



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## JHT, KHT TEEMU SUONIEMEN TOIMINTA SUPERFRESH OY:N TILINTARKASTUKSESSA TILIKAUDELTA 1.1.–31.12.2016

Tilintarkastuslautakunnan päätös 26.4.2022

Päätöksen diaarinumero: PRH/2402/10000/2021

### Asian vireilletulo

PRH:n tilintarkastusvalvonta havaitsi, että JHT, KHT Teemu Suoniemi on tarkastanut Superfresh Oy:n (jatkossa myös ”yhtiö”) tilikauden 1.1.–31.12.2016 ja antanut päivämäärällä 17.5.2017 vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastusvalvonnan havaintojen mukaan yhtiö on ollut ylivelkainen ja maksukyvytön tilintarkastuskertomusta annettaessa. Tilintarkastusvalvonta kirjasi 9.11.2021 vireille tutkinta-asian tilintarkastajan menettelyn arvioimiseksi.

### Tilintarkastajan selvitys

#### Asiassa saatu selvitys

PRH:n tilintarkastusvalvonta pyysi 9.11.2021 Suoniemeltä selvitystä siitä, miten hän on arvioinut yhtiön kykyä jatkaa toimintaa tilikauden 1.1.–31.12.2016 tilintarkastuksessa. Lisäksi Suoniemeä pyydettiin toimittamaan dokumentaatio suoritetusta jatkuvuusarvioinnista ja selvitys valinnastaan tilintarkastajaksi. Selvitys pyydettiin toimittamaan 30.11.2021 mennessä.

Suoniemi on antanut toiminnastaan tilintarkastusvalvonnalle 30.11.2021 päivätyn selvityksen. Siinä Suoniemi on todennut, että tilikauden 1.1.–31.12.2016 tilintarkastuksen työpapereissa on otettu kantaa yhtiön toiminnan jatkuvuuteen. Suoniemen mukaan yhtiöllä ei ollut tilinpäätöshetkellä 31.12.2016 sellaisia seuraavan tilikauden aikana erääntyviä velkoja, joiden perusteella yhtiö olisi ollut ylivelkainen ja maksukyvytön tilintarkastuskertomusta annettaessa.

Tilintarkastusvalvonta pyysi Suoniemeltä lisäselvitystä 14.1.2022. Lisäselvitystä pyydettiin Suoniemen tilintarkastusdokumentaatioissa esitettyihin havaintoihin, Suoniemen suorittamaan arvioon yhtiön toiminnan tappiollisuudesta, maksuvalmiudesta ja vakavaraisuudesta, laskennallisten verosaamisten kirjaamisesta tilinpäätökseen, kehittämismenojen aktivoinnista sekä yhtiön mahdollisuudesta suoriutua lyhytaikaisista veloistaan. Lisäksi Suoniemeltä pyydettiin selvitystä yhtiön tilinpäätöksessä esitetyn konserniavustuksen myöntämisestä ja tuloutumisesta. Määräaika selvityksen toimittamiselle oli 14.2.2022 mennessä.

Suoniemi toimitti lisäselvitystä tilintarkastusvalvonnalle 17.2.2022. Lisäselvityksessä on todettu muun muassa seuraavaa. Suoniemen mukaan konsernin emoyhtiö on ohjannut yhtiön kasvua ja siihen liittynyttä rahoitusta, joka on osin järjestettyä ostovelkarahoituksena. Lisäksi Suoniemen mukaan yhtiön laskennallista verosaamista koskeva kirjaus perustuu sekä yhtiön että konsernin johdon laatimiin ennusteisiin, joiden perusteella yhtiön toiminnan kannattavuuden ennustettiin parantuvan ja vakiintuvan. Suoniemi on pitänyt ennusteita riittävän tarkalla tasolla laadittuina ja perusteiltaan hyväksyttävänä. Suoniemi toteaa selvityksessään, että yhtiö on kirjannut taseeseen kehittämismenoja, jotka ovat liittyneet uuden kahvilakonseptin prosessien ja toimintamallin rakentamisen kehittämiseen. Suoniemen käsityksen mukaan kehittämismeno on voitu aktivoida.

## Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa JHT, KHT Teemu Suoniemelle varoituksen.

