
KHT Eero Saramäki

TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN PÄÄTÖS

KHT Eero Saramäen toiminta Royalcom Oy:n tuotekehitysprojektin tarkastuksessa

Asian vireilletulo

Innovaatorahoituskeskus Tekes (jäljempänä Tekes) on 27.7.2015 päivätyssä kantelussaan arvostellut KHT Eero Saramäen 9.4.2013 antamaa tarkastusraporttia, joka koskee Royalcom Oy:n (jäljempänä yhtiö) tuotekehitysprojektin kustannustilitystä liittyen Tekesin rahoituspäätökseen nro 381/12. Ulkopuolisen tilintarkastusyhteisön suorittaman jälkikäteisen Tekes-tarkastuksen havaintojen perusteella Tekes katsoo, että KHT Saramäen tarkastusraportti on ollut virheellinen. Kantelussa esitetään myös, että Saramäen suorittama tarkastus on perustunut puutteelliseen tarkastusaineistoon eikä Saramäki ole kiinnittänyt huomiota puutteellisuuksiin.

Tilintarkastajan selvitys

KHT Eero Saramäki on antanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle selvityksen toiminnastaan Royalcom Oy:n projektia koskevassa toimeksiannossa.

KHT Saramäen käsityksen mukaan toimeksianto ei ole edellyttänyt tilintarkastajalta kannanottoa Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen noudattamiseen. Saramäki on katsonut, että Tekes tekee omat johtopäätöksensä saamansa raportin perusteella.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT Eero Saramäelle huomautuksen.

Perustelut

Asian käsittely

Saramäen toiminta on tapahtunut ja Tekesin kantelu on tullut vireille kumotun tilintarkastuslain (459/2007) voimassaoloaikana. Tilintarkastuslain (1141/2015) 12 luvun 2 §:n 8 kohdan siirtymäsäännöksen mukaan tilintarkastuslautakunta on toimivaltainen tutkimaan KHT Saramäen toimintaa.

Toimeksiannon ehdot

Tilintarkastajan raportissa todetaan, että toimeksianto on suoritettu kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 ja Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen (1.2.2012) mukaisesti.

ISRS 4400 –standardin mukaan:

- erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja suorittaa ne tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet, joista tilintarkastaja ja yhteisö sekä mahdolliset kolmannet osapuolet ovat erikseen sopineet, sekä raportoi tekemänsä havainnot (kappale 4);
- koska tilintarkastaja antaa raportin ainoastaan erikseen sovittuja toimenpiteitä suoritettaessa tekemistään havainnoista, minkäänlaista varmuutta ei ilmaista. Sen sijaan raportin käyttäjät itse arvioivat tilintarkastajan raportoimia toimenpiteitä ja havaintoja ja tekevät omat johtopäätöksensä tilintarkastajan työn perusteella (kappale 5);
- tilintarkastajan tulisi suorittaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksi-anto tämän standardin ja toimeksiannon ehtojen mukaisesti (kappale 8);
- tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tehtyjä havaintoja koskevan raportin tueksi tarvittavan evidenssin tuottamisessa ja jotka osoittavat, että toimeksianto on suoritettu tämän standardin ja toimeksiannon ehtojen mukaisesti (kappale 14);
- tilintarkastajan tulisi suorittaa erikseen sovitut toimenpiteet ja käyttää hankkimaansa evidenssiä tehtyjä havaintoja koskevan raportin perustana (kappale 15);
- erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon yhteydessä annettavassa raportissa on tarpeellista kuvata toimeksiannon tarkoitus ja erikseen sovitut toimenpiteet riittävän yksityiskohtaisesti, jotta lukijan olisi mahdollista ymmärtää suoritettun työn luonne ja laajuus (kappale 17).

Standardin kappaleessa 18 esitetään luettelona seikat, jotka tehdyistä havainnoista annettavan raportin tulisi sisältää.

Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen (1.2.2012) kohdan 6 mukaan tarkastuksessa tulee kiinnittää erityistä huomiota projektikirjanpidon ja työajanseurannan toteutukseen ja luotettavuuteen sekä jäljitettävyysetjuna aukottomuuteen.

Edelleen yleisten ehtojen mukaan on lopputilityksen yhteydessä toimitettava ulkopuolisen hyväksytyin tilintarkastajan määrämuotoinen tarkastusraportti, jonka raporttipohja löytyy Tekesin verkkosivuilta.

Tekesin malliraporttipohjan mukaan siinä edellytetyt toimenpiteet suoritetaan yksinomaan siksi, että Tekes voisi niiden perusteella arvioida rahoitusehtojen noudattamista.

Tekesin malliraporttipohjaan sisältyvän ohjeistuksen mukaan tilintarkastajan on tarkastusraportissaan raportoitava havainnoistaan, jotka koskevat

- projektikirjanpidon toteuttamista,
- työajan seuranta,
- palkkaerittelylomakkeita ja
- eräiden kustannusten perusteita.

