

11.12.2018

HT-tilintarkastaja A

TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN PÄÄTÖS

HT A:n toiminta B Oy:n yhtiöiden tilintarkastajana

Asian vireilletulo

HT-tilintarkastaja X on 14.3.2016 ja sen jälkeen saapuneissa useissa sähköpostiviesteissään ja niiden liitteissä esittänyt tilintarkastusvalvonnalle kirjanpitoon ja tilintarkastukseen tilikausilla 2011-2013 liittyviä huomioita, jotka koskevat seuraavia yhtiöitä, joissa HT A on ollut tilintarkastajana:

- B Oy
- C Oy
- D Oy
- E Oy
- F Oy
- G Oy
- H Oy

Tilintarkastajan selvitys

HT A on 1.12.2016 ja 8.10.2018 esittänyt selvitykset toiminnastaan em. yhtiöiden tilintarkastajana tilikausilla 2011, 2012 ja 2013 sekä tilintarkastusdokumentaationsa tilintarkastusvalvonnalle. Hän katsoo, että hänen toimintansa on ollut hyvän tilintarkastustavan mukaista.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa HT A:lle varoituksen.

Perustelut

Päätöksen rajaus

Tilintarkastuslautakunta katsoo tarkoituksenmukaiseksi rajata tutkinnan koskemaan jäljempänä yksilöityjä HT A:n antamia virheellisiä tilintarkastuskertomuksia.

Tapahtumista kulunut aika

Tilintarkastuslain (1141/2015) 7 luvun 3 §:n 3 momentin mukaan tilintarkastusvalvonta ei voi ottaa tutkittavaksi tilintarkastajan toimintaa, jos tapahtumista on kulunut enemmän kuin kuusi vuotta. Tilintarkastuslakia koskevan hallituksen esityksen (HE 254/2014) yksityiskohtaisten perustelujen mukaan säännös mahdollistaa sanktioinnin myös kuuden vuoden jälkeen edellyttäen, että asia on otettu tutkittavaksi ennen kuuden vuoden vanhentumisajan täyttymistä. PRH:n tilintarkastusvalvonnassa HT A:n toimintaa koskeva tutkinta-asia on tullut vireille viimeistään 1.12.2016, jolloin hänen antamansa vastaus liitteineen on tallennettu PRH:n diaariin. Siten tilintarkastuslautakunta katsoo, että käsiteltävänä olevassa asiassa A:n toiminnan tutkinta ja sanktiointi on mahdollista niiden menettelyjen osalta, jotka ovat tapahtuneet

11.12.2018

1.12.2010 jälkeen. Käsiteltävänä olevat tilintarkastuskertomukset on annettu 18.4.2012 ja 21.5.2014 välisenä aikana.

Tutkittavana olevien tilintarkastuskertomusten arviointi

1. F Oy, tilikausi 1.1.-31.12.2011, annettu 18.4.2012
2. D Oy, tilikausi 1.1.-31.12.2011, annettu 18.4.2012
3. E Oy, tilikausi 1.1.-31.12.2011, annettu 18.4.2012

Tilintarkastaja on antanut vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset. Hän on kunkin tilintarkastuskertomuksen lisäksi antanut tilintarkastuspöytäkirjan, johon hän toteaa keränneensä ne asiat, joista ei ole katsonut tarpeelliseksi raportoida antamassaan tilintarkastuskertomuksessa. Jokaisessa näistä tilintarkastuspöytäkirjoista on maininta, että vaihto-omaisuuden dokumentointi on siinä määrin puutteellista, ettei varaston arvosta ja/tai kuranttiudesta voida kaikilta osin varmistua.

HT A on 8.10.2018 antamassaan lisäselvityksessä katsonut, että johdolle tulisi antaa mahdollisuus korjauksiin ja että tilintarkastajan tulisi esittää asia ensin alemman tasoissa raporteissa, kuten suullinen keskustelu, muistio ja tilintarkastuspöytäkirja, ennen kuin asiasta voidaan raportoida tilintarkastuskertomuksessa.

Kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 705 (*Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen*)¹ kappaleen 6 (b) mukaan tilintarkastajan tulee mukauttaa tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto silloin, kun hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen toteamiseksi, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä.

Jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan lausuntonsa perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, hänen tulee antaa tilinpäätöksestä joko varauman sisältävä lausunto tai jättää lausunto antamatta sen mukaan, mikä on hänen harkintaan perustuva ratkaisunsa lausunnon mukauttamiseen johtavan seikan luonteesta ja siitä, kuinka laajalle ulottuvat vaikutukset sillä on tilinpäätökseen (ISA 705, 7 (b), 9 ja A1).

