



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

KHT Teemu Suoniemen toiminnan tutkiminen Lapis-yhtiöiden tilintarkastuksissa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 27.4.2021

Päätöksen diaarinumero: PRH/1749/10000/2020

Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta (Tiva) on vastaanottanut Finanssivalvonnan (FIVA) ilmoituksen 3.9.2020. Ilmoituksessa on kiinnitetty Tivan huomio KHT Teemu Suoniemen toimintaan Lapis-konserniin kuuluvassa Lapis Rakennus Oy:ssä (jatkossa myös tytäryhtiö). Tivan omien havaintojen perusteella on päätetty ottaa tutkittavaksi Suoniemen toiminta koko Lapis-yhtiöiden tilintarkastuksissa, erityisesti Lapis Rakennus Holding Oy:n (jatkossa myös emoyhtiö) ja tytäryhtiön tilintarkastuksissa tilikausilta 2014 ja 2015.

Tivan havaintojen mukaan tilintarkastajalla on ollut tytäryhtiön verotarkastuskertomuksen perusteella havaintoja, joihin on tullut vastata tilintarkastuksessa. Tilintarkastajan käytössä ollut tilintarkastusryhmä on esittänyt tilintarkastusdokumentaatioissa havaintoja, joihin tilintarkastajan on tullut vastata. Tivan käsityksen mukaan seikkoja, joihin tilintarkastuksessa on tullut vastata ovat olleet muun muassa arvonlisäverokysymykset, katelaskelmien epärealistisuus ja puutteellisuus, lähipiiritapahtumien liiketaloudellisuus, tase-eriin liittynyt epävarmuus, negatiiviset omat pääomat, yhtiöiden kyky jatkaa toimintaansa, tilikauden jälkeiset tapahtumat ja ulkopuolisten sijoittajien asema.

Konserni on rahoittanut toimintaansa hankkimalla vieraan pääomanehtoista rahoitusta joukkovelkakirjalainoilla. Tilintarkastajan on täytynyt ottaa huomioon, että yhtiöiden arvopapereilla on käyty kauppaa. Arvopaperien markkinoinnissa oli havaittu puutteita. FIVA on antanut julkisen varoituksen ja määrännyt seuraamusmaksun Lapis-yhtiöiden arvopapereita markkinoineelle Privanet Capital Markets Oy:lle (ent. Navi Group Oy (FIVA 1/02.04/2020)).

Emoyhtiön tilinpäätös tilikaudesta 1.1.–31.12.2014 on valmistunut 31.3.2015. Suoniemi on antanut emoyhtiön tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 2014 päivämäärällä 16.3.2016. Tilintarkastuskertomus on ollut vakiomuotoinen.

Suoniemi on antanut 4.4.2016 asiakirjan otsikolla ”Arvoisa vastaanottaja”. Asiakirja on annettu sekä emoyhtiön että tytäryhtiön toimitusjohtajaksi ja hallituksen puheenjohtajaksi 4.4.2016 rekisteröitynä olleen Pasi Kivimäen pyynnöstä. Asiakirjassa on otettu positiivisesti kantaa muun muassa tytäryhtiön johdon toimintatapoihin, tytäryhtiön oman pääoman kehitykseen, tilinpäätösten viivästymiseen, sijoittajien käsityksiin yhtiöstä sijoituskohteena, tuottojen kertymisestä sijoittajille ja yhtiön toiminnan jatkuvuuteen. Asiakirja on annettu ennen kuin tytäryhtiön tilinpäätökset tilikausilta 2014 ja 2015 ovat valmistuneet ja ennen kuin Suoniemi on antanut tytäryhtiön tilintarkastuskertomuksia tilikausilta 2014 ja 2015.

Tytäryhtiön tilinpäätös tilikaudelta 1.1.–31.12.2014 on allekirjoitettu 8.11.2016. Suoniemi on antanut tilintarkastuskertomuksen päivämäärällä 31.1.2017. Kertomus on lausunnoltaan vakiomuotoinen mutta kertomuksessa on huomautettu siitä, että yhtiön hallitus ei ole tehnyt osakepääoman menettämisestä osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n edellyttämää rekisteri-ilmoitusta. Muita mukautuksia tilintarkastuskertomuksessa ei ole tehty.

Tytäryhtiön tilinpäätös tilikaudelta 1.1.–31.12.2015 on allekirjoitettu 11.11.2016. Suoniemi on antanut tilintarkastuskertomuksen päivämäärällä 2.2.2017. Kertomus on vakiomuotoinen.

Lapis-yhtiöiden emoyhtiö, tytäryhtiö ja tyttären tyttäret Victorock Oy ja Victoreal Oy on asetettu konkurssiin maaliskuussa 2018.

Tilintarkastajan selvitys

Suoniemi on antanut Tivalle 2.12.2020 selvityksen FIVAn ilmoituksen johdosta ja liittänyt selvitykseen tytäryhtiön tilintarkastusdokumentaation. Suoniemi on antanut kirjallisen selvityksen toiminnastaan tytäryhtiön tilintarkastajana sekä selvityksen 4.4.2016 antamastaan asiakirjasta.

Suoniemi on antanut Tivalle 29.1.2021 selvityksen tytäryhtiön tilinpäätöksen liitetietojen oman pääoman laskelmassa esitetyistä kiinteistönvälittäjän arvioista ja arviokirjojen puuttumisesta.

Suoniemi on toimittanut Tivalle 2.2.2021 emoyhtiön tilintarkastusdokumentaation.

Suoniemi on antanut 8.3.2021 selvityksen Tivan erikseen tiedustelemista kysymyksistä koskien asiakirjaa 4.4.2016. Selvityksessä Suoniemi on vastannut muun muassa kertomuksen antamisajankohtaa koskevaan kysymykseen, osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n mukaisen rekisteri-ilmoituksen puuttumiseen, asiakirjaa 4.4.2016 koskeviin kysymyksiin, tytäryhtiöosakkeiden arvostuskysymykseen ja toiminnan jatkuvuuteen liittyneeseen kysymykseen.

Suoniemi on antanut 19.4.2021 kirjallisen selvityksen jatkuvuusarvion suorittamisesta.

Tilintarkastajan suullinen kuuleminen

Suoniemeä on kuultu suullisesti tilintarkastuslautakunnan kokouksessa 23.3.2021. Kutsu asianosaisen suulliseen kuulemiseen on lähetetty 4.3.2021. Lähetys on luovutettu vastaanottajalle 12.3.2021 kello 13.27

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta kieltää Suoniemeä suorittamasta tilintarkastuksia ja allekirjoittamasta tilintarkastuskertomuksia 1 vuoden 6 kuukauden määräajaksi.

Perustelut

Tutkittavien kysymysten rajaaminen

Tilintarkastusvalvonta on rajannut Suoniemen toimintaa koskevien havaintojen tutkintaa. Tässä asiassa tilintarkastuslautakunnan tutkittavaksi on otettu seuraavat kysymykset.

Onko Suoniemi menettelyllään rikkonut tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n säännöstä tilintarkastuskertomuksen laatimisesta ja 4 luvun 1 §:n säännöstä ammattieettisistä periaatteita antaessaan emoyhtiön tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 2014 päivämäärällä 16.3.2016 ja antaessaan tytäryhtiön tilintarkastuskertomukset tilikausilta 2014 ja 2015 päivämäärillä 31.1.2017 ja 2.2.2017?

Onko Suoniemi toiminut tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n mukaisten ammattieettisten periaatteiden vastaisesti, kun hän on antanut 4.4.2016 asiakirjan "Arvoisa vastaanottaja"?

Onko Suoniemen riippumattomuus vaarantunut tilintarkastuslain 4 luvun 6 §:ssä tarkoitetulla tavalla asiakirjan "Arvoisa vastaanottaja" antamisen johdosta?

