



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

KHT A:n toiminta Mainos Oy:n tilintarkastuksessa tilikausilta 1.1. – 31.12.2022 ja 1.1. – 31.12.2023

Tilintarkastuslautakunnan päätös 1/2025

Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta oli vastaanottanut ilmoituksen, jossa kiinnitettiin huomiota KHT A:n suorittamaan tilintarkastukseen Mainos Oy:ssä tilikaudelta 1.1. – 31.12.2022. Ilmoittaja moittii sitä, että A oli antanut vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen, vaikka Mainos Oy:n taseeseen sisältyy yli puolen miljoonan euron kirjanpitoarvosta lainasaamisia Dot Oy:ltä, jonka oma pääoma oli negatiivinen. Ilmoittaja epäili, että saaminen oli yliarvostettu taseessa. Lisäksi ilmoittaja huomautti, että jakokelpoisten varojen laskelmassa ei oltu vähennetty kehittämismenoja. PRH:n tilintarkastusvalvonta yhdisti tutkinta-asiaan samojen seikkojen arvioinnin tilikauden 1.1. – 31.12.2023 tilintarkastuksessa.

Tilintarkastajan selvitys

A on antanut selvityksen PRH:n tilintarkastusvalvonnan pyynnöstä. A on kertonut suorittamastaan tilintarkastuksesta seuraavan.

Taustatietoa Mainos Oy:n ja Dot Oy:n tilanteesta

Mainos Oy on tarjonnut asiakkailleen mainoskampanjoita tarjoamalla siihen tilaa ulkojulistaiden muodossa ja elektronisilla mainostauluilla. Yhtiö on toiminut alalla kohtalaisen pitkään. Tällä hetkellä Mainos Oy:n liiketoiminta on myyty toiselle, suuremmalle yhtiölle, mutta ilman Dot Oy:n omistusta. Mainos Oy on luonut tarjoamiensa kampanjoiden myynnin tueksi erityisen mainostilan nettikaupan samaan aikaan kun sillä on ollut palkkalistoilla myös myyntimiehiä.

Dot Oy on puolestaan asentanut ympäri maata ostoskeskuksiin mainostilaa sisältäviä roska-astioita, joiden avulla se voi toteuttaa mainoskampanjoita. Tällä hetkellä yrityksellä on omien sanojensa mukaan 1000 mainospaikkaa 40 kohteessa eri puolilla Suomea. Kokeilussa on ollut myös elektronisia versioita roska-astioiden mainospaikoista, joilla voidaan säästää henkilöstökuluista. Toiminta on aloitettu vuonna 2013 ja osakkeiden ostohetkeen asti vuoteen 2021 toiminta on ollut tappiollista ja yhtiö on velkaantunut omistajilleen. Yrityksen mainospohjia on kuitenkin saatu hyvin levitettyä.

Tämän mahdollisuuden vuoksi Mainos Oy on hankkinut vuonna 2021 viimeisen erän Dot Oy:n osakkeita niin, että se omisti niistä 100 %. Tämä loi konsernisuhteen, jossa periaatteessa Mainos Oy:n laina Dot Oy:lle on konsernin puitteissa laina sille itselleen, vaikka erillisyyhtiöiden on tietenkin huolehdittava omasta taloudellisesta tilanteestaan. Konsernisuhteessa Mainos Oy:llä on myös ollut mahdollisuus tukea Dot Oy:n liiketoimintaa muun muassa konsernituella ehtojen täytyessä. Yritysten taloudelliset päättäjät ovat luonnollisesti yhtäläiset.

A on katsonut Mainos Oy:n lukuja pääosin niin, että toiminnan jatkuvuuden ja maksukyvyn kannalta tarkasteltava yksikkö on ennen kaikkea konsernikokonaisuus erityisesti siksi, että yritykset ovat liiketoiminnallisesti integroituneet yhteen. Dot Oy:n hallituksen jäsenillä on osakeyhtiölain mukainen velvollisuus huolehtia yhtiön kannattavuudesta ja maksukyvystä solmimalla sopimuksia, joilla tämä on mahdollista tai tavoittelemalla konsernin puitteissa taloudellisia toimenpiteitä, joilla tämä taataan.