## Perustelut

### Ammatillisten periaatteiden ja hyvän tilintarkastustavan velvoittavuus

Tilintarkastajan on toimiessaan tilintarkastajan ominaisuudessa ja toimiessaan saamaansa toimeksiannon perusteella suoritettava tehtävä tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 1 §:n perusteella ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:n perusteella tilintarkastajan on tehtävää suorittaessaan noudatettava hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastajan on noudatettava saamiaan erityisiä ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden kanssa.

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu tarkastustyön dokumentointivelvollisuus. Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 230 (Tilintarkastusdokumentaatio) ohjeistaa yksityiskohtaisesti dokumentoinnin laatimista ja sisältöä sen varmistamiseksi, että tilintarkastusstandardissa ISA 200 määritellyt tilintarkastajan yleiset tavoitteet saavutetaan.

Tilintarkastuslautakunnan ratkaisukäytännössä on otettu huomioon, että eri tilintarkastajat voivat samasta aineistosta päätyä erilaisiin perusteluihin lopputuloksiin. Tämä edellyttää kuitenkin, että toimeksiannon perusteella tehty työ on dokumentoitu. Toimeksiannon vastaanottaneella tilintarkastajalla on velvollisuus dokumentoida työnsä ja tehdä johtopäätöksensä dokumentoidusta aineistosta.

### Jatkuvuusarviointi

Tilintarkastuslain (622/2016) 3 luvun 5 §:n 7 momentin, jota on sovellettu ensimmäisen kerran 31.12.2016 päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin, mukaan tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot seikoista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota sekä tiedot seikoista, jotka voivat antaa olennaista aihetta epäillä yhteisön tai säätiön kykyä jatkaa toimintaansa.

Kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa ISA 570 (Toiminnan jatkuvuus) käsitellään tilintarkastajalla olevia velvollisuuksia, jotka liittyvät toiminnan jatkuvuuteen ja siitä tilintarkastuskertomukseen aiheutuviin vaikutuksiin.

Yhtiön tilikauden 24.3.2014–31.12.2014 tilinpäätöksen mukaan yhtiön velkojen määrä (441 182,35 euroa) on ylittänyt sen varat (211 397,25 euroa), eli yhtiö on ollut ylivelkainen tilikauden 2014 päättyessä (varojen ja velkojen erotus -229 785,10 euroa). Tilinpäätöksen mukaan yhtiön oma pääoma on ollut negatiivinen 31.12.2014 päättyneeltä tilikaudelta alkaen. Yhtiön velkaantuminen on jatkunut siten, että yhtiön velat ovat ylittäneet sen varat myös tilikaudella 2015 (-235 459,68 euroa) ja 2016 (-728 924,99 euroa).

Yhtiön lyhytaikaisen vieraan pääoman määrä on kasvanut merkittävästi tilikaudesta 2014 alkaen (178 182,35 euroa), 2015 (1 921 364,52 euroa) ja 2016 (3 347 549,18 euroa). Yhtiön liiketoiminta on ollut tappiollista tilikaudesta 2014 alkaen (-231 753,30 euroa) ja liiketappion määrä on kasvanut seuraavien tilikausien aikana 2015 (-551 929,51 euroa) ja 2016 (-1 255 584,16 euroa). Yhtiölle on tilikausina 31.12.2015 ja 2016 maksettu konserniavustusta 550 000 euroa ja 600 000 euroa, jotka ovat parantaneet yhtiön tilikauden tulosta.

Yhtiön hallitus on 11.9.2017 pitämässään kokouksessa todennut, että yhtiön oma pääoma on negatiivinen ja päättänyt ilmoittaa osakepääoman menettämisen kaupparekisteriin. Yhtiö on tehnyt kaupparekisteriin ilmoituksen osakepääoman menettämisestä 22.9.2017. Kaupparekisteriin ilmoitettujen tietojen mukaan yhtiö tehnyt 26.9.2017 saneerausmenettelyhakemuksen ja sen saneerausmenettely on alkanut 14.11.2017. Yhtiö on asetettu konkurssiin 14.3.2018.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että kirjanpidon ja tilinpäätöksen osoittaessa yhtiön ylivelkaisuutta ja tappiollisuutta, tilintarkastajan on arvioitava toiminnan jatkuvuutta vaarantavia seikkoja. Kun toiminnan

jatkuvuutta vaarantavia seikkoja ilmenee kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä, tilintarkastajan on annettava tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 7 momentin ja ISA 570 perusteella lisätiedot seikoista, jotka voivat antaa olennaista aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Mikäli tilintarkastaja ei anna kyseisiä lisätietoja, tilintarkastuskertomuksen tueksi on hankittava riittävä määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Dokumentaation perusteella tulee pystyä toteamaan, että tilintarkastajan raportointi on tilintarkastuksessa tehtyjen havaintojen mukaista. Mikäli lisätieto puuttuu perusteettomasti tai evidenssiä ei ole hankittu mukauttamattoman kertomuksen tueksi, tilintarkastaja on toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