Tilintarkastajan valinta ja tilintarkastajan toimintaympäristö Lapis-konsernissa

Suoniemi on valittu Lapis-yhtiöistä Lapis Rakennus Oy:n tilintarkastajaksi 1.6.2015 ja rekisteröity Lapis Rakennus Holding Oy:n tilintarkastajaksi 3.6.2015. Emoyhtiön tilinpäätöksen tilikaudelta 2013 tarkastanut KHT Juhani Loukusa on antanut tilintarkastuskertomuksessaan 9.4.2014 huomautuksen siitä, ettei yhtiön johto ollut tehnyt kaupparekisteri-ilmoitusta oman pääoman menettämisestä tilikaudella 2013. Tytäryhtiön tilintarkastuksen tilikaudelta 2013 on antanut HT Tarmo Männistö. Kertomus on ollut vakiomuotoinen. Tilintarkastuslautakunnan saaman selvityksen mukaan Suoniemen tehtävänä on ollut tarkastaa

emoyhtiön ja tytäryhtiön tilejä tilikaudesta 1.1.2014–31.12.2014 alkaen. Suoniemi on rekisteröity tytäryhtiön tilintarkastajaksi 2.6.2015 ja emoyhtiön tilintarkastajaksi 3.6.2015. Kaupparekisteritietojen mukaan Suoniemi on ollut emoyhtiön ja tytäryhtiön tilintarkastajana tilikausien 2014 ja 2015 jälkeenkin tilikausilla 2016, 2017 ja 2018.

Tilintarkastuslautakunnan saamien selvitysten mukaan Suoniemen pohjatietoina on ollut, että tytäryhtiön verotarkastuksessa on tehty havaintoja yhtiön kirjanpidon ja taloushallinnon puutteista sekä seikoista, jotka ovat voineet vaikuttaa konserniyhtiöiden laatimien tilipäätösten antamaan kuvaan konserniyhtiöiden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Kun tilintarkastusta on suoritettu KPMG:n tilintarkastusryhmän toimesta, tilintarkastusassistentit ovat esittäneet useita huomioita Suoniemelle.

Lapis-yhtiöiden tilintarkastusten tilintarkastusriski on vaikuttanut se, että yhtiöihin on sijoitettu vierasta pääomaa. Emoyhtiössä vieraan pääoman erä joukkovelkakirjalainat on ollut 31.12.2014 noin 1,3 miljoonaa euroa, 31.12.2015 noin 6,5 miljoonaa euroa ja 31.12.2016 noin 4,7 miljoonaa euroa. Tytäryhtiössä vieraan pääoman erä velat sijoittajille on ollut 31.12.2014 noin 8,6 miljoonaa euroa, 31.12.2015 noin 17 miljoonaa euroa ja 31.12.2016 noin 27 miljoonaa euroa.

Emoyhtiö ei ole harjoittanut liiketoimintaa. Emoyhtiön kyky maksaa joukkovelkakirjojen pääomia ja velkakirjoissa sovittuja tuottoja sijoittajille on perustunut vallinneessa konsernirakenteessa tytäryhtiön kykyyn jakaa varojaan emoyhtiölle. Tytäryhtiön liiketoiminta on ollut 1.1.2014–31.12.2016 tappiollista. Tytäryhtiön tulokset tilikausilta 2014 ja 2015 ovat olleet yhteensä noin 7,1 miljoonaa euroa tappiollisia ja vuosi 2016 on ollut noin 13,6 miljoonaa euroa tappiollinen. Tytäryhtiön taseen mukainen oma pääoma on ollut 31.12.2014 yhteensä 1,4 miljoonaa euroa negatiivinen. Tytäryhtiön taseen mukainen oma pääoma on ollut 31.12.2015 yhteensä 2,7 miljoonaa euroa negatiivinen. Tilintarkastamattoman taseen 31.12.2016 mukaan tytäryhtiön oma pääoma on ollut noin 16,7 miljoonaa euroa negatiivinen. Tytäryhtiön vuonna 2015 emoyhtiöltä saaduista noin 3,3 miljoonan euron oman pääoman sijoituksista huolimatta tytäryhtiön oma pääoma on ollut 31.12.2015 noin 2,8 miljoonaa euroa negatiivinen. Tytäryhtiöllä ei ole ollut jakokelpoisia varoja Suoniemen toimikaudella tilintarkastuskertomusten antamisen hetkillä.

Emoyhtiön tilikauden 2014 olennaiset liiketapahtumat

Tilintarkastuslautakunnan saamien selvitysten perusteella emoyhtiön tilikauden 2014 olennaisimmat liiketapahtumat ovat olleet joukkovelkakirjalaina 1/2014 ja Lapis Rakennus Oy:n osakekannan kauppa.

Joukkovelkakirjalaina

Joukkovelkakirjalainan 1/2014 liikkeellelaskusta on päätetty emoyhtiön hallituksessa 11.8.2014. Joukkovelkakirjan enimmäismäärä on ollut 3 miljoonaa euroa. Joukkovelkakirjalainan esitteen mukaan merkintäaika on ollut 12.8–22.8.2014 ja liikkeellelaskupäivä on ollut 29.8.2014. Tilinpäätöksessä 31.12.2014 joukkovelkakirjalainan pääoma on ollut noin 1,3 miljoonaa euroa ja enimmäismäärä on saavutettu seuraavalla tilikaudella 13.3.2015. Käytännössä kaikki velkakirjat on päivätty 2.9.2014, mutta luovutustodistusten päivät vaihtelevat. Velkaa on kirjattu yhtiön taseeseen luovutuspäivien perusteella. Päätöksen mukaan lainan järjestelijänä on toiminut läheisyhtiö Privanet Capital Markets Oy, joka on ollut myös yhtiön osakkeenomistaja. Lainan esitteen mukaan emoyhtiön saama rahoitus tullaan käyttämään Lapis Rakennus Oy:n osakekannan hankkimiseen.

Lapis Rakennus Oy:n osakkeiden hankinta yhtiön lähipiiriltä

Lapis Rakennus Oy:n osakekannan ostosta on päätetty emoyhtiön hallituksen kokouksessa 2.9.2014. Kauppahinta on ollut 2,4 miljoonaa euroa. Pöytäkirjassa on todettu seuraavaa: "Yrityskaupan myötä yhtiöiden omistusrakenne saadaan paremmin voimakasta kasvua tukevaksi, laajemmalla osakaskunnalla. Ostetun yrityksen henkilöstö ja toiminnot jatkuvat samalla tavalla kuin aiemminkin, ja ostettava yritys on tuttu, joten varsinaista Due diligence -prosessia ei katsottu olevan tarpeen". Suoniemi on suullisessa kuulemisessa kertonut tilintarkastuslautakunnalle, että "pohjalla oli voitolliset tilinpäätökset" ja "pohja arvostukselle oli olemassa" mutta "käytössä ei ollut erillistä arvonnäytystä". Suoniemi on lisäksi kertonut, ettei erillistä arvonnäytystä "nähty tarpeelliseksi niiden tietojen perusteella" ja "tuloksenteko, joka siellä oli, oli tarkastetuissa tilinpäätöksissä".

Tilinpäätöksen 31.12.2013 mukaan Lapis Rakennus Oy:n taseen loppusumma on ollut noin 11 miljoonaa euroa, tilikauden tulos noin 93 tuhatta euroa ja oma pääoma noin miljoona euroa. Suoniemen tarkastamassa tilinpäätöksessä 31.12.2014 Lapis Rakennus Oy:n taseen loppusumma on ollut noin 21 miljoonaa euroa, tilikauden tappio 2 miljoonaa euroa ja oma pääoma noin 1,4 miljoonaa euroa negatiivinen.

Yhtiön lähipiiriin kuuluneelle Pasi Kivimäelle on maksettu 31.12.2014 mennessä noin 1,1 miljoonaa euroa ja tilikaudella 2015 ajalla 5.1.2015–3.2.2015 yhteensä 640 tuhatta euroa. Jörgen Hanssonille on maksettu 30.9.2014 mennessä 350 tuhatta euroa, 15.11.2014 mennessä 50 tuhatta euroa ja 3.2.2015 noin 157 tuhatta euroa.

Emoyhtiön maksukyvyn vaarantuminen

Emoyhtiön merkittävin kuluerä on ollut tilikausilla 2014–2018 rahoituskulut, joista merkittävä osa on aiheutunut joukkovelkakirjalainoista. Koska emoyhtiöllä ei ole ollut omaa liiketoimintaa, tytäryhtiön kyvyttömyydestä jakaa varoja emoyhtiölle on aiheutunut jo tilikaudella 2014 merkittävä aihe epäillä emoyhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Suoniemen käytössä olleen tilintarkastusryhmän laatimien työpapereiden mukaan emoyhtiön maksukyky on ollut vaarantuneena tilikaudella 2014.

