja siihen liittyvä materiaali.

Excel-työkirja ja siinä olevat välilehdet ovat osa tarkastusdokumentaatiota. Tarkastus voi olla dokumentoitu suoraan työkirjaan.

A on viitannut selvityksensä liitteeseen ”Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa” kohtaan 4.8.3/sivulla 19. Laadunvalvonta on ilmeisesti tulkinnut suosituksen kohtaa niin, että pitää arvioida kaikki kohdat. Tämä tulkinta ei ole voimassa olevan suosituksen mukainen ”voi arvioida mm. seuraavia seikkoja”

A on huomauttanut, että laadunvalvonta ei ole huomionnut A:n vastineessa esittämää tarkastuslautakunnan konsernikoulutusta, jossa muun muassa kaupungin konserniohjetta on käyty läpi. Myöskään ei ole huomionnut sitä, että A on tytäryhtiöiden tarkastuksessa arvioinut mahdollisen ennakkoluvan tarvetta, eikä sitä, että esimerkiksi arviointikertomuksen avustamisen yhteydessä on arvioitu konserniyhtiöille asetettuja tavoitteita ja niiden toteutumista. Tietoja voidaan saada joko yhtiöiden tilintarkastajien raporteista tai toimimalla konserniyhteisöjen tilintarkastajana.

## 5. Tilintarkastuskertomuksen laatiminen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti

A on todennut, että hänen vastineessaan on kerrottu mistä asianomaiset dokumentit löytyvät ja kertomuksessa on linkki niihin diaarinumeroilla. Perustelut kertomuksen mukautukselle selviävät vastineesta.

Ensimmäinen kohta koskee toimintakertomuksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteon puutetta, jonka A on joutunut mukauttamaan kertomuksessa sekä kohtaan Tarkastuksen tulokset /Tilinpäätös, jonka A on myös joutunut mukauttamaan. Asia liittyy kertomuksen luettavuuteen, minkä A on todennut vastineessaan. A olisi muuten joutunut kirjoittamaan asian auki kohtaa Tarkastuksen tulokset/ sisäinen valvonta ja riskienhallinta ja kohtaan Tarkastuksen tulokset/tilinpäätös.

Toinen kohta liittyy vuona 2022 ennen kertomusta A:n tietoon tulleeseen Kilpailu- ja kuluttajaviraston (KKV:n) esittämään selvityspyyntöön, jonka osalta A:lla on oikeus ja velvollisuus ammatillisen harkinnan perusteella raportoida asia lisätietona selkeästi omana kappaleena.

A:n mielestä kumpaakaan lisätietoa kohdassa Tarkastuksen tulokset/tilinpäätös ei voida laittaa määrälliseen tai laadulliseen muotoon ja verrata A:n asettaman olennaisuuteen. Lisätietokynnys ylittyy, ei muistutuskyynnys. Tarkastaja käyttää ammatillista harkintaa julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan ja ”Julkishallinnon mukautetut kertomukset” -mallin ohjeistuksen mukaan. A on todennut, että lisätieto tarkastuksen tuloksissa ei johda automaattisesti lausuntojen mukautukseen. Tämä koskee sekä esitystä tilinpäätöksen vahvistamisesta sekä esitystä vastuuvapaudeksi. Lisätieto voi koskea kaikkia tarkastuksen tuloksia kuten tilinpäätöstä ja sitä antaako se oikean ja riittävän kuvan. Laadunvalvonnan tulkinta on siten perusteeton, että lisätieto tarkastuksen tuloksissa/tilinpäätös tulisi automaattisesti johtaa siihen, että ei voida esittää kokonaan/osittain tilinpäätöksen vahvistamista ja että asialla ei ole vaikutusta esitykseen koskien vastuuvapautta.

Laadunvalvonnan yksityiskohtaisissa havainnoissa oleva viittaus ISA 705 -standardiin ei ole ehdoton, vaan lisätieto on luettava kokonaisuudessaan. Tilintarkastuksessa on käytettävä ammatillista harkintaa sen suhteen, millainen lisätieto on kyseessä (havainto versus tarkastukselle asetettu olennaisuus) ja raportoida sen mukaan. Tätä laadunvalvontaa ei ole huomionnut ratkaisussaan tai sen yksityiskohtaisissa perusteluissa. Tässä lisätieto johtaa ao. kohdan mukautukseen ”muita osin”. Kyseessä ei ole niin olennainen puute, että se vaikuttaisi lausuntoihin. Laadunvalvonnan tulkinta, että lisätieto ja mukautus kohdassa Tarkastuksen tulokset/tilinpäätös olisi aina olennainen ja siten sana ”olennainen” täytyy ja tämän seurauksena asialla on aina vaikutus lausuntoihin, ei ole voimassa olevan ”Julkishallinnon mukautetut kertomukset” ohjeistuksen mukainen.

