

2017

Tutkinta-asioiden ja laillisuus- valvonnan vuosiraportti



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastusvalvonta
Patentti- ja rekisterihallitus
17.5.2018

Sisällys

Tutkinta-asioiden ja laillisuusvalvonnan vuosiraportti	2
1. JOHDANTO	2
1.1. Vuosiraportin tarkoitus	2
1.2. PRH:n tilintarkastusvalvonnan toiminta, tehtävät ja osa-alueet.....	2
2. TUTKINTA-ASIAT – VALVONNAN KEINOT	2
2.1. Valvonnan kohteet ja rajoitukset	2
2.2. Valvottava toiminta	3
2.3. Tutkinnan keinoista ja menetelmistä	4
2.4. Tutkinnan alkaminen	4
2.5. Seuraamukset	5
2.6. Päätösten julkistaminen	6
3. MUUTOKSENHAKU.....	6
4. TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN RATKAISUKÄYTÄNTÖÄ VUODELTA 2017 – ESIMERKKEJÄ PÄÄTÖKSISTÄ	7
4.1. Tutkinta-asioiden teemat ja päätökset.....	8
4.1.1. Tilintarkastajan lainmukainen valintamenettely	8
4.1.2. Virheelliset tilintarkastuskertomukset ja tilintarkastusevidenssin hankkiminen sekä toimeksiannon toteutumisen viipyminen	8
4.1.3. Laaduntarkastuksen hylätty-tulokset.....	9
4.1.4. Tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten valvonta	9
4.1.5. Lisätietoja – tilintarkastuslautakunnan päätökset	9
5. PRH:N TILINTARKASTUSVALVONNAN RATKAISUKÄYTÄNTÖÄ VUONNA 2017	9
5.1. Valvonta-asioiden teemat ja päätökset	9
5.1.1. Asunto-osakeyhtiöt	9
5.1.2. Konkurssipesien erityistarkastukset.....	10
5.1.3. Ohjaus	10
6. JOHTOPÄÄTÖKSET.....	10
Liite 1: TTL 10 luvun seuraamukset.....	12
Liite 2: Muutoksenhaku tutkinta-asiassa	14
Kuva 1. Tilintarkastajien lukumäärä 31.12.2017	3
Kuva 2. Esimerkkejä tutkinta-asioiden lähteistä.....	5
Kuva 3. Muutoksenhaku tutkinta-asioissa.....	7
Kuva 4. Tilintarkastuslautakunnan määräämät seuraamukset vuonna 2017	8

Tutkinta-asioiden ja laillisuusvalvonnan vuosiraportti

1. JOHDANTO

1.1. Vuosiraportin tarkoitus

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonnan tutkinta-asioiden ja laillisuusvalvonnan vuosiraportti julkaistaan ensimmäisen kerran vuodelta 2017. Vuosiraportissa tilintarkastusvalvonta kertoo tutkinta-asioiden vuoden 2017 havainnoista ja johtopäätöksistä. Lisäksi PRH tarkastelee tutkinta-asioissa havaittuja muutoksia.

Tutkinta-asioissa tilintarkastajien toimintaa selvitetään jälkikäteen valvonnan keinoin. Raportin tiedoilla on merkitystä ohjauksena tilintarkastajille, tilintarkastusasiakkaille ja sidosryhmille. Tutkinta-asioista tehtyjen havaintojen ja johtopäätösten perusteella tilintarkastajat ja tilintarkastusasiakkaat saavat tietoa tilintarkastuksen vaatimuksista valvontaviranomaisen näkökulmasta.

1.2. PRH:n tilintarkastusvalvonnan toiminta, tehtävät ja osa-alueet

PRH:n tilintarkastusvalvonnan toiminnan lähtökohtia ovat oikeusvarmuus, ennakoitavuus, objektiivisuus ja asianosaisten yhdenvertaisuus. Tilintarkastusvalvonnan toiminnan tarkoituksena on tilinpäätösinformaation luotettavuuden jatkuva parantaminen.

Tilintarkastusvalvonnan tehtäviä ovat tilintarkastajien hyväksyminen, rekisteröinti, toiminnan valvonta sekä yleinen ohjaus ja kehittäminen. PRH:n tilintarkastusvalvonnan tehtävistä säädetään tilintarkastuslain (1141/2015) 7 luvun 1–3 §:ssä. Tilintarkastusalan valvontajärjestelmä on riippumaton tilintarkastusalaista ja tilintarkastuksen kohteista.

Tutkinta-asiat ovat valvonnan kokonaisuutta, joita on kolme:

- 1) tilintarkastajien ammattitaidon ja muiden hyväksymisen edellytysten valvonta,
- 2) ennakkoon vaikuttava tilintarkastajien toiminnan laadunvalvonta sekä
- 3) yksittäistapauksiin kohdistuva jälkikäteinen kurinpidollinen valvonta (tutkinta).