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien soveltaminen osana hyvää tilintarkastustapaa on Suomessa tilintarkastajien valvonnassa vakiintunutta. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että HT A:n antamat tilintarkastuslain edellyttämät tilinpäätöstä koskevat lausunnot edellä kohdissa 1-3 tarkoitetuissa tilintarkastuskertomuksissa on katsottava virheellisiksi. Vaihto-omaisuuden tarkastamista koskevan evidenssin puutteesta raportoiminen pelkästään tilintarkastuspöytäkirjassa ei ole riittävää eikä hyvän tilintarkastustavan mukaista. Tilintarkastuspöytäkirjassa esitettäviä seikkoja ovat esimerkiksi vähäisten puutteiden ja virheiden osoittaminen niiden korjaamista varten (HE 295/1993).

4. G Oy, tilikausi 1.1.-31.12.2012, annettu 1.7.2013
5. D Oy, tilikausi 1.1.-31.12.2012, annettu 1.7.2013
6. E Oy, tilikausi 1.1.-31.12.2012, annettu 1.7.2013
7. G Oy, tilikausi 1.1.-31.12.2013, annettu 21.5.2014

¹ Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

11.12.2018

8. D Oy, tilikausi 1.1.-31.12.2013, annettu 21.5.2014

Tilintarkastaja on jokaisessa tilintarkastuskertomuksessa Lisätieto –otsikon alla kirjoittanut: ”Lausuntoani mukauttamatta esitän huomautuksena, että yhtiön vaihtomaisuuden dokumentointi on puutteellista siinä määrin, ettei varaston arvosta tai kuranttiudesta voida varmistua.”

HT A on ensimmäisessä vuonna 2016 annetussa selvityksessään kertonut tästä asiasta G Oy:n tilikauden 2013 tilintarkastuskertomuksen osalta, että käytetty lisätieto –termi on virheellinen ja että kyseessä on yhtiön hallitukseen ja toimitusjohtajaan kohdistuva huomautus. Lisäselvityksessään 8.10.2018 hän on kertonut samasta asiasta kaikkien edellä kohdissa 4-8 mainittujen tilintarkastuskertomusten osalta, että kyseessä on tilintarkastuslain (459/2007) 15 §:n 3 momentissa tarkoitettu lisätieto ja kansainvälisen tilintarkastusstandardin 706 (*Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet*)² kappaleessa 1 tarkoitettu lisäkommunikaatio.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että HT A:n asiasta esittämät selvitykset ovat epäjohdonmukaisia ja keskenään ristiriitaisia. Sellainen raportointitapa, jossa sekoitetaan keskenään tilintarkastuskertomuksessa annettava lisätieto ja vastuuvollisten menettelyn johdosta annettava huomautus, on jo itsessään tilintarkastuslain edellyttämän hyvän tilintarkastustavan vastainen. Lisäksi tilintarkastuslautakunta toteaa, että A:n näissä tilintarkastuskertomuksissa annetut vakiomuotoiset lausunnot on katsottava virheellisiksi samoilla perusteilla kuin edellä kohdissa 1-3 on esitetty.

9. H Oy, tilikausi 1.1.-31.12.2013, annettu 21.5.2014

Tilintarkastaja on tilintarkastuskertomuksessa Tietyn seikan painottamista koskeva lisätieto –otsikon alla kirjoittanut: ”Haluan kiinnittää huomiota yhtiön taseessa edelleen olevaan velkaan 174.573,61 euroa, jota ei ole kyetty selvittämään. Tämän vuoksi en ole pystynyt tarkastamaan tämän tilinpäätössaldon oikeellisuutta.”

Kyseinen velkaerä on tilintarkastuskertomusten mukaan ollut saman määräisenä yhtiön taseessa myös kahden edellisen tilikauden päättyessä (31.12.2011 ja 31.12.2012). Näiltä tilikausilta annetuissa tilintarkastuskertomuksissa HT A on jättänyt lausunnon tilinpäätöksestä antamatta perustellen sitä seuraavasti:

”Yhtiön taseessa on velka 174.573,61, jota ei ole pystytty kaikilta osin selvittämään. Tämän vuoksi en ole pystynyt tarkastamaan tämän tilinpäätössaldon oikeellisuutta. Lausunnon antamatta jättämisen perusteluissa kuvatus seikan merkittävyydestä johtuen en ole pystynyt hankkimaan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Näin ollen en anna lausuntoa tilinpäätöksestä.”

