PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

KHT Pekka Niemen toiminta TRB Rakennustoimisto Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 22.10.2024
Päätöksen diaarinumero: PRH/921/10000/2024

Asian vireille tulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2023 suoritetussa laaduntarkastuksessa on havaittu KHT Pekka Niemen toimintaan liittyviä puutteita hänen suorittamassaan TRB Rakennustoimisto Oy:n tilikauden 1.1.-31.12.2021 tilintarkastuksessa. Niemi on antanut tilintarkastuksesta 12.4.2022 tilintarkastuskertomuksen, jossa tilinpäätöksestä annettu lausunto on vakiomuotoinen.

Niemen kuuleminen

Pekka Niemi on todennut 1.9.2024 saapuneessa vastineessaan, ettei hänellä ole uutta lisättävää aikaisempiin laaduntarkastusta koskeviin vastauksiinsa. Hän on ottanut tilintarkastustyössään huomioon kaiken palautteen ja ohjeistuksen, jonka on saanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalta. Niemi on ryhtynyt toimenpiteisiin kehittääkseen tilintarkastustyönsä laatua laaduntarkastuksessa esitetyllä tavalla.

Niemi on kertonut ottavansa huomioon tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n velvoitteen noudattaa ammattieettisiä periaatteita sekä tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:n velvoitteen noudattaa hyvää tilintarkastustapaa, ja erityisesti kansainväliset tilintarkastusalan ISA-standardit 200, 230 ja 500. Hän käyttää tilintarkastustyössään kaikilta osin apuna ST-Akatemia Oy:n / Suomen Tilintarkastajat ry:n Stanssi-työkirjaa.

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

Muu aineisto

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

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT Pekka Niemelle 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 Niemen tilintarkastustoimenpiteiden ja tarkastusdokumentaation arvioinnissa huomioon, että tilintarkastetun yhtiön liikevaihto tarkastetulla tilikaudella on ollut noin 15,8 milj. euroa ja taseen loppusumma noin 7,9 milj. euroa.

Tilintarkastuslautakunnan arvio Niemen toiminnasta

Laaduntarkastuksen tulosta koskevan päätöksen perusteluissa on todettu, että tilintarkastuskertomuksessa on annettu selvästi virheellinen lausunto siltä osin kuin siinä lausutaan, että tilinpäätös täyttää lakisääteiset vaatimukset. Niemen tarkastustyö on ollut erittäin puutteellista kaikissa tarkastustyön vaiheissa.

Virheellinen tilintarkastuskertomus
Tilintarkastuskertomuksessa on annettu virheellinen lausunto siltä osin kuin siinä lausutaan, että tilinpäätös täyttää lakisääteiset vaatimukset (TTL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 2 kohta). Yhtiön tilinpäätöksestä kuitenkin puuttuu kirjanpitoasetuksen 2 luvun edellyttämiä olennaisia liitetietoja. Yhtiön tilinpäätökseen ei ole liitetty toimintakertomusta, vaikka yhtiö ei ole kirjanpitolain 1 luvussa tarkoitettu mikro- tai pienyritys, vaan niin sanottu keskikokoisyritys. Niemi ei ole raportoinut toimintakertomuksesta eikä sen puuttumisesta, ja siten tilintarkastuskertomuksessa ei ole annettu tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 §:n 2 momentin 3) ja 4) kohdissa edellytettyjä lausuntoja siitä, onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti ja ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia.

Niemi on antanut vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen, vaikka hän ei ole hankkinut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kaikista olennaisista tilinpäätöseristä. ISA 705 -standardin mukaan tilintarkastajan on annettava varauman sisältävä lausunto tai jätettävä lausunto antamatta silloin, kun hän ei pysty hankkimaan lausuntonsa perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

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

- aloitus- ja suunnittelutoimenpiteiden suorittamisessa
    - käsityksen muodostamisessa yhteisöstä, sen toimintaympäristöstä ja
    - yhteisön sisäisestä valvonnasta
    - toimeksiannon jatkamisen edellytysten dokumentoinnissa
    - toimeksiannon ehdoista sopimisessa,
    - riippumattomuusasioiden dokumentoinnissa
    - tilintarkastussuunnitelman laadinnassa
    - 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
- hallinnon tarkastamisessa
- päättämisvaiheen toimenpiteiden suorittamisessa, analyyttiset toimenpiteet
- tilinpäätöksessä esitettyjen liitetietojen ja vertailutietojen tarkastamisessa.

Aloitus- ja suunnittelutoimenpiteiden suorittaminen
Tilintarkastuskansiosta ei ilmene seuraavia asioita aloitus- ja suunnittelutoimenpiteisiin liittyen:

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

Liikevaihdon tarkastaminen
Tilintarkastuskansiosta ei ilmene, miten Niemi on arvioinut tulouttamiseen liittyvää väärinkäytösriskiä. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa liikevaihdon katkon, tapahtumisen ja oikeellisuuden tarkastaminen. Niemi ei ole kohdentanut todennettavia tarkastustoimia tilikauden aikaiseen liikevaihtoon. Liikevaihdon tuloutusperiaatteet eivät käy ilmi dokumentaatiosta.