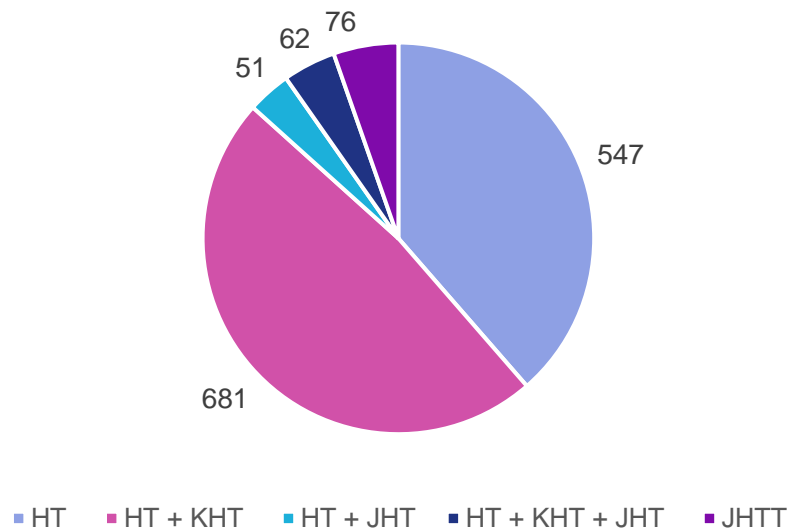
2. TUTKINTA-ASIAT – VALVONNAN KEINOT

2.1. Valvonnan kohteet ja rajoitukset

PRH valvoo HT-, KHT-, JHT- ja JHTT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusyhteisöjä. PRH valvoo sekä PIE-yhteisöjen¹ että muiden yhteisöjen tilintarkastajia. PRH ei kuitenkaan voi lain mukaan valvoa tilintarkastajan toimintaa valtiontalouden tarkastusviraston virkamiehenä (TTL 1:1.3).²

¹ PIE = Public Interest Entity eli yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. PIE-yhteisö määritellään KPL 1:9:ssä.

² Tilintarkastusvalvonta valvoo lisäksi PRH:n tilintarkastajarekisteriin rekisteröityjä ETA-valtioissa hyväksytyjä ja rekisteröityjä tilintarkastusyhteisöjä näiden Suomessa suorittamissa tilintarkastuksissa. Tilintarkastusvalvonta voi valvoa myös ETA-alueen ulkopuolelta tulevia tilintarkastajia TTL 7:1:ssä säädetyin rajoituksin.



Kuva 1. Tilintarkastajien lukumäärä 31.12.2017

Tilintarkastusvalvonnan tutkintavaltuuksia on rajoitettu ajallisesti. Tilintarkastusvalvonta ei saa ottaa tutkittavaksi tilintarkastajan toimintaa, jos tapahtumista on kulunut enemmän kuin kuusi vuotta (TTL 7:3.3).

Tilintarkastusvalvonta voi jättää tilintarkastajan toiminnan tutkimatta ja tilintarkastuslautakunta seuraamuksen määräämättä, jos tilintarkastajan hyväksyminen on kokonaan lakkautettu (TTL 6:7) tai peruutettu (TTL 10:2).

2.2. Valvottava toiminta

Tilintarkastusvalvonta valvoo lain mukaan paitsi tilintarkastajia myös tilintarkastajien toimintaa, millä on käytännön merkitystä valvonnan kohteen rajaamisessa. Lähtökohdana valvonnalle on TTL 1:1 soveltamisalasäännös, joka määrittelee valvottavan toiminnan rajat:

Tilintarkastuslakia sovelletaan, jollei muualla laissa toisin säädetä:

- 1) kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen;
- 2) toimeen, joka säädetään muussa laissa tai asetuksessa tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.

Toimintaan, johon sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annettua lakia (1142/2015), sovelletaan tilintarkastuslakia eräin poikkeuksin. Merkittävää on, että tutkinta-asioissa keskeinen normilähde, hyvä tilintarkastustapa, on erilainen yksityisellä sektorilla ja julkisella sektorilla. Julkisella sektorilla sovelletaan julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa.

Tilintarkastajan harjoittamaan ”muuhun toimintaan” sovelletaan vain osaa tilintarkastuslain säännöksistä. Muuta toimintaa tilintarkastajan ominaisuudessa ovat tyypillisesti muut kuin lakisääteiset tilintarkastajan tehtävät, esimerkiksi neuvonantotoiminta.

Kaikki tilintarkastajan toiminta tilintarkastajan ominaisuudessa on kuitenkin valvottavaa toimintaa ja voi siten tulla tutkinnan kohteeksi.

Tärkeä säännös PIE-yhteisöjen tilintarkastajien valvonnan kannalta on Euroopan unionin tilintarkastusasetus n:o 537/2014 (PIE-asetus). PIE-asetuksessa säädetään PIE-yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista.

PRH:n tilintarkastusvalvonta tekee viranomaisyhteistyötä tehtävissään. Käytännössä yhteistyötä tutkinta-asioissa on poliisin, verohallinnon ja Finanssivalvonnan (jäljempänä Fiva) kanssa.

Fivalla on rinnakkainen valtuus tutkia itsenäisesti intressipiirissään olevien tilintarkastajien menettelyn lainmukaisuutta valvontatehtävien edellyttäessä (TTL 9:2).