A on viitannut suosituksen ”Julkishallinnon mukautetut kertomukset” kohtaan 4 ammatillinen harkinta ja tapauskohtaisuus. A on todennut, että laadunvalvonta on viitannut yksityiskohtaisessa laadunvalvonnan tulokset- dokumentissa ISA 705 standardiin. Viittaus löytyy ”Julkishallinnon mukautetut kertomukset” -suosituksen alussa. A on todennut, että laadunvalvonta on jättänyt huomioimatta suosituksen lisätietoja ja muistutuksen antamista kohdat.

A on todennut, että hän havaitsi konsernin rahoituslaskeman osalta alustavassa tarkastuksessa, että 8 m€ sisäinen IT-kauppa näkyy investointitulona ja investoinneissa. Asialla ei ole vaikutusta riviin ”Toiminnan ja investointien rahavirta”. Tästä syystä asiaa ei ole raportoitu tilintarkastuskertomuksella. Määritellyt olennaisuusrajat eivät sovellu suoraan rahoituslaskelman esittämistapavirheeseen.

### **Tilintarkastus Oy:n selvitys**

Tilintarkastus Oy:n puolesta PRH:n tilintarkastusvalvonnalle selvityksen antanut toimitusjohtaja on kertonut, että Tilintarkastus Oy noudattaa ISQM1-laadunhallintajärjestelmää. Kaupunki X ei ole korkean riskin kohde, joten toimeksiantokohtainen laadunvalvonta ei ole ollut tarpeen. Mukautetulle kertomukselle on tehty EQCR (Engagement Quality Control Review) ohjeistuksen mukaan. Kaupungin tarkastustiimi on koostunut kokeneista kaupunkien tarkastajista. on siten varannut kaupungille riittävät resurssit ja valvonut tarkastusta voimassa olevan ohjeistuksen mukaan.

## Muu aineisto

A:n ja Tilintarkastus Oy:n selvitysten lisäksi tilintarkastuslautakunta on ottanut huomioon A:n oikaisuvaatimusta koskevan tilintarkastuslautakunnan päätöksen vuodelta 2023. Lisäksi tilintarkastuslautakunta ottaa huomioon Helsingin hallinto-oikeuden päätöksen vuodelta 2024 ja korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 2025 tekemän päätöksen, jolla valitusluvan saaminen A:lle on evätty.

## Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa A:lle varoituksen. Tilintarkastus Oy:n toiminta ei anna aihetta toimenpiteisiin.

## Perustelut

### 1 Tapahtumien kulku

Tilintarkastus Oy on toiminut kaupungin X tilintarkastajana ja A päävastuullisena tilintarkastajana tilikaudella 1.1.–31.12.2021. Tilintarkastus Oy ja A päävastuullisena tilintarkastajana ovat antaneet 19.5.2022 päivätyn tilintarkastuskertomuksen kaupungin X tilintarkastuksesta.

Tilintarkastuskertomuksessa Tilintarkastus Oy/A on esittänyt tarkastuksen tuloksena joitakin poikkeamia talousarviosta (kohdat 1.–5.) ja todennut, että kaupungin hallintoa on muilta osin hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Tilintarkastus Oy/A on tuonut esiin ”Lisätieto/hallinto -otsikon alla viranomaispäätöksiä, jotka ovat ennen tarkastuksen kohteena olevaa tilikautta 2021 koskevia asioita. Tilintarkastus Oy/A on tuonut esiin, ettei tarkastuksen tuloksen kohdassa 2.–4. ja Lisätieto/hallinto – kohdassa ole mainittu toimintakertomuksessa. Tilintarkastus Oy/A on tuonut esiin, että kaavoitusjaoston kokouksessa 8.11.2021 puunkuivurin hankinnasta on tehty selvityspyyntö Kilpailu- ja kuluttajavirastolle. Asian käsittely on kesken tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä, joten Tilintarkastus Oy/A ei voi arvioida, onko hankintalain säännöksiä suorahankinnoista tältä osin noudatettu ja onko menettelystä mahdollisesti aiheutunut taloudellista vahinkoa kaupungille.

Tilintarkastuskertomuksen mukaan kaupungin sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta on muilta osin asianmukaisesti järjestetty.

Tilintarkastuskertomuksessa on kohta ”Lisätieto sisäinen valvonta, riskienhallinta ja konsernivalvonta”, jossa Tilintarkastus Oy/A on todennut, että alkaneen tilikauden 2022 aikana on Kilpailu- ja kuluttajavirastolle tehty selvityspyyntö koskien kaupunginhallituksen päätöstä, joka liittyy koneiden ja laitteiden hankintaan koulujen ja päiväkotien keittiöihin. Lausuntoja ei ole mukautettu tämän seikan johdosta. Tilintarkastuskertomuksen mukaan valtionosuuksien perusteista annetut tiedot ovat oikeita. Kyseisessä kappaleessa Tilintarkastus Oy /A on viitannut tilintarkastuskertomuksen kohtaan ”Tarkastuksen tulokset (hallinto 2–4)” ja kohtaan ”Lisätieto/hallinto” ja todennut, että mainittuja asioita ei ole mainittu toimintakertomuksessa kohdassa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteko/säännösten ja määräysten noudattaminen. Tilinpäätöshetkellä kesken olevaa asiaa ei ole mainittu tilinpäätöksen liitetietojen vastuuna. Tilintarkastus Oy /A on todennut, että kaupungin tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitalinpäätös on muilta osin laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa muilta kuin mainituilta osin oikean ja riittävän kuvan tilikauden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.

Tilintarkastuskertomuksen kohdassa ”Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä” on esitetty seuraavaa.

- 1) Tilintarkastus Oy/A on tilintarkastuskertomuksessa esittänyt tilinpäätöksen hyväksymistä.
- 2) Tilintarkastus Oy /A on esittänyt vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastetulta tilikaudelta muilta paitsi alla mainituilta osin edellyttäen, että valtuusto hyväksyy tarkastuksen tuloksina mainitut talousarviopoikkeamat.
- 3) ”Edellä kohdassa Tarkastuksen tulokset/sisäinen valvonta, riskienhallinta ja konsernivalvonta/mainitun Kilpailu- ja kuluttajavirastolle ... tehdyn selvityspyynnön osalta esitämme, että vastuuvapauden käsittelyä lykätään tämän asian osalta kaupunginhallituksen,

kaupunginjohtajan ja kaavoitusjaoston jäsenten osalta siihen asti, kun on ensin saatu Kilpailu- ja kuluttajaviraston ratkaisu asiaan, ja mikäli suorahankinta todetaan hankintalain vastaseksi, ensin selvitetään suorahankinnasta mahdollisesti kaupungille aiheutuneen vahingon todellinen määrä.”

- 4) ”Edellä kohdassa Tarkastuksen tulokset/hallinto/kohdassa 2 mainitun valitetun lupajaoston päätöksen osalta esitämme, että vastuuvapauden myöntämistä lykätään päätöksen päätöksentekoon osallistuneiden lupajaoston jäsenten osalta siihen saakka, kunnes asiasta on saatu lainvoimainen päätös.”

Tilintarkastus Oy/A on muuttanut tilintarkastuskertomusta uudella 31.5.2022 päivytyllä tilintarkastuskertomuksella, jossa ei viitata aikaisempaan tilintarkastuskertomukseen. Muutettu tilintarkastuskertomus on päivätty alkuperäiselle päivämäärälle 19.5.2022.

Muutos liittyy tilintarkastuskertomuksen ”Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä” kohdan kolmanteen kappaleeseen, jonka Tilintarkastus Oy /A on muuttanut muotoon:

- 5) ”Edellä kohdassa Tarkastuksen tulokset/ sisäinen valvonta, riskienhallinta ja konsernivalvonta/mainitun Kilpailu- ja kuluttajaviraston kaupungille esittämän selvityspyynnön...osalta esitämme, että vastuuvapauden käsittelyä lykätään tämän asian osalta kaupunginhallituksen, kaupunginjohtajan ja kaavoitusjaoston jäsenten osalta siihen asti, kun on ensin saatu Kilpailu- ja kuluttajaviraston ratkaisu asiaan, ja mikäli suorahankinta todetaan hankintalain vastaseksi, ensin selvitetään suorahankinnasta mahdollisesti kaupungille aiheutuneen vahingon todellinen määrä.”

PRH:n tilintarkastusvalvonta on tehnyt A:han kohdistuvan laaduntarkastuksen vuonna 2022.

Laaduntarkastuksessa on käyty läpi kaupungin X tilintarkastustoimeksianto tilikaudelta 1.1.2021–31.12.2021. Laaduntarkastuksessa on tullut esiin seikkoja, joiden mukaan A:n toiminta kaupungin X tilintarkastuksessa ei ole ollut julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista.