Annettu tilinpäätösinformaatio

A on todennut, että tilikauden 2022 lopussa Mainos Oy:n taseessa oli suurena summana Dot Oy:n osakkeiden arvo (110 002, 00 €) ja lainasaaminen (538 749, 34 €). Luvut on selvästi esitetty tilinpäätöksessä. Mainos Oy:n tilinpäätöksestä 31.12.2022 käy ilmi:

- ainoan tytäryhtiön osakkeiden tasearvo
- tytäryhtiölle myönnetyn lainan määrä ja ehdot
- tytäryhtiön oman pääoman arvo ja tilikauden tulos edellisessä tilinpäätöksestä 2022

Tilinpäätöksestä 31.12.2022 lukija saa viimeisimmät tiedot Dot Oy:n taloudellisesta tilanteesta sekä oman pääoman että kannattavuuden osalta ja myös Mainos Oy:n sijoituksista tähän tytäryritykseen. Tältä osin lukija voi tehdä tilinpäätöksen perusteella johtopäätöksen tämän tytäryrityksen arvosta Mainos Oy:lle.

Koska tieto Dot Oy:n huonosta taloudellisesta tilanteesta on esitetty selvästi tilinpäätöksessä, A ei ole halunnut nostaa sitä erikseen esille tilintarkastuskertomuksessa. Mainos Oy:n kannalta ei ole laillista tai muuta estettä omistaa tappiollista tai oman pääomansa menettänyttä yhtiötä. A ei ole katsonut tarpeelliseksi painottaa kertomuksessa yhtiön taloudellisen tilanteen korjaamista, koska yrityksen hallitus on pyrkinyt toimenpiteisiin tilanteen korjaamiseksi.

Mainos Oy:n ja Dot Oy:n suunniteltu liiketoimintamalli ja näkymät vuoden 2022 lopussa verrattuna tytäryrityksen tasearvoihin

Mainos Oy on hankkinut Dot Oy:n osakkeet pääosin sen vuoksi, että näiden yritysten mainospaikat haluttiin yhdistää yhteen kokonaisuuteen ja Mainos Oy:n myyntikoneisto (nettikauppa ja muu myyntiorganisaatio) ryhtyi tilikausilla 2021 ja 2022 täyttämään näitä mainospaikkoja. Uudet mainospaikat tarjosivat Mainos Oy:lle myös uusia mahdollisuuksia tarjota laajempia kampanjamahdollisuuksia ja/tai myydä ristiin erilaisia mainoskampanjoita.

Toisaalta yhdistämällä kaksi saman toimialan yritystä, Dot Oy:n kulut oli mahdollista supistaa minimiin, jopa niin, että Dot Oy tarjoaa ainoastaan mainospohjat ja niistä huolehtimisen, jolloin kaikki muut tarvittavat toiminnot, kuten myynti, taloushallinto ja muu hallinto jne. voitiin toteuttaa Mainos Oy:n henkilökunnalla. Tosin osa myyntimiehistä erikoistui Dot Oy:n liiketoimintaan.

Tilikauden 2022 lopussa yhtiöiden integrointi oli tehty siten, että Dot Oy toteutti Mainos Oy:n puolesta alihankkijana mainoskampanjoita osapuolten sopimalla korvauksella. Tämä oli tilintarkastajan mukaan Dot Oy:n ainoa asiakassopimus. Mainos Oy:n kirjanpidossa tämä alihankinta näkyi suurena kuluna nimikkeellä ”maksetut myyntiprovisiot”.