2.3. Tutkinnan keinoista ja menetelmistä

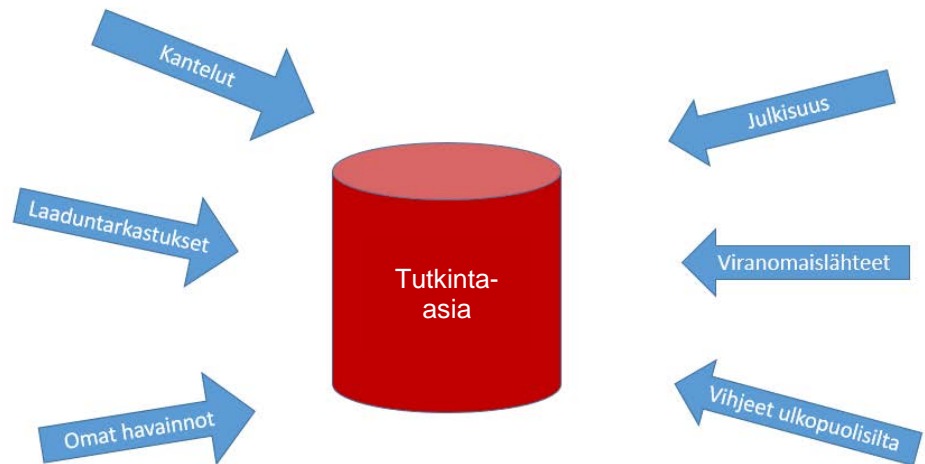
Tutkinta-asiat ovat hallintoasioita. Tutkinta-asioiden keinoista ja menettelytavoista säädetään tilintarkastuslain 8 luvussa. Lisäksi tutkinta-asian käsittelyssä on noudatettava hyvän hallinnon periaatteita ja hallintolain säännöksiä, kuten asian selvittäminen, asianosaisen kuuleminen, päätöksen perusteleminen ja sen tiedoksi antaminen. Päätöksissä ja ratkaisuissa viranomaisen on käytettävä asiallista, selvää ja ymmärrettävää kieltä. Tutkinta-asioiden käsittelyyn sovelletaan myös kielilakia, henkilötietojen suojan säännöksiä ja muuta yleishallinto-oikeutta.

PRH:lla on oikeus saada tietoja tilintarkastajalta valvontaa varten (TTL 8:1). Käytännössä valvonnan kohteena oleva tilintarkastaja on ensisijainen tietolähde tutkinta-asioissa. Tilintarkastajan on salassapitosäännösten estämättä toimitettava PRH:lle ilman aiheetonta viivästystä sen pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset avoimesti ja totuudenmukaisesti sekä muutoinkin avustettava valvontasian selvittämisessä.

PRH:lla on oikeus saada tilintarkastajalta valvonnan kannalta tarkoituksenmukaisessa muodossa kaikki valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa asiakirjat ja muut talleet sekä saada maksutta tarpeelliset jäljennökset näistä.

2.4. Tutkinnan alkaminen

Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön toimintaan kohdistuva tutkinta voi saada alkunsa useasta lähteestä, joiden käyttöä ei ole rajoitettu tilintarkastuslaissa. PRH:n tilintarkastusvalvonta on määritellyt tutkinnan alkamisen hetkeen, jolloin tilintarkastusvalvonta esittää tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle selvityspyynnön. Tutkinnan aloittaminen on PRH:n tilintarkastusvalvonnan harkinnassa. Vain joissakin harvinaisissa tapauksissa, joissa toinen viranomainen esittää tutkintapyynnön tilintarkastusvalvonnalle, se voi olla velvollinen aloittamaan tutkinnan ilman omaa harkintaa.



Kuva 2. Esimerkkejä tutkinta-asioiden lähteistä

Tutkinta-asia voi saada alkunsa PRH:n tilintarkastusvalvonnan tekemästä laaduntarkastuksesta, jossa havaitaan mahdollisesti moitittavaa menettelyä. PRH:n tilintarkastusvalvonta voi saada tutkinnan käynnistävän tiedon myös käsitellessään tilintarkastajien antamia valvontatietoilmoituksia tai tilintarkastajan eroa koskevaa selvitystä (TTL 2:9). Tutkinnan perusteena oleva tieto voi tulla PRH:n muulta tulosalueelta, kuten säätiövalvonnasta tai kaupparekisteriasioden käsittelijältä.

Ulkopuolisten tekemät kantelut tilintarkastajan toiminnasta ovat keskeinen tutkinta-asian käynnistämisen peruste. Tutkinnan voi käynnistää myös yhteydenotto, vihje tai tutkintapyyntö toiselta viranomaiselta tai julkisuudessa (mediassa) esiintyvä tieto. Kantelun tekeminen tilintarkastajan toiminnasta on vapaamuotoista, eikä edellytä asianosaisuutta tilintarkastustoimeksiantoon. Toisaalta kantelun tekeminen ei tuota asianosaisuutta tutkinta-asiaan, mikä merkitsee muun muassa sitä, ettei kantelija voi hakea muutosta tilintarkastusvalvonnan tekemään ratkaisuun tai tilintarkastuslautakunnan päätökseen.

2.5. Seuraamukset

Seuraamusten määräämisestä päättää tilintarkastuslautakunta.

Tilintarkastuslain perusteella ovat käytettävissä seuraavat seuraamukset:

- huomautus
- varoitus
- hyväksymisen peruuttaminen
- määräaikainen kieltä toimia tilintarkastajana tai tilintarkastusyhteisön hallintoelimessä
- seuraamusmaksu.

Seuraamuksista lievin on huomautus ja ankarin hyväksymisen peruuttaminen. Seuraamus voidaan määrätä tilintarkastajalle ja tilintarkastusyhteisölle. Määräaikainen kielto ja seuraamusmaksu voidaan kuitenkin määrätä vain luonnolliselle henkilölle. Seuraamusten määräämisen edellytyksistä kerrotaan liitteessä 1.

Tilintarkastuslautakunnan on seuraamuksesta päättäessään otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat (TTL 10:7). Näitä 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.

2.6. Päätösten julkistaminen

Seuraamusten käyttöön liittyy päätösten julkistaminen ja viranomaisten toimintaan liittyvä julkisuus. Julkistaminen ja julkisuus eivät ole lisäsanktioita, vaan ne ovat osa viranomaistoiminnan avoimuutta. Tutkinta-asioiden julkisuus on linjassa tilinpäätöstietojen ja tilintarkastuskertomusten julkisuuden kanssa. Julkisuus edistää tilintarkastajien valvontaan liittyvien päätösten ohjausvaikutusta.