Tytäryhtiön tilikausien 2014 ja 2015 olennaiset liiketapahtumat

Verotarkastus

Tytäryhtiö on ilmoittanut sekä tilinpäätöksensä 2014 että tilinpäätöksensä 2015 liitetiedoissa olennaisena tapahtumana verotarkastuksen. Liitetiedoissa on ilmoitettu seuraavaa: ”Tilikausiin vuosilta 2009–2014 yhtiöön on tehty verotarkastus. Verotarkastuksen lopputulema on vielä auki, eikä lopullista päätöstä verojenkäsittelystä ole vielä tullut. Kulukirjauksia ei ole tehty tämän vuoksi, mutta yhtiö on varautunut tuleviin verokirjauksiin ja maksuihin. Yhtiön johto arvio niiden olevan 1.176.515,69 euroa, tai siitä vähemmän alustavan tarkastuskertomuksen perusteella”.

Tilintarkastuslautakunnan saamien selvitysten perusteella tarkastuskertomuksessa esitettävät toimenpiteet kohdistuivat muun muassa arvonlisäverotukseen ja ennakoperintää koskeviin laiminlyönteihin. Arvonlisäverotusta koskevat asiat ovat olleet tulkinnanvaraisia.

Alustava verotarkastuskertomus on päivätty 1.6.2015. Varsinainen verotarkastuskertomus on päivätty 25.8.2015 ja annettu tytäryhtiölle tiedoksi 18.9.2015 pian sen tultua hyväksytyksi Verohallinnossa. Veroseuraamusten määrä on ollut kohtuullisen tarkkaan tiedossa viimeistään tilikaudella 2015.

Realstone Oy:n osakekannan hankinta

Tilintarkastuslautakunnan saamien selvitysten perusteella tytäryhtiön olennaisin yksittäinen liiketapahtuma tilikaudella 2014 on ollut Realstone Oy:n osakkeiden hankkiminen.

Tytäryhtiön on ostanut osakkeet 4.12.2014 Toni ja Camilla Heikkilältä 750 tuhannen euron kauppahinnalla. Kauppahinta on ollut kaupan kohteen omaan pääomaan nähden lähes kymmenkertainen. Realstone Oy:n osakekannan hankkimisesta ei ole todettu päätöstä tytäryhtiön hallituksen pöytäkirjoissa. Kauppakirjan 4.12.2014 ovat allekirjoittaneet Lapis Rakennus Oy:n puolesta Pasi Kivimäki ja Mikko Soininen.

Osakkeet ovat olleet yhtiön tilinpäätöksessä 31.12.2014 ja 31.12.2015 arvosta 762 tuhatta euroa. Osakkeista syntyi kuitenkin 18.8.2016 tasearvon suuruinen luovutustappio, kun osakkeen luovutettiin HETOCA Oy:lle kauppahinnalla 100 euroa.

Suoniemi on suullisessa kuulemisessa kertonut, että Realstone Oy:n osakkeita koskeva luovutustappio ei ollut tullut hänen tietoonsa, asia ei ollut tullut esille johdon vahvistuskirjeessä, läpikäydyssä aineistossa tai keskusteluissa. Suoniemi kertoo kuulleen Realstone Oy:n osakkeiden luovutustappiosta ensimmäistä kertaa tilintarkastusvalvonnan lähettämissä selvityspyynnöissä.

Tytäryhtiön maksukyvyn vaarantuminen

Suoniemen käytössä olleen tilintarkastusryhmän laatimien työpapereiden mukaan tytäryhtiön maksukyky on ollut vaarantuneena tilikausilla 2014 ja 2015. Kirjanpidon tasetietojen perusteella tytäryhtiö on tullut ylivelkaiseksi 31.12.2014 mennessä. Jälkikäteen laaditun erityistarkastuksen mukaan tytäryhtiö on tullut takaisinsaantilain tarkoittamalla tavalla ylivelkaiseksi viimeistään 31.12.2013 ja se on ollut maksukyvytön joulukuusta 2015 lähtien.

Suoniemen raportointi

Suoniemi on antanut emoyhtiön osalta yhden tilintarkastuskertomuksen toimintakautensa aikana. Tilintarkastuskertomus koskee tilikautta 1.1.–31.12.2014. Tilinpäätös on allekirjoitettu 31.3.2015 ja tilintarkastuskertomus tuolta tilikaudelta on päivätty 16.3.2016. Tilintarkastuskertomuksen lausunto on vakimuotoinen.

Tilikaudelta 1.1.2015–31.12.2015 emoyhtiön tilinpäätös 31.12.2015 on päivätty 31.3.2016 mutta Suoniemi ei ole antanut tilintarkastuskertomusta. Suoniemi on kuitenkin ollut edelleen yhtiön rekisteriin merkitty tilintarkastaja vielä konkurssiin asettamisen ajankohtana 15.3.2018.

Suoniemi on antanut 4.4.2016 asiakirjan ”Arvoisa vastaanottaja”. Koska asiakirja ei kuulu tilintarkastuslain 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaiseen tilintarkastukseen, asiakirjan antaminen on tilintarkastajan niin sanottua muuta toimintaa (TTL 1:1.4), joka perustuu erilliseen toimeksiantoon. Asiakirja on Suoniemen kertoman mukaan annettu Pasi Kivimäen pyynnöstä. Kivimäki on 4.4.2016 ollut rekisteröitynä sekä emoyhtiön että tytäryhtiön toimitusjohtajaksi ja hallituksen puheenjohtajaksi. Asiakirjassa Suoniemi ottaa positiivisesti kantaa tytäryhtiön johdon toimintatapoihin, yhtiön oman pääoman kehitykseen, perustelee yhtiön tilinpäätösten viivästymistä, ottaa positiivisesti kantaa yhtiön sijoittajien käsityksiin yhtiöstä sijoituskohteena, kuvaa positiivisesti tuottojen kertymisestä sijoittajille ja esittää takeita yhtiön toiminnan jatkuvuudesta. Asiakirjassa Suoniemi on esittänyt, että Verohallinnon antama ohjaus ja maksuunpanoesitys eivät eräin osin perustu arvonlisäverolakiin, ohjaus on virheellinen ja aiheuttaa yhtiölle merkittävää vahinkoa eräin edellytyksin. Asiakirjassa esitetään, että yhtiö tulee 4.4.2016 hetken tiedon mukaan nostamaan vahingonkorvauskanteen, vahingonkorvauskanteelle on perusteet ja sen menestymismahdollisuus on hyvä.

Suoniemi on antanut päivämäärällä 31.1.2017 tytäryhtiön tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2014. Tilinpäätös tilikaudelta on allekirjoitettu 8.11.2016. Tilintarkastuskertomuksen lausunto on vakimuotoinen. Tilintarkastuskertomus on sisältänyt huomautuksen siitä, että yhtiön oma pääoma on tilikauden 2014 aikana muodostunut negatiiviseksi mutta yhtiön hallitus ei ole tehnyt osakepääoman menettämisestä osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n edellyttämää rekisteri-ilmoitusta. Tilintarkastuskertomusta ei ole mukautettu muilla tavoilla.

Suoniemi on antanut tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2015 päivämäärällä 2.2.2017. Tilinpäätös tilikaudelta on allekirjoitettu 11.11.2016. Kertomus on ollut vakimuotoinen.

Tilintarkastuskertomuksen 16.3.2016 arviointi

Olennaisten ja laajalle ulottuvan virheen riskiin vastaaminen tilintarkastuksessa

Suoniemi on antanut emoyhtiön tilikaudelta 1.1.–31.12.2014 vakimuotoisen lausunnon, vaikka vakimuotoinen lausunto olisi edellyttänyt tilintarkastustoimia tilikauden olennaisimpaan liiketapahtumaan 2,4 miljoonan euron tytäryhtiöosakkeiden hankkimiseen. Suoniemen tilintarkastusdokumentaation perusteella hänen käytössään ollut tilintarkastusryhmä on tunnistanut liiketapahtumaan sisältyneen olennaisen virheellisuuden riskin (arvostus) ja väärinkäytöksen riskin (laittoman varojenjaon riski) mutta tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole pääteltävissä niitä tilintarkastustoimenpiteitä, joilla Suoniemi olisi vastannut riskeihin. Suoniemellä ei myöskään ole ollut käytössään tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä antaakseen perusteltua lausuntoa tilintarkastuskertomuksessaan. Yhtiön hallituksen kokouspöytäkirja, jossa on tuotu esille ainoastaan se, ettei ulkopuolista selvitystä kaupasta tarvita, ei riitä tilintarkastajan evidenssiksi asiassa. Tällaiseksi evidenssiksi ei myöskään riitä tilinpäätöksen 31.12.2013 ja sen vertailutietojen perusteella arvioitu kaupan kohteen voitontuottamiskyky

olosuhteissa, joissa tilintarkastajalla on ollut velvollisuus arvioida tase-erää tilikauden ja sen jälkeisten tapahtumien perusteella.

