

25.10.2018

KHT-tilintarkastaja X

TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN PÄÄTÖS

KHT X:n toiminta A Oy:n tilikauden 1.1.-31.12.2015 tilintarkastuksessa

Asian vireilletulo

Tilintarkastajan työhön kohdistuneessa laaduntarkastuksessa ilmenneiden seikkojen vuoksi PRH:n tilintarkastusvalvonnan laadunvarmistusyksikkö on esittänyt tutkintayksikölle pyynnön tutkia tilintarkastajan toimintaa. Laaduntarkastuksessa tarkastettu toimeksianto koskee A Oy:n (jäljempänä yhtiö) tilinpäätöksen tilintarkastusta 31.12.2015 päättyneeltä tilikaudelta. KHT X on suorittanut tilintarkastuksen tilintarkastusyhteisö B Oy:n nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana.

Tutkintapyynnön mukaan tilintarkastaja on todennut, että yhtiön ei-osakastyöntekijöiden niin sanottujen tulospisteiden tuloksia ei ole kirjattu tilikauden 2014 tapaan palkkavelaksi tilinpäätökseen, vaan niiden verojen jälkeinen tulos on siirtynyt yhtiön omaan pääomaan. Tilintarkastaja on havainnut tilinpäätöksen laadintaperiaatteissa kyseisen edellisestä tilikaudesta poikkeavan muutoksen, jota ei ole kuvattu tilinpäätöksessä. Tilintarkastaja on todennut muuttuneen kirjauskäytännön olevan hyvän kirjanpitotavan vastainen ja on raportoinut asiasta yhtiölle. Samalla hän on kuitenkin ilmoittanut voitonsa hyväksyä jatkossa vaihtoehtoisesti menettelyn, jossa tulevien osakkaiden tulospisteiden tulosten osalta velka esitettäisiin tilinpäätöksessä vastuuna ja muilta osin tulospisteiden tulokset käsiteltäisiin kirjanpidossa palkkavelkana. Tilintarkastaja on raportoinut korjaamattomat virheet. Tilintarkastajan antaman selvityksen mukaan yhtiön hallitus on tehnyt päätöksen olla kirjaamatta tuloksentekijöiden nostamattomia palkkoja palkkavelaksi. Tilintarkastaja on antanut vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

Yhtiön seuraavan tilikauden virallisesta tilinpäätöksestä 31.12.2016 ilmenee vastuita koskeva liitetieto, jonka mukaan omaan pääomaan sisältyy tilinpäätöshetkellä vielä ei-osakkaiden tulospisteiden positiivisia tuloksia yhteensä 64.958,94 €, joiden on määrä siirtyä osakeannissa ko. osakesarjan nettovaroiksi.

Tilintarkastajan selvitys

KHT X on 14.8.2017 ja 18.4.2018 antanut selvitykset toiminnastaan tilintarkastusvalvonnalle. Tilintarkastusvalvonta on kuullut X:ää myös laaduntarkastuksen yhteydessä.

X on todennut, että yhtiö ei ole kirjannut ei-osakkaiden palkkavelkaa tilikauden 2015 tilinpäätöksessä ja että kyseinen menettely on johtanut tilinpäätöksessä olleeseen ei-olennaiseen virheeseen, jolla on vaikutus myös yhtiön verotukseen ja joka mahdollisesti johtaa ei-osakkaiden palkkana ansaitseman tulon verottamiseen toisessa

25.10.2018

muodossa. X on havainnut tilinpäätöksessä kyseisen korjaamattoman virheen, raportoinut siitä johdolle ja suositellut korjaamaan virheen. Koska virhe ei hänen mielestään ole olennainen, hän on tulevien osakkaiden osalta hyväksynyt myös kirjaamattoman palkkavastuun esittämisen tilinpäätöksen liitetiedoissa. X katsoo, että hän ei ole tukenut tai hyväksynyt asiakkaan soveltamaa menettelyä kirjanpito- tai verotuskäsittelyn suhteen raportoidessaan virheestä ja tuodessaan esille vaihtoehtoisen menettelytavan.

X katsoo, että A Oy:n 31.12.2015 päättyneen tilikauden tilintarkastus täyttää hyvän tilintarkastustavan vaatimukset.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT X:lle varoituksen.

