



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

HT Juha Heikkolan toiminta TKU-Rakennus Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 8.11.2022

Päätöksen diaarinumero: PRH/1504/10000/2022

Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2021 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu Heikkolan toimintaan liittyviä puutteita TKU-Rakennus Oy:n tilikauden 1.1. – 31.12.2020 tilintarkastuksessa. Heikkola on antanut 24.2.2021 päivätyn tilintarkastuskertomuksen, joka on vakioimuotoinen, vaikka hänen olisi pitänyt mukauttaa tilintarkastuskertomuksen lausuntoa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen puutteiden johdosta.

Heikkolan kuuleminen

Heikkola on 30.9.2022 kommentoinut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle kirjallisesti nyt käsittelyssä olevaa tutkinta-asiaa. Hän on katsonut, että laaduntarkastuksessa on jäänyt huomioimatta asioita eikä laaduntarkastaja ole ymmärtänyt kaikkea. Heikkola on todennut, että hänen antamansa tilintarkastuskertomus on virheellinen, koska hän on antanut vakioimuotoisen kertomuksen. Hän ei ole mukauttanut tilintarkastuskertomusta, koska ei pitänyt liitetiedon puutteita sellaisina, että ne vaikuttaisivat olennaisesti osakkaiden tietoon tai päätöksen tekoon yhtiökokouksessa, velkojien asemaan tai velkojen maksun vaarantumiseen tai muun kolmannen osapuolen käsitykseen yhtiön tilanteesta.

Heikkola on PRH:n tilintarkastusvalvonnan kanssa eri mieltä tarpeellisesta määrästä evidenssiä. Heikkolan mielestä PRH:n tilintarkastusvalvonnan päätöksen perusteluissa on outoa todeta, ettei hän olisi hankkinut hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla riittävästi tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä lausunnon tueksi. Heikkolan mielestä tilintarkastusta ei tehdä laaduntarkastusta varten, vaan sitä varten, että jälkikäteen voidaan varmentaa, minkälaisia toimintoja on tehty ja että toimet ovat olleet riittävät. Käytännössä samoilla työpapereilla/dokumenteilla kokenut tarkastaja voi päätyä samaan lopputulemaan.

Perustajaurakointia koskeviin liitetietoihin on sovellettu kirjanpitolautakunnan 1.7.2017 voimaan tullutta suositusta, joka ei voi olla sillä tavoin sitovaa kuin laaduntarkastaja on ymmärtänyt. Tilinpäätöksessä on mainittu, että on noudatettu 1.7.2017 voimaan tullutta ohjeistusta. Kirjanpito tehty sen mukaisesti.

Liikevaihdon tarkastusta koskevat laaduntarkastuksen havainnot puutteista eivät pidä paikkaansa. Työkirjassa on mainittu, että myyntilaskut on tarkastettu välittömästi ennen ja jälkeen tilinpäätöspäivän. Jaksotuksien osalta ei huomioita, tuotot on olennaisilta osin oikeilla kausilla kirjattuna. Tähän liittyen tarkastuskansiossa löytyy mm. myyntilaskuja sekä myyntireskontran ajoja. TKU-Rakennus Oy:n ohjelmistolla on käyty läpi tapahtumia, mikä ilmenee työkirjasta. Osatuloutuksen osalta on kerrottu työkirjassa, miten tuloutus on tapahtunut. Osatuloutusta Heikkola ei ole pitänyt pakollisena toimenpiteenä. Kun toimintakertomuksella ja liitetiedoilla on kerrottu mitä osatuloutuksessa on huomioitu, virhe ei ole olennainen. Kokonaisuutena liikevaihdosta on euromääräisesti siis tarkastettu noin puolet. Työkirjassa on kerrottu tehdyt toimenpiteet ja tuotu esille havainnot, sekä mahdollinen huomio. Työkirjan tueksi on kansiossa muuta dokumentaatiota.

Saaduista ennakoista työkirjassa on tuotu esille, mitä saadut ennakot ovat. Kaikki ennakot eivät ole olennaisia, eikä sen vuoksi ole kovin tarkkaan kerrottu mitä tarkastamiseksi on tehty. Mutta tarkastus on tehty, koska on kirjattuna ennakkona, jos ei olisi tehty, ei Heikkola olisi voinut käsityksensä mukaisesti työkirjalla kertoa, että mitä se on. Osa ennakoista on tarkastettu liikevaihdon tarkastuksen yhteydessä.