Näissä olosuhteissa tilintarkastaja ei ole varmentanut, että kaupalla olisi yhtiön kannalta liiketaloudellinen peruste, kauppaan liittyvät kirjaukset antaisivat oikean ja riittävän kuvan, yhtiön johto olisi toiminut huolellisesti ja kauppaan ei sisältyisi laittoman varojen jaon uhkaa. Suoniemen työpapereista ei myöskään ilmene, että hän olisi vastannut hankittujen osakkeiden arvoon sisältyneeseen merkittävään epävarmuuteen, joka on ollut todennettavissa esimerkiksi tytäryhtiön kirjanpidon kuukausiraporteista tilinpäätöksen allekirjoittamisen hetkellä 30.3.2015 ja tilintarkastuskertomuksen antamisen hetkellä 16.3.2016. Tilinpäätökseen on jäänyt olennaisen ja laajalle ulottuvan virheen riski ja tilintarkastuskertomuksen lausunto on näin ollen ollut virheellinen.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Suoniemen olisi tullut Lapis-yhtiöissä vallinneissa olosuhteissa tehdä tilikauden päättymisen jälkeiseen aikaan kohdistuvia tarkastustoimenpiteitä, jotta hän olisi voinut varmistaa tilinpäätöksessä esitettyjen tilikauden päättymisen jälkeisten tapahtumien tietoja sekä arvioida toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavia tekijöitä. Tämä olisi ollut mahdollista käymällä läpi konserniyhtiöiden alkaneiden tilikausien raportointia (esimerkiksi käytössä olleista kirjanpidon järjestelmistä tulostettavia kuukausiraportteja) sekä esimerkiksi hallituksen kokousaineistoja ja liiketoiminnan muita raportteja sekä ennusteita.

Tilintarkastuslautakunnan arvio tilintarkastuskertomuksesta 16.3.2016

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että antaessaan Lapis Rakennus Holding Oy:n tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2014 päivämäärällä 16.3.2016 Suoniemi on rikkonut tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n (1141/2015) säännöstä tilintarkastuskertomuksen laatimisesta olennaisesti ja vähintään törkeän huolimattomasti.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että antaessaan Lapis Rakennus Holding Oy:n tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2014 päivämäärällä 16.3.2016 Suoniemi on rikkonut tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n (1141/2015) vaatimusta suorittaa laissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Asiakirja ”Arvoisa vastaanottaja” 4.4.2016

Tilintarkastajan muu toiminta

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että antaessaan asiakirjoja tilintarkastajan ominaisuudessa tilintarkastajan tulee toimia huolellisesti ammattieettiset periaatteet huomioiden.

Suoniemi on kertonut, ettei hänellä ole kirjallista dokumenttia toimeksiannosta, jonka perusteella hän on antanut asiakirjan ”Arvoisa vastaanottaja” päivämäärällä 4.4.2016. Tilintarkastajan selvityksen mukaan asiakirja ei ole perustunut nimenomaiseen aineistoon vaan tilintarkastuksen yhteydessä tilintarkastajan saamiin tietoihin. Suoniemi on suullisessa kuulemisessa kertonut, että asiakirja on annettu tilintarkastajan ominaisuudessa, kun häntä ”pyydettiin toteamaan tosiseikat, jotka yhtiössä oli”. Oman kertomuksensa mukaan Suoniemi ei ole ollut tietoinen siitä, että samaan aikaan Lapis-yhtiöissä oli vireillä osakemarkkinointi. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että asiakirjan sanamuoto ja tapauksen olosuhteet viittaavat siihen, että asiakirjaa on saatettu käyttää Lapis-yhtiöiden arvopaperien tarjonnassa tai rahoituksen hankkimisessa.

Suoniemi ei ole antanut tarkkaa selvitystä siitä, mihin tarkoitukseen asiakirja ”Arvoisa vastaanottaja” on annettu tai missä emoyhtiö tai tytäryhtiö asiakirjaa on käyttänyt. Tilintarkastuslautakunta ei anna merkitystä Suoniemen selvitykselle siitä, että häntä on mahdollisesti erehdytetty siinä, miten asiakirjaa on käytetty. Lautakunta toteaa, että Suoniemi on osoittanut asiakirjansa avoimelle joukolle vastaanottajia ja asiakirjassa ei ole määritelty asiakirjan käyttötarkoitusta eikä siinä ole ehtoja asiakirjan salassapidosta. Näissä olosuhteissa asiakirjan käyttö jää tilintarkastajan vastuulle. Jotta tilintarkastaja olisi toiminut huolellisesti, hänen olisi tullut laatia asiakirja siten, että hän olisi asiakirjasta nimenomaisesti ilmenevillä ehdoilla rajannut asiakirjan mahdollista väärinkäyttämisen riskiä.

Asiakirjassa esitetyt kannanotot

Asiakirjassa on otettu positiivinen kanta useaan tilintarkastukseen liittyvään asiakokonaisuuteen. Tällaisia ovat olleet yhtiön johdon toiminta hyvien liikemiestapojen mukaisesti lait ja säännökset huomioiden, yhtiön kokemus ja osaaminen, vakavaraisuuden ja rahoitusilanteen parantuminen ja yksittäisen rakennuskohteen tappioiden kuittaantuminen.

Asiakirjassa esitetään virheellisesti, että tytäryhtiön tilinpäätös 2014 olisi ollut tilintarkastettu 4.4.2016 mutta lausuntoa ei olisi vielä annettu. Lautakunta toteaa, että tilinpäätös on tilintarkastettu vasta, kun tilintarkastuskertomus on annettu ja tilintarkastusmerkintä on tehty tilinpäätökseen.

Asiakirjassa otetaan kantaa oikeudelliseen kysymykseen. Suoniemi ottaa kantaa Verohallinnon toimintaan ja esittää, että tytäryhtiö tulee mahdollisesti nostamaan vahingonkorvauskanteen liittyen Verohallinnon toimintaan ja esittää käsityksensä, että vahingonkorvauskanteelle on perusteet ja sen menestymismahdollisuus on hyvä. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Suoniemi on näin toimiessaan esittänyt ilman aineistoa, havaintoja ja johtopäätöksiä pitkälle menevän tulkinnan oikeudellisesti epäselvässä asiassa. Suoniemi on suullisessa kuulemisessa kertonut, että kannanotto on perustunut keskusteluihin Lapis-yhtiöiden antaman toimeksiannon veroasiantuntijan kanssa. Suoniemi on kertonut, että veroasiantuntijan arvioita asiassa ei ole dokumentoitu ja asiakirjassa esitetty kanta on veroasiantuntijan kanssa käytyihin keskusteluihin pohjautuva.

Suoniemi tuo asiakirjassa esille, että tilinpäätöksen laatiminen tilikaudelta 1.1.–31.12.2015 on ollut 4.4.2016 kesken. Suoniemi esittää asiakirjassa, että tilinpäätöksen viivästyminen on johtunut pääasiassa verotarkastuksesta. Lautakunta toteaa, että kirjanpitovelvollisen velvollisuudesta laatia tilinpäätös kirjanpitolain 3 luvun 6 §:n mukaisessa määräajassa voidaan poiketa vain 8 luvun 2 §:n mukaisella kirjanpitolautakunnan poikkeusluvalla. Tällaista poikkeuslupaa lautakunta ei ole todennut Lapis-yhtiöiden aineistoista. Suoniemi on suullisessa kuulemisessa kertonut, että poikkeuslupaa ei ole ollut.

Suoniemi antaa asiakirjassa kuvauksen Lapis-yhtiöihin sijoittaneista henkilöistä. Hän esittää väitteen, että sijoittajat pitävät tytäryhtiötä ja sen liiketoimintaa kannattava sijoituskohteena. Suoniemi kertoo sijoittajien saaneen historiassa sijoituksensa pääoman sekä sijoitukselle sovitun tuoton ja sijoittajien olleet tyytyväisiä yhtiön toimintaan.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että vaikka Suoniemen kuvauksesta ei ole mahdollista tunnistaa yksittäisiä sijoittajia, Suoniemen toiminta rikkoo hyvää tilintarkastustapaa. Positiivinen arvio yhtiöstä sijoituskohteena ei ole perustunut todennettavissa olevaan aineistoon. Suoniemen kuvaus sijoittajien saamista suorituksista ei perustu Suoniemen aineistoon ja on ristiriidassa emoyhtiön ja tytäryhtiön tili- ja hallintoaineistojen kanssa.