Vaihto-omaisuuden tarkastaminen
Niemi ei ole hankkinut todennettavissa olevaa tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta tai arvostuksesta. Hän ei ole osallistunut inventointiin eikä suorittanut vaihtoehtoisia toimenpiteitä vaihto-omaisuuden olemassaolon tarkastamiseksi.

Muiden olennaisten tilinpäätöserien tarkastaminen
Tilintarkastusvalvonnalle toimitetusta materiaalista ei ole todennettavissa tarkastustoimenpiteitä, joilla olisi saatu evidenssiä tilinpäätöksen muihin olennaisiin tilinpäätöseriin.

Niemi ei ole määrittänyt toimeksiannolle olennaisuuksia, joten dokumentaation perusteella ei ole myöskään mahdollista arvioida, mitä eriä hän on pitänyt olennaisina.

Niemi ei ole hankkinut tilintarkastusevidenssiä seuraavista olennaisista tilinpäätöseristä tai se ei ole todennettavissa:

- pysyvät vastaavat
- myyntisaamiset
- saadut ennakot
- ostovelat.

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.

Pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut
Niemi ei ole laatinut tilintarkastussuunnitelmaa, joka ottaisi huomioon riskin siitä, että johto sivuuttaa kontrollit eikä hän ole suunnitellut ja suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä riskiin vastaamiseksi.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene:

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

- onko Niemi tiedustellut taloudellisen raportoinnin prosessiin osallistuvilta henkilöiltä pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen käsittelyyn liittyvästä epäasianmukaisesta tai epätavallisesta toiminnasta ja
- onko Niemi tarkastanut pääkirjanpitovientien täydellisyyden.

Lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen, arviointi ja tarkastaminen
Niemi ei ole sisällyttänyt tilintarkastusdokumentaatioon tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten nimiä ja tietoja lähipiirisuhteiden luonteesta. Tilintarkastusdokumentaation perusteella ei ole todennettavissa, onko hän havainnut lähipiiriliiketoimia ja miten hän on tarkastanut mahdollisia lähipiiriliiketoimia. Tilintarkastuskansioon ei ole dokumentoitu lähipiiriasioiden tarkastusta eikä siihen liittyviä tiedusteluja johdolta.

Hallinnon tarkastus
Niemi ei ole todennettavasti käynyt läpi hallituksen pöytäkirjoja ja arvioinut niissä tehtyjen päätösten vaikutuksia tilintarkastukseen. Tilintarkastuskansio ei sisällä dokumentaatiota hallituksen kokouspöytäkirjojen läpikäynnistä eikä Niemi ole myöskään liittänyt kopioita niistä tilintarkastuskansioon.

Päättämisvaiheen toimenpiteiden suorittaminen, analyyttiset toimenpiteet
Niemi ei ole todennettavasti suorittanut tilintarkastuksen loppuvaiheen analyyttisia toimenpiteitä arvioidakseen, onko tilinpäätös yhdenmukainen hänen yhteisöstä muodostamansa käsityksen kanssa. Tilintarkastajan suorittamat toimenpiteet eivät käy ilmi tilintarkastuskansiosta.

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, joita ovat:

1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto;
2) tilintarkastajan vastuun aste;
3) tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa;
4) tilintarkastajalle määrätyt aiemmat seuraamukset; ja
5) teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrä.

Niemen antama tilintarkastuskertomus ei täytä TTL 3 luvun 5 §:n 2 momentissa asetettuja vaatimuksia. Tilintarkastuskertomuksen virheisiin on tilintarkastuslautakunnan valvontakäytännössä suhtauduttu ankarasti. Niemen laaduntarkastukseen esittämässä tilintarkastusdokumentaatiossa on olennaisia puutteita eikä se täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Mainitut puutteet Niemen suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä ja niiden dokumentoinnissa antavat aihetta vakavaan kritiikkiin. Niemi on asianmukaisesti antanut häneltä pyydetyt selvitykset laaduntarkastuksessa ja tutkinta-asiassa. Mahdollisen haitan tai vahingon määrää tilintarkastuslautakunnan ei ole mahdollista arvioida.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että huomautus ei ole riittävä seuraamus Niemen menettelystä ottaen huomioon tilintarkastuskertomuksen virheet sekä sen, että tilintarkastustoimenpiteissä ja niiden sekä evidenssin dokumentoinnissa havaitut puutteet kohdistuvat lukuisille tilintarkastuksen osa-alueille. Siten TTL 10 luvun 1 §:n 2 momentin mukaan Niemelle 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

Pekka Niemellä on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Mari Arala, Antti Fredriksson, Lasse Niemi, Pasi Päällysaho, Riikka Rannikko, Tiina Toivonen ja Eljas Vesterbacka

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta
Pekka Pajamo
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pekka Virtamo
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite Valitusosoitus