



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## KHT-tilintarkastajan toiminta Vuokramökki Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 9/2022

Päätöksen diaarinumero: 9/2022

### Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2020 suoritetussa laaduntarkastuksessa on havaittu KHT A:n toimintaan liittyviä puutteita Vuokramökki Oy:n tilikauden 1.10.2018 – 30.9.2019 tilintarkastuksessa. Keskeinen havainto on, että Vuokramökki Oy:n myymien mökkivuokrauksiin liittyviä mökkivuokrausten myyjtejä on kirjattu myyntisaamisiin ja saatuihin ennakkoihin hyvän kirjanpitotavan vastaisesti. A on tilintarkastuksen yhteydessä hyväksynyt kirjaustavan, sen sijaan, että hän olisi tuonut virheellisen kirjaustavan esiin raportoinnissaan. A:n suorittama myyntisaamisten ja saatujen ennakoiden tarkastus on ollut puutteellinen. A ei ole raportoinut tarkastettavan tilikauden osalta yhteisön käyttämästä kirjaustavasta, sisäisen valvonnan järjestämisestä yhteisössä eikä siitä, että kaikista tilinpäätöseristä ei ole mahdollista hankkia riittävää määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastaja on antanut 14.1.2020 päivätyn tilintarkastuskertomuksen, joka on vakiomuotoinen.

### Tilintarkastajan kuuleminen

A on kommentoinut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle kirjallisesti nyt käsitellyssä olevaa tutkinta-asiaa. Hän on tuonut esiin, että laaduntarkastuksessa hänen suorittamaansa tilintarkastusta on tulkittu väärin. PRH:n laaduntarkastusta koskevassa päätöksessä lukee virheellisesti, ettei tilintarkastaja olisi hankkinut riittävästi evidenssiä keskeisten tase-erien, saatujen ennakoiden ja myyntisaamisten saldojen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä.

A:ta on kuultu myös aikaisemmin laaduntarkastuksen yhteydessä ja sen jälkeen käsiteltäessä tilintarkastuslautakunnassa hänen oikaisuvaatimustaan PRH:n tilintarkastusvalvonnan päätökseen laaduntarkastuksen tuloksesta. Tilintarkastuslautakunta ottaa nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsitellyssä huomioon A:n aikaisemmin PRH:n tilintarkastusvalvonnalle, tilintarkastuslautakunnalle ja hallinto-oikeudelle esittämät seikat.

### Muu aineisto

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

### Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa A:lle varoituksen.

### Perustelut

#### Tapahtumien kulku

A on toiminut tilintarkastusyhteisön nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana Vuokramökki Oy:n tilintarkastuksessa tilikaudelta 1.10.2018 – 30.9.2019. A on antanut tilintarkastuksesta 14.1.2020 päivätyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

## Tilintarkastuslautakunnan arvio A:n toiminnasta

### ***Myyntisaamisten ja saatujen ennakoiden kirjausten tarkastaminen***

Vuokramökki Oy:n kirjanpito on järjestetty niin, että asiakkaan tekemän varauksen yhteydessä asiakkaalle muodostuu automaattisesti sekä ennakkolasku että loppulasku. Ennakkolasku on maksettava heti ja loppulasku erääntyy kuusi viikkoa ennen varauksen alkua. Molemmat laskut kirjataan kirjanpitoon, myyntisaamisiin ja saatuihin ennakkoihin. Myynti tuloutetaan, kun varaus alkaa. Vuokramökki Oy:n käyttämän kirjanpidon kirjaustavan vuoksi saadut ennakot ja myyntisaamiset ovat todellisia lukuja isommat. Saldoja ei ole oikaistu tilinpäätökseen siten, että saadut ennakot sisältäisivät vain rahana tai muuna vastikkeena saadut erät. Yhtiö on esittänyt tilinpäätöksessään saaduissa ennakoissa myös sellaisia eriä, joista yhtiö ei ole saanut rahaa tai muuta vastiketta. Myyntisaamisiin sisältyy tilinpäätöspäivän jälkeiseen aikaan kohdistuviin varauksiin liittyviä maksuosuuksia, joita ei ole vielä maksettu. Kirjaustapa paisuttaa tasetta, eikä ole asianmukainen.

Kirjanpitolautakunnan lausunnon (KILA 1270/1994) mukaan "Sitovasti tilatut ja laskutetut matkojen myyntihinnat saadaan tilikauden aikaista kirjanpitoa laadittaessa kirjata myyntisaamisiksi ja saaduiksi ennakoiksi. Tilinpäätökseen merkitään myyntisaamiseksi ja saaduiksi ennakoiksi vain se osa laskutetuista matkojen myyntihinnoista, jotka on tilinpäätöspäivänä saatu rahana tai muuna vastikkeena. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on suotavaa ilmoittaa se osa laskutetuista myyntihinnoista, jota ei esitetä taseessa myyntisaamisena ja saatuina ennakoina." Vastaavanlainen toimintatapa olisi asianmukainen myös Vuokramökki Oy:n mökkivarausten osalta.

Kirjanpitolain 3 luvun 4 § mukaan vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen. A:n määrittelemä kokonaisolennaisuus toimeksiannolle on 350 tuhatta euroa. Tilinpäätöksessä taseen loppusumma on noin 19,2 miljoonaa euroa, myyntisaamisia on noin 4,2 miljoonaa euroa ja saatuja ennakoita noin 6,2 miljoonaa euroa. Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei esitetä tietoja kirjaustavasta. Tilintarkastajan mukaan todellisten myyntisaamisten määrä on hyvin vähäinen, sillä vain muutaman ison välitysyrityksen kanssa myyntisaamiset tilitetään yhtiölle vasta majoituksen päätyttyä. Koska tilinpäätöstä ei ole oikaistu vastaamaan KILA:n suositusta, on myyntisaamisissa ja saaduissa ennakoissa oleva virheellisyys mahdollisesti jopa noin 20 % taseen loppusummasta, mitä ei voida pitää epäolennaisena.