Suoniemi on toimittamassaan yhtiötä koskevassa tilintarkastusdokumentaatiossa esittänyt havaintonaan, ettei toiminnan jatkuvuutta vaarantavia seikkoja ole havaittu. Työpapereihin on lisäksi kirjattu, että yhtiö kasvaa voimakkaasti ja uusia toimipaikkoja avataan, osa ravintoloista on muutettu kauppiasvetoisiksi ja että yhtiön kannattavuuden odotetaan edelleen kehittyvän. Työpapereihin on kirjattu, että tarkastusryhmän tiedossa on ollut, että muut konserniyhtiöt rahoittavat tappiollisen yhtiön toimintaa siten, että Superfresh Oy ei maksa ostolaskujaan ajallaan. Ulkoisia erääntyneitä ostovelkoja ollut tilinpäätöshetken ostoveloloista edelleen n. 25 000 euroa tilanteessa 21.2.2017.

Suoniemi on jälkikäteisissä selvityksissä ja arvioinneissa kertonut, että hän on arvioinut yhtiön maksuvalmiutta ja vakavaraisuutta tilinpäätöksen tarkastamisen yhteydessä ja kollegansa kanssa käymissä keskusteluissa. Suoniemi on todennut, että konsernin emoyhtiö on ohjannut yhtiön kasvua ja tähän liittynyttä rahoitusta, sillä yhtiö on suorittanut ulkoisia ostovelkojaan tilinpäätöspäivän jälkeen ja jättänyt maksamatta konserniostovelkojaan eli yhtiö on saanut ostovelkarahoitusta konsernin muilta yhtiöiltä.

Suoniemi on lisäksi tuottanut tilintarkastusvalvonnalle selvitystä muista kuin tarkastetusta yhtiöstä.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Suoniemen Superfresh Oy:n tilintarkastusta koskevissa työpapereissa ei ole esitetty muuta johtopäätöstä toiminnan jatkuvuudesta kuin ettei toiminnan jatkuvuutta vaarantavia seikkoja ole havaittu. Lautakunta toteaa, ettei tilintarkastusevidenssiä toiminnan jatkuvuuteen liittyviin tilintarkastustoimenpiteisiin ole. Tilikausien 2014–2016 tilinpäätösten perusteella yhtiön toiminnan jatkuvuuteen on kuitenkin liittynyt epävarmuutta. Suoniemen työpapereihin kirjaama havainto on näin ollen ristiriidassa tarkastuskohteen tilinpäätösten kanssa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Suoniemen olisi näissä olosuhteissa tullut hankkia riittävästi tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Suoniemen olisi tullut pyytää yhtiön johdolta selvitykset toiminnan jatkuvuudesta ja liittää hankittu evidenssi työpapereihinsa. Työpapereista olisi tullut lisäksi ilmetä, miten Suoniemi on selvittänyt tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Lisäksi tilintarkastusdokumentaatiosta olisi tullut ilmetä, miten yhtiön taloudellinen tila on kehittynyt tai miten sen arvioidaan kehittyvän.