Uusien mainospaikkojen myötä Dot Oy:stä tuli volyymitasolla keskeinen osa Mainos Oy:n liiketoimintaa. A on kertonut tilikauden 2022 volyymistä ja todennut, että roska-astialiiketoiminta on ollut Mainos Oy:lle kannattavaa. Sijoitukset Dot Oy:öön ovat jo näkyneet Mainos Oy:n kannattavuudessa, eli tehdyillä tytäryhtiösijoituksilla on ollut selvästi strateginen merkitys emoyhtiölle. Näiden sijoitusten arvo ei perustu ainoastaan Dot Oy:n liiketoimintaan.

Karsimalla kuluja ja integroimalla yhtiöt liiketoiminnallisesti yhteen tavoiteltiin huomattavaa kannattavuuden parannusta konsernitasolla. Tämä oli hallituksen tavoite, joka näkyi myös A:lle toimitetuissa myyntiennusteissa, kuten esimerkiksi ennusteessa nettikauppaan liittyvästä liiketoiminnan ja kannattavuuden kehityksestä. Sen mukaan myyntiluvuissa tapahtuu nopeaa kasvua ja vielä sitäkin suurempaa kannattavuuden kasvua. Viiden vuoden kuluessa päästäisiin lukuihin, joilla voidaan helposti kattaa Mainos Oy:n taseessa esitettyjen osakkeiden ja lainasaamisen arvo.

Vaikka ennusteisiin pitää suhtautua epäilyksellä, huomioiden yhtiöiden toteuttamien mainoskampanjoiden arvo, kehitystavoitteet ja myös alan teknologinen kehitys työtä säästävien elektronisten mainospaikkojen muodossa, konsernin parantuva kannattava liiketoiminta oli A:n mielestä mahdollista normaalin liiketoimintariskin puitteissa. Periaatteessa toimialalla on A:n mielestä mahdollista toimia hyvin kannattavasti.

Tilikauden 2022 lopussa myös Dot Oy:n liiketoiminnan näkymät näyttivät hyviltä. Tätä kuvastaa toimitusjohtajan sähköpostiviesti keväältä 2023. A on katsonut, että tehty vuositul sarvio on hyvä vastine

Mainos Oy:n taseessa oleville tasearvoille ja mahdollistaneen myös lainanmaksun. Mainos on Dot Oy:n pääasiallinen velkoja. Kannattava toiminta perustuu myös onnistuneeseen saneeraukseen.

Toinen asia, johon lopullinen Dot Oy:n tulos perustuu, on se, kuinka kannattavan korvauksen yhtiöiden hallitukset ovat sopineet Dot Oy:n harjoittamalle liiketoiminnalle tai millaisia konsernitoimia ne käyttävät yhtiön kannattavuuden ja maksukykyisyyden ylläpitämisessä. Oletus oli, että osakeyhtiölain määräyksiä noudatetaan.

Arvioitaessa tytäryrityksen, Dot Oy:n, osakkeiden ja lainasaamisen arvoa on A:n mielestä huomioitava paitsi tytäryrityksen oman pääoman arvo, myös tulo-odotukset tulevasta liiketoiminnasta. Tässä tapauksessa merkitystä on koko konsernin tulo-odotuksilla ja sillä, onko Dot Oy:n hallitus laatinut kohtuullisia sopimuksia Mainos Oy:n kanssa tai toiminut muulla tavoin, jotta yhtiön kannattavuus ja lainanmaksukyky taataan.

Yhteenvedon A on todennut, että Mainos Oy oli edellisenä vuonna hankkinut viimeiset Dot Oy:n osakkeista ja integroinut yhtiön osaksi liiketoimintaansa. Tämän katsottiin tarjoavan suuria mahdollisuuksia uusien mainospaikkojen vuoksi ja myös sen vuoksi, että kahden yhtiön kuluja voitiin saneerata. Tilintarkastusta tehdessä A on saanut optimistisia ennusteita tulevaisuudesta ja reaaliaikaisia hyviä tietoja siitä, kuinka Dot Oy kasvatti liikevaihtoaan. A:n oletus oli, että Dot Oy:n osuus liikevoitosta on sellainen, että se pystyy huolehtimaan velvoitteistaan.