Suoniemi esittää asiakirjassa tietoja yhtiön toiminnan jatkuvuudesta. Suoniemen mukaan tytäryhtiön toiminnan jatkuvuus ei ole 4.4.2016 mennessä ollut uhattuna heikossakaan taloudellisessa tilanteessa, koska yhtiö on kehittänyt toimintaansa systemaattisesti ja hankkinut uusia rakennuskohteita, mihin sijoittajat ovat halunneet osallistua kasvavassa määrin. Suoniemen mukaan yhtiön suunnitelmissa olevat kohteet ovat kiinnostaneet sijoittajia suuresti ja näin yhtiön toiminnan jatkuvuus olisi rahoituksen osalta turvattu.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että toiminnan jatkuvuuden arviointi on kuulunut Suoniemen tilintarkastajan tilintarkastuslain 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaiseen tehtävään yhtiössä tilikaudella 1.1.–31.12.2016. Koska Suoniemi on ollut yhtiön tilintarkastaja, hänen on tuolloin tullut harkita tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 7 momentin (622/2016) mukaisen lisätiedon antamista tilintarkastuskertomuksessaan tilikaudelta 2016 siitä, onko tilikaudella ilmennyt seikkoja, jotka ovat voineet antaa olennaista aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Lautakunta toteaa, että Suoniemen asiakirjassa 4.4.2016 antama positiivinen arvio yhtiön toiminnan jatkuvuudesta poikkeaa tilintarkastuskertomuksessa annettavasta niin sanotusta going concern –arviosta siinä, että se ei nimenomaisesti kohdistu tilikautta seuraavaan kahteentoista kuukauteen, kuten tilintarkastuskertomuksessa annettavan arvion tulisi pääsääntöisesti kohdistua. Kannanotto ei kuitenkaan perustu tilintarkastajan esittämään aineistoon. Kannanotto on myös ristiriidassa yhtiön oman pääoman

historian, toiminnan tappiollisuuden ja tilintarkastajan työpapereissa vaarantuneesta maksukyvyistä tilikausilla 2014 ja 2015 esitettyjen arvioiden valossa.

Koska asiakirjassa ei ole esitetty aineistoa, siitä ei ole pääteltävissä, mihin asiakirjan kannanotot perustuvat. Suoniemi ei myöskään perustele asiakirjassa väitteitään lukuihin perustuvilla tarkastushavainnoilla eikä kerro, minkälaisia toimia hän on tehnyt pystyäkseen perustelemaan asiakirjassa 4.4.2016 esitetyt kannanotot.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että antaessaan asiakirjan "Arvoisa vastaanottaja" Suoniemi on rikkonut tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n (1141/2015) säännöstä tilintarkastajaa velvoittavista ammattieettisistä periaatteista olennaisesti ja vähintään törkeän huolimattomasti.

Tilintarkastajan riippumattomuus 4.4.2016 ja sen jälkeen

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että antamalla 4.4.2016 asiakirjan "Arvoisa vastaanottaja" Suoniemen riippumattomuus on vaarantunut. Koska asiakirja on sisältänyt yhtiön tilintarkastukseen liittyviä positiivisia kannanottoja yhtiöstä, asiakirjan antaminen on johtanut siihen, että Suoniemi on tarkastanut omaa työtään antaessaan 31.1.2017 ja 2.2.2017 yhtiön tilintarkastuskertomukset tilikausilta 2014 ja 2015. Positiivisten kannanottojen esittäminen ei ole perustunut eriteltyyn tilintarkastusaineistoon eikä kannanottojen pohjaksi hankittuun erilliseen aineistoon. Suoniemen riippumattomuuden vaarantuminen on perustunut myös riskiin siitä, että asiakirjaa on saatettu käyttää edistämään tarkastuskohteen arvopaperien kuten osakkeiden ja velkasitoumusten vaihdantaa.

Tilintarkastuslautakunnan saamien selvitysten perusteella asiakirjaa on käytetty muun muassa Privanet Capital Markets Oy:n vastineessa Finanssivalvonnalle. Finanssivalvonta on antanut julkisen varoituksen ja määrännyt Privanet Capital Markets Oy:lle 450 tuhannen euron seuraamusmaksun rikkomuksista ja laiminlyönneistä liittyen Lapis-yhtiöiden osakkeista ja velkasitoumuksista annettuihin virheellisiin ja puutteellisiin tietoihin sekä eturistiriitatilanteiden hallintaan vuosina 2015–2017.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että antamalla asiakirjan 4.4.2016 Suoniemen riippumattomuus on vaarantunut eikä hän ole ryhtynyt tilintarkastuslain 4 luvun 6 §:ssä vaadittuihin tilintarkastajan riippumattomuutta turvaaviin toimiin.

Lapis-yhtiöiden tilintarkastusten olosuhteissa riippumattomuutta uhkaavia tekijöitä ei ole kokonaisuutena arvioiden voitu pitää merkityksellisinä.

Tilintarkastuskertomuksen 31.1.2017 arviointi

Olennaisen ja laajalle ulottuvan virheen riskiin vastaaminen tilintarkastuksessa

Suoniemi on antanut tytäryhtiön tilikaudelta 1.1.–31.12.2014 vakiomuotoisen lausunnon, vaikka vakiomuotoinen lausunto olisi edellyttänyt tilintarkastustoimia tilikauden olennaisimpiin kuuluneeseen liiketapahtumaan Realstone Oy:n osakekannan hankkimiseen 750 tuhannella eurolla. Suoniemen tilintarkastusdokumentaation perusteella hänen käytössään ollut tilintarkastusryhmä on tunnistanut liiketapahtumaan sisältyneen olennaisen virheellisuuden riskin (arvostus) ja väärinkäytöksen riskin (laittoman varojenjaon riski) mutta tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole pääteltävissä niitä tilintarkastustoimenpiteitä, joilla Suoniemi olisi vastannut riskeihin.

Suoniemi on kertonut suullisessa kuulemisessa, että ennen tilinpäätöksen allekirjoittamista realisoitunutta Realstone Oy:n osakkeiden luovutustappiota ei ole ollut esillä tilintarkastuksessa ja hän on kuullut asiasta ensimmäistä kertaa tilintarkastusvalvonnan pyytämien selvitysten kautta.

Tilintarkastuslautakunta toteaa selvitetyn, että vaikka Suoniemen käytössä ollut tilintarkastusryhmä on tunnistanut olennaisen ja laajalle ulottuvan virheen riskin, Suoniemi ei ole hankkinut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä antaakseen 31.1.2017 perusteltua lausuntoa tilintarkastuskertomuksessaan. Tilintarkastaja ei ole varmentanut, että tarkastetulla tilikaudella tapahtuneella Realstone Oy:n osakkeiden kaupalla olisi ollut yhtiön kannalta liiketaloudellinen peruste, kauppaan liittyvät kirjaukset antaisivat oikean ja riittävän kuvan, yhtiön johto olisi toiminut huolellisesti ja kauppaan ei sisältyisi laittoman varojen jaon uhkaa.

Tytäryhtiöosakkeista on aiheutunut noin 762 tuhannen euron luovutustappio 18.8.2016, mikä tilintarkastajan olisi tullut havaita ja arvioida ennen tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamista 31.1.2017. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että vahvistusilmoituskirje ei korvaa tarkastustoimenpiteitä, joten tilintarkastajan on hankittava varmuus tilinpäätöksen oikeellisuudesta tarkastusta tekemällä. Luovutustappio on ollut todettavissa ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Luovutustappio ilmenee esimerkiksi kirjanpidon tasetiedoista 31.12.2016. Tilinpäätökseen on jäänyt olennaisen ja laajalle ulottuvan virheen riski ja tilintarkastuskertomuksen lausunto on näin ollen ollut virheellinen.

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat ja toiminnan jatkuvuus

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tytäryhtiö on ollut 31.1.2017 ylivelkainen, maksukyvytön ja sen oma pääoma on ollut esimerkiksi kirjanpidon tasetietojen perusteella menetettynä eikä yhtiön johto taikka tilintarkastaja ole esittänyt realistisia laskelmia taikka muutoin riittävästi evidenssiä siitä, että tytäryhtiöllä olisi kykyä jatkaa toimintaansa. Yhtiön osakepääoman menettäminen on rekisteröity 11.4.2017 ja yhtiö on asetettu konkurssiin 12.3.2018.

