



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

KHT A:n toiminnan tutkinta AAA Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 2/2023

Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on havainnut puutteita KHT A:n toiminnassa AAA Oy:n tilintarkastajana 30.6.2021 päättyneellä tilikaudella. A:lle vuonna 2022 suoritettussa laaduntarkastuksen uusintatarkastuksessa on havaittu puutteita tilintarkastusevidenssin hankkimisessa, sen dokumentoinnissa sekä tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuudessa AAA Oy:n tilintarkastuksessa. PRH:n tilintarkastusvalvonta on tehnyt havainnot laaduntarkastuksen uusintatarkastuksessa 2022 ja tuonut asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi.

Tilintarkastajan selvitys

A on vuonna 2022 suoritettun laaduntarkastuksen yhteydessä kommentoinut laaduntarkastuksen uusintatarkastuksessa havaintoja ja hänelle esitettyjä kysymyksiä. Antamissaan selvityksissä A on selostanut suorittamiaan tarkastustoimenpiteitä ja pitänyt niitä riittävinä. Tilintarkastuslautakunta on tämän tutkinta-asian käsittelyn yhteydessä ottanut huomioon A:n esittämät seikat.

A on lisäksi antanut tämän tutkinta-asian käsittelyä varten PRH:n tilintarkastusvalvonnalle selvityksen, jossa hän on viitannut aikaisemmin PRH:n tilintarkastusvalvonnalle laaduntarkastuksen uusintatarkastuksen yhteydessä esittämiinsä seikkoihin. A on katsonut, että laaduntarkastuksen kohteena ollut toimeksianto on ollut poikkeuksellinen paitsi historialtaan myös tilintarkastuksen näkökulmasta. A on mielestään tehnyt kaikkensa selvittääkseen asioita, jotka ovat johtaneet laaduntarkastuksen hylätytulokseen. A on huomauttanut, että uusintatarkastuksen kohteena ollut toimeksianto oli täysin erilainen kuin edellinen, uusintatarkastukseen johtanut toimeksianto. Havainnot uusintatarkastuksessa olivat täysin erilaisia. Kyse ei ollut siis siitä, että edellisessä laaduntarkastuksessa havaitut puutteet olisivat jääneet korjaamatta. Laaduntarkastuksessa oli monta osa-aluetta, joista A ei saanut moitteita.

Toimeksiannon poikkeuksellisen luonteen vuoksi laaduntarkastuksessa on nostettu esiin asioita, joita ei sisälly A:n muihin toimeksiantoihin. A on panostanut kaikissa toimeksiannoissaan siihen, että taseen vastaaviin sisältyvien erien dokumentaatio on hyvää ja se perustuu yksiselitteisiin dokumentteihin arvostuksen oikeellisuudesta.

A on keskustellut asiakkaan kanssa heti saatuaan ensimmäiset tiedot laaduntarkastuksen havainnoista. Keskustelut päättyivät siihen, että yhtiö hankkii uuden tilintarkastajan, mikä tapahtui. A on keskustellut uuden tilintarkastajan kanssa muun muassa laaduntarkastuksessa esiin nostetuista asioista. Laaduntarkastuksessa havaitut puutteet on pyritty korjaamaan.

A on viitannut tilintarkastuslautakunnan aikaisempaan päätökseen 8/2022, jossa tilintarkastuslautakunta oli antanut tilintarkastajalle huomautuksen laaduntarkastuksessa havaittujen puutteiden johdosta. Tapauksessa moitteisiin antoi aiheita paitsi virheellinen tilintarkastuskertomus, myös tarkastustoimenpiteiden ja niiden dokumentoinnin puutteet. A on huomauttanut, että hänen laaduntarkastuksessaan puutteita ei ole osoitettu tilintarkastuskertomuksesta. A:n mielestä hänen toimintansa on ollut vähemmän moitittavaa tapauksessa 8/2022. A on katsonut, ettei laaduntarkastuksen uusintatarkastuksen kohteena ollut yksi toimeksianto kuvaa hänen koko tilintarkastustyönsä laatua. A ei ole jättänyt olennaisia tarkastustoimenpiteitä suorittamatta ja evidenssiä hankkimatta vaan hänen

tilintarkastusdokumentaationsa on ollut tilintarkastusvalvonnan mielestä riittämätöntä. A on saanut laaduntarkastuksen yhteydessä arvokasta tietoa siitä, miten hänen tulee kehittää toimintaansa.

Muu aineisto

PRH:n tilintarkastusvalvonta on esittänyt tilintarkastuslautakunnalle tilintarkastusvalvonnan vuonna 2022 suorittamassa laaduntarkastuksessa käytetyn keskeisen aineiston.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa A:lle varoituksen.

Perustelut

Tapahtumien kulku

A on toiminut AAA Oy:n tilikauden 1.7.2020 – 30.6.2021 tilintarkastajana. A on antanut tilintarkastuksesta 27.12.2021 päivätyn vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

Tilintarkastuslautakunnan arvio A:n toiminnasta

A:n toiminnassa on puutteita AAA Oy:n tilikauden 1.7.2020 – 30.6.2021 tilintarkastuksessa seuraavasti. Tilintarkastuslautakunta kiinnittää erityisesti huomiota siihen, että AAA Oy:n liiketapahtumiin liittyy tavanomaisesta liiketoiminnasta poikkeavia piirteitä. AAA Oy:n toimintaan suhteutettuna etenkin käyttöomaisuuden suuri arvo ja maksetut ennakkomaksut ovat olleet tavanomaisesta poikkeavia seikkoja. Nämä ovat antaneet A:lle erityistä syytä huolellisuuteen ja ammatilliseen varovaisuuteen. Tilintarkastuksen päätelmien tekemiseksi toimeksiannossa on korostunut riittävän evidenssin ja dokumentoimisen merkitys.

A:n olisi pitänyt muodostaa parempi käsitys relevanteista asiakasyritykseen liittyvistä ja muista ulkoisista tekijöistä, kuten AAA Oy:n todellisesta luonteesta, sen toimintojen tarkoituksesta sekä siitä, minkä tyyppisiä toimia AAA Oy tekee ja suunnittelee tekevänsä (ISA 315.11). AAA Oy:n suorittamien toimien todellinen tarkoitus on jäänyt A:lle epäselväksi.

Pysyvien vastaavien tarkastaminen

Koneet ja kalusto

Pysyvien vastaavien aineelliset hyödykkeisiin sisältyvät yhtiön ulkomaiselta tavarantoimittajalta käytettyinä ostetut koneet ja kalusto (2,0 miljoonaa euroa, noin 11 prosenttia taseen loppusummasta) on olennainen tilinpäätöserä. Aiempien tilikausien aikana ostetut koneet ja kalusto ovat tuotantokäyttöön tarkoitettuja, mutta yhtiöllä itsellään ei ole valmistustoimintaa. Erästä ei ole kirjattu poistoja eikä arvonalennuksia niiden omistusaikana. Tilintarkastusdokumentaation ja tilintarkastajalta saadun vastineen mukaan koneiden osalta on keskusteltu vuoden 2018 tilintarkastuksen yhteydessä mahdollisesta oman tuotannon aloittamisesta ja tarkastuksen kohteena olleella tilikaudella myös koneiden myyntimahdollisuudesta. Keskustelujen tueksi ei ole evidenssiä. Lisäksi dokumentaation mukaan yhtiön entiseltä työntekijältä ja nykyiseltä palveluntuottajalta on saatu hinta-arvio koneiden arvosta. Dokumentaatiosta ei ilmene, miten tilintarkastaja on arvioinut tämän suhteen vaikutusta arvion luotettavuuteen. Arvio ei sisälly tilintarkastusvalvontaan toimitettuun aineistoon, joten sillä saatua evidenssiä ei voida arvioida. A:n olisi pitänyt suhtautua koneiden hinta-arvioon skeptisesti ja syventää tarkastustoimiaan arvon selvittämiseksi tai tuoda koneiden arvostukseen liittyvä epävarmuus esiin raportoinnissaan.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa riittävästi tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä erän arvostuksesta eikä koneiden käyttötarkoituksesta ja sen vaikutuksesta erän esittämistapaan ja luokitteluun.

Lainasaamiset

Pysyvien vastaavien sijoitukset ja niihin sisältyvät lainasaamiset (8,0 miljoonaa euroa, noin 46 prosenttia taseen loppusummasta) ovat olennaisia tilinpäätöseriä. Lainasaamiset ovat kahdelta suomalaiselta yhtiöltä ja ne ovat pääoma- ja vaihtovelkakirjalainoja. Tilintarkastuskansiossa olevat velkakirjat on allekirjoitettu vuosien 1996 ja 2018 välillä.

Tilintarkastusdokumentaation mukaan toiselta yhtiöltä olevista pääomalainoista ei ole voitu kirjata korkotuloja, koska yhtiön taloudellinen tila ei ole hyvä. Vastineella tilintarkastaja toimitti tietoja näiden lainojen takauksesta, mutta koko takaussopimus ei ollut tilintarkastusvalvonnan käytössä, joten sillä saatua evidenssiä ei voida arvioida. Vastineesta tai muusta dokumentaatiosta ei ilmene, että tilintarkastaja olisi selvittänyt takauksen antaneen ulkomaisen yhtiön taloudellista tilannetta. Yhtiö ei ole pystynyt maksamaan pääomalainojen lyhennyksiä velkakirjoissa mainitusti ja vaihtovelkakirjalainan osakkeiksi vaihtamisen aikaa on siirretty myöhemmäksi.

Toiselle yhtiölle myönnetylle pääomalainalle ei ole määritetty korkoa ja tällä yhtiöllä on samat omistajat kuin tarkastetulla yhtiöllä. Yhtiö ei ole maksanut lyhennyksiä.

Tilintarkastusevidenssi sijoitusten lainasaamisten arvostuksesta on suppeaa. Tilintarkastaja ei ole hankkinut riittävästi evidenssiä lainoja saaneiden yhtiöiden taloudellisesta tilanteesta lainasaamisten arvotuksen tueksi.

Lyhytaikaisten saamisten tarkastaminen

Lyhytaikaiset saamiset ovat olennainen tilinpäätöserä. Tilintarkastusdokumentaation perusteella ei ole todennettavissa, miten tilintarkastaja on varmistunut lyhytaikaisiin ennakkomaksuihin sisältyvän 2,9 miljoonan euron erän (noin 16 prosenttia taseen loppusummasta) ja siirtosaamisiin sisältyvän 0,9 miljoonan euron erän (noin 5 prosenttia taseen loppusummasta) arvostuksesta, esittämistavasta ja luokittelusta. Ennakkomaksu on maksettu yhtiön ulkomaiselle tavarantoimittajalle. Kahden edellisen tilikauden aikana ostot tavarantoimittajalta ovat olleet noin 0,3 miljoonaa euroa vuodessa. Olennaisia ennakkomaksuja on ollut myös aiempien vuosien tilinpäätöksissä. Tarkastetulla tilikaudella ennakkomaksu on kasvanut noin 0,9 miljoonalla eurolla. Tilintarkastusdokumentaatioissa on mainittu, että tavarantoimittaja on tehnyt aiemmin ennakkomaksuihin myös lyhennyksiä. Dokumentaatioissa on yhtiön saama sähköpostivahvistus ennakkomaksun määrästä. Tilintarkastaja ei ole arvioinut, onko vahvistus riittävä evidenssi olemassaolon lisäksi myös erän arvostuksesta.

Siirtosaamisiin sisältyvä erä on muodostunut useiden vuosien aikana valuuttakurssitappioista ja saaminen on yksityishenkilöltä, joka kuuluu yhtiön omistajien lähipiiriin. Tarkastetulla tilikaudella saaminen kasvoi noin 0,2 miljoonalla eurolla. Tilintarkastajalta saadun lisätiedon ja tilintarkastusdokumentaation mukaan tilintarkastaja on saanut suullisen vahvistuksen saamisen määrästä ja keskustellut maksuaikataulusta. Vastineen yhteydessä tilintarkastaja toimitti tilintarkastusvalvonnalle myös saamista koskevan sopimuksen. Sopimuksen ja tilintarkastajan vastineen mukaan sopimuksen kertymä voi olla myös toisen suuntainen eli yhtiö joutuu sopimuksen perusteella korvaamaan saamiaan valuuttakurssivoittoja toiselle sopimusosapuolelle. Tilintarkastaja ei ole hankkinut riittävästi evidenssiä lyhytaikaisissa saamisissa esitettyjen siirtosaamisten arvostuksesta, luokittelusta ja esittämistavasta.

Lähipiirisuhteiden tunnistaminen ja lähipiiriliiketahtumien tarkastaminen

Yhtiön tilinpäätöksessä on eriä, joissa on yhtiön tavanomaisesta liiketoiminnasta poikkeavia piirteitä. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, onko tilintarkastaja tunnistanut riittävässä määrin lähipiirisuhteita ja -liiketoimia sekä niihin liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä. Dokumentaatiosta ei myöskään ilmene, onko tilintarkastaja huomioinut lähipiirisuhteet ja -liiketoimet riittävästi tilintarkastussuunnitelmassa vastatakseen riskeihin ja kohdistanut riittävästi tarkastustoimenpiteitä kyseisiin eriin.

Tavanomaisesta liiketoiminnasta poikkeavia piirteitä sisältävien erien tarkastusta on kuvattu edellä aiemmin päätöksessä. Nämä erät ovat:

- ulkomaiselta, yhtiön merkittävimältä tavarantoimittajalta käytettynä ostetut koneet
- ulkomaiselle, yhtiön merkittävimälle tavarantoimittajalle annetut ennakkomaksut, jotka ovat epätavanomaisen suuria yhtiön vuosittaisiin ostoihin verrattuna
- yhtiön kahdelle yhtiölle myöntämät lainat, joita niiden saajayhtiöt eivät ole kyenneet maksamaan sopimuksen ehtojen mukaisesti
- yhtiön siirtosaamisiin kirjaama erä yksityishenkilöltä, joka perustuu sijoitustoiminnasta syntyneiden valuuttakurssitappioiden korvaamiseen

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A:n olisi pitänyt noudattaa ammatillista varovaisuutta ja selvittää tarkasti, kuuluvatko edellä mainitut liiketoimet yhtiön tavanomaiseen liiketoimintaan. Hänen olisi pitänyt selvittää, oliko AAA Oy:llä velvollisuus raportoida kyseisistä tavanomaisesta poikkeavista liiketoimista tilinpäätöksen liitetiedoissa sekä dokumentoida tätä koskeva harkinta ja päätelmät. Tilintarkastajan dokumentaatiossa ei ole todennettavissa, onko tilintarkastaja määritellyt riittävän kattavasti yhtiön lähipiiriin ja kiinnittänyt huomioita edellä mainittujen tapahtumien tavanomaisesta liiketoiminnasta poikkeavaan luonteeseen ja selvittänyt näiden mahdollista yhteyttä yhtiön lähipiiriin. Vastineella tilintarkastaja ei toimittanut lisätietoja koneista ja kalustosta, lainasaamisista tai ennakkomaksuista. Tavarantoimittajan ja isomman lainasumman saaneen yhtiön edunsaajatahot eivät ilmene dokumentaatiosta tai vastineesta. Tilintarkastajan tiedossa ei vastineen mukaan ole, että tavarantoimittajalla tai isomman lainasumman saaneella yhtiöllä olisi omistuksen tai johdon kautta yhteyttä tarkastettuun yhtiöön. Pienemmän lainasumman saaneella yhtiöllä on samat omistajat kuin tarkastetulla yhtiöllä.