Lähipiirin tarkastamiseksi on tehty toimenpiteitä huomattavasti enemmän kuin tarpeen. Lähipiirin tarkastuksen lopputulemassa ei ole epäilystä. Heikkola on myöntänyt, että asiat pitää olla tarkemmin kuvattuna työkirjalla, jotta tarkastuksen toimet ovat selkeämmin esillä ja todennettavissa.

Heikkola ei ymmärrä, mistä toimintakertomuksen tarkastamista koskevissa laaduntarkastushavainnoissa on kyse. Toimintakertomus oli epähuomioissa jäänyt allekirjoittamatta ja asia oli tuotu esille. Tämän jälkeen se on toimitettu allekirjoitettuna. Toimintakertomuksessa samoin kuin liitetiedoissa on kerrottu, mitä perustajaurakoinnin suhteen on sovellettu. Laaduntarkastaja on perusteluissa kertonut, että tilinpäätöksessä on havaittu puutteita, mutta ei toimintakertomuksessa. Heikkola on tulkinnut, ettei toimintakertomuksen suhteen ole huomioita tai puutteita.

Heikkola on myöntänyt PRH:n tilintarkastusvalvonnalle, että tilinpäätöksen liitetiedoissa on puutteita, mutta katsonut, etteivät ne ole vaarantaneet tilinpäätöksen antamaa oikeaa ja riittävää kuvaa. Liitetietojen puutteista on raportoitu yhtiön johdolle, vaikkakaan ei kirjallisesti tilintarkastuspöytäkirjan tai tilintarkastuskertomuksen avulla.

Heikkola on todennut tilintarkastuksen lähtökohtana olevan se, että tilinpäätös ja toimintakertomukset ovat oikein ja antavat oikean kuvan. Siitä syystä tilintarkastuksessa on pyrittävä siihen, että näitä korjataan, kunnes ehdot täyttyvät. TKU-Rakennus Oy:n tilintarkastuksen yhteydessä Heikkola ei ollut riittävän tiukka liitetietojen kanssa, mutta tilintarkastuksen yhteydessä ei nähty niin olennaista virhettä, että tilintarkastuskertousta olisi pitänyt mukauttaa. Kokonaisuutena Heikkola katsoo menetelleensä tilintarkastuslain mukaisesti.

Heikkolaa on kuultu myös aikaisemmin laaduntarkastuksen yhteydessä. Tilintarkastuslautakunta ottaa nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsittelyssä huomioon Heikkolan aikaisemmin PRH:n tilintarkastusvalvonnalle esittämät seikat.

Muu aineisto

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

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa Heikkolalle varoituksen.

Perustelut

Tapahtumien kulku

Heikkola on toiminut HT Auditing Oy:n nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana TKU-Rakennus Oy:n tilintarkastuksessa tilikaudella 1.1. – 31.12.2020. Heikkola on antanut tilintarkastuksesta 24.2.2021 päivätyyn vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

Tilintarkastuslautakunnan arvio Heikkolan toiminnasta

Heikkolan toimintaan liittyy useita puutteita TKU-Rakennus Oy:n tilikauden 1.1. – 31.12.2020 tilintarkastuksessa.

Tilintarkastusevidenssi puute

Heikkola ei ole hankkinut hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla riittävästi tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuskertomuksen lausunnon tueksi.

Tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja dokumentoinnissa on puutteita, jota liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen liikevaihdon tarkastuksessa, saatujen ennakoiden tarkastamisessa ja lähipiirin tarkastamisessa. Evidenssin puutteet käyvät ilmi Heikkolan

tilintarkastusdokumentaatiosta (työpapereista), jossa keskeisenä dokumenttina on hänen käyttämänsä työkirja (Tilintarkastusdokumentaatiosta muodostuu tilintarkastuslain (1141/20015) 4 luvun 10 §:ssä tarkoitettu tilintarkastuskansio).

Liitetietojen tarkastamisen puutteet

TKU-Rakennus Oy:n 31.12.2020 päättyneen tilikauden tilinpäätöksen liitetiedoissa on puutteita. Tilintarkastuslautakunta arvioi liitetietoja kirjanpitoasetuksen (KPA) (1339/1997) toisen luvun liitetietovaatimuksen kannalta. TKU-Rakennus Oy:n liitetiedot tilinpäätöksessä 31.12.2020 eivät sisällä kaikkia KPA:n edellyttämiä tietoja. Kirjanpitolain (KPL) (1336/1997) ja KPA:n noudattaminen ei ole harkinnanvaraista, joten yhtiön johto ei voi päättää poiketa niistä jättämällä vaadittavia liitetietoja esittämättä.

