



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

JHT Mika Mikkosen ja tilintarkastusyhteisö Mikkelin Tilintarkastus Oy:n toiminta Mäntyharjun kunnan tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 22.10.2024

Päätöksen diaarinumero: PRH/1171/10000/2024

Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2023 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu JHT Mika Mikkosen toimintaan liittyviä puutteita Mäntyharjun kunnan tilikauden 1.1.–31.12.2022 tilintarkastuksessa.

Tilintarkastuslautakunta oli päätöksellään 13.2.2024 (PRH/221/1004/2024) hylännyt JHT Mikkosen 8.1.2024 päivätyn oikaisuvaatimuksen, jolla Mikkonen oli hakenut muutosta laaduntarkastuksen päätökseen.

Tilintarkastajan kuuleminen

JHT Mikkoselle on hallintolain (434/2003) 34 §:n mukaisesti varattu tilaisuus tulla kuulluksi tutkinta-asiassa. Mikkonen ei ole antanut lisäkommentteja tutkinta-asiassa.

Mikkosta oli myös kuultu laaduntarkastuksen suorittamisen yhteydessä tilintarkastusvalvonnassa, jolloin hän on antanut vastineensa. Lisäksi Mikkonen oli laaduntarkastuksen hylätty -tulosta koskevassa oikaisuvaatimuksessaan esittänyt tilintarkastuslautakunnalle käsityksensä laaduntarkastuksen havainnoista. Tilintarkastuslautakunta on ottanut nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsittelyssä huomioon Mikkosen aikaisemmin tilintarkastusvalvonnalle sekä tilintarkastuslautakunnalle esittämät seikat.

Tilintarkastusyhteisön selvitys

Tilintarkastusyhteisö Mikkelin Tilintarkastus Oy on 7.8.2024 antamassaan selvityksessä vastannut tilintarkastusvalvonnan esittämiin kysymyksiin toimeksiannon resursoinnista ja päävastuullisen tilintarkastajan toiminnan valvonnasta sekä viitannut laaduntarkastuksen yhteydessä aikaisemmin annettuun selvitykseen.

Tilintarkastusyhteisö Mikkelin Tilintarkastus Oy on antamassaan selvityksessä kertonut, että kyseessä on pieni tilintarkastusyhteisö, joten käytännössä tilintarkastusyhteisön johto suorittaa tarkastuksen. Tilintarkastusyhteisö on kertonut päävastuullisen tilintarkastajan taustasta ja kokemuksesta sekä osallistumisesta koulutuksiin. Tilintarkastusyhteisö on kertonut, että julkissektorin tilintarkastuksissa kuntien tilaamat tarkastuspäivien määrät asettavat reunaehdot tarkastukselle. Mäntyharjun kunta oli tilannut 8 tarkastuspäivää vuodessa, minkä oli katsottu riittävän, koska sosiaali- ja terveydenhuolto oli kyseisenä ajankohtana ulkoistettu Etelä-Savon Sosiaali- ja terveydenhuollon kuntayhtymälle. Tilintarkastusyhteisö on todennut, että laaduntarkastuksen myötä he ovat muuttaneet käytäntöjään julkissektorin tarkastuksissa.

Muu aineisto

Tilintarkastuslautakunnalla on ollut käytettävissään tilintarkastusvalvonnan suorittamassa laaduntarkastuksessa käytetty aineisto keskeisiltä osin.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa JHT Mikkoselle varoituksen. Tilintarkastusyhteisö Mikkelin Tilintarkastus Oy:n toiminnan tutkinta ei anna aiheutta toimenpiteisiin.

Perustelut

JHT Mikkonen on toiminut päävastuullisena tilintarkastajana Mäntyharjun kunnan tilikauden 1.1.–31.12.2022 tilintarkastuksessa. JHT Mikkonen on antanut tilintarkastusyhteisö Mikkelin Tilintarkastus Oy:n nimissä 28.3.2023 päivätyn tilintarkastuskertomuksen.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015) 1 §:ssä säädetään, että lakia sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen siltä osin kuin muussa laissa ei toisin säädetä. Saman lainkohdan toisen momentin perusteella julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen sovelletaan, mitä tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 1 §:ssä säädetään. Tilintarkastajan on siten suoritettava julkishallinnon ja -talouden tilintarkastus ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastustehtävää suorittaessaan tilintarkastajan on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa (laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1142/2015, 6 §). Vaatimus noudattaa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa kunnan tilintarkastuksessa ilmaistaan kuntalain (410/2015) 123 §:ssä.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa tilintarkastuksen hankkiakseen kohtuullisen varmuuden lausuntonsa perustaksi. Kunnan tilintarkastajan tulee hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyttä, ja siitä, että kunnan hallintoa ja taloutta ei ole hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa velvoittaa tilintarkastajan siihen, että tilintarkastajan on koottava tai laadittava työpaperit, jotka todentavat suoritettua tarkastuksen ja luovat edellytykset tarkastuksen laadunvarmistukselle (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa - Suomen tilintarkastajat ry, suosituksia 3/2020, s. 20. Vastaava asia on todettu myös päivitetystä versiossa Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa - Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2024, s. 26.).

Tilintarkastuslautakunnan arvio JHT Mikkosen toiminnasta

JHT Mikkosen suorittamassa Mäntyharjun kunnan tilikauden 1.1.–31.12.2022 tilintarkastuksessa on havaittu puutteita tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa. Puutteet ovat liittyneet tarkastustoimenpiteiden tai evidenssin todennettavuuteen:

- tilintarkastussuunnitelmassa
- kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä konsernitilinpäätöksen tarkastamisessa
- pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastamisessa
- tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuuden tarkastamisessa
- sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisen järjestämisen tarkastamisessa
- valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen tarkastamisessa.

Tilintarkastussuunnitelma

Tilintarkastaja ei ole tilintarkastussuunnitelmassa määrittänyt olennaisia tilinpäätöseriä ja niille kohdistettavia tarkastustoimenpiteitä.

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä konsernitilinpäätöksen tarkastaminen

Tilintarkastajan dokumentaatiosta ei ilmene, onko tilintarkastaja hankkinut tilintarkastusevidenssiä seuraavista olennaisista tilinpäätöseristä, tai niitä koskevat tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa:

- myyntituotot (2,3 miljoonaa euroa)
- tuet ja avustukset (1,7 miljoonaa euroa)
- muut toimintatuotot (2,2 miljoonaa euroa)

- henkilöstökulut (9,9 miljoonaa euroa)
- palvelujen ostot (35,5 miljoonaa euroa)
- aineet, tarvikkeet ja tavarat (2,0 miljoonaa euroa)
- valtionosuudet (20,4 miljoonaa euroa)
- poistot ja arvonalentumiset (1,5 miljoonaa euroa)
- pysyvien vastaavien aineelliset hyödykkeet (34,3 miljoonaa euroa) ja sijoitukset (6,8 miljoonaa euroa)
- myyntisaamiset (0,5 miljoonaa euroa)
- ostovelat (2,1 miljoonaa euroa)
- muut velat (0,8 miljoonaa euroa)
- siirtovelat (2,1 miljoonaa euroa).

Tilintarkastajan toimeksiannolle määrittämä kokonaisolennaisuus on ollut 143 tuhatta euroa, minkä edellä mainitut tilinpäätöserät ovat ylittäneet.

Laaduntarkastukseen toimitettuun aineistoon on sisältynyt vain vähän tilinpäätöserien tarkastusdokumentaatiota. Tilintarkastusdokumentaatioon sisältyvät tilitasoiset tilinpäätöslaskelmat, joista taseen ja tuloslaskelman erien perään on tehty prikkamerkintöjä ilman tarkempaa selitystä. Dokumentaatioon sisältyy myös asiakkaan laatimaa kirjanpito- ja tilinpäätösaineistoa, mutta näihin ei ole tehty tarkastusmerkintöjä. Muista työpapereista löytyy hyvin vähän suppeita ja yleisiä merkintöjä tilinpäätöserien tarkastuksesta. Merkintöjen avulla ei pääosin voida todentaa tehtyjä tarkastustoimenpiteitä.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene tilintarkastajan arvio virheellisesti esitetyn konsernitilijärjestelyn vaikutuksista tilintarkastajan raportointiin. Konsernitilijärjestelystä (saldo yhteensä 5,7 miljoonaa euroa) on kunnan taseen rahoissa ja pankkisaamisissa esitetty ainoastaan kunnan yksikkötilin osuus (5,0 miljoonaa euroa). Esittämistapa ei ole vastannut sitovia kirjanpito-ohjeita (voimassa ollut *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta 13.6.2016, kohta 4.3.1.3* (Vastaava asia mainitaan nykyisin voimassa olevassa yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta 1.10.2024, kohdassa 4.3.3.)). Rahoista ja pankkisaamisista sekä veloista puuttuva määrä (0,7 miljoonaa euroa) on ylittänyt tilintarkastajan toimeksiannolle määrittämän kokonaisolennaisuuden. Oikaisuvaatimuksessaan Mikkonen oli kertonut, että kunnan konsernitilin kirjanpidollisessa käsittelyssä on tapahtunut virhe ja myöntänyt, ettei ole ollut tietoinen pankkitilin oikeellisesta käsittelystä kunnan kirjanpidossa.

