



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## Tilintarkastajan toiminta A Oy:n tilintarkastuksessa tilikaudella 1.1.–31.1.2016

Tilintarkastuslautakunnan päätös 5/2022

Päätöksen diaarinumero: 5/2022

### Asian vireilletulo

PRH:n tilintarkastusvalvonta havaitsi, että tilintarkastaja on tarkastanut A Oy:n (jatkossa myös ”yhtiö”) tilikauden 1.1.–31.12.2016 ja antanut päivämäärällä 17.5.2017 vakimuotoisen 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 tilintarkastajalta selvitystä siitä, miten hän on arvioinut yhtiön kykyä jatkaa toimintaa tilikauden 1.1.–31.12.2016 tilintarkastuksessa. Lisäksi tilintarkastajaa pyydettiin toimittamaan dokumentaatio suoritetusta jatkuvuusarvioinnista ja selvitys valinnastaan tilintarkastajaksi. Selvitys pyydettiin toimittamaan 30.11.2021 mennessä.

Tilintarkastaja on antanut toiminnastaan tilintarkastusvalvonnalle 30.11.2021 päivätyn selvityksen. Siinä tilintarkastaja on todennut, että tilikauden 1.1.–31.12.2016 tilintarkastuksen työpapereissa on otettu kantaa yhtiön toiminnan jatkuvuuteen. Tilintarkastaja 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 tilintarkastajalta lisäselvitystä 14.1.2022. Lisäselvitystä pyydettiin tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatioissa esitettyihin havaintoihin, tilintarkastajan suorittamaan arvioon yhtiön toiminnan tappiollisuudesta, maksuvalmiudesta ja vakavaraisuudesta, laskennallisten verosaamisten kirjaamisesta tilinpäätökseen, kehittämismenojen aktivoinnista sekä yhtiön mahdollisuudesta suoriutua lyhytaikaisista veloistaan. Lisäksi tilintarkastajalta pyydettiin selvitystä yhtiön tilinpäätöksessä esitetyn konserniavustuksen myöntämisestä ja tuloutumisesta. Määräaika selvityksen toimittamiselle oli 14.2.2022 mennessä.

Tilintarkastaja toimitti lisäselvitystä tilintarkastusvalvonnalle 17.2.2022. Lisäselvityksessä on todettu muun muassa seuraavaa. Tilintarkastajan mukaan konsernin emoyhtiö on ohjannut yhtiön kasvua ja siihen liittynyttä rahoitusta, joka on osin järjestettyä ostovelkarahoituksena. Lisäksi tilintarkastajan mukaan yhtiön laskennallista verosaamista koskeva kirjaus perustuu sekä yhtiön että konsernin johdon laatimiin ennusteisiin, joiden perusteella yhtiön toiminnan kannattavuuden ennustettiin parantuvan ja vakiintuvan. Tilintarkastaja on pitänyt ennusteita riittävän tarkalla tasolla laadittuina ja perusteiltaan hyväksyttävänä.

Tilintarkastaja toteaa selvityksessään, että yhtiö on kirjannut taseeseen kehittämismenoja, jotka ovat liittyneet uuden yritys-konseptin prosessien ja toimintamallin rakentamisen kehittämiseen. Tilintarkastajan käsityksen mukaan kehittämismeno on voitu aktivoida.

### Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa tilintarkastajalle 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 tilintarkastuksen yleiset tavoitteet saavutetaan.

Tilintarkastuslautakunnan ratkaisukäytännössä on otettu huomioon, että eri tilintarkastajat voivat samasta aineistosta päätyä erilaisiin perusteltuihin 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 on ylittänyt sen varat, eli yhtiö on ollut ylivelkainen tilikauden 2014 päättyessä. 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 tilikausilla 2015 ja 2016.

Yhtiön lyhytaikaisen vieraan pääoman määrä on kasvanut merkittävästi tilikaudesta 2014 alkaen. Yhtiön liiketoiminta on ollut tappiollista tilikaudesta 2014 alkaen ja liiketappion määrä on kasvanut seuraavien tilikausien aikana. Yhtiölle on tilikausina 31.12.2015 ja 2016 maksettu konserniavustuksia, 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.

Tilintarkastaja 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 toimipaikoista 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 A Oy ei maksa ostolaskujaan ajallaan. Ulkoisia erääntyneitä ostovelkoja on ollut tilinpäätöshetken ostovelloissa edelleen tilanteessa 21.2.2017.