Tilintarkastuslautakunnan on julkistettava huomautusta, varoitusta, hyväksymisen peruuttamista, toimintakieltoa, uhkasakkoa ja seuraamusmaksua koskeva päätös (TTL 10:8). Päätökset julkaistaan tilintarkastuslautakunnan prh.fi-verkkosivuilla.

Julkistamisesta on käytävä ilmi, onko päätös lainvoimainen. Jos päätös ei ole vielä lainvoimainen, tilintarkastuslautakunta ei voi julkistaa yksilöityjä tietoja luonnollisesta henkilöstä tai oikeushenkilöstä. Jos muutoksenhakuviranomainen kumoo päätöksen, tilintarkastuslautakunnan on julkistettava tieto muutoksenhakuviranomaisen päätöksestä vastaavalla tavalla kuin lautakunnan päätös on julkistettu.

Seuraamusta koskevat tiedot on pidettävä tilintarkastusvalvonnan verkkosivuilla viiden vuoden ajan siitä, kun kaikki muutoksenhakuoikeudet on käytetty tai niiden voimassaoloaika on päättynyt.

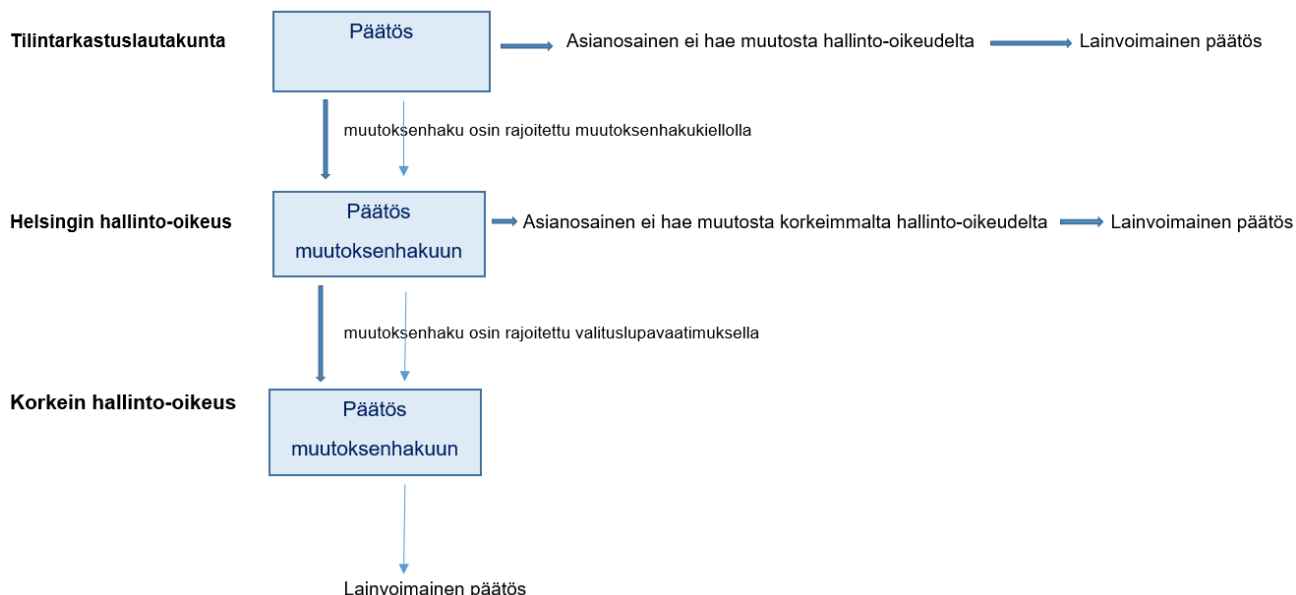
Huomautus, varoitus, hyväksymisen peruuttaminen, toimintakielto, uhkasakko tai seuraamusmaksu voidaan perustellusta syystä julkistaa ilman seuraamuksen kohteena olevan nimeä (TTL 10:8.2). Syynä voi olla, että

- julkistaminen vaarantaisi tilintarkastusalan yleisen luotettavuuden tai menettäisi viranomaistutkinnan tai
- aiheuttaisi suhteetonta vahinkoa osapuolille tai
- olisi luonnolliselle henkilölle kohtuutonta.

3. MUUTOKSENHAKU

PRH:n ja tilintarkastuslautakunnan päätösten muutoksenhausta säädetään TTL 11:1:ssä. Ensisijaisena muutoksenhakukeinona on hallintolain (434/2003) 7a luvun mukainen oikaisuvaatutusmenettely. Tilintarkastusvalvonnan PRH:n päätökseen

haetaan oikaisua tilintarkastuslautakunnalta. Tilintarkastuslautakunnan päätökseen haetaan valittamalla muutosta Helsingin hallinto-oikeudelta. Muutoksenhausta kerrotaan tarkemmin liitteessä 2.