A on tyytynyt siihen, että tilinpäätöksessä esitetään tiedot tytäryhtiösijoituksen arvosta ja tytäryrityksen taloudellisesta tilanteesta. Hän ei ole kertonut julkisesti tilintarkastuskertomuksessa, että Dot Oy:n liiketoiminta ei vastaa Mainos Oy:n esitettyjä tasearvoja tai että Dot Oy ei saa ennustetusta kasvavasta kannattavuudesta kohtuullista osuutta. Tästä ei keväällä 2023 ollut merkkejä.

A on tulkinut suuren osan tytäryritykseen tehdyistä sijoituksista Mainos Oy:n strategiseksi sijoitukseksi. Ne näkyvät laajentuneena myyntipohjana sekä esimerkiksi kyseisen mainosmyynnin tuottojen ja kulujen välisenä erotuksena Mainos Oy:n kirjanpidossa. Konserniyrityksillä on myös keskenään mahdollisuuksia korjata keskinäisiä lukujaan säätämällä keskinäisiä sopimuksia tai konserniavun puitteissa. Tässä mielessä tytäryhtiön osakkeiden ja lainasaamisen yliarvostus on tässä tilanteessa vaikea määrittää, koska emoyritys voi säätää tytäryhtiönsä tasetilannetta ja toisaalta emoyritys on tytäryrityksestä liiketoiminnassaan riippuvainen. Mainittujen syiden vuoksi Mainos Oy:n hallitus on tehnyt kyseiset sijoitukset Dot Oy:öön. A:n käsityksen mukaan suunnitelmat eivät reilussa vuodessa muuttuneet. Valtaosa sijoituksesta on lainasaamista, jolla ei ole maksuaikataulua. Erityisesti tämän erän alaskirjauksen perusteena oleva lopullisuus on A:n mielestä vaikea todistaa, kun takaisinmaksulle ei ole ajallisia rajoituksia.

Koska toimintaan liittyi selvästi epävarmuuksia, A on pyytänyt asiakkaalta going concern – vahvistuksen siitä, että yhtiön liiketoiminta jatkuu vielä seuraavan vuoden.

Kehittämismenot ja laskelma oman pääoman jakokelpoisuudesta

A on kommentoinut sitä, ettei tilinpäätöksessä esitettyjä kehittämismenoja ole eliminoitu jakokelpoisen oman pääoman laskelmassa. A on katsonut, että kehittämismenot ovat sama asia kuin Mainos Oy:n nettikauppa, joka on ollut tilikaudella 2022 asiakkaiden käytössä, mutta jota tilikaudella on yhä kehitetty. Mainos Oy:n tilinpäätöksessä nettikauppa on mainittu, mutta ei suoraan yhdistettynä kehittämismenoihin. Koska nettikauppa on ollut tilikaudella 2022 osa Mainos Oy:n aktiivista liiketoimintaa, A on päätenyt siihen, että summaa ei tilinpäätöksessä vähennetä esitetystä jakokelpoisesta omasta pääomasta. Nettikaupan kulut on kirjattu alun perin oikein kehittämismenojen tilille, mutta kirjatut kulut olisi voinut esittää toisella aineettoman omaisuuden tilillä siinä vaiheessa, kun kauppa on otettu tuotannolliseen käyttöön. Ohjelmistoa on siis yhä aktiivisesti muokattu.

A:n lisäselvitys

PRH:n tilintarkastusvalvonta on pyytänyt A:lta lisäselvitykseksi tietoja lainsaamisten esittämisestä Mainos Oy:n tilinpäätöksissä 31.12.2022 ja 31.12.2023 sekä tietoja A:n antamista mahdollista muista tilintarkastukseen liittyvistä raporteista Mainos Oy:lle. A on vastannut PRH:n tilintarkastusvalvonnan esittämään lisätietopyyntöön toimittamallaan lisäselvityksillä.