Tilinpäätöksen liitetiedot eivät sisällä muun muassa:

- tietoa siirtosaamiin sisältyvistä olennaisista eristä
- tietoa taseen pysyvien vastaavien kertyneistä poistoista ja arvonalentumisesta tilikauden alussa
- tietoa tilintarkastajan palkkiosta eriteltyinä toimeksiantoryhmittäin
- tietoa omistuksista muissa yrityksissä mukaan lukien yrityksen nimi, kotipaikka ja omistusosuus sekä viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukainen oma pääoma ja tilikauden voitto tai tappio
- tietoa tilinpäätöksen laadinnassa noudatetuista arvostus ja jaksotusperiaatteista perustajaurakointikohteisiin liittyvien myyntitulojen ja niihin kohdistuvien menojen jaksottamisen perusteella syntyvien varojen ja velkojen arvostamisessa

TKU-Rakennus Oy:n tilinpäätöksen 31.12.2020 liitetiedot eivät sisällä kaikkia kirjanpitolautakunnan 30.9.2008 antamassa yleisohjeessa tulon kirjaamisessa tuotoksi valmistusasteen perusteella edellyttämiä liitetietoja. Pitkäaikaishankkeiden osatulouttamiseen liittyviä tietoja puuttuu liitetiedoista.

TKU-Rakennus Oy:n tilinpäätöksen 31.12.2020 liitetiedot eivät sisällä kaikkia kirjanpitolautakunnan 5.6.2017 antamassa yleisohjeessa perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä edellyttämiä liitetietoja.

Liikevaihdon tarkastamisen puutteet

TKU-Rakennus Oy:n tilintarkastusta koskevasta Heikkolan tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, mitä tilintarkastusevidenssiä Heikkola on hankkinut liikevaihdon katkosta ja toteutumisesta. Liikevaihto on olennainen tilinpäätöserä, joten tilintarkastajan tulee hankkia riittävästi evidenssiä jokaiseen soveltuvaan tilinpäätöskannanottoon.

Osaan TKU-Rakennus Oy:n liikevaihtoa sovelletaan osatuloutusta. Heikkolan suorittamat tarkastustoimenpiteet osatulotuksella tuloutettavasta liikevaihdosta ovat suppeat eivätkä ne ole kaikilta osin todennettavissa.

Heikkolan tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, mitä konkreettisia tarkastustoimenpiteitä tilinpäätöskuukauden ja tilinpäätöspäivän jälkeisen kuukauden myyntien tarkastus pitää sisällään. Näin ollen liikevaihdon katkoon saadun tilintarkastusevidenssin määrää ei voida arvioida.

Heikkola on dokumentoinut tilintarkastuskansioon liikevaihdon tapahtumisen tarkastuksesta päätelmän siitä, että ostajat ovat suorittaneet maksut, joten tapahtuman oikeellisuudeta ei ole epäilystä. Tilintarkastuskansioista ei ilmene, mitä tilintarkastusevidenssiä Heikkola on hankkinut liikevaihdon tapahtumisesta ja mihin perusteisiin liikevaihdon tapahtumat on tarkastettu.

Heikkola ei ole riittävästi yksilöinyt tilintarkastuskansiossaan osatuloutettavan liikevaihdon tarkastustoimenpiteitä, joten hänen hankkimansa evidenssin määrää ei voida arvioida. Heikkola on tilintarkastuskansiossa todennut, että osatuloutuksessa tapahtuu virhe, joka ei Heikkolan mielestä kuitenkaan ole olennainen.

Saatujen ennakoiden tarkastaminen

TKU-Rakennus Oy:n tilikauden 1.1. – 31.12.2020 saadut ennakot ovat määrältään 748 T€ ja ne muodostavat 8% taseen loppusummasta. Saadut ennakot muodostavat olennaisen tilinpäätöserän. Tilintarkastajan tulee hankkia riittävästi tilintarkastusevidenssiä jokaiseen soveltuvaan tilinpäätöserään.

Saaduille ennakoille Heikkolan suorittamat tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa Heikkolan tilintarkastusdokumentaatiosta. Dokumentaatiosta ei ilmene, miten saatujen ennakoiden oikeellisuus on tarkastettu. Heikkolan tilintarkastusdokumentaation perusteella ei ole todennettavissa, onko hän hankkinut tilintarkastusevidenssiä siitä, että saatuihin ennakoihin sisältyy vain yhtiölle maksetut rahasuoritukset.