## **2 Sovellettavat oikeusohjeet**

### **2.1 Tilintarkastuslain ja JHTT-lain säännökset**

Tilintarkastuslain (TTL) 7 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastusvalvonta valvoo, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti.

Tilintarkastajan on noudatettava ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1). Tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Suorittaessaan kunnan tilintarkastusta tilintarkastajan on toimittava julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta säädetään julkishallinnon ja talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015, jäljempänä JHTT-laki) 6 §:ssä.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen sovelletaan lisäksi, mitä TTL 2 luvun 1 §:ssä (määritelmät), 2 luvun 7 §:ssä (päävastuullinen tilintarkastaja), 2 luvun 9 §:ssä (tilintarkastajan erottaminen ja eroaminen) ja 2 luvun 10 §:ssä (tietojen antaminen seuraavalle tilintarkastajalle) sekä 4 luvun 1 §:ssä (ammattieettiset periaatteet) säädetään, siltä osin kuin muussa laissa ei toisin säädetä.

### **2.2 Kuntalain säännökset**

Kunnan tilintarkastajan tehtävistä säädetään kuntalain (410/2015) 123 §:ssä. Tilintarkastajan on toukokuun loppuun mennessä tarkastettava julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajan on tarkastettava:

- 1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
- 2) antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitalinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
- 3) ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita;
- 4) onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Tilintarkastajan tulee noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita, jolleivät ne ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Havaitsemistaan olennaisista epäkohdista tilintarkastajan on ilmoitettava viipymättä kunnanhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa. Tilintarkastuspöytäkirja annetaan tiedoksi tarkastuslautakunnalle.

Kunnan tilintarkastuskertomuksesta säädetään kuntalain 125 §:ssä. Kuntalain 125 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava valtuustolle kultakin tilikaudelta kertomus, jossa esitetään tarkastuksen tulokset. Kertomuksessa on myös esitettävä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvollinen) myöntää vastuuvapaus.

Jos tilintarkastaja havaitsee, että kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen, tilintarkastuskertomuksessa on tehtävä asiasta tilivelvolliseen kohdistuva muistutus. Muistutusta ei voida kohdistaa valtuustoon.

Tarkastuslautakunnan (ei tilintarkastajan) on hankittava tilintarkastuskertomuksessa tehdystä muistutuksesta asianomaisen selitys sekä kunnanhallituksen lausunto. Valtuusto päättää toimenpiteistä, joihin tarkastuslautakunnan valmistelu, tilintarkastuskertomus ja siinä tehty muistutus antavat aihetta. Hyväksyessään tilinpäätöksen valtuusto päättää vastuuvapaudesta tilivelvollisille. Päätöksenteossa valtuustoa ei sido tilintarkastuskertomus eikä tarkastuslautakunnan arviokertomus

### **2.3 Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa**

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan sisältöä kuvaa Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta. Nyt kyseessä olevan tilintarkastuksen hetkellä sovellettavissa on ollut suositusversio 3/2020. Lisäksi A:n käytettävissä on ollut Suomen Tilintarkastajat ry:n julkaisema suositus 1/2021 ”Julkishallinnon mukautetut tilintarkastuskertomukset”, joka täydentää suositusta julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilintarkastuksen hankkiakseen kohtuullisen varmuuden lausuntonsa perustaksi. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan tulee muun muassa hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyttä.

Julkishallinnon hyvään tilintarkastustapaan kuuluu tarkastustoimenpiteiden dokumentointi tilintarkastajan työpapereihin (suosituksen kohta 4.9.1) Tilintarkastajan on koottava tai laadittava työpaperit, jotka todentavat suoritettua tarkastusta ja luovat edellytykset tarkastuksen laadunvarmistukselle.

Työpapereihin kuuluu myös tarkastuskohteen ulkopuolelta täydentävänä tai vertailevana tietona kerättyä todentavaa aineistoa (evidenssiä). Tilintarkastajan tulee työpapereidensa perusteella voida osoittaa työn tulleen tehdyksi julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Työpapereiden tulee myös osoittaa, miten havainnot on johdettu tehdystä työstä. Tarkastusdokumenteista tulee käydä ilmi myös vastuullisen tai tarkastusvastuullisen tilintarkastajan avustavien tarkastajien työpapereiden läpikäynti. Tilintarkastajan työpapereiden perusteella ulkopuolisen tilintarkastuksen ammattilaisen tulee pystyä muodostamaan kokonaiskuva työn suunnittelusta, toteutuksesta, tuloksista ja niiden perusteella tehdyistä johtopäätöksistä. Kaikkien tarkastukseen liittyvien yksityiskohtien dokumentointia ei voida pitää tarpeellisena eikä myöskään käytännön työn kannalta tarkoituksenmukaisena.

