



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

KHT Helena Sinisalon toiminta Agromaster Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 27.8.2024

Päätöksen diaarinumero: PRH/1117/10000/2024

Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuosina 2023–2024 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu KHT Helena Sinisalon (jatkossa myös ”tilintarkastaja”) toimintaan liittyviä puutteita Agromaster Oy:n (jatkossa myös ”yhtiö”) tilikauden 1.1.2022–31.12.2022 tilintarkastuksessa. Sinisalo on ensin antanut tilintarkastuksesta 30.6.2023 päivätyn vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen ja sen jälkeen uuden, korjatun tilintarkastuskertomuksen päivämäärällä 29.8.2023.

Kuuleminen

Sinisalolle on hallintolain (434/2003) 34 §:n mukaisesti varattu tilaisuus tulla kuulluksi tutkinta-asiassa. Sinisalo on päivämäärällä 6.6.2024 antanut asian johdosta kirjallisen lausuman.

Sinisalo on lausumassaan kertonut, että hän on havainnut kirjanpitäjältä tekemättä jääneen sivuliikkeen liikevaihtoluvun eliminoinnin pian 30.6.2023 antamansa vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen jälkeen. Virhe tilinpäätöksessä korjattiin välittömästi ja uusi tilintarkastuskertomus, jossa on lisätieto korvaavan tilintarkastuskertomuksen antamisesta, annettiin 29.8.2023. Virhe on korjattu kahden kuukauden sisällä sen havaitsemisesta. Sinisalon mukaan asiassa on merkityksellistä myös se, että tarkastustoimeksiantona on ollut pieni, omistajavetoinen yhtiö, jonka liiketoiminta on ollut erittäin hyvin kontrolloitua. Sinisalo kertoo tilintarkastuskansion sulkemiseen liittyen, että dokumentaatioon lisätyt asiakirjat ovat pääosin sellaisia, jotka on lisätty 60 vuorokauden sisällä kertomuksen antamisesta. Yksi lisätty asiakirja, joka oli tarkoitettu laaduntarkastajalle selvennykseksi, oli lisätty myöhemmin kuin 60 vuorokauden sisällä kertomuksen antamisesta. Sinisalo on selvityksessään myös kertonut tarkemmin suorittamastaan tilintarkastuksesta.

Sinisaloa on lisäksi kuultu laaduntarkastuksen suorittamisen yhteydessä. Tilintarkastuslautakunta on ottanut nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsittelyssä huomioon Sinisalon aikaisemmin tilintarkastusvalvonnalle esittämät seikat.

Muu aineisto

Tilintarkastuslautakunnalla on ollut käytettävissään tilintarkastusvalvonnan suorittamassa laaduntarkastuksessa käytetty aineisto keskeisiltä osin.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT Helena Sinisalolle varoituksen.

Perustelut

Tilintarkastaja on toiminnassaan velvollinen noudattamaan tilintarkastuslain (1141/2015, jatkossa myös ”TTL”) ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3). 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. Kansainvälisten tilintarkastusstandardien sisältämien



keskeisten periaatteiden noudattamista pidetään vakiintuneesti osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa.

Tilintarkastuslain 4 luvun 10 §:n mukaan tilintarkastajan tulee koota tehtävää koskevat merkitykselliset tiedot ja asiakirjat tilintarkastuskansioon, joka on suljettava viimeistään 60 vuorokauden kuluttua tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamisesta.

Tilintarkastuslautakunnan arvio tilintarkastajan toiminnasta

Tilintarkastuksessa havaitut puutteet

Tilintarkastaja on 30.6.2023 antanut tilikaudelta 1.1.–31.12.2022 vakiomuotoisen lausunnon sisältävän tilintarkastuskertomuksen. Tilinpäätökseen on sisältynyt tilintarkastajan asettaman olennaisuusrajan ylittävä virheellisyys. Tilintarkastaja on antanut korjatusta tilinpäätöksestä uuden tilintarkastuskertomuksen 29.8.2023. Tilintarkastuskansioon on lisätty alkuperäisen tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen päivättyjä asiakirjoja.

Tilinpäätöksen 31.12.2022 mukaan yhtiön taseen loppusumma on 5,2 miljoonaa euroa, liikevaihto on 7,7 miljoonaa euroa ja yhtiön palveluksessa oli keskimäärin 15 henkilöä tilikauden aikana.