Kuva 3. Muutoksenhaku tutkinta-asioissa

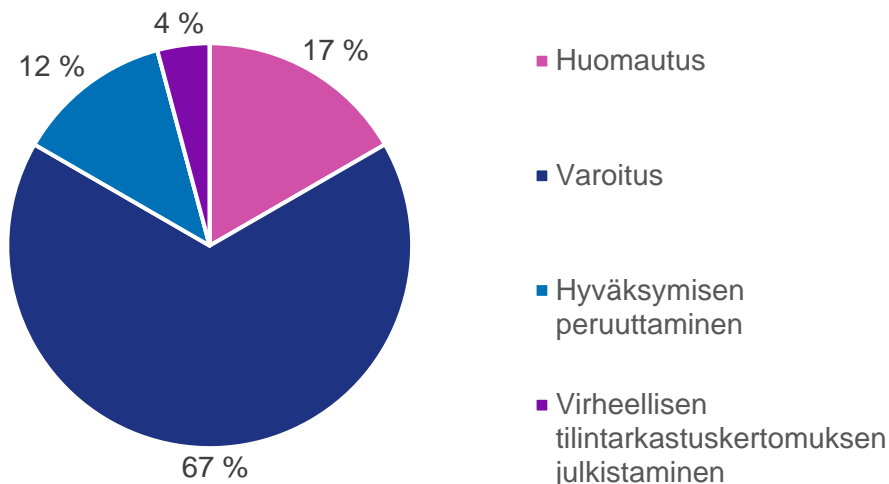
4. TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN RATKAISUKÄYTÄNTÖÄ VUODELTA 2017 – ESI-MERKKEJÄ PÄÄTÖKSISTÄ

Vuonna 2017 tilintarkastuslautakunta käsitteli 27 tutkinta-asiaa ja 16 oikaisuvaatimus-asiaa. Oikaisuvaatimukset koskivat tilintarkastajatutkintojen vastausten arvostelua ja päätöksiä tutkintoihin osallistumisoikeudesta sekä päätöksiä kahden tilintarkastajan ja yhden tilintarkastusyhteisön laaduntarkastuksen tuloksista. Tutkinta-asiat koskivat 14 KHT-tilintarkastajaa, 12 HT-tilintarkastajaa ja kahta tilintarkastusyhteisöä. JHT- tai JHTT-tilintarkastajia ei ollut päätösten asianosaisina.

Tilintarkastuslautakunta päätti peruuttaa kahden KHT-tilintarkastajan ja yhden HT-tilintarkastajan hyväksymisen. Lautakunta antoi tilintarkastuslain 10 luvussa tarkoitetun varoituksen seitsemälle KHT-tilintarkastajalle, kahdeksalle HT-tilintarkastajalle ja yhdelle tilintarkastusyhteisölle sekä huomautuksen kolmelle KHT-tilintarkastajalle ja yhdelle HT-tilintarkastajalle. Kahden KHT-tilintarkastajan, kahden HT-tilintarkastajan ja yhden tilintarkastusyhteisön osalta ei katsottu olevan syytä seuraamuksen antamiseen.

Taulukko 1. Tilintarkastuslautakunnan määräämät seuraamukset 2017

Huomautus	4
Varoitus	16
Hyväksymisen peruuttaminen	3
Määräaikainen kielto	0
Virheellisen tilintarkastuskertomuksen julkistaminen	1
Seuraamusmaksu	0



Kuva 4. Tilintarkastuslautakunnan määräämät seuraamukset vuonna 2017

4.1. Tutkinta-asioiden teemat ja päätökset

Tilintarkastuslautakunnassa käsitellyissä tutkinta-asioissa korostuivat teemoina muun muassa tilintarkastajan lainmukainen valintamenettely, virheelliset tilintarkastuskertomukset, toimenpiteet riittävän tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi ja tilintarkastajan työhön kohdistettujen laaduntarkastusten hylätty-tulokset.

4.1.1. Tilintarkastajan lainmukainen valintamenettely

Tilintarkastuslautakunta on antanut aikaisemmin useita päätöksiä, joissa on otettu kantaa tilintarkastajalta vaadittaviin valintansa lainmukaisuutta varmistaviin toimiin. Näissä kaikissa on tilintarkastajalle annettu laiminlyönnistään seuraamuksena varoitus. Viimeksi vuonna 2017 käsitellyssä tapauksessa tilintarkastuslautakunta katsoi, että hyväksytyyn tilintarkastajan on pitänyt tietää tilintarkastajan valitsemisessa noudatettavasta lainmukaisesta päätöksentekomenettelystä ja siitä, että yhtiökokous ei voi pätevästi delegoida toimivaltaansa tilintarkastajan valinnassa yhtiön hallitukselle. Tilintarkastaja oli toiminut hyvän tilintarkastustavan ja tilintarkastajan ammattieettisten periaatteiden vastaisesti.

4.1.2. Virheelliset tilintarkastuskertomukset ja tilintarkastusevidenssin hankkiminen sekä toimeksianton toteutumisen viipyminen

Tilintarkastuslautakunta on käsitellyt useita tapauksia, joissa tilintarkastaja oli antanut vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen, vaikka tarkastettu tilinpäätös oli sisältänyt olennaisia virheitä. Tapauksissa ilmeni myös puutteellista ammatillista skeptisyyttä ja toiminnan jatkuvuuteen liittyvien riskien arviointia sekä riittämättömiä tarkastustoimenpiteitä tarvittavan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi. Tilintarkastuskertomuksen virheellisyys on voinut johtua myös kertomuksessa edellytetyn lakisääteisen lausunnon puuttumisesta.

Yhdessä tapauksessa tilintarkastajan esittämä työpaperidokumentaatio oli niin puutteellinen, ettei sen perusteella ollut mahdollista saada selvää käsitystä suoritetuista

tarkastustoimenpiteistä, hankitusta evidenssistä ja ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista eikä todeta, millä perusteilla tilintarkastaja oli päätenyt erityistoimeksiantoa koskevassa raportissaan esitettyihin tarkastushavaintoihin.