A:n raportointia H Oy:n tilikausilta 2011 ja 2012 annetuissa tilintarkastuskertomuksissa on pidettävä asianmukaisena. Hän on muuttanut asiaa koskevaa raportointiaan tilikaudelta 2013 annetussa tilintarkastuskertomuksessa, vaikka asiaa koskevat olosuhteet eivät olleet muuttuneet. A ei ole pystynyt selvityksessään esittämään

² Sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

11.12.2018

johdonmukaista perustelua menettelylleen. Tilintarkastusevidenssin puutteista raportoiminen tiettyä seikkaa painottavalla lisätiedolla ei ole ISA-standardi 705:n eikä hyvän tilintarkastustavan mukaista. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että A:n tililikautta 2013 koskevassa tilintarkastuskertomuksessa antama vakiomuotoinen lausunto on katsottava virheelliseksi samoilla perusteilla kuin edellä kohdissa 1-3 on esitetty.

Yhteenveto

HT A:n raportointi kohdissa 1-9 mainituissa tilintarkastuskertomuksissa on edellä kerrotuin tavoin virheellistä eikä hänen menettelynsä siten vastaa kumotun tilintarkastuslain 22 §:n ja voimassa olevan tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:n edellyttämän hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia.

Siirtymäsäännösten soveltaminen

Tilintarkastuslain (1141/2015) 12 luvun 2 §:n 15 kohdan mukaan valvottavan toiminnan sijoituessa aikaan ennen tilintarkastuslain (1141/2015) voimaantuloa, 10 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdan edellytystä varoituksen ja huomautuksen antamiseen arvioidaan kumotun lain ja sen perusteella annettujen säännösten mukaan.

Nyt käsiteltävässä tapauksessa tilintarkastajan toiminta ajoittuu vuosiin 2012-2014, jolloin sovellettavana oli tilintarkastuslaki (459/2007). Kumotun tilintarkastuslain 20 §:n ammattieettisiä periaatteita koskevan säännöksen mukaan tilintarkastajan oli suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Kumotun tilintarkastuslain 22 §:n mukaan tilintarkastajan oli noudatettava hyvää tilintarkastustapaa.

Kumotun tilintarkastuslain 49 §:n mukaan tilintarkastajalle tuli antaa varoitus, jos tämä oli 1) huolimattomasti tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti; 2) rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana; tai 3) perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on muutoin omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa. Jos tilintarkastajan moitittavaan menettelyyn liittyi lieventäviä seikkoja, tilintarkastajalle tuli antaa huomautus.

Edellä mainitut säännökset vastaavat sisällöltään nyt sovellettavia tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 1 §:n vaatimusta ammattieettisten sääntöjen noudattamisesta, 4 luvun 3 §:n vaatimusta hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta sekä 10 luvun 1 §:n edellytyksiä varoituksen ja huomautuksen antamisesta. A:n toiminta on moitittavaa sekä toiminnan hetkellä että nyt voimassa olevien säännösten perusteella arvioituna.

Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat

Tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki säännöksessä mainitut asiaankuuluvat seikat. Näitä ovat:

- 1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto;
- 2) tilintarkastajan vastuun aste;
- 3) tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa;
- 4) tilintarkastajalle määrätty aiemmat seuraamukset; ja
- 5) teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrä.

11.12.2018

Virheellisiä tilintarkastuskertomuksia on annettu useille eri yhtiöille ja ne ulottuvat kolmen eri tilikauden ajalle. HT A on yhtiöiden ainoana tilintarkastajana yksin vastannut tilintarkastustyön suorittamisesta. Hän on antanut tilintarkastusvalvonnalle häneltä vaaditut selvitykset avoimesti ja oikea-aikaisesti. A:n moitittava menettely tilintarkastuksissa liittyy julkisiin tilintarkastuskertomuksiin, mikä voi aiheuttaa haittaa ja mahdollisesti vahinkoa tilinpäätösten käyttäjille. Haitan tai vahingon määrää ei kuitenkaan ole mahdollista arvioida. Asiaa kokonaisuutena katsoen siinä ei ole ilmennyt varoitusta lievempää seuraamusta puoltavia seikkoja.

Sovelletut säännökset 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 HT A:lla on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

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

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS
Tilintarkastuslautakunta

Manne Airaksinen
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pekka Virtamo
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite Valitusosoitus

Tiedoksi X