Yhtiön tilikauden 1.1.2022–31.12.2022 tilintarkastuksessa on havaittu olennaisia puutteita tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa, jotka liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen seuraavissa osa-alueissa:

- aloitus- ja suunnittelutoimenpiteiden suorittamisessa
 - o tilintarkastussuunnitelman laadinnassa
 - o olennaisuuden määrittämisessä
- liikevaihdon tarkastamisessa
- vaihto-omaisuuden tarkastamisessa
- myyntisaamisten tarkastamisessa
- pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastamisessa
- päättämisvaiheen toimenpiteiden suorittamisessa
 - o analyttisten toimenpiteiden suorittamisessa
 - o havaittujen virheellisyyksien kokoamisessa
- tilinpäätöksen täsmäyttämässä sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon, tilinpäätöksen täydellisuuden ja vertailutietojen tarkastamisessa.

Tilintarkastuksessa havaittujen puutteiden arviointi

Tilintarkastajan antamassa 30.6.2023 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessa on annettu selvästi virheellinen lausunto. Tilintarkastaja on antanut vakiomuotoisen lausunnon sisältävän tilintarkastuskertomuksen tilanteesta, jossa tilinpäätös, josta tilintarkastuskertomus on annettu, sisälsi olennaisen (762 tuhatta euroa) virheellisyyden liikevaihdossa ja ostoissa. Virheellisyys johtui yhtiön sivuliikkeestä, jonka liikevaihtoa ja ostoja ei ollut eliminoitu, kun sivuliikkeen luvut yhdistettiin pääyhtiön lukuihin. Tilintarkastaja on ollut tietoinen sivuliikkeen olemassaolosta, ja siten tilintarkastajan olisi tullut arvioida sivuliikkeen vaikutusta tilintarkastukseen ja tarvittaviin tarkastustoimenpiteisiin.

Tilintarkastajalla on ollut käytettävissä sivuliikkeen tuloslaskelma ja tase sekä tilintarkastuskertomus. Tilintarkastaja on ollut tietoinen sivuliikkeen lukujen olennaisuudesta. Sivuliikkeen lukujen yhdisteleminen on aiheuttanut olennaisen virheellisyyden riskin tarkastettavan yhtiön liikevaihtoon. Tilintarkastaja ei ole arvioinut tarvetta suunnitella ja suorittaa toimenpiteitä sivuliikkeestä johtuvien eliminointien tarkastukseen.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa liikevaihdon tapahtumisen ja oikeellisuuden tarkastaminen. Liikevaihto (7,7 miljoonaa euroa) on olennainen erä tilinpäätöksessä. Tilintarkastaja ei ole kohdentanut todennettavia tarkastustoimia tilikauden aikaiseen liikevaihtoon.



Tilintarkastusdokumentaation mukaan tilintarkastaja on tarkastanut liikevaihdon tapahtumista ja oikeellisuutta tarkastamalla myyntitapahtumia pääkirjan perusteella ja haastattelemalla yhtiön myynnistä vastaavaa henkilöä. Tilintarkastaja on dokumentaatioissaan kuvannut yhtiön myyntiprosessia. Tilintarkastaja ei ole yksilöinyt tarkastamiaan tositteita eikä dokumentaatiosta myöskään ilmene, että tilintarkastaja olisi varmentanut myynnin tapahtumista ja oikeellisuutta yhtiön ulkopuolisiin dokumentteihin. Tilintarkastaja ei ole tarkastanut liikevaihtoon kirjattujen tapahtumien suorituksia tiliotteelta tai liikevaihtoon liittyviä myyntisopimuksia.

Tilintarkastaja ei ole hankkinut riittävästi tilintarkastusevidenssiä vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja arvostuksesta. Vaihto-omaisuus (1,4 miljoonaa euroa) on olennainen erä tilinpäätöksessä ja se on noin 25,1 prosenttia taseen loppusummasta. Tilintarkastajan suorittamat tarkastustoimenpiteet eivät ole kaikilta osin todennettavissa tilintarkastuskansiossa. Tilintarkastaja ei ole osallistunut inventointiin eikä tilintarkastaja ole yksilöinyt tarkkaa inventointipäivää. Tilintarkastuskansiossa ei myöskään ilmene, miten tilintarkastaja on huomionnut tarkastuksessaan inventointihetken ja tilinpäätöshetken väliset muutokset. Tilintarkastaja on dokumentoinut täsmäyttäneensä inventointilistaukset tilinpäätökseen ja käyneensä läpi inventaariin merkittyjen tuotteiden määriä. Listauksella esitetyt tiedot eivät kuitenkaan ole johdettavissa dokumentaation perusteella tilintarkastuskansioon liitettyyn vaihto-omaisuuslistaukseen 31.12.2022. Tilintarkastajan suorittamaa olemassaolon ja arvostuksen tarkastusta ei ole dokumentoitu siten, että tarkastustoimenpiteet ja niillä hankittu tilintarkastusevidenssi olisivat kaikilta osin todennettavissa.