A on kommentoinut tilinpäätöksen 31.12.2022 saatavista annettuja tietoja. Tilinpäätöksessä 2022 esitetyt tiedot saatavat, joita on osakaslaina 1 000 € ja Dot Oy:n lainasaaminen 538 749,34 €, vastaavat tehtyjä sijoituksia. Ehdot on esitetty tilinpäätöksessä. A on katsonut, että tuhannen euron osakaslaina suhteessa tilintarkastuksessa määriteltyyn olennaisuusrajaan (12 000 €) on epäolennainen. Osakaslaina on maksettu yritykselle takaisin tilikauden 2023 aikana.

A on todennut, ettei hän ole antanut asiakkaalle erityisiä tilintarkastuspöytäkirjoja, mutta hän on käynyt kirjeenvaihtoa yrityksen toimitusjohtajan kanssa. Matilainen on liittänyt lisäselvitykseensä kolmelta vuodelta sähköposteja, joissa käy ilmi käyty keskustelu olennaisilta osin. Keskeisiä aiheita ovat olleet Dot Oy:n liiketoiminnan tuleva kehitys ja Mainos Oy:n rahoituskeinot. A on liittänyt lisäselvitykseensä aikaisemmin mainitsemansa going concern – vahvistuksen. A pyytää vahvistuksen tapauksissa, joissa toimintaan liittyy selvä riski. A on kertonut taustaa Mainos Oy:n tekemille riskisijoituksille. Hän on kertonut tiivistettynä argumenttinsa sille, ettei hän ole pitänyt Dot Oy:n arvoa liian korkeana Mainos Oy:n tilinpäätöksessä 31.12.2022 ja 31.12.2023.

A:n mielestä Mainos Oy:n lainasaamisen alaskirjauksen vaatiminen olisi ollut ennen aikaista. Mukautettu tilintarkastuskertomus käytännössä tarkoittaa julkista epäluottamuslausetta projektille, jossa yritys neuvottelee loppuasiakkaiden ja kauppakeskusten kanssa uudesta konseptista. A on tyytynyt siihen, että tilinpäätöksessä esitetään tiedot Dot Oy:n tilanteesta. A on pyytänyt, että ulkopuoliselle lukijalle on tilinpäätöksissä annettu tieto Dot Oy:n osakkeiden ja lainasaamisen arvosta ja tiedot Dot Oy:n tilikauden tuloksesta ja oman pääoman arvosta. Tältä osin lukijalle pitäisi syntyä oikea kuva tämän tytäryrityksen tilanteesta.

Tilintarkastaja ei pysty ennustamaan tällaisen riskihankkeen tulevaisuutta, vaan hänen on suhteutettava annettuja ennusteita toteutuneeseen tulokseen ja tehtävä tämän perusteella näkemyksensä alaskirjausten tarpeesta. Tässä tapauksessa asian arviointia on yhä vaikeuttanut yrityksen integrointi Mainos Oy:n liiketoimintakokonaisuuteen, joka on tarkoittanut sitä, että tytäryrityksen liiketoiminnan kate on näkynyt myös emoyhtiön tuloslaskelmassa ja sitä, että emoyritys voi antaa tytäryritykselle muun muassa konserniapua.

A:n mielestä tilikausien 2022 ja 2023 kehitys ei ole vielä kertonut, että pääosin vuoden 2021 lopussa ja tilikauden 2022 aikana tehdyt sijoitukset olisivat tilikausien 2022 tai 2023 lopussa yliarvossa, mikäli mainoskampanjoiden myynnissä onnistutaan ja jos yritys pystyy suunnitelmien mukaan hankkimaan uutta mainosteknologiaa. Toiminta on onnistuessaan hyvin katteellista ja yrityksellä on A:n mielestä edellytyksiä onnistua tässä hankkeessa. Kun kehitysvaiheesta on siirrytty eteenpäin, on tilannetta arvioitava uudelleen.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa A:lle varoituksen.

Perustelut

1. Tapahtumien kulku

A on toiminut Mainos Oy:n tilintarkastajana tilikaudella 1.1. – 31.12.2022 ja 1.1. 31.12.2023. A on antanut tilikauden 1.1. – 31.12.2022 tilintarkastuksesta 18.4.2023 päivätyn tilintarkastuskertomuksen. Hän on antanut tilikauden 1.1. – 31.12.2023 tilintarkastuksesta 11.3.2024 päivätyn tilintarkastuskertomuksen. Molemmat tilintarkastuskertomukset ovat vakiomuotoisia. Vakiomuotoisten tilintarkastuskertomusten lausunnon mukaan tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset.

Mainos Oy:n taseessa 31.12.2022 on 539 749,34 euroa ja 31.12.2023 taseessa 538 749,34 euroa lainasaamisia. Tilinpäätöksissä 31.12.2022 ja 31.12.2023 jakokelpoisten varojen laskelmassa ei ole vähennetty kehittämismenoja.

2. Sovellettavat oikeusohjeet

2.1 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslain (1141/2015, TTL) 7 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastusvalvonta valvoo, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti.

Tilintarkastuksen suorittamisesta ja tilintarkastuskertomuksen antamisesta säädetään tilintarkastuslain 3 luvussa. Jos tilintarkastaja toteaa, että tilinpäätöksestä puuttuu jokin tieto ja tämä puute on tilintarkastajan arvion mukaan olennainen, hänen tulee mukauttaa tilinpäätöksestä antamaansa lausuntoa (TTL 3:5). Tilintarkastuskertomuksessa on annettava lausunto siitä: 1) antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; 2) täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset; 3) onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti; 4) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia.

Tilintarkastajan lausunto on vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa (TTL 3:5.3).

2.2 Hyvä tilintarkastustapa ja ammattieettiset periaatteet

Suorittaessaan tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n mukaista tilintarkastusta tilintarkastajan on toimittava hyvän tilintarkastustavan mukaan (TTL 4:3). Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu velvollisuus noudattaa kansainvälisten tilintarkastusstandardien pääperiaatteita. 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.

Harkitessaan tilintarkastuskertomuksen lausuntoja 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. Tilintarkastusvalvonnan arvio A:n toiminnasta

3.1 Mainos Oy:n taseeseen sisältyy noin puolen miljoonan euron kirjanpitoarvosta lainasaamisia

A:n tehtävänä on ollut tarkastaa, että Mainos Oy:n tilinpäätös täyttää lakisääteiset vaatimukset. Tähän kuuluu, että Mainos Oy noudattaa tilinpäätöksessään varovaisuuden periaatetta (KPL 3.3). A on ollut velvollinen tarkastamaan, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että lainasaamiset, kuten muutkin taseen vastaavaa-erät ovat arvostuskysymyksiä, joiden tekemistä yhtiön johto vastaa. KPL:n mukaan saamiset merkitään nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon (KPL 5:2). Mainos Oy:n tilinpäätöksestä ja A:n antamasta selvityksestä ilmenee, että Dot Oy:n toiminta on ollut tappiollista ja oma pääoma on ollut negatiivinen. Mainos Oy:n tilinpäätöksissä 31.12.2022 ja 31.12.2023 on esitetty tieto Dot Oy:n oman pääoman negatiivisuudesta. Lainan takaisinmaksu Mainos Oy:lle on ollut epävarmaa.

Lainasaamisen määrä on ollut huomattavan suuri, 539 749,34 €, Mainos Oy:n tili päätöksessä 31.12.2022 taseen loppusumman ollessa 1 021 256,35 €. Lainasaamisen määrä taseessa 31.12.2023 on ollut 538 749,34 euroa, taseen loppusumman ollessa 1 112 960,71 euroa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että kyseisissä olosuhteissa A:lla on ollut korostunut velvollisuus tarkastaa tilinpäätöserät ja liitetiedot huolellisesti sekä noudattaa tilintarkastuksessa erityistä ammatillista varovaisuutta. A:lla on ollut erityinen syy dokumentoida tarkastushavaintonsa huolellisesti ja hankkia päätelmiensä tueksi riittävä tarkastusevidenssi. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A ei ole esittänyt riittäviä perusteluja sille, ettei hän ole mukauttanut tilintarkastuskertomuksiaan epävarman lainasaatavan osalta. A:n olisi pitänyt antaa enemmän painoa varovaisuuden periaatteelle ja mukauttaa antamia tilintarkastuskertomuksia sen vuoksi, ettei epävarmaa lainasaatavaa Dot Oy:ltä ollut kirjattu alas. Epävarma lainasaaminen on suuri eikä sen takaisinmaksaminen ole ollut todennäköistä. A:n menettely on ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista.

3.2 Kehittämismenojen käsittely

Kirjanpitolain (1336/1997, KPL) 5 luvun 8 §:n 1 momentin mukaan tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi. Kehittämismenot kirjataan kuluksi, ellei niitä aktivoida kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 2 momentin mukaisesti. KPL 5:8.1:n mukaan kehittämismenoja ei saa aktivoida muina pitkävaikutteisina menoina. Jos kehittämismenoja on aktivoitu, ei aktivoinnista vielä kuluksi kirjaamatonta määrää saa osakeyhtiössä jakaa tilikauden tuloksesta, voittovaroista tai muista jakokelpoisista rahastoista (KPL 5:8.3).

Osakeyhtiölain (624/2006, OYL) 13 luvun 5 §:n mukaan yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat sekä määrä, joka on kehitysmenona merkitty taseeseen kirjanpitolain mukaisesti. Osakeyhtiössä varojen jakaminen perustuu viimeksi vahvistettuun tilinpäätökseen (OYL 13:3). Hyvä kirjanpitotapa edellyttää, että osakeyhtiö laatii jakokelpoisten varojen laskelman.

Mainos Oy:n tilinpäätösten 31.12.2022 ja 31.12.2023 liitetiedoissa on esitetty taseen vastattavia koskevat liitetiedot. Tilikauden 1.1. – 31.12.2022 tilinpäätöksen liitetietojen mukaan Mainos Oy:n jakokelpoiset varat 31.12.2022 olivat 113 230,89 €. Tilikauden 1.1. – 31.12.2023 tilinpäätöksen liitetietojen mukaan Mainos Oy:n tilinpäätöksen 31.12.2023 mukaan jakokelpoiset varat olivat 60 174,70 €.

A:n mukaan tilintarkastuksessa on todettu, että kehittämismenot ovat sama asia kuin Mainos Oy:n nettikauppa, joka on ollut tilikaudella 2022 asiakkaiden käytössä, mutta jota tilikaudella on yhä kehitetty. Mainos Oy:n tilinpäätöksessä 31.12.2022 nettikauppa on mainittu, mutta ei suoraan yhdistettynä kehittämismenoihin. Koska nettikauppa on ollut tilikaudella 2022 osa Mainos Oy:n aktiivista liiketoimintaa, A on virheellisesti päättänyt siihen, että summaa ei tilinpäätöksessä tarvitse vähentää esitetystä jakokelpoisesta omasta pääomasta.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että kehittämismenojen vähentämättä jättäminen jakokelpoisten varojen laskelmasta tilinpäätöksissä 31.12.2022 ja 31.12.2023 on ollut selvästi kirjanpitolain vastainen menettely. Jättämällä raportoimatta virheellisestä tilinpäätöksestä A on menetellyt hyvän tilintarkastustavan ja siten tilintarkastuslain vastaisesti.

3.3 Yhteenveto - tilintarkastuslautakunnan arvio A:n toiminnasta

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että A on menetellyt suorittamassaan Mainos Oy:n tilikausien 1.1.–31.12.2022 ja 1.1. – 31.12.2023 tilintarkastuksessa ja antamissaan tilintarkastuskertomuksissa hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. A:n olisi pitänyt mukauttaa Mainos Oy:n tilikauden 1.1. – 31.12.2022 ja 1.1. – 31.12.2023 tilintarkastuksista antamissaan tilintarkastuskertomuksissa lausuntoaan, koska tilinpäätöksiin sisältyi epävarma lainasaaminen tytäryhtiöltä Dot Oy:ltä. Suhteessa taseen loppusummaan lainasaaminen on olennainen. Jos kyseisen lainasaatavan alaskirjaus olisi tehty oikein hyvän kirjanpitotavan mukaisesti varovaisuuden periaatetta noudattaen, sekä tilinpäätös 31.12.2022 että tilinpäätös 31.12.2023 olisi osoittanut, että taseen mukainen oma pääoma on menetetty. Jos osakeyhtiön hallitus havaitsee, että yhtiön oma pääoma on negatiivinen, hallituksen täytyy tehdä kaupparekisteriin ilmoitus osakepääoman menettämisestä (OYL 20:23.1). Nyt kyseessä olevassa tapauksessa ei ole menetelty näin. A:n olisi pitänyt tuoda oman pääoman menettäminen esiin tilintarkastuskertomuksissaan.

Tilintarkastuslautakunta toteaa lisäksi, että kehittämismenojen vähentämättä jättäminen jakokelpoisten varojen laskelmasta on ollut selvästi kirjanpitolain vastainen menettely.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A on antaessaan 18.4.2023 ja 11.3.2024 päivätyt vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset toiminut hyvän tilintarkastustavan ja siten tilintarkastuslain vastaisesti, joten tilintarkastuslautakunnan on määrättävä hänelle tilintarkastuslain 10:1–3:ssä tarkoitettu seuraamus.

4. 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. A ei ole aikaisemmin saanut tilintarkastuslautakunnalta seuraamuksia.

A:n hyvän tilintarkastustavan vastainen menettely tilintarkastuksessa liittyy hänen antamaansa vakiomuotoiseen tilintarkastuskertomukseen, joka on virheellinen tilinpäätöksessä olevan virheen vuoksi.

Tilintarkastuskertomuksessa olevaan virheeseen tilintarkastuslautakunnan ratkaisukäytännössä on suhtauduttu ankarasti.

Lainasaamisen arvostaminen tilinpäätöksessä on arvionvarainen seikka. Tilinpäätöksen lukija on voinut todeta, että lainasaaminen on tytäryhtiöltä Dot Oy:ltä ja että sen toiminta on ollut tappiollista. Tässä tilanteessa tilintarkastajan olisi tullut erityisesti varmistua tytäryhtiön osakkeiden arvostuksesta sekä dokumentoida nuo varmistustoimet. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että kokonaisuutena arvioiden huomautus ei ole riittävä seuraamus A:n hyvän tilintarkastustavan vastaisesta toiminnasta, vaan hänelle TTL 10:1:n nojalla on annettava varoitus.

Sovelletut säännökset

Perusteluissa mainitut ja tilintarkastuslaki 1 luku 1 §, ja 7 luku 2 ja 3 §

Muutoksenhaku

A:lla on oikeus hakea tähän päätökseen muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.

Päätökseen osallistuneet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Timonen (puheenjohtaja), Ari Ahti (varapuheenjohtaja), Antti Fredriksson, Eeva-Lotta Kivelä, Sari Koivisto, Pasi Päällysaho, Janne Ruohonen, Anders Tallberg ja Tiina Toivonen

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Timonen

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta