



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

HT Ilkka Kiviniemen toiminta Marra Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 22.4.2025

Päätöksen diaarinumero: PRH/50/10000/2025

Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2024 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu HT Ilkka Kiviniemen toimintaan liittyviä puutteita Marra Oy:n tilikauden 1.1.–31.12.2023 tilintarkastuksessa.

Kiviniemi on saanut laaduntarkastuksesta päätöksen 25.11.2024, jossa laaduntarkastuksen tulos on ollut hylätty. Laaduntarkastuksen päätökseen ei ollut haettu oikaisua muutoksenhakuajan kuluessa, joten päätös on tullut lainvoimaiseksi.

Kuuleminen

HT Kiviniemelle on hallintolain (434/2003) 34 §:n mukaisesti varattu tilaisuus tulla kuulluksi tutkinta-asiassa. HT Kiviniemi on lähettänyt lukukuittauksen tilintarkastusvalvonnan lähettämään sähköpostiviestiin, jolla hänelle on toimitettu kuulemiskirje. HT Kiviniemi ei ole käyttänyt hyväkseen hänelle ilmoitettua mahdollisuutta kommentoida nyt käsiteltävänä olevaa tutkinta-asiaa asetettuun määräaikaan 18.2.2025 mennessä eikä sen jälkeenkään.

Kiviniemeä on lisäksi kuultu laaduntarkastuksen suorittamisen yhteydessä tilintarkastusvalvonnassa. Tilintarkastuslautakunta on ottanut nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsittelyssä huomioon Kiviniemen aikaisemmin tilintarkastusvalvonnalle esittämät seikat.

Muu aineisto

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

Uusintatarkastus

Kiviniemen laaduntarkastusta päätettiin 11.6.2020 annetulla päätöksellä jatkaa uusintatarkastuksella. Kiviniemen laaduntarkastuksen kohteena vuonna 2024 on ollut eri tilintarkastustoimeksianto kuin vuonna 2020. Vuoden 2020 laaduntarkastuksessa Kiviniemen saamat havainnot koskivat aihealueiltaan muun muassa olennaisuuden määrittämistä, liikevaihdon tarkastusta, myyntisaamisten tarkastusta sekä pääkirjanpitolientien ja muiden oikaisujen tarkastusta.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa HT Kiviniemelle huomautuksen.

Perustelut

Tilintarkastaja on toiminnassaan velvollinen noudattamaan tilintarkastuslain (1141/2015, jatkossa myös ”TTL”) ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3).

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 toteaa, että tilintarkastajan työn laatu on voitava arvioida tilintarkastajan työstään laatiman dokumentaation perusteella.

Tilintarkastuslautakunnan arvio Kiviniemen toiminnasta

HT Kiviniemi on 25.1.2024 antanut vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen Marra Oy:n tilikauden 1.1.–31.12.2023 tilintarkastuksesta. Tilintarkastuslautakunta on ottanut Kiviniemen tilintarkastustoimenpiteiden ja tarkastusdokumentaation arvioinnissa huomioon, että tilintarkastetun yhtiön liikevaihto tarkastetulla tilikaudella on ollut noin 2,5 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma noin 1,8 miljoonaa euroa.

Kiviniemen suorittamassa tilikauden 1.1.–31.12.2023 tilintarkastuksessa on havaittu puutteita tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa. Puutteet ovat liittyneet tarkastustoimenpiteiden tai evidenssin todennettavuuteen:

- olennaisuuden määrittämisessä
- liikevaihdon tarkastamisessa
- myyntisaamisten tarkastamisessa
- pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastamisessa sekä
- tilinpäätöksen täsmäyttämässä ja vertailutietojen tarkastamisessa.

Olennaisuuden määrittäminen

Tilintarkastuskansioista ei ilmene, miten tilintarkastaja on päättänyt määrittelemäänsä olennaisuuteen (35 tuhatta euroa). Lisäksi tilintarkastaja ei ole määrittänyt tarkastustyössä käytettävää olennaisuutta eikä rahamäärää, jota pienempien virheellisyyksien katsottaisiin olevan selvästi vähäpätöisiä.

Tilintarkastaja oli laaduntarkastuksen vastineessaan kertonut olennaisuuden määrittämisessä huomioon ottamistaan seikoista, mutta dokumentaatioissa ei ollut kuitenkaan avattu, miten tilintarkastaja oli päättänyt määrittelemäänsä olennaisuuteen.

Kokonaisolennaisuuden määrittämisen lisäksi tilintarkastajan on määritettävä tarkastustyössä käytettävä olennaisuus olennaisen virheellisyyden riskien arvioimista ja muiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättämistä varten. Tarkastusolennaisuuden tulee olla pienempi kuin tilinpäätökselle kokonaisuutena määritetty olennaisuus.

Tilintarkastajan tulee myös määritellä vähäpätöisen virheellisyyden raja toimeksiannolle. Tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon:

- rahamäärä, jota pienempien virheellisyyksien katsottaisiin olevan selvästi vähäpätöisiä
- kaikki tilintarkastuksen aikana kootut virheellisyydet ja tieto siitä, onko ne korjattu ja
- tilintarkastajan johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia, sekä peruste tälle johtopäätökselle.

Liikevaihdon tarkastaminen

Liikevaihto (noin 2,48 miljoonaa euroa) on olennainen erä tilinpäätöksessä. Tilintarkastuskansioista ei ilmene, mitä tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on suorittanut liikevaihdon täydellisyyden, tapahtumisen ja oikeellisuuden sekä katkon tarkastamiseksi, tai tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa.

Tilintarkastaja ei ole suorittanut tarkastustoimenpiteitä tilikauden aikaiselle liikevaihdon. Tilintarkastaja ei ole myöskään dokumentoinut perusteluja tulouttamiseen liittyvän väärinkäytösriskin kumoamiselle.

Tilintarkastajan työpaperissa on erittely liikevaihdon tilejä. Erittely ei täsmää tilinpäätöksessä esitettyyn liikevaihtoon eikä tilintarkastuskansiossa olevaan pääkirjaan. Tilintarkastuskansioista ei ilmene, miten tilintarkastaja on varmistunut liikevaihdon täydellisyydestä.



Tilintarkastaja on lisäksi dokumentoinut työkirjaan: "Ok, tarkastettu joulukuun myynti kokonaan." Tilintarkastuskansioista ei ilmene, mitä tarkastustoimenpiteitä joulukuun myynneille on tehty. Tarkastustoimenpiteet eivät dokumentaation mukaan kata koko tilikautta. Tilintarkastuskansio sisältää liikevaihtoon sisältyviä raportteja, kuten listauksen tilikauden myyntilaskuista ja maksupäiväkirjoja kuudelta eri kuukaudelta. Tiedostot eivät kuitenkaan sisällä tilintarkastajan merkintöjä. Tilintarkastuskansioon sisältyvät liikevaihtoon liittyvät raportit ovat yhtiön sisäisiä raportteja, eikä tilintarkastuskansioista ilmene, että tilintarkastaja olisi suorittanut tarkastustoimenpiteitä raporttien oikeellisuuteen ja luotettavuuteen. Tilintarkastuskansioon sisältyvän dokumentaation perusteella ei ole todennettavissa, että tilintarkastaja olisi hankkinut tilintarkastusevidenssiä liikevaihdon tapahtumisesta, oikeellisuudesta ja katkosta. Tilintarkastuskansio sisältää myös tiliotteita noin 50 eri päivältä. Tiliotteissa ei ole tilintarkastajan merkintöjä eikä liikevaihdon dokumentaation yhteydessä viitata niihin, joten epäselväksi jää, onko niitä hyödynnetty liikevaihdon tarkastamisen yhteydessä.

Myyntisaamisten tarkastaminen

Myyntisaamiset (noin 445,4 tuhatta euroa) on olennainen erä tilinpäätöksessä ja noin 25 % taseen loppusummasta. Myyntisaamisten täydellisyyden ja olemassaolon tarkastaminen eivät ole todennettavissa tilintarkastuskansioista.

Tilintarkastaja on dokumentoinut työpaperiin myyntisaamisiin liittyvän luvun ja kirjoittanut, että vastaa listaa. Luku eroaa tilinpäätöksessä esitetystä luvusta, eikä tilintarkastuskansio sisällä listaa, joka vastaisi kyseistä lukua. Tilintarkastuskansioista ei ilmene, miten tilintarkastaja on varmistunut myyntisaamisten täydellisyydestä.

Tilintarkastaja on lisäksi dokumentoinut, että myyntisaamiset sisältävät loka-joulukuun myynneistä saamiset ja 24.1.2024 mennessä näistä on saapunut tilille lokakuun myyntejä. Tilintarkastuskansio sisältää listauksen myyntisaamisista tilinpäätöspäivänä, maksupäiväkirjoja kuudelta eri kuukaudelta ja tiliotteita noin 50 eri päivältä. Missään dokumenteissa ei ole tilintarkastajan merkintöjä, joten niiden tai tilintarkastuskansioon sisältyvän muun dokumentaation perusteella ei voida todentaa, mitä tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on suorittanut myyntisaamisille.

Pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastaminen

Tilintarkastaja ei ole määritellyt merkittäväksi riskiksi riskiä siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja. Riski siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja, esiintyy kaikissa yhteisöissä. Kyseessä on väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riski ja täten merkittävä riski. Pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen täydellisyyden tarkastusta ei myöskään ole dokumentoitu.

Pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastusta ei ole yksilöity niin, että voitaisiin arvioida tehtyjen toimenpiteiden riittävyyttä tai asianmukaisuutta. Tarkastus ei myöskään kaikilta osin ole todennettavissa.

Tilintarkastuskansioon sisältyvässä työkirjassa on välilehti "Tositetarkastus". Kyseisellä välilehdellä on valittu tarkastettavaksi joka sadas OL-sarjan tosite sekä kohdennetusti muita tositteita. Tilintarkastaja on dokumentoinut, että palkkoja ja myyntejä on tarkastettu ja että vastaavaa-, vastattavaa- ja tuloslaskelmaosioissa on tehty kohdennettua tarkastusta. Epäselväksi jää, onko "Tositetarkastus"-välilehti tarkoitettu vastaamaan riskiin siitä, että johto sivuuttaa kontrolleja. Välilehdeltä tai muualtakaan tilintarkastuskansioista ei ilmene, mitkä riskikriteerit tilintarkastaja on määritellyt relevanteiksi väärinkäytösriskien vastaamiseksi ja mitkä kaikki tositteet täyttävät tilintarkastajan määrittelemät riskikriteerit. Dokumentaatiosta ilmenee, että osasta ostolaskuista tilintarkastaja on tarkastanut ostojen katkoa. Tilintarkastajan tositteille suorittamat tarkastustoimenpiteet jäävät kuitenkin pääosin epäselviksi. Saadun evidenssin määrää ei voida arvioida.



Tilinpäätöksen täsmäyttäminen ja vertailutietojen tarkastaminen

Tilinpäätöksen täsmäyttäminen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon ja vertailutietojen tarkastaminen eivät ole todennettavissa tilintarkastuskansiossa. Tilintarkastuskansio ei sisällä tilinpäätöksen täsmäytysversiota tai muuta dokumenttia, josta olisi todennettavissa, että tilintarkastaja on täsmäyttänyt tilinpäätöksen sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon ja tarkastanut vertailutiedot.

Tilintarkastuskansiossa on todennettavissa, että tilintarkastaja on välilehtien ("vastaav", "vastatt" ja "tulos") yläosaan kirjoittanut, esimerkiksi "tarkastetaan vertailutiedot edellisen tilikauden tilinpäätökseen verraten". Tilintarkastaja ei kuitenkaan ole dokumentoinut, mistä välilehdille kirjatut luvut on otettu. Pelkkä sanallinen viittaus toimenpiteeseen ei ole riittävä. Tilintarkastajan laaduntarkastuksen vastineessa mainitsemat tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa tilintarkastuskansiossa. Tilintarkastajan dokumentaation on osoitettava, että tilinpäätöslaskelmiin sisältyvä informaatio täsmää tai on täsmäytetty siihen kirjanpitoaineistoon, jonka pohjalta se on laadittu, sekä täsmäytettävä tilinpäätöksessä esitettävät tiedot riippumatta siitä, onko kyseinen informaatio saatu pääkirjanpidosta ja osakirjanpidoista vai niiden ulkopuolelta.

Yhteenveto

Kiviniemen menettelyssä riittävän tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa on ollut puutteita. Kiviniemen tilintarkastuksessa havaitut puutteet merkitsevät poikkeamista hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista (TTL 4:3).

Kiviniemen toiminnassa on ollut edelleen osin samanlaisia puutteita, joita havaittiin vuoden 2020 laaduntarkastuksessa. Molemmissa laaduntarkastuksissa havaintojen aihealueet koskivat olennaisuuden määrittämistä, liikevaihdon tarkastusta, myyntisaamisten tarkastusta sekä pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastusta.

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.

Kiviniemelle ei ole aikaisemmin määrätty tilintarkastuslain 10 luvussa tarkoitettuja seuraamuksia. Kiviniemen tilintarkastuksessa havaitut puutteet liittyvät ennen kaikkea tilintarkastusevidenssin hankkimiseen ja sen dokumentointiin. Havaitut puutteet eivät ole olleet kokonaisuudessaan niin merkittäviä, että olisi aiheutta varoitus. Asiaa kokonaisuutena arvioiden tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n 1 momentin mukainen huomautus on riittävä seuraamus Kiviniemen menettelystä.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 3 luku 1 §, 4 luku 1 §, 3 §, 7 luku 2 §, 5 §, 10 luku 1 §, 7 §

Valitusoikeus

Kiviniemellä on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Timonen (puheenjohtaja), Ari Ahti (varapuheenjohtaja), Antti Fredriksson, Eeva-Lotta Kivelä, Sari Koivisto, Pasi Päällysaho, Janne Ruohonen, Anders Tallberg ja Tiina Toivonen

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Timonen

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Silvia Fager

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta

Liite

Valitusosoitus