KHT Saramäen raportointi

Tekesin malliraporttipohjan perusteella tilintarkastaja voi perustaa raporttinsa otokseen tarkastettavasta aineistosta, joten hän ei ole velvollinen tarkastamaan koko aineistoa. Malliraportissa edelleen todetaan, että tilintarkastajan toimenpiteet eivät muodosta tilintarkastusstandardien mukaista tilintarkastusta eivätkä yleisluonteista tarkastusta koskevien standardien mukaista yleisluonteista tarkastusta, eikä tilintarkastaja siten ilmaise edellä mainittujen standardien mukaista varmuutta.

Se, että ulkopuolinen tilintarkastusyhteisö on tekemänsä tarkastuksen perusteella havainnut Tekesille toimitetussa loppuselvityksessä virheitä, joita tilintarkastaja ei ole havainnut, ei vielä tarkoita sitä, että tilintarkastaja olisi toiminut toimeksiannon ehtojen ja ISRS 4400 -standardin vastaisesti. Tilintarkastajan työtä tulee arvioida sen mukaan, miten tilintarkastaja on noudattanut toimeksiannon ehtoja ja ISRS 4400 -standardia.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että KHT Saramäki on kiinnittänyt Tekesin huomiota muun ohessa siihen, että käsillä olleen hankkeen projektikirjanpito on toteutettu erillään lakisääteisestä kirjanpidosta ja että kustannukset perustuivat projektikirjanpitoon, joka ei ollut osa lakisääteistä kirjanpitoa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että yleisten ehtojen mukaan tarkastuksessa tulee kiinnittää erityistä huomiota projektikirjanpidon ja työajanseurannan toteutukseen ja luotettavuuteen sekä jäljitettävyysetjuna aukottomuuteen, mutta yleisissä ehdoissa ei edellytetä kannanottoa mainituista asioista. Toisaalta malliraporttipohjan mukaan malliraporttipohjassa edellytetyt toimenpiteet suoritetaan yksinomaan siksi, että Tekes voisi niiden perusteella arvioida rahoitusehtojen noudattamista. Malliraporttipohjassa ei yksiselitteisesti edellytetä kannanottoa siitä, onko rahoitusehtoja noudatettu.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että yleisissä ehdoissa ja malliraporttipohjassa mainitut tilintarkastajan velvollisuuksia sekä raportoinnin muotoa ja laajuutta koskevat kohdat ovat siinä määrin yleisluonteisia ja tulkinnanvaraisia, ettei pelkästään niiden perusteella voida yksiselitteisesti katsoa KHT Saramäen raportoinnin olleen toimeksiannon ehtojen ja ISRS 4400 -standardin vastaista.

Tarkastusdokumentaatio (tilintarkastajan työpaperit)

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tässä laissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu tarkastustyön dokumentointivelvollisuus.

Tilintarkastajan suorittamissa muissa kuin lakimääräisissä tehtävissä (ns. erityistoimeksiannot) toimeksiantaja lähtökohtaisesti määrittelee toimeksiannon tavoitteet, laajuuden ja tarkoituksen. Hyvä tilintarkastustapa erityistoimeksiannosta annettavan raportin laatimisessa edellyttää tarkastuksen kohteena olevan aineiston riittävän selkeää yksilöintiä sekä tarkastustoimenpiteiden ja -havaintojen huolellista dokumentointia.

KHT Saramäen tilintarkastusvalvonnalle esittämä tarkastusdokumentaatio nyt kyseessä olevassa tarkastustehtävässä on olennaisesti puutteellinen eikä täytä hyvän

14.11.2017

tilintarkastustavan vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Saramäen dokumentaation perusteella ei ole mahdollista saada selkeää käsitystä suoritetuista tarkastustoimenpiteistä, hankitusta evidenssistä ja ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista eikä todeta, millä perusteilla hän on päätenyt raportissaan esitettyihin tarkastushavaintoihin.

Tarkastusdokumentaation puutteellisuuden vuoksi ei voida päätellä, onko Saramäki noudattanut riittävää huolellisuutta sen varmentamiseksi, että tarkastuksen perustana oleva aineisto on riittävä tehtävän asianmukaiseen suorittamiseen. Samasta syystä ei ole myöskään mahdollista ottaa kantaa siihen, olisiko Saramäen tullut havaita ja raportoida myöhemmin Tekes-tarkastuksessa esille tulleita virheitä ja puutteita.

KHT Saramäki on menetellyt tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti laiminlyödessään asianmukaisen tarkastusdokumentaation laatimisen Royalcom Oy:n kustannustilityksen tarkastamisesta.

Sovellettavat oikeusohjeet ja johtopäätös

Tekes-projektin kustannustilitykseen liittyvän tilintarkastajan tarkastusraportin antaminen on ollut tapahtumien hetkellä voimassa olleen tilintarkastuslain (459/2007) 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu tehtävä, jonka perusteella tilintarkastaja on antanut kirjallisen lausunnon viranomaisen (Tekes) käyttöön. KHT Saramäki on ollut velvollinen noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa (lain 22 §) ja ammattieettisiä periaatteita (20 §).

Tilintarkastuslain (1141/2015) 12 luvun 2 §:n 15 momentin mukaan valvottavan toiminnan sijoituessa aikaan ennen tilintarkastuslain voimaantuloa, edellytyksiä varoituksen ja huomautuksen antamiseen arvioidaan kumotun tilintarkastuslain (459/2007) mukaan.

Voimassa olevan tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat.

KHT Saramäen toimintaa kokonaisuutena arvioitaessa tilintarkastuslautakunta katsoo, että huomautus on riittävä seuraamus hänen menettelystään.

Lainkohdat

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luku 1 ja 3 §, 7 luku 5 §, 10 luku 1 ja 7 §, 12 luku 2 § 8 kohta ja 15 kohta

Tilintarkastuslaki (459/2007) 1, 20, 22 ja 49 §

Valitusoikeus

KHT Eero Saramäellä on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

14.11.2017

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Manne Airaksinen (puheenjohtaja), Mika Ilveskero (varapuheenjohtaja), Anders Tallberg (tarkastava jäsen), Antti Fredriksson, Jussi Heiskanen, Teija Laitinen, Riikka Lamberg, Mervi Niskanen ja Pekka Pajamo

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS
Tilintarkastuslautakunta



Manne Airaksinen
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja



Pekka Virtamo
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite

Valitusosoitus

Tiedoksi

Innovaatorahoituskeskus Tekes

VALITUSOSOITUS

Tilintarkastuslain (1141/2015) 11 luvun 1 §:n 3 momentin mukaan tilintarkastuslautakunnan päätökseen saa hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa (586/1996) säädetään.

Valitus on tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Valitusaikaa laskettaessa tiedoksisaantipäivää ei oteta lukuun. Tavallisena tiedoksiantona hallintolain (434/2003) 59 §:n mukaan postitse kirjeellä toimitettaessa vastaanottajan katsotaan saaneen päätöksestä tiedon seitsemäntenä päivänä kirjeen lähettämisestä, jollei muuta näytetä. Jos päätös on annettu todisteellisena tiedoksiantona hallintolain 60 §:n mukaan, saantitodistus osoittaa tiedoksisaannin ajankohdan. Jos päätös on annettu tiedoksi sähköpostitse tavallisena sähköisenä tiedoksiantona, katsotaan päätös annetun tiedoksi kolmantena päivänä viestin lähettämisestä, ellei muuta näytetä (laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa 13/2003, 19 §).

Valitus hallinto-oikeuteen on tehtävä kirjallisesti. Valittaja voi laatia valituskirjelmänsä itse tai käyttää sen laatimisessa avustajaa. Valittaja voi myös valtuuttaa asiamiehen tekemään valituksen puolestaan. Asiamiehen, jollei hän ole asianajaja tai julkinen oikeusavustaja, on liitettävä valitukseen valittajan antama valtakirja.

Valituskirjelmä

Valituskirjelmässä on ilmoitettava, mihin päätökseen haetaan muutosta. Valituksessa on ilmoitettava, miltä kohdin päätökseen haetaan muutosta ja mitä muutoksia siihen vaaditaan tehtäväksi.

Valituskirjelmässä tulee esittää perusteet, joilla muutosta vaaditaan.

Valituskirjelmässä on ilmoitettava valittajan nimi ja kotikunta sekä yhteystiedot eli postiosoite ja puhelinnumero, joihin asiaa koskevat ilmoitukset valittajalle voidaan toimittaa. Jos valittajan puhevaltaa käyttää hänen laillinen edustajansa tai asiamiehensä tai jos valituksen laatijana on joku muu henkilö, valituskirjelmässä on ilmoitettava myös tämän nimi ja kotikunta.

Valittajan, laillisen edustajan tai asiamiehen on allekirjoitettava valituskirjelmä. Allekirjoituksella tarkoitetaan omakätistä nimen kirjoittamista.

Liitteet

Valitukseen tulee liittää seuraavat asiakirjat:

1. Päätös, johon haetaan muutosta valitusosoituksineen, alkuperäisenä tai jäljennöksenä
2. Todistus siitä, minä päivänä päätös on annettu tiedoksi, esimerkiksi kopio saantitodistuksesta tai muu selvitys valitusajan alkamisen ajankohdasta
3. Asiakirjat, joihin valittaja vetoaa, jollei niitä ole jo aikaisemmin toimitettu viranomaiselle
4. Asiamiehen valtakirja, ellei hän ole asianajaja tai yleinen oikeusavustaja.

Valituksen määräaika ja toimittaminen

Valituskirjelmä liitteineen tulee toimittaa Helsingin hallinto-oikeudelle ennen valitusajan päättymistä.

Valittaja tai hänen edustajansa voi tuoda valituskirjelmän hallinto-oikeuden kirjaamoon tai lähettää sen postitse. Oikeudenkäyntiasiakirjoja voidaan toimittaa tuomioistuimelle myös telekopiona tai sähköpostina.

Helsingin hallinto-oikeuden yhteystiedot: Radanrakentajantie 5, 00520 HELSINKI. Sähköposti [helsinki.hao\(at\)oikeus.fi](mailto:helsinki.hao(at)oikeus.fi). Sähköpostia lähetettäessä (at)-merkintä korvataan @-merkillä. Vaihde 029 56 42000 , Faksi 029 56 42079