Lähipiiritoimien tarkastamisen puutteet

Heikkolan tilintarkastuskansioista ei ole todennettavissa lähipiiritoimien tarkastusta. Heikkola on tilintarkastuskansiossaan tunnistanut lähipiirin ja lähipiiritoimet. Hän on muodostanut johtopäätöksen, jonka mukaan lähipiiritoimet on käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti. Heikkola lähipiiritoimille suorittamat tarkastustoimenpiteet, joilla on varmistuttu, että lähipiiritoimet on toteutettu tavanomaisin ehdoin, eivät ole todennettavissa.

Toimintakertomuksen tarkastamisen puutteet

Toimintakertomuksen tarkastustoimenpiteet ovat puutteellisia. Heikkola ei ole raportoinut johdolle toimintakertomuksen allekirjoitusten puutteista eikä toimintakertomusinformaation puutteista. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen täsmäyttäminen kirjanpitoon ja vertailutietojen tarkastaminen eivät ole todennettavissa. Epävarmuutta jää tilintarkastajan raportoinnin oikeellisuudesta.

Virheellinen tilintarkastuskertomus

Heikkola on antamassaan 24.2.2021 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessa antanut selvästi virheellisen lausunnon siitä, että tilinpäätös täyttää lakisääteiset vaatimukset. TKU-Rakennus Oy:n tilinpäätös per 31.12.2020 ei edellä kerrotuin tavoin kaikilta osin täytä kirjanpitolaian ja –asetuksen vaatimuksia.

Heikkolan olisi pitänyt mukauttaa tilintarkastuskertomuksen lausuntoa. Heikkolan virheellinen menettely tilintarkastuksessa liittyy julkiseksi tulevaan tilintarkastuskertomukseen, mikä voi aiheuttaa haittaa ja mahdollisesti vahinkoa tilinpäätöksen käyttäjälle.

Yhteenveto

Heikkola on toiminut hyvän tilintarkastustavan ja tilintarkastuslain vastaisesti, koska:

1. hän on antanut vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen, vaikka hänen olisi tarvittaessa tullut mukauttaa tilintarkastuskertomusta tuomalla esiin puutteet tilinpäätöksen liitetiedoissa;
2. hän on antanut vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen, vaikka riittävän tilintarkastusevidenssin hankkimisessa on ollut puutteita;
3. tilintarkastuskansiossa on suoritettuja tarkastustoimenpiteitä ja tarkastushavaintojen dokumentointia koskevia puutteita.

Heikkola on näin ollen toiminut hyvän tilintarkastustavan ja tilintarkastuslain vastaisesti, minkä vuoksi tilintarkastuslautakunnan on määrättävä hänelle tilintarkastuslain 10 luvun mukainen seuraamus.

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.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastuskertomuksella on keskeinen merkitys yhtiön osakkeenomistajien ja sidosryhmien tiedonsaannin kannalta. Tilintarkastuskertomuksen on annettava lukijalle tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:ssä tarkoitetut tiedot. Heikkolan tilintarkastuskertomusta koskevaa laiminlyöntiä ei voida pitää vähäisenä eikä siihen liity lieventäviä asianhaaroja. Tilintarkastuslautakunnan valvontakäytännössä tilintarkastuskertomuksessa havaittuihin puutteisiin suhtaudutaan ankarasti. Myös muut edellä mainitut puutteet Heikkolan suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä antavat aihetta kritiikkiin. Mahdollisen haitan tai vahingon määrää tilintarkastuslautakunnan ei ole mahdollista arvioida. Vaikka Heikkola on toimittanut häneltä pyydyt selvitykset yhteistyökykyä osoittaen eikä hänellä ole

tilintarkastajarekisteriin merkittyjä aiempia seuraamuksia, tilintarkastuslautakunta katsoo, että hänelle on annettava varoitus.

Sovelletut säännökset

Perusteluissa mainitut ja tilintarkastuslaki (1141/2015) 4 luvun 3 §, 7 luvun 2 ja 5 §, 10 luvun 1 ja 7 §

Valitusoikeus

Asianosaisella on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen valitusosoituksen mukaisesti.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (pj), Jussi Heiskanen (varapj), Ahti Ari, Mari Arala, Antti Fredriksson, Lasse Niemi, Riikka Rannikko, Anders Tallberg ja Tiina Toivonen

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta
Pekka Pajamo
Puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite Valitusosoitus