Tilintarkastaja ei ole suorittanut todennettavia tarkastustoimenpiteitä myyntisaamisten olemassaoloon ja arvostukseen. Myyntisaamiset (1,4 miljoonaa euroa) on olennainen erä tilinpäätöksessä ja noin 24,7 prosenttia taseen loppusummasta. Tilintarkastusdokumentaatiota ei ole laadittu siten, että siitä saisi käsityksen:

- suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta
- suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä
- tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista ja niitä koskevista johtopäätöksistä.

Tilintarkastaja ei ole riittävästi yksilöinyt tarkastamiaan pääkirjanpitovientejä ja muita oikaisuja. Tilintarkastuskansioon sisältyvän tilintarkastusdokumentaation perusteella ei pysty muodostamaan käsitystä siitä, mitkä pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut tilintarkastaja on tarkastanut perusteisiin asti. Tilintarkastusdokumentaatio on puutteellista siltä osin kuin siitä ei ilmene:

- mitä tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on kohdistanut pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen tarkastamiseen
- mitkä pääkirjanpitoviennit ja muut oikaisut hän on tarkastanut
- onko tilintarkastaja tarkastanut pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen täydellisyyden
- keneltä ja milloin on tiedusteltu pääkirjanpitovientien ja muiden oikaisujen käsittelyyn mahdollisesti liittyvästä epäasianmukaisesta tai epätavallisesta toiminnasta.

Tilintarkastuksessa on lisäksi havaittu puutteita tilintarkastussuunnitelman laatimisessa, olennaisuuden määrittämisessä, analyttisten toimenpiteiden suorittamisessa, tilintarkastuksen aikana havaittujen virheellisyksien toteamisen dokumentoinnissa, tilinpäätöksen täsmäyttämisessä sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon ja vertailutietojen tarkastamisessa, sekä tilinpäätöksen täydellisyyden tarkastamisessa.

Tilintarkastuskansioon sisältyy useampia dokumentteja, jotka on päivätty alkuperäisen, 30.6.2023 päivätyn tilintarkastuskertomuksen jälkeen. Tilintarkastuskansiossa ei pääosin ilmene, milloin uusi tilintarkastusdokumentaatio on laadittu ja mikä osuus dokumentaatiosta on laadittu alkuperäisen tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen. Tilintarkastuskansio sisältää muun muassa seuraavat



alkuperäisen tilintarkastuskertomuksen jälkeen hankitut dokumentit, joiden lisäämisen syitä tilintarkastaja ei ole dokumentoinut tilintarkastuskansioon:

- riippumattomuusvahvistus, joka on päivätty 30.8.2023
- kaupparekisteriote, jonka luontiajankohta on 29.8.2023
- yhtiöjärjestys, jonka hakuajankohta on 18.8.2023
- Suomen Asiakastiedon raportti, jonka tulostusajankohta on 18.8.2023
- tulorekisteriraportti, joka on tulostettu 22.8.2023
- tilierittely tileistä 7510 ja 8310, jotka on hankittu 31.8.2023
- varastokirjanpidon tuoterakennelistaus, joka on päivätty 30.8.2023.

Yhteenveto

Tilintarkastajan tilintarkastusvalvonnalle esittämässä tarkastusdokumentaatioissa nyt kyseessä olevassa tarkastustehtävässä on merkittäviä puutteita eikä se täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Lisäksi tilintarkastaja on antanut vakimuotoisen lausunnon sisältävän tilintarkastuskertomuksen tilanteessa, jossa tilinpäätös on sisältänyt olennaisen virheellisuuden. Myös tilintarkastajan menettelyssä riittävän tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisessa on ollut puutteita. Tilintarkastuskansion sulkemisen osalta on kyse lyhyestä määräajan ylityksestä, mitä on pidettävä vähäisenä puutteena.

Tilintarkastajan suorittamassa tilintarkastuksessa havaitut puutteet merkitsevät poikkeamista hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista (TTL 4:3).

Seuraamuksen määräämisessä 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. Lain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastuskertomukseen sisältyvää virhettä on arvioitava ankarasti. Myöskään tilintarkastusevidenssin hankkimista ja dokumentointia koskevia puutteita ei ole pidettävä vähäisinä. Huomautus ei siten ole riittävä seuraamus Sinisaloon menettelystä. Tilintarkastuslautakunta antaa KHT Helena Sinisalolle varoituksen.

Sovelletut säännökset

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

Valitusoikeus

Asianosaisella on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Ari Ahti, Mari Arala, Antti Fredrikson, Lasse Niemi, Riikka Rannikka ja Anders Tallberg

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Pajamo

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Wille Korhonen

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta

Liite

Valitusosoitus