Perustelut

Kirjanpitolain (1336/1997) 2 luvun 3 §:n mukaan menon kirjaamisperusteena on suoriteperuste eli tuotannon tekijän vastaanottaminen. Lain 5 luvun 1 §:n mukaan tilikauden tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa. Lain 4 luvun 6 §:n mukaan siirtovelkoja ovat sellaiset suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet menot, joista ei ole suoritettu maksua. Osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 3 §:n mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava kirjanpitolain ja OYL 8 luvun säännösten mukaisesti. Edellä mainittujen säännösten noudattaminen ei ole tahdonvaltaista eikä harkinnanvaraista.

Saadun selvityksen perusteella voidaan todeta, että yhtiössä ei ole kirjattu ei-osakastyöntekijöiden tilikauden 2015 aikana suorittamasta työstä heille syntyneitä nostamattomia 158 768 euron suuruisia palkkasaatavia kuluiksi ja siirtovelkoiksi 31.12.2015 tilinpäätökseen. X on tilintarkastuksen suunnittelun yhteydessä määritellyt olennaisuusrajaksi edellä mainittuun palkkasaatavien määrään verrattuna hieman suuremman määrän.

Saatu selvitys osoittaa myös, että yhtiön 31.12.2015 tilinpäätöksessä on muutettu kirjauskäytäntöä ei-osakastyöntekijöiden tulospisteen tulosten kirjaamisessa edelliseen tilikauteen verrattuna. Kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 2 luvun 2 §:n mukaan tilinpäätöksen liitetietona on esitettävä perustelu, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu sekä muutoksen vaikutukset, ja selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa. Mainittua selvitystä ja perusteluja ei ole liitetietoina esitetty.

Saadun selvityksen perusteella on pääteltävissä, että yhtiön toimiva johto on tietoisesti sivuuttanut edellä mainittujen kirjanpitolain ja -asetuksen säännösten noudattamisen jättämällä kirjaamatta tilinpäätökseen liiketapahtumina ei-osakastyöntekijöiden tilikauden 2015 aikana suorittamasta työstä heille syntyneet palkkasaatavat. Asia on ollut KHT X:n tiedossa ja hän on kommunikoinut siitä johdon kanssa. Nämä seikat huomioon ottaen X:llä olisi ollut perusteita kyseenalaistaa johdon antaman vahvistusilmoituksen luotettavuus, mitä hän ei tilintarkastusdokumentaationsa perusteella kuitenkaan ole tehnyt (ISA 250.21, A17, ISA 240.35-36, A52). Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa tilintarkastus noudattaen ammatillista skeptisyyttä ja tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena tilinpäätös on olennaisesti virheellinen (ISA 200.15, A18-A20). Tilintarkastuslautakunta katsoo, että KHT X:n ammatillinen harkinta ja skeptisyys yhteisöä koskevien

25.10.2018

säännösten noudattamatta jättämisen merkityksen arvioinnissa ja sen vaikutuksessa tilintarkastuskertomukseen on ollut puutteellista.

Saadun selvityksen perusteella on ilmeistä, että X on tilintarkastuksessa tilinpäätöksen virheiden varalta määritettäviä olennaisuusrajoja alun perin suunnitellessaan ja myös toimeksiannon suorittamisen edetessä tarkastellut olennaisuutta yksipuolisesti pelkästään virheiden euromääräisyyttä koskevana. ISA-standardin 320 kappaleen 6. mukaan tilintarkastusta suunniteltaessa määritetty olennaisuus ei kuitenkaan välttämättä ole se rahamäärä, jota pienemmät korjaamattomat virheellisyudet yksin tai yhdessä aina arvioitaisiin epäolennaisiksi. Joihinkin virheellisyyksiin liittyvistä olosuhteista voi johtua, että tilintarkastaja arvioi virheellisyydet olennaisiksi, vaikka ne ovat olennaisuusrajan alapuolella. Tilintarkastaja ottaa korjaamattomien virheellisyyksien suuruuden lisäksi huomioon myös niiden luonteen ja ne nimenomaiset olosuhteet, joissa ne ovat syntyneet, arvioidessaan niiden vaikutusta tilinpäätökseen.