Konsernitilinpäätöksen tarkastuksen dokumentointi on suppeaa. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa tarkastustoimenpiteet, joiden kohteena ovat:

- yhdistelyiden oikeellisuus
- olennaisten eliminointi- ja oikaisukirjausten oikeellisuus
- laskutoimitusten oikeellisuus
- konsernitilinpäätöksen tositeaineiston asianmukaisuus
- konsernitilinpäätöstä koskevan tiedonsiirron oikeellisuus.

Pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastaminen

Pääkirjanpitoventeihin ja muihin oikaisuihin kohdistetut tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa. Tilintarkastusdokumentaatiossa on maininta, että muistiotositteita olisi tarkastettu, ja että ne olisi tallennettu dokumentaatioon. Laaduntarkastukseen toimitettuun dokumentaatioon ei kuitenkaan ole sisältynyt pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastuksen dokumentaatiota.

Laaduntarkastukseen antamassaan vastineessa tilintarkastaja oli tarkentanut tehtyä tarkastusta yksilöimällä tositenumerovalin katsotuista tositteista (yht. 85 tositetta). Tilintarkastaja ei ole kuvannut tarkemmin suoritettuja tarkastustoimenpiteitä, eikä toimittanut lisädokumentaatiota.

Tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuuden tarkastaminen

Tilintarkastusdokumentaatioon ei sisälly tarkastusmerkinnöin varustettua tilinpäätöstä tai muuta dokumentaatiota, josta voisi todentaa seuraavien tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuuden tarkastamisen (emo ja konserni):

- toimintakertomus (pl. selonteot)
- rahoituslaskelma ja
- liitetiedot.

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisen järjestämisen tarkastaminen

Kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta järjestetty asianmukaisesti.

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan tulee dokumentoida käsitys kunnan sisäisestä valvontaympäristöstä, tietojärjestelmistä ja kontrollien toimivuuden seurannasta sekä eri tarkastusvaiheiden yhteydessä muodostamansa kokonaiskäsitys sisäisen valvonnan järjestämisestä. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan tulee myös ottaa huomioon kokonaisarviota tehdessään kunnan johdon toimintakertomuksessa antama selvitys kunnan sisäisen valvonnan järjestämisestä sekä arvioida annetun selvityksen paikkansa pitävyyttä. Lisäksi sisäisen valvonnan järjestämistä voidaan tarkastaa osana olennaisiin tilinpäätöseriin liittyvien toimintaprosessien läpikäynnin ja prosessiin muodostettujen kontrollien tarkastuksen yhteydessä.

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja on esittänyt tarkastuksen tuloksena, että sisäinen valvonta on järjestetty asianmukaisesti. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei voida todentaa, että tilintarkastaja on hankkinut riittävästi tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä tilintarkastuskertomuksessa annetun sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen tarkastuksen tuloksen pohjaksi.

Tilintarkastusdokumentaation merkintöjen perusteella voidaan todentaa, että tilintarkastaja on osittain muodostanut käsitystä sisäisestä valvonnasta perehtymällä sisäistä valvontaa koskeviin kunnan sääntöihin sekä ohjeisiin ja muodostanut käsityksen ostolaskujen käsittelystä ja sopimusten hyväksymisestä. Lisäksi tilintarkastaja on käynyt läpi toimintakertomuksen sisäisen valvonnan selonteon sekä investointihankkeeseen tehdyn ulkopuolisen selvityksen.

Riskienhallintaan kohdistetut tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa dokumentaatiosta.

Valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen oikeellisuuden tarkastaminen

Kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita.

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan tulisi tarkastaa valtionosuuksien perustaksi annettujen tietojen oikeellisuutta niiden luotettavuuden varmistamiseksi. Valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen tarkastamisesta on erillinen suositus (Suositus valtionosuuksien tarkastamisesta, Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2022.).

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja on esittänyt tarkastuksen tuloksena, että valtionosuuksien perusteista annetut tiedot ovat oikeita. Tilintarkastusdokumentaation mukaan valtiolle ilmoitettuja oppilastietoja ei ole tarkastettu lainkaan osana tilikauden tilintarkastusta julkishallinnon hyvään tilintarkastustapaan kuuluvan suosituksen mukaisesti. Tilintarkastaja on oikaisuvaatimuksessaan kertonut, että oppilastilastoja ei ole tarkastettu joka vuosi.

Tilintarkastusyhteisön toiminnan arvioinnista

Mäntyharjun kunnan tilintarkastusta koskeva tilintarkastuskertomus oli annettu tilintarkastusyhteisö Mikkelin Tilintarkastus Oy:n nimissä. Tilintarkastusyhteisö Mikkelin Tilintarkastus Oy on antamassaan selvityksessä kuvannut toimeksiannon resursointia ja valvontaa.

Tilintarkastajarekisterin tietojen mukaisesti päävastuullinen tilintarkastaja JHT Mikkonen on toiminut tilintarkastusyhteisön toimitusjohtajana sekä hallituksen varajäsenenä.

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.

Kuntalain 122 §:n mukaisesti tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman ja riittävän laajan tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastusyhteisön tulee myös kunnan tilintarkastuksessa tarjota riittävät resurssit toimeksiannon suorittamista varten. Tällöin tulee huomioida muun muassa kuntalain 122 §:n säännös tilintarkastajan edellytyksistä riippumattoman ja riittävän laajan tilintarkastuksen toimittamiseen. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että kunnan ostama tarkastuspäivien määrä ei muodosta perustetta jättää joiltain osin noudattamatta julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei tilintarkastusyhteisö Mikkelin Tilintarkastus Oy:n toiminnassa Mäntyharjun kunnan tilintarkastuksessa ole ilmennyt julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan vastaisia seikkoja saadun selvityksen perusteella. Tilintarkastusyhteisö Mikkelin Tilintarkastus Oy:n toiminnan tutkinta ei anna aihetta toimenpiteisiin.

Yhteenveto

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että JHT Mikkosen menettelyssä riittävän tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa on ollut edellä mainitut puutteet. Puutteet ovat olleet olennaisia, eikä Mikkosen laatima tilintarkastusdokumentaatio täytä julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaista vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Tilintarkastuslautakunnan arvio perustuu julkishallinnon hyvään tilintarkastustapaan ja alan normaalin käytäntöön.

Lisäksi tilintarkastajalta on jäänyt havaitsematta virhe tilinpäätöksessä kunnan käytössä olleen konsernitilijärjestelyn osalta. Virhe osoittaa vähintäänkin huolimattomuutta tilintarkastuksen suorittamisessa.

Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat

Tilintarkastuslain 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.

Mikkoselle ei ole aikaisemmin määrätty tilintarkastuslain 10 luvussa tarkoitettuja seuraamuksia. Mikkosen tilintarkastuksessa havaitut puutteet liittyvät ennen kaikkea tilintarkastusevidenssin hankkimiseen ja sen dokumentointiin. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Mikkosen toiminnassa havaittujen olennaisten ja laajalle ulottuvien puutteiden johdosta huomautus ei ole riittävä seuraamus. Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n nojalla tilintarkastuslautakunnan on perusteltua antaa Mikkoselle varoitus hänen toiminnastaan Mäntyharjun kunnan tilintarkastuksessa.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luku 1 §, 5 §, 7 luku 2 § ja 5 §, 10 luku 1 § ja 7 §.

Laki julkishallinnon ja –talouden tilintarkastuksesta (1142/2015) 1 §, 6 §.

Kuntalaki (410/2015) 112 §, 113 §, 122 §, 123 § ja 125 §.

Valitusoikeus

JHT Mikkosella sekä tilintarkastusyhteisö Mikkelin Tilintarkastus Oy:llä asianosaisina 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

Silvia Fager

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta