



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## **KHT, JHT A:n toiminta Tavara Oy:n tiintarkastuksessa tilikaudelta 1.2.2019 – 31.1.2020**

**Tilintarkastuslautakunnan päätös 4/2024**

### **Asian vireilletulo**

PRH:n tilintarkastusvalvonta on käynnistänyt A:ta koskevan tutkinta-asian ja esittänyt hänelle selvityspyynnön sen vuoksi, että PRH:n tilintarkastusvalvonnan suorittamassa, A:han kohdistuneessa vuonna 2021 tehdyssä laaduntarkastuksessa oli tullut esiin seikkoja, jotka osoittivat, ettei A:n toiminta Tavara Oy:n tiintarkastuksessa tilikaudelta 1.2.2019 – 31.1.2020 täysin vastaa hyvän tilintarkastavan vaatimuksia.

Perusteet PRH:n tilintarkastusvalvonnan käynnistämälle tutkinta-asialle ilmenevät PRH:n tilintarkastusvalvonnan vuonna 2021 tekemästä A:n laaduntarkastuksen tulosta koskevasta hylkäävästä päätöksestä. Sitä koskeva A:n oikaisuvaatimus on käsitelty ja päätetty hylätä tilintarkastuslautakunnan kokouksessa vuonna 2022. Tilintarkastuslautakunnan päätöksestä A:n tekemä valitus on hylätty vuonna 2023 Helsingin hallinto-oikeudessa eikä korkein hallinto-oikeus ole myöntänyt A:lle valituslupaa hallinto-oikeuden päätökseen. Edellä mainitut päätökset ovat lainvoimaisia, joten myös laaduntarkastuksen hylätty tulos on tullut lainvoimaiseksi. PRH:n tilintarkastusvalvonta on pyytänyt A:ta esittämään oma kantansa tutkinnan kohteena olevasta Tavara Oy:n tilintarkastuksesta kirjallisesti PRH:n tilintarkastusvalvonnalle.

### **Tilintarkastajan selvitys**

A on antanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle selvityksen tutkinta-asiaan. A on toiminut Tavara Oy:n (emoyrityksen) tilintarkastajana 1.2.2017 lukien.

A on kertonut, että Tavara Oy on B:n vuonna 1960 perustama perheyritys. Konserni on perustettu tarkastuksen kohteena olleella tilikaudella tilikaudelta 1.2.2019 – 31.1.2020 perustamalla kiinteistöyritykset. Myös tytäryhtiö Moottori Oy aloitti liiketoimintansa samalla tilikaudella.

Yrittäjänä toimii nykyisin A:n poika. Itä-Suomessa toimintansa aloittanut yhtiö laajensi vuonna 1990-luvulla toimintaansa muille paikkakunnille. B ja hänen toiminnassa mukana oleva poikansa laajensivat toimintaa Pohjois-Savoon 2000-luvulla. Kyseessä on siten menestyksellistä toimintaa harjoittava perheyritys, jossa yrityksen omistaja on operatiivisessa toiminnassa mukana päivittäin.

Konserni käyttää taloushallinnossaan ulkopuolisen tilipalvelun riittävän kontrollitason vakiintuneita järjestelmiä ja palveluita. Järjestelmän kautta seurataan katetasoa myymälöittäin, asiakaskohtaisia myynti- ja maksutietoja, perinnän toimivuutta jne. Niiden tuottama tieto vaikuttaa välittömästi johdon tekemiin päätöksiin.

A on esittänyt selvityksessään yhteenvedon konsernin tilinpäätöksestä ilmenevistä tiedoista:

	emoyhtiö	konserni	ero
liikevaihto	83 118 t€	87 555 t€	4 437 t€
liikevoitto	3 114 t€	3 507 t€	393 t€
tulos	2 385 t€	2 786 t€	401 t€
oma pääoma	36 392 t€	36 649 t€	257 t€
henkilöstömäärä	134 t€	148 t€	
poistot	157 t€	2 640 t€	
tilintarkastajan palkkio	5 t€	5 t€	
koneiden ja laitteiden poistamattomat hankintamenot	614 t€	789 t€	
liitetieto taseen pysyvistä vastaavista kirjanpitoarvo	2 089 t€	2 074 t€	
pitkäaikaiset velat rahoituslaitoksilta	24 425 t€	24 425 t€	
lyhytaikaiset lainat rahoituslaitoksilta	2 837 t€	2 837 t€	
siirtovelat	870 t€	932 t€	
vakuudet ja vastuut	15 010 t€	38 613 t€	

A on todennut, että merkittävimmät euromääräiset erot ovat poistojen ja lainojen sekä vakuuksien ja vastuiden kohdalla. Lainat ja vakuudet ilmenevät myös konsernin osalta tilinpäätöksestä. Emoyhtiön liitetiedot sisältävät tiedot tilinpäätöstä laadittaessa noudatetuista arvostusperiaatteista sekä jaksotusperiaatteista.

A:n tarkastama konsernitilinpäätös oli ensimmäinen konsernitilinpäätös. Käytännössä se oli emoyhtiön tilinpäätös. Konserniyhtiön liiketoiminnan laajuus ja tase vastaavat hyvin lähelle emoyhtiön tilinpäätöstä, liitetietoja ja toimintakertomusta. Omistetut yhtiöt olivat tilikauden aikana hankittuja kiinteistöosakeyhtiöitä, joista saadut tulot näkyvät emoyhtiön muissa tuotoissa. Tilikauden alussa hankittiin liiketoimintayhtiö. Tilinpäätöksen lukija ja käyttäjä on voinut käytännössä päätellä konsernin tiedot emoyhtiön tiedoista ilman, että tiedon saaminen oikeista ja riittävästä tiedoista toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman osalta on vaarantunut.

Tavara Oy:n rahoitustuloksen voitiin todeta olevan korkean ja sen pystyvän maksamaan lainojaan merkittävästi. Yhtiö oli ottanut velkaa viiden kiinteistön hankintaan lähes 30 miljoonaa euroa. Yhtiöt yhtiöitettiin kiinteistöyhtiöiksi. Emoyhtiö lainasi ottamansa lainan näille tytäryhtiöille. Ne maksoivat liiketoiminnan muihin tuottoihin sisältyvää vuokraa. Liiketoiminnan muut kulut sisältävät kiinteistöyhtiöille maksettuja hoitovastikkeita 2 437 100 euroa. Emoyhtiö maksoi niille poistoja vastaavan määrän rahoitusvastikkeita. Rahoitusvastikkeilla kiinteistöyhtiöt maksoivat lainaansa emoyhtiölle, joka maksoi lainojaan rahoituslaitoksille.

A on todennut, että vaikka kaikkia vaadittavia toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen liitetietoja ei ole esitetty konsernin osalta, ei tilintarkastus ole ollut niin puutteellista, että sen perusteella olisi perusteltua määrätä A:lle sanktioita.

A on selvityksessään esittänyt yksityiskohtaisia perusteluja. Laaduntarkastuksessa oli todettu puutteita tilintarkastuskertomuksessa emoyhtiön ja konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa ja toimintakertomuksissa sekä liikevaihdon, myyntisaamisten ja pääomalainojen luokittelun yhteydessä.

A on todennut, että hän on hankkinut riittävää evidenssiä, jotta hän on voinut omalla vastuullaan antaa tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuksen puutteet materiaalin arkistoinnissa eivät ole vaarantaneet kokonaisuutena tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen riittävää kuvaa myös konsernin taloudellisesta tilanteesta ja asemasta. Dokumentointi ja evidenssin hankkiminen ovat olleet riittäviä tilintarkastuskertomuksen antamiseksi. Tilinpäätöksestä kokonaisuutena ja toimintakertomuksesta selviävät myös laaduntarkastuksessa liitetietojen ja toimintakertomuksessa epäolennaiset puutteet lainsäädännössä ja sen tulkinnasta oikeuskirjallisuudessa esitetyin tavoin. Asiassa tulee ottaa huomioon kokonaisuus, joka tulee ilmi emoyhtiön ja konsernin tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa.

A on uudistanut aikaisemmin antamansa vastauksen. Hän on viitannut myös korkeimmalle hallinto-oikeudelle tekemäänsä valituslupahakemukseen ja toistanut siinä esittämiään näkökohtia.

## Muu aineisto

Tilintarkastuslautakunta on käyttänyt kaupparekisteriin ilmoitettua Tavara Oy:n tiinpäätösilmoitusta, joka sisältää toimintakertomuksen, Tavara Oy:n tilinpäätöksen, konsernitilinpäätöksen ja näiden liitetiedot sekä tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuslautakunta on käyttänyt tutkinta-asian käsittelyssä edellä mainitun lisäksi myös seuraavaa aineistoa: A:n laaduntarkastuksen alustavat havainnot ja siihen liittyvä A:n vastaus

laaduntarkastuksen havaintoihin liitteinen, PRH:n tilintarkastusvalvonnan yhteenveto laaduntarkastuksen lopullisista havainnoista, A:n laaduntarkastuksen tuloksen vahvistamista koskeva PRH:n tilintarkastusvalvonnan päätös, A:n oikaisuvaatimus tilintarkastuslautakunnalle liitteinen, tilintarkastuslautakunnan päätös A:n oikaisuvaatimukseen, A:n muutoksenhaku Helsingin hallinto-oikeudelle liitteinen, tilintarkastuslautakunnan lausunto Helsingin hallinto-oikeudelle A:n muutoksenhakuun, Helsingin hallinto-oikeuden päätös A:n muutoksenhakuun ja korkeimman hallinto-oikeuden päätös A:n valituslupahakemukseen.

## **Ratkaisu**

Tilintarkastuslautakunta antaa A:lle varoituksen.

## **Perustelut**

### **1 Tapahtumien kulku**

A on toiminut Tavara Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana tilikautena 1.2.2019 – 31.1.2020. A on antanut 3.7.2020 päivätyn tilintarkastuskertomuksen, joka koskee Tavara Oy:n tilikauden 1.2. – 31.1.2020 tilinpäätöksen tilintarkastusta. Tilinpäätös sisältää sekä konsernin että emoyhtiön tuloslaskelman, taseen, rahoituslaskelman ja liitetiedot. Vakiomuotoisen 3.7.2020 päivätyn tilintarkastuskertomuksen lausunnon mukaan tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan konsernin sekä emoyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

### **2 Sovellettavat oikeusohjeet**

Tilintarkastuslain (TTL) 7 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastusvalvonta valvoo, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti. Suorittaessaan tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n mukaista tilintarkastusta tilintarkastajan on toimittava hyvän tilintarkastustavan mukaan (TTL 4:3).

Tilintarkastajan on noudatettava ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1). Tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Suorittaessaan tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n mukaista tilintarkastusta tilintarkastajan on toimittava hyvän tilintarkastustavan mukaan (TTL 4:3). Tilintarkastajan on huolehdittava tilintarkastustyönsä laadusta (TTL 4:5). Tilintarkastajan on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi (TTL 4:12). Tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastus tilintarkastuslain 3 luvun säännösten mukaisesti. Tilintarkastajan on annettava tilintarkastuskertomus noudattaen tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:ää.

Tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä hoitaessaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa, jota kuvaavat kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ISA). ISA-standardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista on pidettävä osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa (KHO 12.2.2020, dnro 3673/2/18).

### **3 Tilintarkastuslautakunnan arvio A:n toiminnasta**

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että A on menetellyt suorittamassaan Tavara Oy:n tiintarkastuksessa tilikaudelta 1.2.2019 – 31.1.2020 ja 3.7.2020 antamassaan tilintarkastuskertomuksessa hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Seikat, joissa A on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, on yksilöity PRH:n tilintarkastusvalvonnan vuonna 2021 antamassa laaduntarkastuksen tulosta koskevassa päätöksessä, tilintarkastuslautakunnan A:n oikaisuvaatimukseen vuonna 2022 antamassa päätöksessä ja Helsingin hallinto-oikeuden A:n muutoksenhakuun vuonna 2023 antamassa päätöksessä.

Nyt kyseessä olevan tutkinta-asian päätöksen perusteena olevat tilintarkastuslautakunnan toteamat poikkeamat hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista A:n toiminnassa ovat seuraavat:

### **3.1 Tarkastustyön puutteellinen dokumentointi**

A:n tilintarkastustyön dokumentointi on ollut puutteellista. Tavara Oy:n tilikauden 1.2. – 31.1.2020 tilintarkastuksessa tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa on puutteita, jotka liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen:

- liikevaihdon tarkastamisessa
- myyntisaamisten tarkastamisessa
- pääomalainojen luokittelun tarkastamisessa

Tavara Oy:n (emoyritys) liikevaihto kyseisellä tilikaudella on ollut 83,1 miljoonaa euroa.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, mihin perusteisiin liikevaihdon tapahtuminen on tarkastettu. A ei ole yksilöinyt käyttämiään raportteja. Hänen työnsä ei työ ole todennettavissa tilintarkastuskansiossa (TTL 4:10). Tilintarkastuskansiossa ja tilintarkastajan vastineesta ei ole todennettavissa, miten A on varmistunut suoritusluettelon oikeellisuudesta ja täydellisyydestä. Tilintarkastuskansiossa ei ole todennettavissa myyntilaskutuskontrollien toiminnan tehokkuuden testausta. Liikevaihto on olennainen tilinpäätöserä, joten tilintarkastajan tulee hankkia riittävästi tilintarkastusevidenssiä jokaiseen soveltuvaan tilinpäätöskannanottoon. Tilintarkastuskansiossa ei ole todennettavissa, että A olisi hankkinut tilintarkastusevidenssiä liikevaihdon tapahtumisesta.

Myyntisaamiset ovat olleet 5,9 miljoonaa euroa ja 8 prosenttia emoyrityksen taseen loppusummasta. Tilintarkastuskansiossa eivät ilmene A:n suorittamat tarkastustoimenpiteet myyntisaamisten arvostukseen ja olemassaoloon. A on vastineessaan todennut, että myyntisaamisten arvostus ja olemassaolo on tarkastettu asiakkaalla paikan päällä, ja tilintarkastaja on liittännyt vastineeseensa muistiinpanot myyntisaamisten suoritusten tarkastustoimenpiteistään. Lisäksi A on todennut, että myyntisaamisiin ei sisälly vanhoja saamia ja merkittävimmistä eristä on saatu suoritukset tilikauden päättymisen jälkeen. A on tuonut esille tarkastaneensa yli 40 tuhatta euroa olevat myyntisaatavaerät ja todennut, että vastineen liitteenä olevien muistiinpanojen mukaan merkittävimmät myyntisaamiset on käyty läpi ja varmistettu, että merkittävimmistä eristä on saatu suoritukset tilikauden päättymisen jälkeen. A on viitannut suoritusluetteloon, joista hän on todennut, että ne eivät ole tulleet arkistoiduiksi. A ei ole yksilöinyt käyttämiään raportteja eikä työ ole ollut todennettavissa tilintarkastuskansiossa. Tilintarkastuskansiossa ja tilintarkastajan vastineesta ei ole ollut todennettavissa, miten A on varmistunut suoritusluettelon oikeellisuudesta ja täydellisyydestä. Myyntisaamiset ovat olennainen tilinpäätöserä, joten tilintarkastajan tulee hankkia riittävästi tilintarkastusevidenssiä myyntisaamisten arvostuksesta ja olemassaolosta.