Suoniemi on suullisessa kuulemisessa kertonut, että tilikauden 2014 tilintarkastuskertomusten antamisen hetkillä 31.1.2017 toiminnan jatkuvuusasia ei ollut hänen tulkintansa mukaan enää relevantti.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Suoniemen olisi tullut Lapis-yhtiöissä vallinneissa olosuhteissa tehdä tilikauden päättymisen jälkeiseen aikaan kohdistuvia tarkastustoimenpiteitä, jotta hän olisi voinut varmistaa tilinpäätöksessä esitettyjen tilikauden päättymisen jälkeisten tapahtumien tietoja sekä arvioida toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavia tekijöitä.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Suoniemen olisi tullut hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että johdon on ollut asianmukaista käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta tilinpäätöksen laatimisessa, ja tekemään johtopäätöksen siitä, onko olennaista epävarmuutta tytäryhtiön kyvyssä jatkaa toimintaansa. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilinpäätöksen myöhästymisen ja tilintarkastuskertomuksen antaminen ajallisesti pitkän ajan kuluttua tilikauden päättymisestä eivät poista tilintarkastajan velvollisuuksia yhtiön laatiman tilinpäätöksen ammattitaitoisesta arvioimisesta tilikauden päättymisen jälkeisten tapahtumien perusteella sekä tilintarkastajan velvollisuuksia arvioida toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavia tekijöitä (TTL 3:5.3, ISA 560 ja ISA 570).

Huomauttamisvelvollisuus tilinpäätöksen olennaisen myöhästymisen perusteella

Tilinpäätöstä tilikaudelta ei ole laadittu kirjanpitolain 3 luvun 6 §:n (1336/1997) vaatimusten mukaisesti neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tilikaudelta 2014 tilinpäätös on allekirjoitettu 8.11.2016. Yhtiöllä ei ole ollut kirjanpitolautakunnan poikkeuslupaa. Verotarkastus ei oikeuta poikkeamaan kirjanpitolain vaatimuksista. Tilintarkastuskertomuksesta 31.1.2017 on puuttunut huomautus kirjanpitolain rikkomisesta. Kirjanpitolain vaatimusten huomioimisella tilintarkastuskertomusta annettaessa on ollut tapauksen olosuhteissa olennaista merkitystä sijoittajille.

Tilintarkastajan riippumattomuus

Tilintarkastuskertomus 31.1.2017 on annettu olosuhteissa, joissa Suoniemen riippumattomuus on vaarantunut tilintarkastajan 4.4.2016 antaman asiakirjan perusteella, toimenpiteitä riippumattomuuden turvaamiseksi ei ole kirjattu toimeksiantoa koskevaan aineistoon eikä Suoniemi ole luopunut toimeksiannosta. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastuskertomus 31.1.2017 on annettu tilintarkastuslain 4 luvun 6 §:n (622/2016) vastaisissa olosuhteissa (tilintarkastuslain muuttamisesta annettu laki 622/2016 on tullut voimaan 19.8.2016).

Tilintarkastuslautakunnan arvio tilintarkastuskertomuksesta 31.1.2017

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että antaessaan Lapis Rakennus Oy:n tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2014 päivämäärällä 31.1.2017 Suoniemi on rikkonut olennaisesti ja vähintään törkeän huolimattomasti tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n (1141/2015) (vaikka 31.1.2017 voimassa ollut tilintarkastuslain 3 luvun 5 § (622/2016) oli tullut voimaan 19.8.2016, muutossäädöksen voimaantulosäännöksen 2 momentin mukaan nykyisin voimassa olevaa säännöstä

tilintarkastuskertomuksesta (TTL 3:5) sovellettiin ensimmäisen kerran vasta 31.12.2016 päättyneiltä tilikausilta laadittujen tilinpäätösten tilintarkastuksiin) säännöstä tilintarkastuskertomuksen laatimisesta.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että antaessaan Lapis Rakennus Oy:n tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2014 päivämäärällä 31.1.2017 Suoniemi on rikkonut tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n (622/2016) vaatimusta suorittaa laissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Tilintarkastuskertomuksen 2.2.2017 arviointi

Olennaisen ja laajalle ulottuvan virheen riskiin vastaaminen tilintarkastuksessa

Suoniemi on antanut tytäryhtiön tilikaudelta 1.1.–31.12.2015 vakimuotoisen lausunnon, vaikka vakimuotoinen lausunto olisi edellyttänyt tilintarkastustoimia tilinpäätöksen tase-erään tytäryhtiöosakkeiden arvosta 762 tuhatta euroa. Kuten edellä tilintarkastuskertomuksen 31.1.2017 yhteydessä on todettu, Suoniemen tilintarkastusdokumentaation perusteella hänen käytössään ollut tilintarkastusryhmä on tunnistanut liiketapahtumaan sisältyneen olennaisen virheellisuuden riskin (arvostus) ja väärinkäytöksen riskin (laittoman varojenjaon riski) mutta tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole pääteltävissä niitä tilintarkastustoimenpiteitä, joilla Suoniemi olisi vastannut riskeihin. Suoniemi on kertonut, ettei hän ole ollut tietoinen 18.8.2016 tapahtuneesta luovutustappiosta.

Kuten tilintarkastuskertomuksen 31.1.2017 osalta tilintarkastuslautakunta on edellä todennut, myös tilintarkastuskertomuksen 2.2.2017 osalta tilintarkastuslautakunta toteaa selvitetyn, että Suoniemi ei ole hankkinut tarpeellista määrää tarkastukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä antaakseen perusteltua lausuntoa tilintarkastuskertomuksessaan. Tilintarkastaja ei ole varmentanut, että tilintarkastuskertomusta 2.2.2017 varten tarkastettua tilikautta 1.1.–31.12.2015 edeltäneellä tilikaudella 2014 hankituilla osakkeilla olisi ollut tarkastetulla tilikaudella yhtiön taseeseen merkitty arvo ja tilinpäätös olisi antanut oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon yhtiön harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus.

Tytäryhtiöosakkeista on aiheutunut noin 762 tuhannen euron luovutustappio 18.8.2016, mikä tilintarkastajan on täytynyt arvioida ennen tilintarkastuskertomuksen antamista 2.2.2017. Luovutustappio on ilmennyt esimerkiksi kirjanpidon tasetiedoista 31.12.2016. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että vahvistusilmoituskirje ei korvaa tarkastustoimenpiteitä, joten tilintarkastajan on aina hankittava varmuus tilinpäätöksen oikeellisuudesta tarkastusta tekemällä. Kuvatuissa olosuhteissa tytäryhtiön tilinpäätökseen on jäänyt olennaisen ja laajalle ulottuvan virheen riski ja tilintarkastuskertomuksen lausunto on näin ollen ollut virheellinen.

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat ja toiminnan jatkuvuus

Kuten tilintarkastuskertomuksesta 31.1.2017 antamassaan arviossa, tilintarkastuslautakunta toteaa, että Suoniemen olisi tullut tilintarkastuskertomusta 2.2.2017 varten suorittaa tarkastustoimenpiteitä, joiden perusteella hän olisi voinut varmistaa tilinpäätöksessä esitettyjen tilikauden päättymisen jälkeisten tapahtumien tietoja sekä arvioida toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavia tekijöitä. Tilintarkastuslautakunta toteaa myös tilintarkastuskertomusta 2.2.2017 arvioidessaan, etteivät tilinpäätöksen myöhästymisen ja tilintarkastuskertomuksen antaminen ajallisesti pitkän ajan kuluttua tilikauden päättymisestä poista tilintarkastajan velvollisuuksia yhtiön laatiman tilinpäätöksen ammattitaitoisesta arvioimisesta tilikauden päättymisen jälkeisten tapahtumien perusteella sekä tilintarkastajan velvollisuuksia arvioida toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavia tekijöitä.

Huomauttamisvelvollisuus tilinpäätöksen olennaisen myöhästymisen perusteella

Tilinpäätös tilikaudelta 2015 on allekirjoitettu 11.11.2016. Tilinpäätöstä ei ole laadittu kirjanpitolain 3 luvun 6 §:n vaatimusten mukaisesti neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Yhtiöllä ei ole ollut kirjanpitolautakunnan poikkeuslupaa. Verotarkastus ei oikeuta poikkeamaan kirjanpitolain vaatimuksista. Tilintarkastuskertomuksesta 2.2.2017 on puuttunut huomautus kirjanpitolain rikkomisesta. Kirjanpitolain vaatimusten huomioimisella tilintarkastuskertomusta annettaessa on ollut tapauksen olosuhteissa olennaista merkitystä sijoittajille.