Edellä lausutuilla perusteilla tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei Suoniemi ole hankkinut riittävä määrä evidenssiä arvioidakseen ja dokumentoidakseen johtopäätöstä siitä, ettei toiminnan jatkuvuuteen liity epävarmuutta. Tilanteessa, jossa yhtiön kirjanpidon ja tilinpäätöksen perusteella on selvästi havaittavissa, että yhtiön toiminnan jatkuvuus on saattanut vaarantua, tilintarkastajalla on korostunut velvollisuus huolehtia toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavien ja siihen keskeisesti liittyvien asioiden tarkastamisesta. Suoniemen työpapereihin kirjaaman johtopäätöksen perusteeksi siitä, ettei toiminnan jatkuvuutta vaarantavia seikkoja ole havaittu, ei ole dokumentoitu havaintoja tai suoritettuja tilintarkastustoimenpiteitä. Myöskään Suoniemen käymiä keskusteluja ei ole dokumentoitu, eivätkä ne siten ole todennettavissa. Tilintarkastuslautakunta toteaa, ettei muiden yhtiöiden tarkastusta koskeva dokumentaation läpikäyminen ole riittäviä tilintarkastustoimenpide näissä olosuhteissa. Tilintarkastajan työpaperien perusteella ei ole mahdollista todentaa, että Suoniemi olisi tarkastanut yhtiön toiminnan jatkuvuuden kannalta keskeisiä seikkoja.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Suoniemen olisi tullut havaita yhtiön toiminnan jatkuvuuteen liittyvä epävarmuus, jonka perusteella hänen olisi tullut suorittaa asianmukaisia lisätarkastustoimenpiteitä sen toteamiseksi, ettei ole olemassa sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka antaisivat aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa (ISA 570.16).

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Suoniemi on toiminut yhtiön tilintarkastuksessa huolimattomasti. Näin ollen Suoniemen on katsottava menetelleen tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n tarkoittamalla tavalla tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti.

### **Laskennallinen verosaaminen**

Kirjanpitolain 5 luvun 18 §:n mukaan tuottojen ja niitä vastaavien veronalaisten tulojen samoin kuin kulujen ja niitä vastaavien verotuksessa vähennyskelpoisten menojen jaksotuseroista sekä kirjanpitoarvojen ja verotuksellisten arvojen välisistä väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränään tuloslaskelmaan ja taseeseen.

Kirjanpitolautakunnan (jatkossa myös "KILA") yleisohjeessa laskennallisista veroveltoista ja -saamisista kohdan 5.2 mukaan laskennalliset verosaamiset saadaan merkitä taseeseen vain seuraavien ehtojen täytyessä: niiden toteutuessa toteutuu vastaava määrä laskennallisia verovelkoja tai; on todennäköistä, että kyseisinä tilikausina syntyy riittävä määrä verotettavaa tuloa tai yritys pystyy verosuunnittelukeinoja käyttäen järjestämään riittävän määrän verotettavaa tuloa. Verosaamista ei saa merkitä taseeseen, vaikka edellä mainitut ehdot täytyisivätkin, jos verohyötyä ei muusta syystä pystytä käyttämään. Laskennallista verosaamista ei kirjata siltä osin kuin yhteisölle ei todennäköisesti synny verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömiä verotuksellisia tappioita taikka käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä voidaan hyödyntää.

Yleisohjeessa todetaan kohdassa 5.2, että vahvistetuista tappioista syntyvän laskennallisen verosaamisen merkitsemiselle taseeseen on ankarammat ehdot kuin muille laskennallisille verosaamisille. Riittävänä näyttönä kirjanpitolautakunta pitää esimerkiksi riittävän hyvin perusteltuja ja realistisia budjetteja tai muita suunnittelulaskelmia, jotka osoittavat tarpeeksi suuren verotettavan tulon syntymistä lähitulevaisuudessa.

Yhtiön tilinpäätöksessä on tilikaudella 31.12.2016 kirjattu laskennallista verosaamista 181 470,81 euroa. Laskennallinen verosaaminen on kirjattu tilinpäätökseen 31.12.2016 päättyneellä tilikaudella noin 9 kuukautta ennen saneeraushakemuksen tekemistä ja noin 14 kuukautta ennen konkurssia olosuhteissa, joissa yhtiö on ollut kahtena edellisenä tilikautena ylivelkainen ja tappiollinen.

Suoniemen tilintarkastusvalvonnalle toimittamasta yhtiötä koskevasta aineistosta ei ilmene, että yhtiön tilintarkastusdokumentaatioissa olisi esitetty havaintoja, tehtyjä tilintarkastustoimenpiteitä tai johtopäätöksiä laskennallisen verosaamiseen liittyen. Suoniemi on toimittanut tilintarkastusvalvonnalle yhtiöstä ulkopuolista asiakirja-aineistoa, josta ilmenee päätös laskennallisen verosaamisen kirjaamiselle ja konsernin emoyhtiön hallituksen arvioita konsernin toiminnan ja tuloksen kehittymisestä. Suoniemen on kertonut selvityksissään, että hän on perustanut käsityksensä yhtiön kannattavuuden parantumisesta ja toiminnan kehittymisestä yhtiön ja konsernin johdon laatimiin ennusteisiin.