A on laaduntarkastuksen yhteydessä todennut, että yhtiön varausjärjestelmästä ei saa ajettua erittelyä niistä ennakkomaksuista, jotka todellisuudessa on maksettu tilinpäätöshetkellä ja manuaalisesti näiden ennakoiden selvittäminen ei käytännössä ole mahdollista lukuisten tapahtumien vuoksi. A on myös todennut, että hänen käsityksensä mukaan yhtiön soveltama kirjaustapa on yleinen matkailualan yrityksissä, joissa käsitellään suuria määriä varauksia, joista saadaan maksuja osissa ennen palvelun luovutusta. Näillä perusteilla A on hyväksynyt kirjaustavan.

A on todennut, ettei pysty tarkastamaan myyntisaamisten olemassaoloa, koska ne liittyvät pääosin tilikauden jälkeisiin varauksiin. Lisäksi hän on todennut, että saaduista ennakoista ei ole eriteltävissä osuutta, joka on todellisuudessa maksettu.

A on lyönyt laimin myyntisaamisten ja saatujen ennakoiden kirjausten asianmukaisuuden ja esittämistavan tarkastamisen ja siten toiminut hyvän tilintarkastustavan ja tilintarkastuslain vastaisesti.

### ***Sisäisen valvonnan puutteiden tarkastaminen***

A ei ole hankkinut riittävästi evidenssiä keskeisten tase-erien, saatujen ennakoiden ja myyntisaamisten, saldojen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä. A on hyväksynyt tilinpäätöksessä esitystavan, joka on sallittu tilikauden aikaista kirjanpitoa laadittaessa, mutta joka ei ole asianmukainen tilinpäätöksessä. Kyse on myös siitä, ettei Vuokramökki Oy:n johto ole sisäisen valvonnan järjestämisen kautta varmistunut siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. A:n olisi tilintarkastuksessaan pitänyt tarkastaa huolellisemmin sisäisen valvonnan järjestämistä, kiinnittää huomiota sisäisen valvonnan puutteisiin ja tarvittaessa raportoida siitä. Nämä toimenpiteet A on lyönyt laimin. Hän on toiminut hyvän tilintarkastustavan ja tilintarkastuslain vastaisesti.

### **Virheellinen tilintarkastuskertomus**

A on toiminut hyvän tilintarkastustavan ja tilintarkastuslain vastaisesti antaessaan 14.1.2020 päivätyn vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen. Saatujen ennakoiden ja myyntisaamisten kirjaustapa on tilinpäätökseltä vaadittavien oikeiden ja riittävien tietojen kannalta merkittävä. A ei ole riittävästi tarkastanut sitä, että tilinpäätöksessä täyttyy kirjanpitolain 3 luvun 2 §:ssä edellyttämä oikea ja riittävä kuva yhtiön taloudellisesta asemasta. An olisi pitänyt mukauttaa tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoaan. Tilintarkastajan virheellinen menettely tilintarkastuksessa liittyy julkiseksi tulevaan tilintarkastuskertomukseen, mikä voi aiheuttaa haittaa ja mahdollisesti vahinkoa tilinpäätöksen käyttäjälle.

### **Yhteenveto**

A on toiminut hyvän tilintarkastustavan ja tilintarkastuslain vastaisesti, koska:

- hän on antanut vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen, vaikka hänen olisi - tarvittaessa tullut mukauttaa tilintarkastuskertomusta tuomalla esiin Vuokramökki Oy:n käyttämä virheellinen myyntisaamisten ja saatujen ennakoiden kirjaustapa;
- hän ei ole tarkastanut riittävästi sisäisen valvonnan järjestämistä Vuokramökki Oy:ssä eikä raportoinut tarvittaessa sitä koskevista puutteista; sekä
- hän ei ole tuonut raportoinnissaan esiin sitä, että kaikista tilinpäätöseristä ei ole ollut mahdollista hankkia riittävää määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

A on 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. An tilintarkastuskertomusta koskevaa laiminlyöntiä ei voida pitää vähäisenä eikä siihen liity lieventäviä asianhaaroja. Tilintarkastuslautakunnan valvontakäytännössä tilintarkastuskertomuksessa havaittuihin puutteisiin suhtaudutaan ankarasti. Myös muut edellä mainitut puutteet An suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä antavat aiheutta kritiikkiin. Mahdollisen haitan tai vahingon määrää tilintarkastuslautakunnan ei ole mahdollista arvioida. Tilintarkastuslautakunta on aikaisemmalla päätöksellään 10.4.202017 (PRH/4758/10000/2016) antanut Alle varoituksen toisessa tutkinta-asiassa. Kyseisellä varoituksella ei kuitenkaan ole asiakysymysten erojen vuoksi merkitystä nyt arvioitavan seuraamuksen ankaruuden kannalta. Vaikka A on toimittanut häneltä pyydetyt selvitykset yhteistyökykyä osoittaen, tilintarkastuslautakunta katsoo, että hänelle on annettava varoitus.

### **Sovelletut säännökset**

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 4 luvun 3 §, 7 luvun 2, 5 ja 9 §, 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), Ari Ahti, Mari Arala, Antti Fredriksson, Lasse Niemi, Riikka Rannikko, Anders Tallberg ja Tiina Toivonen

### **PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastuslautakunta  
Pekka Pajamo  
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo  
Esittelijä  
Tilintarkastusvalvonta