X:n tilintarkastusdokumentaatiosta ei käy ilmi, että hän olisi sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten noudattamista arvioidessaan lainkaan suorittanut yhtiön tilinpäätösmenettelyjen laadullisia puolia koskevaa olennaisuusharkintaa. Yhtiön ylimmän johdon tarkoituksellisen menettelyn vuoksi asia on tilinpäätökseltä vaadittavien oikeiden ja riittävien tietojen kannalta laadullisesti merkittävä (ISA 700.12, 14, A2). Tilinpäätöksessä palkkakirjauksia koskevan virheen suuruusluokka on 11 prosenttia yhtiön tuloksesta ennen veroja ja virhettä on myös tällä perusteella pidettävä merkittävänä, vaikka se on jäänyt juuri tilintarkastajan määrittämän euromääräisen olennaisuusrajan alle. Huolimatta tilinpäätöksen selkeistä laadullisista puutteista ei tilintarkastajan dokumentaatiosta käy ilmi niiden kriittistä tarkastelua. Asiaan vaikuttavana seikkana on otettava huomioon myös se, että valitulla kirjausmenettelyllä saattaa olla sellaisia verovaikutuksia, jotka eivät ole sopusoinnussa tuloverotusta koskevien säännösten tarkoituksen kanssa. Tilintarkastuskertomus on ainoa tilintarkastajan raportti, jossa on mahdollista tuoda ylimmän johdon menettelyjä yhtiön osakkeenomistajien tietoon. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että X ei ole riittävästi ottanut huomioon nyt kyseessä olevien virheiden luonnetta ja syntytapaa, eikä ole myöskään arvioinut ja tarvittaessa tarkistanut asettamaansa olennaisuusrajaa tilintarkastuksen kuluessa (ISA 320.12-13), vaikka näihin toimenpiteisiin olisi ollut perusteita hänen ylimmän johdon kanssa käymiensä keskustelujen jälkeen.

ISA-standardin 450 kappaleen 4. (a) mukaan virheellisyydellä tarkoitetaan eroa tilinpäätöksessä esitetyn erän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitetyn tiedon ja toisaalta sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti kyseisen erän osalta edellytettävän rahamäärän, luokittelun, esittämistavan tai esitettävän tiedon välillä. Virheellisyydet voivat johtua virheestä tai väärinkäytöksestä. ISA-standardin 705 kappaleiden A3. ja A6. mukaan tilinpäätöksen olennaisessa virheellisyydessä voi olla kysymys esimerkiksi valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden soveltamisesta ja siitä, että toimiva johto ei ole soveltanut valittuja tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mukaan lukien tilanteet, joissa toimiva johto ei ole soveltanut valitsemiaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteita johdonmukaisesti eri tilikausilla tai samankaltaisiin liiketoimiin ja tapahtumiin (soveltamisen johdonmukaisuus).

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että yhtiön tilinpäätös ei ole antanut kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n edellyttämää oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, koska ei-osakastyöntekijöiden palkkasaatavat on jätetty

25.10.2018

kirjaamatta eikä kirjanpitoasetuksen 2 luvun 2 §:n edellyttämää liitetietoa tilinpäätöksen esittämistavan muutoksesta ole esitetty. Hyvä tilintarkastustapa olisi edellyttänyt, että KHT X olisi mukauttanut antamaansa tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoa tilinpäätöksestä ja kirjanpidosta puuttuvien ei-osakastyöntekijöille maksettujen palkkojen kirjaamismenettelyä koskevalta osalta siten, että hän olisi antanut varauman sisältävän lausunnon (ISA 250.25, ISA 705 6. (a) ja 7. (a)).

KHT X:n raportointi A Oy:n tilintarkastuskertomuksessa on ollut puutteellista eikä hänen menettelynsä siten vastaa tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:n edellyttämän hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia.

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.

KHT X:n virheellinen menettely tilintarkastuksessa liittyy julkiseksi tulevaan tilintarkastuskertomukseen, mikä voi aiheuttaa haittaa ja mahdollisesti vahinkoa tilinpäätöksen käyttäjille. Asiassa ei ole ilmennyt varoitusta lievempää seuraamusta puoltavia seikkoja eikä tilintarkastajan menettelyn moitittavuutta kokonaisuutena arvioiden voida pitää vähäisenä.

Lainkohdat

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 3 luku 5 §, 4 luku 1 ja 3 §, 7 luku 5 §, 10 luku 1 ja 7 §, 12 luku 2 § 15 kohta
Tilintarkastuslaki (459/2007) 1, 20, 22 ja 49 §

Valitusoikeus

KHT X:llä on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Manne Airaksinen (puheenjohtaja), Mika Ilveskero (varapuheenjohtaja), Riikka Lamberg (tarkastava jäsen), Antti Fredriksson, Jussi Heiskanen, Teija Laitinen, Mervi Niskanen, Riitta Palomäki ja Anders Tallberg

**PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS
Tilintarkastuslautakunta**

Manne Airaksinen
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pekka Virtamo
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite

Valitusosoitus