Tilintarkastuslautakunta on ottanut kantaa myös tapaukseen, jossa tarkastustoimeksiannon suorittaminen ja sitä koskevan raportin luovuttaminen asiakkaalle oli kestänyt kohtuuttoman pitkän ajan tehtävän laatuun ja laajuuteen nähden. Tilintarkastusyhteisön tulee valvoa päävastuullista tilintarkastajaa toimeksiannon suorittamisessa. Yhteisöllä on oltava henkilöresursseja, toimeksiantojen seuranta ja valvontavelvollisuuksia koskevat dokumentoidut toimintaperiaatteet ja menettelytavat sen varmistamiseksi, että yhteisön nimissä suoritettaville toimeksiannoille osoitetaan riittävät resurssit ja toimeksiantojen edistymistä seurataan asianmukaisesti. Tilintarkastusyhteisölle ja toimeksiannon päävastuulliselle tarkastajalle annettiin molemmille varoitus.

4.1.3. Laaduntarkastuksen hylätty-tulokset

Tilintarkastuslautakunta on antanut useille tilintarkastajille varoituksia laaduntarkastuksessa saadun hylätty-tuloksen johdosta. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastaja on velvollinen osallistumaan omaa työtään koskevaan laaduntarkastukseen. Myös laaduntarkastuksen perusteeton viivyttäminen tai siitä kieltäytyminen ovat johtaneet varoituksen antamiseen ja laiminlyönnin jatkuessa tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseen.

4.1.4. Tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten valvonta

PRH valvoi tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä tarkastamalla heitä koskevat rikosrekisteri- ja sakkorekisteritiedot. Tapaukset, joissa merkinnät antoivat aiheutta tutkia tilintarkastajan sopivuutta tilintarkastajan tehtävään, käsiteltiin tutkinta-asioina tilintarkastuslautakunnassa.

4.1.5. Lisätietoja – tilintarkastuslautakunnan päätökset

Tilintarkastuslautakunnan päätökset ovat kokonaisuudessaan luettavissa lautakunnan verkkosivuilla:

<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastuslautakunta.html>

5. PRH:N TILINTARKASTUSVALVONNAN RATKAISUKÄYTÄNTÖÄ VUONNA 2017

PRH päätyi vuonna 2017 valvonta-asioissa hankitun selvityksen (kanteluiden mukana tullut aineisto sekä tilintarkastajien vastineet ja työpaperidokumentaatio) perusteella 15 tapauksessa siihen ratkaisuun, että asiaa ei viedä tilintarkastuslautakunnan tutkittavaksi, koska ei ollut syytä epäillä tilintarkastajan toimineen tilintarkastuslain vastaisesti.

5.1. Valvonta-asioiden teemat ja päätökset

PRH:n ratkaisemissa tapauksissa keskeisiä teemoja olivat muun muassa hallinnon tarkastus sekä tilintarkastajan riippumattomuus ja objektiivisuus. Kukin näistä teemoista esiintyi joka kolmannessa tapauksessa.

5.1.1. Asunto-osakeyhtiöt

Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastajia koskevissa valvontatapauksissa tuli esiin muun muassa seuraavia yksittäisiä aiheita: vesimaksujen jaksotus, talousarvion ylittäminen,

hallituksen pöytäkirjojen allekirjoittaminen, toimintakertomuksen sisältö, olennaisuuden alittavat vähäiset virheet, tilintarkastajan ammatillinen harkinta ja salassapitovollisuus.

Usein asunto-osakeyhtiön osakkeenomistajilla voi olla erilainen näkemys kuin tilintarkastajalla siitä, milloin tilintarkastajan tulisi esittää yhtiön vastuuvollisille tilintarkastuskertomuksessa huomautus esimerkiksi asunto-osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen vastaisesta menettelystä. Tilintarkastajan on otettava huomioon olennaisuuden periaate ja sovellettava ammatillista harkintaa. Huomautusta tilintarkastuskertomuksessa ei yleensä tule esittää yhtiön kokoon ja muihin olosuhteisiin nähden vähäisten rikkomusten tai laiminlyöntien johdosta. Tilintarkastajan tehtävänä ei ole valvoa yhtiökouksen toiminnan lainmukaisuutta, vaan isännöitsijän ja hallituksen jäsenten toiminnan lainmukaisuutta.

5.1.2. Konkurssipesien erityistarkastukset

Konkurssipesien erityistarkastuksia koskeissa kanteluissa keskeisiä selvitettäviä seikkoja olivat tilintarkastajan objektiivisuus, huolellisuus ja riippumattomuus.

Hyvä tilintarkastustapa erityistoimeksiannosta annettavan raportin laatimisessa edellyttää huolellista tarkastushavaintojen dokumentointia ja sitä, että raportissa esitettävät päätelmät ovat oikeassa suhteessa tarkastusaikaan, tarkastustapaan ja muihin tarkastuksen olosuhteisiin sekä tehtyihin tarkastushavaintoihin nähden. Tilintarkastajan on pitäydyttävä raportoinnissaan neutraaleihin ilmaisuihin sekä vältettävä ehdottomia kannanottoja epävarmoihin ja riidanalaisiin seikkoihin. Hänen on perustettava päätelmänsä ainoastaan dokumentoituihin tarkastushavaintoihin ja vältettävä kannanottoja seikkoihin, joiden arviointi ei ole mahdollista tarkastuksessa käytettävissä olevan aineiston perusteella. Tilintarkastajan toimenpiteiden ja havaintojen arviointi jää raportin käyttäjille, jotka tekevät omat johtopäätöksensä tilintarkastajan suorittaman työn ja tarkastusraportin perusteella.