Yhtiön tilintarkastusta koskeviin työpapereihin ei ole liitetty yhtiön hallituksen laatimaa tai hyväksymää budjettia tai laskelmia, joiden perusteella olisi mahdollista todeta, että yhtiön on mahdollista tuottaa siinä määrin verotettavaa tuloa, jotta laskennalliset verosaamiset kyettäisiin tulevaisuudessa käyttämään hyväksi. Suoniemen tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, miten hän on arvioinut yhtiön taloudellista asemaa ja tulonodotuksia ja yhtiön johdon laatimia selvityksiä. Työpapereihin ei ole dokumentoitu Suoniemen yhtiön johdon kanssa käyviä keskusteluja, joten keskusteluja ei voida todentaa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että laskennallisten verosaamisten kirjaamisedellytyksiä tulee arvioida tavallista ankarammin, jos sen perusteena on yhtiölle vahvistettu tappio. Tilintarkastajalla on siten mainituissa tapauksissa korostunut velvollisuus arvioida laskennallisen verosaamisen kirjaamisperusteen hyväksyttävyyttä.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastajan on hankittava riittävä määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, jonka perusteella laskennallisen verosaamisen kirjaamisen asianmukaisuus on mahdollista todentaa. Evidenssistä on käytävä ilmi, miten tilintarkastaja on arvioinut yhtiön johdon laatimia budjetteja tai muita suunnittelulaskelmia. Lisäksi dokumentaatiosta on käytävä ilmi se, millä perusteella tilintarkastaja katsoo, että laskelmat ovat asianmukaisesti laadittuja ja riittävän hyvin perusteltuja. Tilintarkastajan tulee säilyttää ammatillinen kriittisyys mainittuja laskelmia arvioidessaan.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Suoniemen olisi tullut hankkia ja dokumentoida yhtiötä koskevien tulonodotusten arvioimiseksi riittävä määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että dokumentointia koskevien puutteiden vuoksi ei voida pitää selvitettyinä, että Suoniemi olisi arvioinut laskennallisen verosaamisen merkitsemistä taseeseen tilintarkastuslain mukaisten ammattieettisten periaatteiden ja kirjanpitolautakunnan antaminen ohjeiden mukaisesti. Edellä lausutuina perusteina tilintarkastuslautakunta katsoo, että Suoniemi on toiminut yhtiön tilintarkastuksessa huolimattomasti. Näin ollen Suoniemen on katsottava menettäneen tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n tarkoittamalla tavalla tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti.

### **Taseeseen aktivoidut kehittämismenot**

Kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 2 momentin mukaan kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Kehittämismenoja ei saada aktivoida muina pitkävaikutteisina menoina.

Kirjanpitolautakunnan poistoyleisohjeen 16.10.2007 kohdan 2.9 mukaan aktivointiedellytyksenä on, että kirjanpitovelvollinen erityistä varovaisuutta noudattaen laatii tuottoarvolaskelman, joka osoittaa, että aktivoidusta hyödykkeestä kertyy todennäköisesti kyseisen tilikauden jälkeen vähintään aktivoitua määrää vastaava tulo.

Yhtiön tilikauden 1.1–31.12.2016 tilinpäätöksessä on taseeseen aktivoituja kehittämismenoja 406 816,33 euroa. Kehittämismenot on kirjattu ensimmäistä kertaa yhtiön tilinpäätökseen kyseisellä tilikaudella.

Suoniemen selvityksen mukaan yhtiö on kirjannut kehittämismenoja taseeseen liittyen kehitystyöhön, jota on tehty uuden kahvilakonseptin prosessien ja toimintamallin rakentamiseen. Yhtiö on laatinut laskelman aktivoitavista kuluista ja niiden poistoajasta sekä perustellut aktivointia ja jaksottamista yhtiön toimintamallin kehittymisen hyötyjen vaikutuksella tulevien vuosien ja katetason kasvuun liittyen. Suoniemen mukaan laskelmat ja perusteet sekä kirjanpitokäytäntö on hyväksytty konsernin [emoyhtiön] hallituksen kokouksessa. Selvityksen mukaan Suoniemi on arvioinut, että kirjaukselle on ollut asianmukaiset perusteet.