OYL 20 luvun 23 §:n 2 momentin mukaisen laskelman tarkastaminen

Suoniemi ei ole tilintarkastuskertomuksessaan 2.2.2017 esittänyt huomautusta siitä, että tytäryhtiön hallitus ei ole tehnyt rekisteri-ilmoitusta osakepääoman menettämisestä. Esimerkiksi kirjanpidon tasetietojen perusteella oma pääoma on ollut noin 2,7 miljoonaa euroa negatiivinen ja se on ollut negatiivinen sekä emoyhtiössä että tytäryhtiössä koko tilintarkastustoimeksiannon ajan. Yhtiön tilinpäätöksen liitetiedoissa yhtiön oman pääoman osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n 2 momentin mukainen laskelma osoittaa positiivista omaa pääomaa. Allekirjoitetussa tilinpäätöksessä oman pääoman laskelma on esitetty liitetiedoissa positiiviseksi noin 2,2 miljoonaa euroa perusteena kiinteistönvälittäjän arvio ja osakkeilla tehdyt vertailukaupat.

Tytäryhtiön oman pääoman osalta tilintarkastusassistentti on tehnyt tarkastusmerkinnän 19.12.2016 ”puuttuu vertailulaskelma ja dokumentit”. Suoniemen tilintarkastusdokumentaatioon on kuulunut hinnastoja ja kauppakirjoja sekä taulukkolaskelmia mutta sellaista ulkopuolisen kiinteistönvälittäjän tai muun asiantuntijan arvioita yhtiön omaisuuden todennäköinen luovutushinnasta, joka olisi hyvän tilintarkastustavan mukainen riittävä selvitys osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n 2 momentin mukaisen laskelman todentamisessa, ei Suoniemen aineistoon ole sisältynyt. Suoniemen antaman vastineen mukaan varsinaisia kiinteistönvälittäjän arviokirjoja ei ole ollut käytettävissä. Aineistoon on sisältynyt osakehuoneistojen hinnastoja, joiden laskelmat tarjotuista myyntihinnoista ja osin toteutuneista kaupoista täsmäävät liitetiedoissa esitettyyn arvioon käyvistä arvoista. Tällaiset asiakirjat eivät ole kuitenkaan varsinaisesti kiinteistönvälittäjän arviokirjoja.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Suoniemellä ei ole ollut riittävää evidenssiä osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n 2 momentin edellyttämän laskelman oikeellisuuden arvioimiseksi ja yhtiön kirjanpito on näyttänyt negatiivista omaa pääomaa 1.1.2014–2.2.2017 välisenä aikana. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että kyseiset asiakirjat ja laskelmat eivät riitä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen toimivalle tilintarkastajalle evidenssiksi siitä, että tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetty oman pääoman laskelma olisi laadittu erityistä varovaisuutta noudattaen ja laskelma osoittaisi osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n 2 momentin mukaisesti positiivista oman pääoman laskelmaa.

Tilintarkastajan riippumattomuus

Tilintarkastuskertomus 2.2.2017 on annettu olosuhteissa, joissa Suoniemen riippumattomuus on ollut vaarantuneena, toimenpiteitä riippumattomuuden turvaamiseksi ei ole kirjattu toimeksiantoa koskevaan aineistoon eikä Suoniemi ole luopunut toimeksiannosta. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastuskertomus 2.2.2017 on annettu tilintarkastuslain 4 luvun 6 §:n vastaisissa olosuhteissa.

Tilintarkastuslautakunnan arvio tilintarkastuskertomuksesta 2.2.2017

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että antaessaan Lapis Rakennus Oy:n tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2015 päivämäärällä 2.2.2017 Suoniemi on rikkonut olennaisesti ja vähintään törkeän huolimattomasti tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n (1141/2015) säännöstä tilintarkastuskertomuksen laatimisesta.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että antaessaan Lapis Rakennus Oy:n tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2015 päivämäärällä 2.2.2017 Suoniemi on rikkonut tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n (622/2016) vaatimusta suorittaa laissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Seuraamuksesta päättäminen ja päätettäessä huomioon otettavat seikat (TTL 10 luku)

Tilintarkastuslain muuttamisesta annetun lain (muutossäädös, 622/2016) voimaantulosäännöksen 5 momentin mukaan tilintarkastuslain 10 lukua sovelletaan tilintarkastajan tekoihin ja laiminlyönteihin, jotka ovat tapahtuneet muutossäädöksen voimaantulon jälkeen. Muutossäädös ja sillä voimaan saatetut tilintarkastuslain muutokset tulivat voimaan 19 päivänä elokuuta 2016.

Suoniemen menettely, teot ja laiminlyönnit ovat tapahtuneet osin ennen muutossäädöksen voimaantuloa ja osin sen jälkeen. Emoyhtiön tilintarkastuskertomus on annettu 16.3.2016 ja asiakirja ”Arvoisa

vastaanottaja” on annettu 4.4.2016 eli ennen muutossäädöksen voimaatuloa. Näihin tekoihin sovelletaan muutossäännöksen voimaantulosäännöksen 5 momentin perusteella nyt jo kumottua tilintarkastuslain 10 lukua (1141/2015). Tytäryhtiön tilintarkastuskertomukset on annettu 31.1.2017 ja 2.2.2017, joten näihin liittyviin tekoihin ja laiminlyönteihin sovelletaan tilintarkastuslain muutossäädöksellä muutettua tilintarkastuslain 10 lukua (622/2016).

Kumotun mutta muutossäännöksen perusteella sovellettavaksi tulevan tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n (1141/2015) mukaan tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, jos tämä on 1) huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain vastaisesti, 2) rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai 3) perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on muutoin omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa. Jos tilintarkastajan edellä tarkoitettuun menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja, tilintarkastajalle tulee antaa huomautus.

Tilintarkastuslain 10 luvun 2 § (1141/2015) tilintarkastuslautakunnan on peruutettava hyväksyminen kokonaan, jos tilintarkastaja 1) on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain vastaisesti, 2) on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai 3) ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

Nykyisin voimassa olevan tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle huomautus, jos tämä on huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten 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. Jos menettely on sellainen, että huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus.

Tilintarkastuslain 10 luvun 2 §:n perusteella tilintarkastuslautakunnan on peruutettava hyväksyminen, jos tilintarkastaja on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt olennaisesti tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten tai muussa lainsäädännössä olevien tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti. Hyväksymisen peruuttaminen edellyttää, että tilintarkastaja on saanut hyväksymisen peruuttamisen perusteena olevasta seikasta varoituksen, eikä hän ole korjannut menettelyään.

Tilintarkastuslain 10 luvun 2 § sisältää myös perusteen peruuttaa hyväksyminen, jos tilintarkastaja ei täytä hyväksymisen edellytyksiä. Vaikka lainkohdassa ei nimenomaisesti asiaa tuoda esille, tilintarkastuslain 10 luvun 2 §:n 1 momentin 2 kohdalla viitataan tilintarkastuslain 6 luvun 2 momentin säännökseen, jossa hyväksymisen edellytyksistä on säädetty. Tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n perusteella tilintarkastaja ei täytä hyväksymisen edellytyksiä, jos hän on toiminnallaan osoittanut olevansa ilmeisen sopimaton tilintarkastajan tehtävään. (Tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksistä säädetään tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:ssä. Lainkohdan perusteella henkilö on sopimaton tilintarkastajan tehtävään, jos hänet on tuomittu lainvoimaisella tuomiolla kolmen viimeisen vuoden aikana sakkorangaistukseen tai viiden viimeisen vuoden aikana vankeusrangaistukseen rikoksesta, joka osoittaa hänen olevan sopimaton toimimaan tilintarkastajana. Henkilöä ei myöskään pidetä sopivana tehtävään, jos hän on muutoin aikaisemmallalla toiminnallaan osoittanut olevansa ilmeisen sopimaton tilintarkastajan tehtävään.)

Tilintarkastuslain 10 luvun 3 §:n mukaan, jos tilintarkastuslautakunta katsoo, että varoitus on liian lievä ja hyväksymisen peruuttaminen on liian ankara seuraamus, tilintarkastuslautakunta voi kieltää tilintarkastajaa suorittamasta tilintarkastuksia ja allekirjoittamasta tilintarkastuskertomuksia enintään kolmen vuoden määräajaksi. (Nykyisin voimassa olevassa tilintarkastuslain 10 luvun 3 §:ssä ei edellytetä sitä, että tilintarkastaja on saanut seuraamuksen perusteena olevasta seikasta varoituksen, eikä hän ole korjannut menettelyään. Lainkohdassa ei myöskään edellytetä, että tilintarkastaja on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana. Hallituksen esityksessä eduskunnalle on todettu, että nykyisin voimassa oleva määräaikainen kieltä toimia tilintarkastajana mahdollistaa seuraamusten laajemman skaalan. Aikaisemmin voimassa olleen tilintarkastuslain 10

luvun 2 §:n 3 momentissa säädettiin hyväksymisen peruuttamisesta enintään kahden vuoden määräajaksi. Nykyisin voimassa olevalla säännöksellä on korvattu aikaisempi säännös direktiivin mukaisella määräaikaisella kiellolla toimia vastuullisena tilintarkastajana enintään kolmen vuoden ajan. HE 70/2016 s. 44.) Tilintarkastuslautakunta katsoo, että nyt voimassa olevan lain 10 luvun 3 §:n määräaikainen kiello on lievempi seuraamus kuin Suoniemen tekoihin 16.3.2016 ja 4.4.2016 muutossäännöksen voimaantulosäännöksen perusteella sovellettava hyväksymisen määräaikainen peruuttaminen.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että kumottu tilintarkastuslain 10 luku ei sisältänyt nimenomaista säännöstä seuraamusta päätettäessä huomioon otettavista seikoista. Nykyisin voimassa oleva 10 luvun 7 §:ssä on säädetty yksityiskohtaisesti seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavista seikoista. Nykyisin voimassa olevaan säännökseen tukeutumista Suoniemen menettelyyn kokonaisuudessaan nyt käsillä olevassa tapauksessa voidaan perustella sillä, että lainkohdan huomioiminen ei tuo seuraamusharkintaan mitään uutta suhteessa aikaisempaan oikeustilaan eikä lainkohdan oikeusohjeen huomioiminen voi aiheutua valvottavalle ankarampaa seuraamusta kuin aikaisemman säädöksen aikaisten oikeuslähteiden soveltamisesta seuraisi. Lautakunta katsoo, että säännöstä seuraamuksista päätettäessä huomioon otettavista seikoista annettua tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n säännöstä voidaan soveltaa Suoniemen toimintaan kokonaisuudessaan.

Tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat. Näitä ovat 1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto, 2) tilintarkastajan vastuun aste, 3) tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa, 4) tilintarkastajalle määrätty aiemmat seuraamukset ja 5) teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrä.

Suoniemen virheellinen menettely liittyy tilintarkastajan ammattieettisten periaatteiden noudattamiseen, tilinpäätösinformaation luotettavuuden varmentamiseen, tilintarkastajan raportointiin, tilintarkastajan riippumattomuuteen, arvopaperimarkkinoihin ja tilintarkastuksen julkiseen luotettavuuteen. Tilintarkastuskertomuksessa olleiden virheiden vakavuutta korostaa kertomukseen liittyvä suuri luotettavuuden vaatimus, kun tarkastuskohteilla on ollut ulkopuolisia sijoittajia. Etenkin sijoitustoiminnan kohteena olevan yhteisön tilintarkastuskertomuksella on suuri joukko käyttäjiä ja siten on tarpeen taata sijoittajien luottamus tilintarkastuskertomuksen oikeellisuuteen sekä arvopaperimarkkinoiden toimivuus.

Suoniemi on ollut Lapis-konsernissa tilintarkastajana useassa yhtiössä usean tilikauden ajan. Toiminnan ajallista kestoa arvioitaessa on otettava huomioon tilintarkastajan valinta, tilintarkastajan vastuulla olleet tilikaudet sekä tilikausien jälkeiset tapahtumat.

Suoniemi on valittu Lapis-konserniin 2015 tehtävänänsä tarkastaa yhtiöiden tilejä 1.1.2014 alkaen. Hänen eroaan ei ole rekisteröity kaupparekisteriin. Ulkopuoliset ovat voineet luottaa siihen, että Suoniemi on ollut Lapis-konserniin kuuluneiden yhtiöiden tilintarkastajana vielä niiden konkurssiin asettamisten hetkillä.

Suoniemi on oman alansa ammattilainen, jolla on tehtävään vaadittu pätevyys, ja hänen toimintaansa arvioidaan objektiivisen mittapuun mukaan. Kysymys on ollut varsin vaativasta ja laajasta toimeksiannosta, ja tarkastustoiminnan merkitystä on osaltaan korostanut se, että yhtiöillä on edellä kerrotusti ollut ulkopuolisia sijoittajia. Tilintarkastajan tehtävän suorittamisessa edellytettävä ammattitaitoisuus, rehellisyys, objektiivisuus ja ammatillinen kriittisyys on arvioitava ottamalla huomioon se, millaista huolellisuutta ja osaamista voidaan kohtuudella vaatia kyseisen luonteisessa ja kokoisessa yhtiössä. Suoniemen on täytynyt tiedostaa hänen toimintaympäristössään olleet korostuneet riskit. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Suoniemi on rikkonut tilintarkastajalta vaadittavaa tilintarkastuslain 4 luvun ilmentämää huolellisuusvelvoitetta olennaisesti.

Suoniemi on antanut tilintarkastusvalvonnalle vastaukset häneltä pyydettyihin selvityksiin ilman aiheetonta viivästystä. Suoniemi on saapunut kuultavaksi tilintarkastuslautakunnan kokoukseen.

Suoniemellä ei ole aiempia seuraamuksia.

Asiaa arvioitaessa on otettava huomioon, että Lapis-yhtiöiden arvopapereita on koko Suoniemen toimikauden ajan tarjottu ulkopuolisille ja ne ovat olleet sijoitustoiminnan ja sijoituspalveluiden kohteina.

Lapis Rakennus Holding Oy, Lapis Rakennus Oy, Victoreal Oy ja Victorock Oy on asetettu konkurssiin maaliskuussa 2018. Näissä olosuhteissa oikeellisella ja hyvään tilintarkastustapaan perustuneella tilintarkastusraportoinnilla olisi ollut olennaista merkitystä sijoittajille, mikä on otettava huomioon arvioitaessa tilintarkastajan menettelystä ainakin aiheutunutta vahingon ja haitan vaaraa.

Lautakunta katsoo, että nyt käsillä olevassa tapauksessa huomautus ei ole riittävä seuraamus, varoitus on liian lievä seuraamus ja hyväksymisen peruuttaminen on liian ankara seuraamus.

Tilintarkastuslautakunta kieltää tilintarkastuslain 10 luvun 3 §:n perusteella Suoniemeä suorittamasta tilintarkastuksia ja allekirjoittamasta tilintarkastuskertomuksia 1 vuoden 6 kuukauden määräajaksi.

Sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 3 luku 1 ja 5 §, 4 luku 1, 3 ja 6 §, 7 luku 2 § 1 momentti, 10 luku 1 ja 2 §. Tilintarkastuslaki 1 luku 1 § (622/2016), 3 luku 5 § (622/2016), 4 luku 1 § (622/2016), 6 § (622/2016), 10 luku 1 § (622/2016), 2 § (622/2016), 3 § (622/2016) ja 7 § (622/2016), 11 luku 1 § (622/2016). Tilintarkastuslain muuttamisesta annetun lain (622/2016) voimaantulosäännöksen 1, 2 ja 5 momentti. Kirjanpitolaki (1336/1997) 3 luku 6 §, 8 luku 2 §. Osakeyhtiölaki (624/2006) 1 luku 3, 5 ja 8 §, 13 luku 1 §, 20 luku 23 §.

Esittelijän eriävä mielipide

Esittelijä on samaa mieltä lautakunnan kanssa ratkaisun perusteluista. Esittelijä katsoo kuitenkin, että tilintarkastuslain 10 luvun 3 §:n mukaisen kiellon pituus tulee olla Suoniemen menettely huomioon ottaen kaksi vuotta.

Valitusosoitus

KHT Teemu Suoniemellä on oikeus valittaa päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Jussi Heiskanen (puheenjohtaja), Ari Ahti, Antti Fredriksson, Teija Laitinen, Riikka Rannikko, Silja Leino, Elina Stråhlman ja Anders Tallberg.

Vakuudeksi PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Jussi Heiskanen

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Jaakko Mikkilä

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta

Liite Valitusosoitus

Tiedoksi Finanssivalvonta