Tavara Oy:n pääomalainat ovat olleet 7,2 miljoonaa euroa ja noin 10 prosenttia taseen loppusummasta. Dokumentaatiosta ei ilmene, miten A on varmistunut pääomalainojen oikeasta esittämisestä tilinpäätöksessä. Pääomalainat on tilinpäätöksessä merkitty erilliseksi eräksi omaan pääomaan. Tilintarkastusdokumentaatio sisältää uuden pääomalainavelkakirjan, jossa sovitaan jo aiempien pääomalainavelkakirjojen ehdoista uudelleen. Tilintarkastusdokumentaatioissa on dokumentoitu tilinpäätöspäivänä 31.1.2020 päivätty pääomalainavelkakirja, jossa on sovittu 7,2 miljoonan euron pääomalainavelan maksuajasta. Kyseisen velkakirjan mukaan velkakirjan mukainen velkamäärä muodostuu jo olemassa olevista pääomalainoista 7,2 miljoonaa euroa, joiden velkakirjat on päivätty päiville 31.1.2018 ja 31.1.2020. Aiemmin solmituissa pääomalainavelkakirjoissa on sovittu vuosittaisesta kiinteästä korosta, ja että pääomalainat ovat eräpäivättömiä. A on todennut, että tilintarkastuskansiossa oleva pääomalainavelkakirja 7,2 miljoonaa euroa on virheellinen, eikä lopullinen versio. A on todennut tarkastaneensa aikaisempien tilikausien pääomalainalisäykset kyseisten tilikausien tilintarkastuksen yhteydessä ja varmistaneensa, että pääomalainojen ehdot täyttävät omaan pääomaan kirjaamisen edellytykset. Lisäksi tilintarkastaja on todennut vastineessaan päättyneen tilikauden pääomalainalisäyksen ehdoista ja johtopäätöksestään, että tilikauden pääomalainalisäys täyttää omaan pääomaan kirjaamisen kriteerit. Kirjanpitolain viidennen luvun mukaan omaan pääomaan saadaan merkitä erilliseksi eräksi sellainen pääomalaina, jota osakeyhtiö pitää ehdoiltaan oman pääoman luonteisena. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa, miten A on varmistunut pääomalainojen oikeasta esittämisestä tilinpäätöksessä, koska dokumentaatio sisältää ristiriitaisia sekä vanhoja pääomalainavelkakirjoja että tilintarkastajan kertoman mukaan virheellisen pääomalainavelkakirjan. Pääomalainat ovat olennainen tilinpäätöserä, joten tilintarkastajan tulee hankkia riittävästi tilintarkastusevidenssiä pääomalainojen oikeasta luokittelusta.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajan on hyvän tilintarkastustavan mukaisesti dokumentoitava ne havainnot ja olosuhteet, joilla on merkitystä tilintarkastusevidenssinä hänen tilintarkastuskertomuksessa antamansa lausunnon perustana, sekä ne olosuhteet, jotka osoittavat, että tilintarkastaja on suunnitellut ja suorittanut työnsä hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastajan työn laatua on voitava arvioida tilintarkastajan työstään laatiman dokumentaation avulla. A on laiminlyönyt dokumentoinnin. A ei ole selvityksessään tutkinta-asiaa varten osoittanut havaintoja virheelliseksi. A:n menettely on hyvän tilintarkastustavan vastaista.

### **3.2 Puutteellinen tilintarkastusevidenssi päätelmien tueksi**

A:n tekemät tarkastus- tai muut toimenpiteet eivät ole olleet todennettavissa tilintarkastuskansiossa. Tilintarkastuksen päätelmien tueksi A:n hankkima evidenssi on ollut useassa kohdassa puutteellista.

Tilintarkastusdokumentaation ja A:n antaman selvityksen perusteella ei ole todennettavissa, miten tilintarkastaja on varmistunut Tavara Oy:n tilinpäätöksen täydellisyydestä, koska yhtiön tilinpäätös ei sisällä kaikkia olennaisia kirjanpitoasetuksen toisen ja neljännen luvun edellyttämiä liitetietoja.

A:n saama johdon vahvistuskirje on osa tilintarkastusevidenssiä. Johdon vahvistuskirje on puutteellinen. A ei ole pyytänyt johdon vahvistusilmoituskirjeessä johdolta vahvistusta, että toimintakertomus täyttää lakisääteiset vaatimukset ja on yhdenmukainen tilinpäätöksen kanssa ja että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. A ei ole esittänyt relevantteja perusteita kyseisten tietojen puutteille.

A ei ole selvityksessään tutkinta-asiaa varten osoittanut evidenssin puutteita koskevia havaintoja virheelliseksi, vaan pitänyt puutteita vähäisinä. A:n menettely riittävän tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi on puutteellista ja siten hyvän tilintarkastustavan vastaista.

### **3.3 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen puutteet**

A on antanut 3.6.2020 päivätyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen, vaikka Tavara Oy:n tilinpäätöksessä, konsernitilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa on puutteita. Tavara Oy:n tilinpäätös ja toimintakertomus tilikaudelta 1.2.-31.1.2020 eivät täytä kirjanpitolaian ja -asetuksen vaatimuksia suuryrityksen tilinpäätökseltä ja toimintakertomukselta.

Liitetietojen puutteet

Tavara Oy:n tilinpäätöksen laadintaperiaatteissa on kerrottu, että ”Tilinpäätös on laadittu kirjanpitoasetusta noudattaen”. Yhtiön tilinpäätöksen konsernin ja emoyhtiön liitetiedot eivät sisällä kaikkia kirjanpitoasetuksen 2 ja 4 luvun edellyttämiä suuryrityksen liitetietoja. Tilinpäätöksen konsernin liitetiedot eivät sisällä muun muassa:

- tietoa tilinpäätöstä laadittaessa noudatetuista arvostusperiaatteista ja -menetelmistä sekä jakotusperiaatteista ja -menetelmistä
- tietoa henkilöstömäärästä
- tietoa poistoista
- tietoa tilintarkastajan palkkioista eriteltyinä toimeksiantoryhmittäin
- tietoa pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen vielä poistamatta olevasta osasta
- tietoa taseen pysyvistä vastaavista, erikseen hankintamenosta ja arvonkorotuksesta tase-eräkohtaisesti tietoa:
  - 1) määrästä tilikauden alussa;
  - 2) lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana samoin kuin siirroista erien välillä;
  - 3) kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista tilikauden alussa;
  - 4) vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuvista kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista;
  - 5) tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista;
  - 6) arvonalentumisista ja niiden palautuksista
- tietoa pitkäaikaisista veloista
- tietoa siirtovelkoihin sisältyvistä eristä
- tietoa toimitusjohtajan ja hallituksen jäsenten palkoista ja palkkioista
- tietoa annetuista vakuuksista ja vastuista

Puutteet toimintakertomuksessa

Yhtiön toimintakertomus ei sisällä kaikkia kirjanpitolain 3 luvun ja osakeyhtiölain 8 luvun edellyttämiä tietoja. Toimintakertomus ei sisällä muun muassa:

- tietoa konsernin henkilöstömäärästä
- tietoa osakkeiden määrästä ja niitä koskevista yhtiöjärjestyksen määräyksistä
- tietoa lähipiirilainojen pääasiallisista ehdoista
- tietoa pääomalainojen kaikista ehdoista, mukaan lukien maksuaika ja koron maksusta sopiminen
- allekirjoituksia

### **3.4 Tilintarkastuskertomuksen virheet**

Puutteellinen tilintarkastusevidenssi

A on antanut 3.7.2020 päivätyyn tilintarkastuskertomuksen, jossa tilintarkastajan antamat lausunnot ovat vakiomuotoisia. A ei ole kuitenkaan dokumentoinut tarkastustoimenpiteitään eikä hankkinut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä kaikista olennaisista tilinpäätöseristä, eikä dokumentoinut tarkastustoimenpiteitään eikä hankkinut tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että tilinpäätös antaa kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n edellyttämän oikean ja riittävän kuvan konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti.

Virheellinen lausunto tilinpäätöksestä

A:n antamassa tilintarkastuskertomuksessa on annettu virheellinen lausunto, jonka mukaan tilinpäätös täyttää lakisääteiset vaatimukset. A:lla ei edellä kerrottujen tilinpäätöksen ja tilintarkastusevidenssin puutteiden vuoksi ole ollut perusteita katsoa, että tilinpäätös ja toimintakertomus täyttäisivät lakisääteiset vaatimukset.