Kehittämismenojen aktivoiminen edellyttää, että niihin liittyy tulonodotuksia yhtiön varsinaisessa toiminnassa. Tilanteessa, jossa yhtiön toiminnan jatkuvuus on vaarantunut, tilintarkastajan tulee ottaa huomioon yhtiön mahdollisuudet suoritua kehittämistyön loppuunsaattamisesta.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajan tulee hankkia riittävä määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä siitä, että kehittämismenojen aktivointiedellytykset täyttyvät. Tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei kehittämismenoja ole mahdollista aktivoida taseeseen arvionvaraisesti, vaan kehittämismenoja voidaan aktivoida vain toteutuneiden menojen verran. Aktivoitavien kehittämismenojen tulee perustua kirjanpitoon ja viime kädessä liiketapahtuman vahvistavaan menotositteeseen.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, ettei tilintarkastajan työpapereista ilmene, miten yhtiön kehittämismenojen aktivointiperustetta tai yhtiön mahdollisuuksia saattaa kehittämistyö loppuun on arvioitu. Työpapereista ei myöskään ilmene, miten Suoniemi on tarkastanut, että kehittämismenot on aktivoitu taseeseen oikean suuruusina. Tilintarkastusdokumentaation perusteella ei ole mahdollista arvioida Suoniemen suorittamia tilintarkastustoimenpiteitä, hankkimaa evidenssiä tai johtopäätöksiä kehittämismenojen aktivointiin liittyen. Dokumentaation perusteella ei ole mahdollista todentaa, miten Suoniemi on arvioinut yhtiön johdon tekemiä laskelmia ja niiden perusteita.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Suoniemen olisi tullut hankkia ja dokumentoida riittävä määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä yhtiön kehittämismenojen aktivointiin liittyen. Dokumentointia koskevien puutteiden vuoksi ei voida pitää selvitettyinä, että Suoniemi olisi arvioinut ammattieettisten periaatteiden mukaisesti kehittämismenojen aktivointien edellytyksiä tilintarkastuskohteessa.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Suoniemi on toiminut yhtiön tilintarkastuksessa huolimattomasti. Näin ollen Suoniemen on katsottava menettelleen tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n tarkoittamalla tavalla tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti.

### **Seuraamuksista päätettäessä huomioon otettavat seikat**

Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan huomautus on riittävä seuraamus, jos moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen. Tilintarkastuslautakunta on ottanut huomioon seuraamuksesta päättäessään tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaiset seikat.

Suoniemen virheellinen menettely liittyy tilinpäätöksen taseen luotettavuuteen tilanteessa, joissa yhtiön velkojien asema on uhattuna, sekä tilintarkastustyön dokumentaation puutteisiin. Dokumentaatiopuutteiden vuoksi ei ole mahdollista todentaa suoritettuja tilintarkastustoimenpiteitä ja hankittua evidenssiä. Havaitut puutteet ovat koskeneet toiminnan jatkuvuutta ja sellaisia tilinpäätöseriä, jotka ovat olleet arvionvaraisia tai joiden kirjaamisessa on tullut noudattaa tavanomaista huolellisempaa menettelyä. Tilintarkastusdokumentaatiota on pidettävä siinä määrin puutteellisena, ettei huomautus ole riittävä seuraamus. Tilintarkastuslautakunta antaa Suoniemelle asiassa varoituksen.

### **Sovelletut säännökset**

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 3 luku 1 § ja 5 §, 4 luku 1 § ja 3 §, 7 luku 2 § ja 5 §, 10 luku 1 § sekä 11 luku 1 §

Kirjanpitolaki (1336/1997) 5 luku 8 § ja 18 §

### **Valitusoikeus**

Asianosaisella on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto oikeuteen.

### **Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet**

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Mari Arala, Antti Fredriksson, Lasse Niemi, Pasi Päällysaho, Riikka Rannikko, Tiina Toivonen, Eljas Vesterbacka

### **PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastuslautakunta  
Pekka Pajamo  
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Wille Korhonen  
Esittelijä  
Tilintarkastusvalvonta  
tilintarkastusvalvonta@prh.fi