



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

HT Pertti Mäkelän toiminta Oivatuote Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 24.1.2024

Päätöksen diaarinumero: PRH/1695/10000/2023

Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2023 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu HT Pertti Mäkelän toimintaan liittyviä puutteita hänen suorittamassaan Oivatuote Oy:n tilikauden 1.10.2021-30.9.2022 tilintarkastuksessa. Mäkelä on antanut tilintarkastuksesta 14.12.2022 päivätyn vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

Mäkelän kuuleminen

Vastineessaan Mäkelä on esittänyt mm. seuraavaa.

Vastineensa aluksi Mäkelä käy läpi taustaansa tilintarkastajana ja tavoitteitaan tilintarkastajan työssä. Hän kertoo olleensa laaduntarkastuksessa erityisen pettynyt keskinäisen kommunikaation puutteeseen tilintarkastajan ja laadunvalvonnan välillä. Tilintarkastajan haastattelun pitäisi olla ensisijainen keino varmistaa, että tarkastaja on tehdyissä havainnoissaan ymmärtänyt asiat oikein saamansa tilintarkastusaineiston pohjalta. Mäkelän mukaan tilintarkastusvalvonnan antamista huomioista selviää, että valvonnassa on pyritty löytämään mahdollisimman paljon rikottuja säädöksiä.

Mäkelä kertoo tarkastaneensa Oivatuote Oy:tä reilut 15 vuotta ja uskovansa, että hänelle on muodostunut todella hyvä kuva yrittäjien arvomaailmasta, rehellisyydestä, tarkkuudesta ja asioihin sekä korjaus-esityksiin paneutumisesta. Mäkelän mielestä tilintarkastajan ammatillisen harkinnan arvostamisesta tai huomioimisesta ei näy merkkiäkään laaduntarkastuksen tarkastushavainnoissa tai kommenteissa. Mäkelä katsoo myös, että laaduntarkastuksen päätöksen maininta uusintatarkastukseen johtaneiden aikaisemman laaduntarkastuksen puutteiden korjaamattomuudesta ei ole perusteltu.

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

Muu aineisto

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

Uusintatarkastus

Mäkelän laaduntarkastuksessa vuonna 2023 on ollut kysymys uusintatarkastuksesta, jolla on jatkettu aikaisemmin vuonna 2019 aloitettua laaduntarkastusta. Laaduntarkastukseen valittuna toimeksiantona vuonna 2023 on ollut eri tilintarkastuskohde kuin vuonna 2019.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa HT Pertti Mäkelälle huomautuksen.

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 Mäkelän tilintarkastustoimenpiteiden ja tarkastusdokumentaation arvioinnissa huomioon, että tilintarkastetun yhtiön liikevaihto tarkastetulla tilikaudella on ollut noin 2,3 milj. euroa ja taseen loppusumma noin 1,8 milj. euroa.

Tilintarkastuslautakunnan arvio Mäkelän toiminnasta

Tilintarkastusevidenssin hankkiminen ja dokumentointi

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

- liikevaihdon tarkastamisessa
- pääkirjanpitolovientien ja muiden oikaisujen tarkastamisessa
- tilintarkastussuunnitelmassa.

Liikevaihdon tarkastaminen

Liikevaihto on olennainen erä tilinpäätöksessä. Mäkelän suorittamat toimenpiteet tilikauden aikaiseen liikevaihtoon ovat suppeita. Dokumentaatiosta ei ilmene, miten hän on tarkastanut liikevaihdon tapahtumista, oikeellisuutta ja katkoa. Tilintarkastusdokumentaatiosta Mäkelän vastineessaan esittämät myyntilaskujen tarkastukseen liittyvät tiedot ja tilintarkastussuunnitelmaan sisältyvät toimenpiteet eivät ole todennettavissa. Mäkelän jälkikäteen toimittama hänen lisä- ja muutostöiden tilin laskujen tarkastukseen uudelleen suorittamansa työn dokumentointi ei ole sellaista tilintarkastusevidenssiä, jonka voitaisiin todentaa olleen hänellä tilintarkastuskertomusta annettaessa. Mäkelän suorittamia tarkastustoimenpiteitä, jotka ovat kohdistuneet urakkatöiden tiliin, ei ole riittävästi yksilöity, jotta hänen hankkimaansa tilintarkastusevidenssiä olisi tältä osin mahdollista arvioida.

Pääkirjanpitolovientien ja muiden oikaisujen tarkastaminen

Pääkirjanpitolovientien ja muiden oikaisujen täydellisyyden tarkastus ei ole todennettavissa. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei myöskään ilmene yksilöityinä tarkastetut pääkirjanpitoloviennit ja muut oikaisut. Mäkelän suorittamat tiedustelut taloudellisen raportoinnin prosessiin osallistuvilta henkilöiltä ja tarkastettujen tositteiden yksilöinti tulisi olla todennettavissa arkistoidusta tilintarkastuskansioista. Mäkelä on toimittanut tilintarkastusvalvonnalle muistiotositteiden tarkastamista koskevaa selvitystä, jota koskevat toimenpiteet on tehty tilintarkastuskertomuksen antamisen ja laaduntarkastusta koskevan kuulemiskirjeen saamisen jälkeen. Laaduntarkastukseen toimitettu selvitys vasta tilintarkastuksen suorittamisen jälkeen yhtiön kirjanpitäjälle osoitetuista tiedusteluista ja tarkastetun yhtiön kirjanpitojärjestelmästä jälkikäteen ajettu listaus eivät todenna, että tilintarkastusevidenssi olisi ollut hankittuna tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä.

Tilintarkastussuunnitelma

Mäkelä ei ole laatinut kannanottotasoista tilintarkastussuunnitelmaa kaikkiin olennaisiin eriin, josta kävisivät ilmi suunnitellut tilintarkastustoimenpiteet sekä niiden suunniteltu luonne, ajoitus ja laajuus. Hän on vastineensa mukana toimittanut tilintarkastussuunnitelman, joka ei ole sisältynyt tilintarkastuskansioon ja aineistoon, joka on toimitettu laaduntarkastukseen tilintarkastusvalvonnalle. Laaduntarkastukseen annetun vastineen mukana toimitettu tilintarkastussuunnitelma on päivätty 9.12.2022 eli kuitenkin ennen

tilintarkastuskertomuksen antamista. Jälkikäteen toimitettuun tilintarkastussuunnitelmaan on dokumentoitu tuloksen ja taseen eriin liittyviä kannanottoja, mutta suunnitelmasta eivät ilmene olennaisten erien tarkastukseen suunniteltujen toimenpiteiden ajoitus, luonne ja laajuus. Tilintarkastajan työn laatu on voitava arvioida tilintarkastajan työstään laatiman dokumentaation avulla. Lisäksi tilintarkastajan hankkiman tilintarkastusevidenssin tulee olla käytettävissä tilintarkastuskertomusta annettaessa ja tilintarkastusaineisto tulee olla arkistoituna tilintarkastuskansioon.

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

Edellä mainitut puutteet Mäkelän suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä ja niiden dokumentoinnissa antavat aiheutta kritiikkiin. Mahdollisen haitan tai vahingon määrää tilintarkastuslautakunnan ei ole mahdollista arvioida. Mäkelä on toimittanut häneltä pyydyt selvitykset laaduntarkastukseen ja tutkinta-asiaan. Mäkelälle ei ole aikaisemmin määrätty TTL 10 luvussa tarkoitettuja seuraamuksia. Asiaa kokonaisuutena arvioiden tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan huomautus on riittävä seuraamus Mäkelän menettelystä.

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

Pertti Mäkelällä on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Ari Ahti, Antti Fredriksson, Riikka Rannikko, Tuomas Tahvanainen, Anders Tallberg ja Tiina Toivonen

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta
Pekka Pajamo
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pekka Virtamo
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite Valitusosoitus