A on antamissaan vastauksissa PRH:n tilintarkastusvalvonnalle, oikaisuvaatimuksessaan tilintarkastuslautakunnalle ja muutoksenhaussa hallinto-oikeudelle pitänyt puutteita vähäisinä. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että kun kyseessä on suuryritys ja konserni, puutteita ei voida kokonaisuutena pitää tilintarkastuksen kannalta vähäisinä.

Virheellinen lausunto oikeista ja riittävästä tiedoista

A:n antamassa tilintarkastuskertomuksessa on annettu virheellinen lausunto, jonka mukaan tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan konsernin ja emoyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. A:lla ei edellä kerrotuilla tilintarkastusevidenssin sekä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen puutteiden vuoksi ole ollut perusteita katsoa, että tilinpäätös antaisi oikean ja riittävän kuvan konsernin ja emoyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Virheellinen lausunto toimintakertomuksesta

A on tilintarkastuskertomuksessaan lausunut, että toimintakertomus on laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti. A:n antama lausunto on virheellinen. A:lla ei ole ollut perusteita katsoa, että toimintakertomus sisältää kaikki kirjanpitolain 3 luvun ja osakeyhtiölain 8 luvun edellyttämät tiedot. Kirjanpito- ja osakeyhtiölain noudattaminen ei ole harkinnanvaraista, joten yhtiön johto ei voi päättää poiketa niistä jättämällä vaadittavia tietoja esittämättä. Tilintarkastuskertomuksessa on annettu virheellinen lausunto siitä, että toimintakertomus on laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

A ei ole selvityksessään 30.11.2024 tutkinta-asiaa varten osoittanut, että edellä mainitut havainnot hänen toimintaansa koskevista puutteista olisivat virheellisiä.

A:n olisi pitänyt mukauttaa Tavara Oy:n tilikauden 1.2.2019 – 31.1.2020 tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoaan. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A on edellä kerrotuin tavoin toiminut tilintarkastuslain vastaisesti.

#### **4 Yhteenveto**

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A on edellä kohdissa 3.1 – 3.4 mainituilla perusteilla toiminut hyvän tilintarkastustavan ja siten tilintarkastuslain vastaisesti, joten tilintarkastuslautakunnan on määrättävä hänelle tilintarkastuslain 10:1-3:ssa tarkoitettu seuraamus.

#### **5 Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat**

Tilintarkastuslautakunta ottaa seuraamuksesta päättäessään huomioon tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaisesti kaikki asiaankuuluvat seikat. A on toiminut yhteistyössä PRH:n tilintarkastusvalvonnan kanssa valvonnan toteuttamiseksi. Tilintarkastuskertomuksessa olevaan virheeseen on tilintarkastuslautakunnan ratkaisukäytännössä suhtauduttu ankarasti. A on aikaisemmin saanut tilintarkastuslautakunnalta huomautuksen asiassa. Huomautus on merkitty vuonna 2024 nyt käsiteltävänä olevien tapahtumien jälkeen tilintarkastajarekisteriin, joten sitä ei tule ottaa huomioon nyt seuraamusta määrättäessä. A:lta vaadittavaa huolellisuutta korostaa se, että tilintarkastuksen kohteena on ollut suuryritys ja konsernimuotoon järjestetty liiketoiminta. A:n hyvän tilintarkastustavan vastainen menettely tilintarkastuksessa liittyy julkiseksi tulevaan tilintarkastuskertomukseen, mikä voi aiheuttaa haittaa ja mahdollisesti vahinkoa tilinpäätöksen käyttäjälle. Tilintarkastuslautakunta katsoo kokonaisuutena arvioiden, että A:n toiminnassa havaittujen puutteiden lukuisuudesta ja vakavuudesta johtuen huomautus ei ole riittävä seuraamus, vaan on perusteltua antaa hänelle tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n nojalla varoitus.

#### **Sovelletut säännökset**

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

#### **Muutoksenhaku**

Alla on oikeus hakea tähän päätökseen muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.

#### **Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet**

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

#### **PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastuslautakunta  
Pekka Pajamo  
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo  
Esittelijä  
Tilintarkastusvalvonta