5.1.3. Ohjaus

Kahdessa tapauksessa tilintarkastajalle annettiin vastaisen varalle ohjausta tilintarkastuskertomuksen terminologiassa ja sisällön oikeassa ryhmittelyssä. Yhdessä tapauksessa PRH ei ollut lain mukaan toimivaltainen tutkimaan tilintarkastajan menettelyä, koska tilintarkastajan hyväksyminen oli aikaisemmin lakkautettu.

6. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tilintarkastuslautakunnan tutkinta-asioiden ratkaisukäytäntö auttaa tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä kiinnittämään toiminnassaan huomiota etenkin toimeksiantojen perusteisiin (asianmukainen valintamenettely), riittävän tilintarkastusevidenssin hankkimiseen ja tilintarkastajan raportointiin.

Tilinpäätösten oikeat ja riittävät tiedot ovat markkinoiden toimivuuden yksi edellytys ja tilintarkastajilla on tärkeä tehtävä näiden taloudellisten tietojen oikeellisuuden varmistamisessa. Tilintarkastus tulee suorittaa siten, että tilintarkastajan tarkastustoimenpiteillä saadaan tilintarkastuskertomuksen antamisen edellyttämä riittävä evidenssi, jotta tilintarkastaja voi kohtuullisella varmuudella todeta, onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyttä ja antaa lausunnon muun muassa siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteen tilikauden toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

PRH:n valvontatyön strategisia tavoitteita ovat markkinoiden toimivuuden ja luotettavuuden lisääminen sekä valvontatyön suorittaminen siten, että se on avointa ja ennakkoivaa sekä riippumatonta ja tasapuolista. Tilintarkastusvalvonnan tutkinta-asioiden päätösten ja ratkaisujen johdonmukaisuudella sekä ratkaisukäytännön avoimuudella ja sen raportoinnilla edistetään näiden tavoitteiden toteutumista.

Liite 1: TTL 10 luvun seuraamukset

Huomautus ja varoitus (TTL 10:1)

Tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle huomautus, jos tämä on huolimattomuudesta menetellyt tämän tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain vastaisesti tai muussa lainsäädännössä olevien tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti.

Huomautus on riittävä seuraamus, jos moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen. Huomautus on TTL 10 lukuun perustuva perussanktio, jonka käyttäminen edellyttää lainkohdassa mainittujen edellytysten esittämistä päätöksessä.

Jos tilintarkastajan moitittava menettely on sellainen, että huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus.

Hyväksymisen peruuttaminen (TTL 10:2)

Ankarin kurinpitotoimi tilintarkastuslain mukaan on hyväksymisen peruuttaminen. Hyväksymisen peruuttaminen vaikuttaa suoraan yksityisen oikeuteen harjoittaa ammatia ja hankkia toimeentulo. Kyse on seuraamuksesta, joka toteutetaan hallintopakosäännöksiä käyttämällä.

Tilintarkastuslautakunnan on peruutettava hyväksyminen, jos tilintarkastaja:

1) on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt olennaisesti tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain tai muussa lainsäädännössä olevien tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti; tai

2) ei täytä hyväksymisen edellytyksiä.¹

Jos edellä mainittu peruste liittyy tilintarkastajan toimintaan KHT- tai JHT-tilintarkastajaa edellyttävässä tehtävässä ja luonnollisella henkilöllä on edelleen edellytykset toimia tilintarkastajana, tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa ainoastaan kyseisen erikoispätevyyden hyväksyminen.

Hyväksymisen peruuttaminen edellyttää, että tilintarkastaja on saanut hyväksymisen peruuttamisen perusteena olevasta seikasta varoituksen, eikä hän ole korjannut menettelyään.

Hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös voidaan määrätä pantavaksi täytäntöönvalituksesta huolimatta, jos siihen on erittäin painavia syitä.²

Määräaikainen kielto toimia tilintarkastajana (TTL 10:3)

¹ Jos hyväksyminen peruutetaan tällä perusteella, uusi hyväksyminen voidaan myöntää hyväksymistä koskevien tilintarkastuslain 6 luvun säännösten mukaisesti, kun hakija täyttää hakemansa hyväksymisen edellytykset. Sen sijaan tilintarkastajaa, jonka hyväksyminen on peruutettu TTL 10:1.1:n 1 kohdan nojalla, ei voida hyväksyä uudelleen, ennen kuin kolme vuotta on kulunut siitä, kun peruuttamista koskeva päätös sai lainvoiman.

² Jos tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista tai tilintarkastajalle on annettu kielto toimia tilintarkastajana, tilintarkastusvalvonnan on viipymättä päätöksen saatua lainvoiman ilmoitettava peruuttamisesta tai kiellosta ja sen syystä asianomaisille ETA-valtioiden tilintarkastajarekisteriä pitävälle viranomaisille, käytännössä CEAOB:lle.

Jos tilintarkastuslautakunta katsoo, että varoitus on liian lievä ja hyväksymisen peruuttaminen on liian ankara seuraamus, tilintarkastuslautakunta voi kieltää tilintarkastajaa tai päävastuullista tilintarkastajaa suorittamasta tilintarkastuksia ja allekirjoittamasta tilintarkastuskertomuksia enintään kolmen vuoden määräajaksi.

Määräaikainen kieltäminen toimia tilintarkastusyhteisön hallintoelimissä (TTL 10:4)

Tilintarkastuslautakunta voi kieltää tilintarkastajalta tai tilintarkastusyhteisön muulta osakkaalta osallistumisen tilintarkastusyhteisön yhtiöoikeudelliseen elimeen enintään kolmen vuoden määräajaksi, jos hän on osallistunut kyseisen hallintoelimen jäsenenä erityisen moitittavalla tavalla sellaisen päätöksen tekoon, joka on Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen tai tämän lain taikka niiden nojalla annettujen säännösten vastainen.

Seuraamusmaksu ja sen määrääminen (TTL 10:5)

Tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja rikkoo tilintarkastuslaissa säädettyjä vaatimuksia jäähdyttelyajoista (TTL 4:11), kun tilintarkastaja siirtyy tarkastetun yhteisön palvelukseen. Seuraamusmaksu määräajan rikkomisesta on enintään 50 000 euroa (TTL 10:5).

Seuraamusmaksua ei saa määrätä, jos esitystä tilintarkastuslautakunnalle ei ole tehty viiden vuoden kuluessa siitä päivästä, jona rikkomus tapahtui (TTL 10:6).

Seuraamusmaksun määrästä päätettäessä on 1 momentissa mainittujen seikkojen ohella otettava huomioon tilintarkastajan taloudellinen asema ja tilintarkastajan saamien etujen määrä (TTL 10:7.2).

Liite 2: Muutoksenhaku tutkinta-asiassa

Oikaisuvaatimukseen annettuun tilintarkastuslautakunnan päätökseen saa hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa (586/1996) säädetään.

Kaikki tilintarkastuslain mukaiset muutoksenhakuasiat on keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen. Pääsääntönä hallintolainkäytössä on, että hallinto-oikeuden päätökseen saa hakea muutosta valittamalla vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan. Monissa valituksissa tilintarkastuslain nojalla tehtyihin päätöksiin ei kuitenkaan tarvita valituslupaa.

Valituslupaa KHO:een ei tarvita TTL 11:1.2:n mukaisissa tilanteissa: Asianosainen, jonka hyväksyminen on 6 luvun 7 §:n nojalla lakkautettu tai jolle on 8 luvun 7 §:n nojalla asetettu tai tuomittu maksettavaksi uhkasakko, saa hakea muutosta tilintarkastusvalvonnan päätökseen valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa säädetään ja hallinto-oikeuden päätökseen valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Tilintarkastuslautakunnan päätökseen saa hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa säädetään ja hallinto-oikeuden päätökseen valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen se:

- 1) jolle on annettu 10 luvun 1 §:ssä tarkoitettu huomautus tai varoitus;
- 2) jonka hyväksyminen 10 luvun 2 §:n nojalla on peruutettu;
- 3) jolle on 10 luvun 3 §:n nojalla annettu määräaikainen kieltä toimia tilintarkastajana;
- 4) jolle on 10 luvun 4 §:n nojalla annettu määräaikainen kieltä toimia tilintarkastusyhteisön hallintoelimissä; taikka
- 5) jolle on 10 luvun 5 §:n nojalla määrätty seuraamusmaksu.

Tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamistilanteessa tilintarkastusvalvonnan tekemän päätöksen saa panna täytäntöön, vaikka siitä on valitettu. Tilintarkastuslain muutoksenhakusäännöksen mukaan päätöstä, jolla hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös pannaan täytäntöön muutoksenhausta huolimatta, on noudatettava, jollei valitusviranomaisen (Helsingin hallinto-oikeus tai korkein hallinto-oikeus) toisin määrää. Valitusviranomaisen on käsiteltävä asia kiireellisenä.

Muutoksenhakukieltä

TTL 11:1.4:n mukaan muutosta ei saa hakea päätökseen, joka koskee

1. ohjaus ja kehittämistehtävän hoitamisessa tilintarkastusvalvonnan antamaa ratkaisua (TTL 7:5.1:n 1 kohta);
2. tilintarkastuksen laadusta huolehtimista ja laadunvalvontajärjestelmän kehittäminen (TTL 7:2.1:n 4 kohta);
3. tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön määrääminen laaduntarkastukseen (TTL 7:9.1:n 1 kohta);
4. laaduntarkastajan määrääminen suorittamaan laaduntarkastusta (TTL 7:9.1:n 2 kohta);

5. päätös laaduntarkastuksen sisällöstä ja toteuttamistavasta (TTL 7:9.1:n 1 kohta).

Päätökset, joihin tilintarkastuslain mukaan ei saa hakea valittamalla muutosta, ovat myös päätöksiä, joihin ei voi vaatia oikaisua PRH:n tilintarkastusvalvonnan tilintarkastuslautakunnalta hallintolain 7a luvun mukaista menettelyä noudattaen. Tämä tulkinta on perusteltu yhdenmukaisuuden ja hyvän järjestyksen kannalta, vaikka tilintarkastuslaki ei sisällä asiasta nimenomaista säännöstä.

Vain päätökseen voi vaatia oikaisua tai hakea valittamalla muutosta. Päätös, johon voi hakea muutosta, määräytyy hallintolainkäyttölain 5 §:n mukaisesti. Päätöksellä, josta saa valittaa, tarkoitetaan ”toimenpidettä, jolla asia on ratkaistu tai jätetty tutkimatta. Valitusta ei saa tehdä hallinnon sisäisestä määräyksestä, joka koskee tehtävän tai muun toimenpiteen suorittamista.”