Antamassaan vastineessa tilintarkastaja on todennut, että siirtosaamisiin kirjattu erä tulee yhtiön omistajien lähipiiriin kuuluvalla henkilöllä. Vastineen mukaan tätä ei ole erikseen käsitelty lähipiiritapahtumana, koska lähipiiriyhteys on niin ilmeinen.

Tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene tilintarkastajan arvio tilinpäätöksen liitetiedoista puuttuvan taseen ulkopuolisen järjestelyn vaikutuksesta tilinpäätöksen antamaan oikeaan ja riittävään kuvaan sekä tilintarkastajan raportointiin.

Yhtiöllä on sopimus valuuttamääraisten erien kurssimuutosten suojauksesta. Yhtiöllä on merkittävä määrä eri valuutoissa olevia tase-eriä, joiden myötä valuuttakurssien muutoksilla olisi merkittävä vaikutus yhtiön tulokseen ilman sopimusta. Erilaiset suojausjärjestelyt ovat tyyppilinen esimerkki taseen ulkopuolisesta järjestelystä, joka tulee kuvata liitetiedoissa.

Tilintarkastaja toteaa antamassaan vastineessa, että yhtiöllä on merkittävä määrä eri valuutoissa olevia tase-eriä, joiden myötä valuuttakurssien muutoksilla olisi merkittävä vaikutus yhtiön tulokseen ilman sopimusta, johon havainnoissa viitataan. Vastineessa tilintarkastaja myös toteaa kyseessä olevan suojausjärjestely. Vastineen mukaan tilintarkastaja ei pidä järjestelyä kuitenkaan sellaisena, joka pitäisi kuvata tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Yhteenveto

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A:n suorittamat tilintarkastustoimenpiteet eivät ole olleet riittäviä riskeihin vastaamiseksi. Useisiin tilinpäätöseriin liittyy edellä mainittua epävarmuutta.

Tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa (ISA 230) on havaittu puutteita, jotka liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen:

- pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden ja sijoitusten tarkastamisessa (ISA 230.8-9)
- lyhytaikaisten saamisten tarkastamisessa (ISA 230.8-9)
- lähipiirisuhteiden tunnistamisessa ja lähipiiriliiketapahtumien tarkastamisessa (ISA 550, ISA 200.15 ja A20-A24, ISA 240.25 ja A24-A28)
- tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastamisessa (ISA 500.6-9)

A ei ole tuonut tilinpäätöseriin liittyvää epävarmuutta esiin 27.12.2021 antamassaan tilintarkastuskertomuksessa. Edellä mainitut puutteet tarkoittavat, että A on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti (TTL 4:3). Tilintarkastuslautakunnan on määrättävä A:lle tilintarkastuslain 10 luvun mukainen seuraamus.

Seuraamuksen määrittämisessä 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.

Tilintarkastuslautakunta on ottanut seuraamuksesta päättäessään huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat ja tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:ssä mainitut seikat. A on toiminut yhteistyössä PRH:n tilintarkastusvalvonnan kanssa valvonnan toteuttamiseksi. Hänelle ei ole aikaisemmin määrätty seuraamusta hyvän tilintarkastustavan vastaisesta toiminnasta. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A:n toiminnassa havaittujen puutteiden lukuisuuden ja niiden vakavuuden johdosta huomautus ei ole riittävä seuraamus. Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n nojalla tilintarkastuslautakunnan on perusteltua antaa A:lle varoitus.

Sovelletut säännökset

Perusteluissa mainitut ja tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luku 1 ja 12 §, 7 luku 2 ja 5 §

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, Anders Tallberg, Tiina Toivonen.

Vakuudeksi

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Pajamo
Puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo
Esittelijä
tilintarkastusvalvonta@prh.fi

Liite Valitusosoitus