Tilintarkastaja on jälkikäteisissä selvityksissä ja arvioinneissa kertonut, että hän on arvioinut yhtiön maksuvalmiutta ja vakavaraisuutta tilinpäätöksen tarkastamisen yhteydessä ja kollegansa kanssa käymissä keskusteluissa. Tilintarkastaja 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.

Tilintarkastaja on lisäksi tuottanut tilintarkastusvalvonnalle selvitystä muista kuin tarkastetusta yhtiöstä.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajan A 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. Tilintarkastajan työpapereihin kirjaama havainto on näin ollen ristiriidassa tarkastuskohteen tilinpäätösten kanssa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajan olisi näissä olosuhteissa tullut hankkia riittävästi tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Tilintarkastajan olisi tullut pyytää yhtiön johdolta selvitykset toiminnan jatkuvuudesta ja liittää hankittu evidenssi työpapereihinsa. Työpapereista olisi tullut lisäksi ilmetä, miten tilintarkastaja 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 kehittyntä tai miten sen arvioidaan kehittyvän.

Edellä lausutuilla perusteilla tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei tilintarkastaja ole hankkinut riittävää määrää 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. Tilintarkastajan työpapereihin kirjaaman johtopäätöksen perusteeksi siitä, ettei toiminnan jatkuvuutta vaarantavia seikkoja ole havaittu, ei ole dokumentoitu havaintoja tai suoritettuja tilintarkastustoimenpiteitä. Myöskään tilintarkastajan 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 tilintarkastaja olisi tarkastanut yhtiön toiminnan jatkuvuuden kannalta keskeisiä seikkoja.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastaja 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 tilintarkastaja on toiminut yhtiön tilintarkastuksessa huolimattomasti. Näin ollen tilintarkastajan 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 verovelosta 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 täyttyisivätkin, 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. 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.

Tilintarkastajan tilintarkastusvalvonnalle toimittamasta yhtiötä koskevasta aineistosta ei ilmene, että yhtiön tilintarkastusdokumentaatioissa olisi esitetty havaintoja, tehtyjä tilintarkastustoimenpiteitä tai johtopäätöksiä laskennallisen verosaamiseen liittyen. Tilintarkastaja on toimittanut tilintarkastusvalvonnalle yhtiöstä ulkopuolista asiakirja-aineistoa, josta ilmenee päätös laskennallisen verosaamisen kirjaamiselle ja konsernin emoyhtiön hallituksen arvioita konsernin toiminnan ja tuloksen kehittymisestä. Tilintarkastaja 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. Tilintarkastajan tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, miten hän on arvioinut yhtiön taloudellista asemaa ja tulonodotuksia ja yhtiön johdon laatimia selvityksiä. Työpapereihin ei ole dokumentoitu tilintarkastajan yhtiön johdon kanssa käymiä 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 tilintarkastajan 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 tilintarkastaja olisi arvioinut laskennallisen verosaamisen merkitsemistä taseeseen tilintarkastuslain mukaisten ammattieettisten periaatteiden ja kirjanpitolautakunnan antaminen ohjeiden mukaisesti. Edellä lausutuun perusteiden tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastaja on toiminut yhtiön tilintarkastuksessa huolimattomasti. Näin ollen tilintarkastajan on katsottava menetelleen 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 aktivoitu kehittämismenoja. Kehittämismenot on kirjattu ensimmäistä kertaa yhtiön tilinpäätökseen kyseisellä tilikaudella.

Tilintarkastajan selvityksen mukaan yhtiö on kirjannut kehittämismenoja taseeseen liittyen kehitystyöhön, jota on tehty uuden yritys-konseptin 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. Tilintarkastajan mukaan laskelmat ja perusteet sekä kirjanpitoikäytäntö on hyväksytty konsernin [emoyhtiön] hallituksen kokouksessa. Selvityksen mukaan tilintarkastaja 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 suoriutua 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. Aktivoidavien 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 tilintarkastaja on tarkastanut, että kehittämismenot on aktivoitu taseeseen oikean suuruisina. Tilintarkastusdokumentaation perusteella ei ole mahdollista arvioida tilintarkastajan suorittamia tilintarkastustoimenpiteitä, hankkimaa evidenssiä tai johtopäätöksiä kehittämismenojen aktivointiin liittyen. Dokumentaation perusteella ei ole mahdollista todentaa, miten tilintarkastaja on arvioinut yhtiön johdon tekemiä laskelmia ja niiden perusteita.

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

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastaja on toiminut yhtiön tilintarkastuksessa huolimattomasti. Näin ollen tilintarkastajan 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.

Tilintarkastajan 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 tilintarkastajalle 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