Tilintarkastajan tulee koota tilintarkastusdokumentaatio yhtenäiseksi tilintarkastusaineistoksi ja saattaa hallinnolliset toimenpiteet, jotka koskevat lopullisen tilintarkastuskansion kokoamista, päätökseen oikea-aikaisesti tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen.

Tilintarkastajan raportointi voi olla kirjallista tai suullista ja sen tarkoituksena on välittää tarkastuskohteelle tietoa tarkastuksessa tehdyistä havainnoista. Vähäisistä asioista voidaan raportoida suullisesti tarkastuskohteessa mahdollisesti tarvittavien korjausten aikaansaamiseksi (suosituksen kohta 4.10). Tilintarkastajan raportointi, mukaan lukien suullinen raportointi, tulee olla dokumentoituna työpapereissa. Tilintarkastajan työpapereihin tulee sisältyä lisäksi kopiot lopullisista raporteista, kuten

tilintarkastuskertomuksesta, tilintarkastajan ilmoituksesta, tilintarkastuspöytäkirjasta ja tilinpäätösmerkinnästä.

Raportin tulee olla ajankohtainen, helposti ymmärrettävä ja siinä tulee olla erotettavissa johtopäätökset ja suositukset muusta tekstistä. Esitetyistä asioista pitää olla riittävä todennus dokumentoituna tilintarkastajan työpapereissa. Havaitut epäkohdat raportoidaan suullisesti tai kirjallisesti asian merkittävyys ja muu informaatioarvo huomioon ottaen.

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan soveltamiseen liittyy myös ISA-standardien keskeisten periaatteiden soveltaminen kunnan tilintarkastuksessa. Julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa koskevan suosituksen mukaan kansainväliset tilintarkastusalan eivät ole tilintarkastajaa velvoittavia julkishallinnon tilintarkastuksissa. Tilintarkastaja voi kuitenkin ammatilliseen harkintaan perustuen tukeutua soveltuvin osin em. standardeihin julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositusta täydentävänä.

#### **2.4 Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa ja ISA-standardit**

ISA-standardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista on pidettävä osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa (KHO 12.2.2020, dnro 3673/2/18).

Soveltamiskäytäntö koskee myös ISA-standardien keskeisten periaatteiden soveltamista kunnan tilintarkastuksessa. Julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa koskevan suosituksen mukaan kansainväliset tilintarkastusalan standardit eivät ole tilintarkastajaa velvoittavia julkishallinnon tilintarkastuksissa. Tilintarkastaja voi kuitenkin ammatilliseen harkintaan perustuen tukeutua soveltuvin osin em. standardeihin julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositusta täydentävänä.

#### **2.5 Tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan**

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista raportointi mukautetulla tilintarkastuskertomuksessa käsitellään Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksessa 1/2021 ”Julkishallinnon mukautetut tilintarkastuskertomukset”. Suosituksen kohdan 2.1 mukaan mukautettu tilintarkastuskertomus sisältää vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta poikkeavan tiedon tarkastuksen tuloksista eli lisätiedon tai tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen. Muistutus on perusteltava tarkastuksen tuloksissa. Lisätieto voi vaikuttaa tilintarkastajan lausuntoihin siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille. Muistutus vaikuttaa aina vastuuvapautta koskevaan lausuntoon. Se voi vaikuttaa myös lausuntoon siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä.

Kun tilintarkastuskertomus sisältää tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen tai lisätietona selostuksen tilinpäätöksessä virheellisenä esitetystä taikka tilinpäätöksestä puuttuvasta olennaisesta tiedosta, lausunto tilinpäätöksen hyväksymisestä ja/tai vastuuvapauden myöntämisestä annetaan mukautettuna.

Mukautettu lausunto voi olla kielteinen. Kielteisessä lausunnossa tilintarkastaja ei esitä tilinpäätöksen hyväksymistä tai vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille. Ehdollisessa lausunnossa tilintarkastaja esittää tilinpäätöksen hyväksymistä tai vastuuvapauden myöntämistä tietyin rajauksin. Tilintarkastaja voi esimerkiksi yksilöidä miltä osin tilinpäätös sisältää virheitä tai puutteita ja todeta, että muilta osin tilinpäätös voidaan hyväksyä. Vastuuvapautta koskeva lausunto voidaan esittää ehdollisena myös siten, että vastuuvapauden myöntäminen edellyttää kertomuksessa yksilöityjen seikkojen hyväksymistä (esimerkiksi tarkastuksen tuloksissa esitettyjen talousarviopoikkeamien hyväksymistä).

Käytännössä harvinaisessa poikkeustapauksessa mukautettu lausunto voi jäädä myös avoimeksi. Tämä vastaa sellaista tilintarkastuslaissa tarkoitettua tilannetta, jossa tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa.

Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia koskevan suosituksen kohdan 2.1 mukaan kuntalain mukaisessa tilintarkastuksessa mukautettu tilintarkastuskertomus voi siis sisältää vakiomuodosta poiketen

- tiettyä tilinpäätökseen sisältyvää tietoa tai muuta kunnan hallintoa taikka taloutta koskevaa seikkaa painottavan lisätiedon
- selostuksen tilinpäätöksessä virheellisenä esitetystä tai tilinpäätöksestä puuttuvasta olennaisesta tiedosta (ISA 705.17-19)
- kuntalain 125 §:n vaatiman, tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen

- kuntalain 125 §:n vaatiman lausunnon mukautettuna (kielteinen, ehdollinen tai avoin).

### Lisätieto

Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia koskevan suosituksen kohdan 2.1.1 mukaan tiettyä tilinpäätökseen sisältyvää tietoa tai muuta kunnan hallintoa taikka taloutta koskevaa seikkaa painottava lisätieto esitetään tilintarkastuskertomuksen tarkastuksen tuloksia käsittelevässä osassa siinä kohdassa (kunnan hallinto, sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta, valtionosuuksista annetut tiedot, kunnan tilinpäätös), jota lisätieto koskee.

Selostus tilinpäätöksessä virheellisenä esitetystä tai tilinpäätöksestä puuttuvasta olennaisesta tiedosta esitetään tilintarkastuskertomuksessa tilinpäätöstä koskevissa tarkastuksen tuloksissa.

Pelkällä lisätiedon antamisella ei aina ole vaikutusta tilintarkastuskertomuksen lausuntojen sisältöön. Tällöin tilintarkastuskertomus annetaan muutoin vakiomuotoisena, mutta siinä esitetään tilintarkastajan tarpeelliseksi katsoma lisätieto. Lisätieto voi myös vaikuttaa tilintarkastajien antamiin lausuntoihin tilinpäätöksen hyväksyttävyydestä tai vastuuvapauden myöntämisestä. Lausunto voidaan lisätiedon vuoksi antaa ehdollisena tai avoimena.

Myös suosituksen kohdassa 3.4.2 käsitellään tilintarkastuskertomuksen lisätietoja. Pelkällä lisätiedolla ei ole aina vaikutusta lausuntojen sisältöön. Tämä viittaa tilanteisiin, joissa lisätieto koskee muita asioita kuin tilinpäätöksessä virheellisesti tai puutteellisesti esitettyjä tietoja. Tilinpäätöksestäkin voidaan antaa lisätieto ilman vaikutusta lausuntoon tilinpäätöksestä, mutta tällöin ei voida täydentää tai korjata tilinpäätöksessä esitettyjä tietoja. Lisätiedolla voidaan painottaa tilinpäätöksessä sinänsä oikein esitettyä asiaa.

### Muistutus

Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia koskevan suosituksen kohdan 2.1.2 mukaan tilintarkastuskertomuksessa esitetään tilivelvolliseen kohdistuva muistutus, jos kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen. Muistutuksen tekeminen johtaa yleensä siihen, ettei vastuuvapauden myöntämistä koskeva lausunto ole vakiomuotoinen. Muistutus voi vaikuttaa myös lausuntoon tilinpäätöksen hyväksyttävyydestä.

Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia koskevan suosituksen kohdan 2.1 mukaan mukautetun tilintarkastuskertomuksen antaminen edellyttää tilintarkastajalta aina erityistä harkintaa siihen sisällytettävien, vakiomuodosta poikkeavien kohtien osalta. Ennen sen antamista tulee yleensä myös kuulla toisen, kokeneen tilintarkastajan mielipide asiasta.

## **2.6 Tilintarkastusyhteisöä koskevat velvoitteet**

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastusyhteisön on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi (TTL 4:12). Tilintarkastajaa velvoittavat säännökset tilintarkastuslaissa ja JHTT-laissa koskevat lähtökohtaisesti myös tilintarkastusyhteisöä.

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.

## **3 Tilintarkastuslautakunnan arvio A:n toiminnasta**

Tilintarkastuslautakunta toteaa A:n toiminnasta nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian aineiston perusteella seuraavan.

### **3.1 Kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä konsernitiilinpäätöksen tarkastaminen**

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että kaupungin X tilintarkastustoimeksiantoa koskevasta A:n tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, onko A hankkinut riittävästi tilintarkastusevidenssiä olennaisista tilinpäätöseristä/ tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. A:n tarkastustoimenpiteet eivät ole kaikilta osin todennettavissa. Konsernitiilinpäätöksen tarkastuksen dokumentaatio on suppeaa. A on havainnut

rahoituslaskelmassa konsernin sisäisen pysyvien vastaavien myynnin esittämistapavirheen. Havainto ylittää määritetyn olennaisuuden. A ei kuitenkaan ole raportoinut rahoituslaskelman virheestä. A on menetellyt julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

### **3.2 Tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuuden tarkastaminen**

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että kaupungin X tilintarkastustoimeksiantoa koskevasta A:n tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa pääosin toimintakertomuksen tietojen oikeellisuuden tarkastus eikä rahoituslaskelman oikeellisuuden tarkastus. A on menetellyt julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

### **3.3 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen tarkastaminen**

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että olennaisiin tilinpäätöseriin liittyvien toimintaprosessien kontrollien toimivuuden tarkastus ja osittain myös näiden prosessien läpikäynti sekä käsityksen muodostaminen olennaista tietojärjestelmistä ei ole todennettavissa A:n tilintarkastusdokumentaatiosta. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, mitä tarkastustoimenpiteitä riskienhallinnan järjestämiseen on kohdistettu riskienhallinnan ohjeistukseen perehtymisen lisäksi. A on menetellyt julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

### **3.4 Konsernivalvonnan järjestämisen tarkastaminen**

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että konsernivalvonnan tarkastustoimenpiteet ja johtopäätökset eivät ole pääosin todennettavissa A:n tilintarkastusdokumentaatiosta. Saadun evidenssin määrä ei voida kaikilta osin arvioida. A on menetellyt julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

### **3.5 Tilintarkastuskertomus**

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että A:n laatiman tilintarkastuskertomuksen ja tilinpäätösmerkinnän päiväykset (19.5.2022) ovat ristiriidassa tilintarkastustyön päättymisen kanssa. Tilintarkastusta on jatkettu vielä kertomuksen ja tilinpäätösmerkinnän päiväyksen jälkeen.

A on saanut toisen auktorisoidun tilintarkastajan näkemyksen mukauttamisen perusteista ja mukauttamistavasta tai mukauttamatta jättämisestä vasta tilintarkastuskertomuksen ja tilinpäätösmerkinnän päiväyksen jälkeen (24.5.2022). A on muuttanut tilintarkastuskertomusta (31.5.2022) muokkaamalla yhden virkkeen muotoilua sen jälkeen, kun hän on luovuttanut alkuperäisen kertomuksen kaupungin tarkastuslautakunnan kokouksessa (25.5.2022). Muutetussa tilintarkastuskertomuksessa ei ole viittausta alkuperäiseen kertomukseen, Muutettu kertomus on päivätty alkuperäiselle päivämäärälle. A on menetellyt julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että samaa tilintarkastustoimeksiantoa koskevan uuden tilintarkastuskertomuksen antaminen aikaisemmassa kertomuksessa olevan virheen korjaamiseksi on lähtökohtaisesti sallittua. Aikaisempaa tilintarkastuskertomusta korjattaessa tai muutettaessa uudella tilintarkastuskertomuksella tilintarkastajan on julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan uudessa tilintarkastuskertomuksessa ilmastava selkeästi yhteys aikaisempaan kertomukseen sekä se, miltä osin ja miksi aikaisempaa kertomusta on muutettu.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastuskertomuksessa on epä johdonmukaisuutta, eikä se ole julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla selkeä ja helposti ymmärrettävä. Tilintarkastus Oy A on esittänyt tilintarkastuskertomuksella aiempien vuosien hallintoa koskeva lisätiedon sekä tarkastetun tilikauden jälkeen tehtyyn päätökseen liittyvän sisäisen valvonnan lisätiedon. PRH:n tilintarkastusvalvonta on jo laaduntarkastuksessa todennut, että perustelut muita tilikausia koskevien asioiden raportoinnille tilintarkastuskertomuksessa eivät ilmene tilintarkastusdokumentaatiosta. Tilinpäätöksestä on tilintarkastuskertomuksen kohdassa tarkastuksen tulokset esitetty lisätietoina tilinpäätöksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteosta sekä liitetiedoista puuttuviksi katsottuja tietoja. Tarkastuksen tulos on tältä osin mukautettu siten, että tilinpäätös on muilta osin laadittu säännösten ja määräysten mukaisesti ja muilta osin tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan. Tarkastuksen tuloksissa esitetystä huolimatta Tilintarkastus Oy/A on puoltanut tilintarkastuskertomuksessa tilinpäätöksen hyväksymistä ilman lausunnon mukautusta. A ei ole esittänyt

hyväksyttäviä perusteluja sille, ettei kyseistä lausuntoa ole mukautettu. A on menetellyt julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

### **3.6 Yhteenveto A:n toiminnasta**

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että kaikki selvitetty seikat huomioon ottaen kaupungin X tilintarkastustoimeksiannon suorittaminen ja raportointi ovat olleet puutteellisia.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A:n tilintarkastusdokumentoinnista ulkopuolinen asiantunteva henkilö ei voi saada käsitystä edellä mainituista seikoista eli siitä, miten tilintarkastus on tehty. A:n tilintarkastusdokumentaatio ei täytä julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että A:n toimintaa ei arvioida vain kirjoitettujen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan lähteiden avulla. Julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tulkittaessa on yhtenä lähtökohdana myös tarkasteltava, miten huolellinen ammattihenkilö olisi vastaavassa tilanteessa toiminut.

A:n tilintarkastustoimenpiteissä, etenkin tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoimisessa on edellä kohdissa 3.1–3.4 mainitut vakavat virheet ja puutteet. A:n raportointi on ollut edellä kohdassa 3.5 kerrotuin tavoin julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaista.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A:n laaduntarkastuksessa todetut tilintarkastuksen suorittamista koskevat puutteet ovat kokonaisuutena arvioiden niin merkittäviä, että hänelle on määrättävä tilintarkastuslain 10 luvun mukainen seuraamus.

### **4 Tilintarkastuslautakunnanvalvonnan arvio Tilintarkastus Oy:n toiminnasta**

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastusyhteisön on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi (TTL 4:12). Tilintarkastusyhteisöllä on edellä kohdassa 2.6 mainitut velvoitteet.

Tilintarkastuslautakuntavalvonta katsoo, ettei Tilintarkastus Oy:n toiminnassa kaupungin X tilintarkastuksessa tilikaudelta 1.1.–31.12.2021 ole ilmennyt julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaisia seikkoja. Tilintarkastus Oy:n toiminnan tutkinta ei anna aiheutta toimenpiteisiin.

### **Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat**

Tilintarkastuslautakunta ottaa seuraamuksesta päättäessään huomioon tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaisesti kaikki asiaankuuluvat seikat. A on toiminut yhteistyössä PRH:n tilintarkastusvalvonnan kanssa valvonnan toteuttamiseksi. A ei ole aikaisemmin saanut seuraamuksia tilintarkastuslautakunnalta. Tilintarkastusevidenssin hankkimista ja tilintarkastuksen dokumentointia koskevia puutteita on useita. A:n julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastainen menettely tilintarkastuksessa liittyy osin hänen antamaansa tilintarkastuskertomukseen, joka on virheellinen. Tilintarkastajien valvontakäytännössä tilintarkastuslautakunta suhtautuu tilintarkastuskertomuksen virheisiin ankarasti. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A:n virhe on saattanut olla omiaan aiheuttamaan olennaista haittaa tilinpäätöksen ja tilintarkastuskertomuksen lukijoille. Kokonaisuutena arvioiden tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei huomautus ole riittävä seuraamus A:n julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaisesta toiminnasta, vaan hänelle on annettava varoitus.

### **Sovelletut säännökset**

Perusteluissa mainitut ja tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luku 1, 3 ja 5 §, 7 luku 2 ja 9 §, 11 luku 1 §

### **Valitusoikeus**

A:lla ja Tilintarkastus Oy:llä on oikeus hakea tähän päätökseen muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.

## **Päätökseen osallistuneet tilintarkastuslautakunnan jäsenet**

Pekka Timonen (puheenjohtaja), Ari Ahti (varapuheenjohtaja), Antti Fredriksson, Eeva-Lotta Kivelä, Sari Koivisto, Pasi Päälyssaho, Janne Ruohonen, Anders Tallberg

## **Vakuudeksi**

### **PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Timonen

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta