

TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN PÄÄTÖS

KHT-tilintarkastajan toiminta Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana

Asian vireilletulo

KHT A:n toiminta X Oy:n (jäljempänä myös yhtiö) päävastuullisena tilintarkastajana on otettu tutkittavaksi tilintarkastusyhteisö B Oy:n (jäljempänä myös tilintarkastusyhteisö) laaduntarkastuksessa ilmenneiden seikkojen vuoksi. Laaduntarkastuksen suorittaminen perustuu tilintarkastuslain (1141/2015) 7 luvun 9 §:ään. Tilintarkastuslain 7 luvun 4-5 §:n mukaan tilintarkastusvalvonnassa toimiva ratkaisutoiminnassaan itsenäinen tilintarkastuslautakunta ratkaisee mm. asiat, joissa on kyse lain 10 luvun 1 ja 2 §:ssä tarkoitetun hallinnollisen seuraamuksen määräämisestä tai määräämättä jättämisestä.

Asian taustaa

KHT A on tilintarkastusyhteisö B Oy:n nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana suorittanut X Oy:n lakisääteisen tilintarkastuksen tilikaudelta 1.1.-31.12.2015 ja antanut yhtiölle vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen (ns. puhdas kertomus) huhtikuussa 2016. X Oy on asetettu konkurssiin heinäkuussa 2016.

X Oy:n osakekanta on vaihtanut omistajaa keväällä 2015. Y Oyj on myynyt X Oy:n Z:lle, joka on Euroopan talousalueelle rekisteröity pääomasijoitusyhteisö. X Oy:n taloudellisesta tilanteesta johtuen Z aloitti X Oy:ssä laajat uudelleenjärjestelyohjelmat.

X Oy:n toimintakertomuksessa on tieto, että yhtiöllä tilikauden alussa ollut pääomalaina 45 milj. euroa on maaliskuussa 2015 muutettu omaksi pääomaksi.

Tilintarkastajan selvitys toiminnastaan

KHT A on antanut tilintarkastusvalvonnalle selvityksen toiminnastaan X Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT A:lle varoituksen.

Äänestys

Ratkaisu on tehty Ilveskeron, Lambergin, Fredrikssonin, Heiskasen, Laitisen ja Tallbergin äänin (6). Vähemmistöön jäänyt Niskanen on jättänyt eriävän mielipiteen.

Perustelut

Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuus ilmenee tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 3 §:stä, jonka mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan. Hyvän tilintarkastustavan käsitteen ja sisällön kannalta olennaisena lähteenä pidetään kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja (ISA ja ISQC 1). Suomessa tilintarkastusstandardien noudattamista arvioidaan osana hyvää tilintarkastustapaa.

Olennaisen virheellisuuden riskin arviointi ja ammatillinen skeptisyys

Tilintarkastusstandardin ISA 570 (Toiminnan jatkuvuus, sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin

tilinpäätöksiin) mukaan tilintarkastajan tulee tilintarkastusstandardin ISA 315 (Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen) edellyttämiä riskienarviointitoimenpiteitä suorittaessaan harkita, onko sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tilintarkastajan tulee pysyä koko tilintarkastuksen ajan tarkkaavaisena sellaisen tilintarkastusevidenssin varalta, joka koskee tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa (ISA 570: 10, 11 ja A2, A3, A6).

Tilintarkastajan tulee tiedustella toimivalta johdolta, onko sen tiedossa toimivan johdon tekemän arvion kattaman ajanjakson jälkeisiä tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Jos on tunnistettu tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa, tilintarkastajan tulee hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä sen ratkaisemiseksi, esiintyykö olennaista epävarmuutta vai ei (ISA 570: 15, 16 ja A13, A15).

Ottaen huomioon X Oy:n tappiollisuus ja negatiivinen liiketoiminnan kassavirta KHT A:n syyskuussa 2015 tilintarkastussuunnitelman laadinnan yhteydessä suorittamaa riskiarviota on pidettävä puutteellisena. Hänen olisi tullut huolellisen ammatillisen harkinnan perusteella kiinnittää tarkastuksen suunnittelussa enemmän huomiota toiminnan jatkuvuuteen liittyvän tilintarkastusriskin arviointiin sekä tarkastuksen kuluessa muuttuneiden olosuhteiden vuoksi myös suorittaa lisää soveltuvia tarkastustoimenpiteitä sellaisen evidenssin hankkimiseksi, jonka perusteella hän olisi voinut varmistua johtopäätöstensä asianmukaisuudesta (tilintarkastusstandardi ISA 300, Tilintarkastuksen suunnittelu: 9, 10 ja A12, A13). Tilintarkastuslautakunta katsoo, että KHT A on toiminut huolimattomasti arvioidessaan X Oy:n tilintarkastustoimeksiantoon sisältyvää riskiä eikä hän ole hankkinut ja dokumentoinut asianmukaista evidenssiä riskiarvionsa tueksi (ISA 315).

Ammatillinen skeptisyys on tarpeellista tilintarkastusevidenssin kriittisen arvioimisen kannalta. Siihen kuuluu ristiriitaisen tilintarkastusevidenssin sekä asiakirjojen ja toimivalle johdolle ja hallintoelimille tehtyihin tiedusteluihin saatujen vastausten ja muun näiltä saadun informaation luotettavuuden kyseenalaistaminen. Siihen kuuluu myös hankitun tilintarkastusevidenssin tarpeellista määrää ja tarkoitukseen soveltuvuutta koskeva harkinta olosuhteet huomioon ottaen (tilintarkastusstandardi ISA 200, Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti: 15 ja A20).

Asiasta saatu selvitys osoittaa, että ennusteet X Oy:n rahoitusaseman kehittymisestä tilikaudella 2015 eivät ole toteutuneet, vaan toteutuneet tilinpäätöksen luvut ovat merkittävästi ennusteita heikommat. KHT A:n esittämästä selvityksestä ei ole havaittavissa, että hän olisi tilintarkastusta suorittaessaan suhtautunut riittävällä skeptisyydellä yhtiön rahoituksen riittävyyttä koskeviin selvityksiin ja ennusteisiin (ISA 200: A18, A19, ISA 500: 9, 11). Tilintarkastuslautakunta katsoo, että KHT A:n toiminta ei tältä osin ole ollut hyvän tilintarkastustavan mukaista.

Tilintarkastajan johtopäätökset toiminnan jatkuvuus (going concern) –olettamasta ja rahoituksen riittävydestä

Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että toimivan johdon on ollut asianmukaista käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta tilinpäätöksen laatimisessa, ja tekemään johtopäätöksen siitä, onko olennaista epävarmuutta yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa (ISA 570: 6, 9, 12).

Saadun selvityksen perusteella KHT A ei ole kriittisesti arvioinut X Oy:n toiminnan jatkuvuuden edellytyksiä eikä saattanut kyseenalaiseksi yhtiön aiemmin esittämiä arvioita likvidien rahavarojen määrästä seuraavalla tilikaudella (2016). Häneltä on jäänyt havaitsematta, että nämä arviot eivät enää olleet asianmukaisia tilinpäätöksen 31.12.2015 toteutuneiden lukujen perusteella ja että siten tilinpäätöksen toteutuneiden lukujen ja yhtiön aiemmin esittämien seuraavan tilikauden (2016) kassavirtaa koskevien arvioiden perusteella likvidit rahavarat eivät ole riittävät seuraavalle tilikaudelle (2016). A ei myöskään ole varmistunut taloudellisen tuen jatkamista koskevien järjestelyjen olemassaolosta (ISA 570: A15 (6), A17, A18).

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että KHT A ei ole tunnistanut yhtiön toiminnan jatkuvuuteen liittyvää olennaista riskiä ja suunnitellut tilanteen edellyttämiä toimenpiteitä riskiin vastaamiseksi, eikä siten ole suorittanut tilintarkastusta hyvän tilintarkastustavan ja standardin mukaisesti ja riittävässä laajuudessa (ISA 570: 9, 11, 16 ja A15, A16, A17).

Rahoituslaskelman tarkastaminen

Kirjanpitolain 3 luvun 1 §:ssä säädetään rahoituslaskelmasta, joka on osa tilinpäätöstä. Kirjanpitolautakunta on antanut rahoituslaskelman laatimisesta yleisohjeen vuonna 2007. Rahoituslaskelman keskeisenä tavoitteena on antaa tilinpäätöksen käyttäjille informaatiota sen arvioimiseksi, miten yritys on aikaansaanut rahavirtaa ja mihin se on käyttänyt kerryttämänsä rahavirran. Rahoituslaskelmassa esitetään tilikauden rahavirrat jaettuina liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoihin.

X Oy:n tilikauden 2015 tilintarkastetussa tilinpäätöksessä on mukana yhtiön rahoituslaskelma, johon sisältyy yhtenä kolmesta rahavirrasta rahoituksen rahavirta. Rahoituksen rahavirrassa kuvataan yhtiöön tehtyjä uusia pääomasijoituksia sekä yhtiön lainojen poismaksua. Rahoituslaskelman perusteella tilinpäätöksen käyttäjä saa informaatiota muun muassa siitä, kuinka paljon uutta rahaa omistajat ovat sijoittaneet yhtiöön ja kuinka paljon yhtiö on kyennyt lyhentämään lainojaan. Rahoituslaskelmasta annetun yleisohjeen kohdan 6.4 mukaan kuittausmenettelyllä suoritettuja osakeanteja ei esitetä rahoituslaskelmassa. Saadun selvityksen perusteella X Oy:n tilikauden 2015 rahoituslaskelmassa on olennainen virhe. Siinä on rahoituksen rahavirtaan (eriin Maksullinen osakeanti ja Pitkäaikaisten lainojen takaisinmaksut) virheellisesti sisällytetty Y Oyj:n aikaisemmin, siis ennen tilikautta 2015, antaman pääomalainan konvertointi X Oy:n omaan pääomaan tilikauden 2015 aikana.

Pääomalainan muuttaminen omaksi pääomaksi ei ole vaikuttanut X Oy:n rahoitusasemaan eikä parantanut yhtiön mahdollisuuksia jatkaa toimintaansa. Toimenpide ei ole lisännyt yhtiön käytettävissä olevia likvidejä varoja. Rahoituslaskelma antaa olennaisesti virheellisen kuvan yhtiöön sijoitetun uuden pääoman määrästä. Jos KHT A olisi suorittanut rahoituslaskelman tarkastuksen hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä huolellisuudella, hänen olisi tullut havaita laskelmassa oleva olennainen virhe.

Tilintarkastajan kommunikointi hallintoelinten kanssa

Tilintarkastajan tulee ratkaista, kuka yhteisön hallintorakenteessa on asianmukainen henkilö (tai ketkä ovat asianmukaiset henkilöt), jonka (tai joiden) kanssa hänen tulisi kommunikoida (tilintarkastusstandardi ISA 260, Kommunikointi hallintoelinten kanssa: 11).

KHT A:n antamasta selvityksestä ei ilmene, että hän olisi tilikauden 2015 aikana tai sen jälkeen ennen tilintarkastuskertomuksen antamista kun X Oy:n tilanne oli edelleen heikentynyt, keskustellut yhtiön hallituksen jäsenten kanssa yhtiön rahoitustilanteesta ja liiketoiminnan jatkuvuudesta. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että KHT A:n

kommunikointi hallintoelinten kanssa ja sen dokumentointi on näissä olosuhteissa ollut puutteellista (ISA 260: 9 (b), 11, 22, A16, tilintarkastusstandardi ISA 230, Tilintarkastusdokumentaatio: 10).

Yhteenveto

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että KHT A ei ole tilintarkastustoimeksiannon suunnittelussa arvioinut riittävästi toiminnan jatkuvuuteen liittyvää riskiä. Hän ei ole päivittänyt toimeksiannon riskien arviointia tarkastuksen edetessä olosuhteiden edellyttämällä tavalla eikä hankkinut tarvittavaa evidenssiä toiminnan jatkuvuuden edellytyksistä tilintarkastuskertomuksen antamista varten. Hän ei ole ottanut huomioon sitä, ettei yhtiön rahoituksen riittävyyteen liittynyt huomattava riski käynyt ilmi yhtiön tilinpäätöksestä tai toimintakertomuksesta. KHT A:n ammatillinen skeptisyys on ollut puutteellista eikä hän ole kyseenalaistanut toimivan johdon arvioita yhtiön rahoituksen riittävydestä.

KHT A:n esittämästä selvityksestä ei ilmene perusteltuja syitä siihen, että hän on päättänyt antamaan vakiomuotoisen ns. puhtaan tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että KHT A:n käytettävissä olleen tiedon ja sen selvityksen perusteella, jonka hän on esittänyt toiminnan jatkuvuuden edellytysten tarkastamisesta, ja huomioon ottaen X Oy:n tilinpäätöksen rahoituslaskelmaan sisältyvä olennainen virhe, hänellä ei ole ollut perusteita antaa tilintarkastuskertomusta vakiomuotoisena. KHT A:n antamaa tilintarkastuskertomusta on saadun selvityksen perusteella pidettävä virheellisenä eikä A siten ole noudattanut raportoinnissaan tilintarkastuslakia ja hyvää tilintarkastustapaa.

Eriävä mielipide

Eri mieltä oleva lautakunnan jäsen Niskanen on jättänyt seuraavan eriävän mielipiteen.

Asiassa ei ole aihetta antaa sanktiota. Perustelut:

KHT A on tunnistanut yrityksen tilanteeseen liittyvät ongelmat ja kommunikoinut ne riskiarvioissaan tilintarkastusyhteisö B Oy:n Risk management partnerille.

Edellisen lisäksi selvityksestä käy laajasti ilmi kommunikaatio yrityksen toimivan johdon kanssa. Tämän lisäksi A:lla on ollut kaikki syy uskoa, että yrityksen maaliskuussa 2015 ostanut ja siihen vielä helmikuussa 2016 lisäsjöituksen tehnyt pääomasijoitusyhteisö aikoo jatkaa yrityksen kehittämistä ainakin seuraavan tilikauden ajan. Mitään viitteitä muunlaisesta kehityskulusta ei ole ollut havaittavissa.

X Oy ei perinteisten tunnuslukujenkaan valossa ole ollut tunnistettavissa kriisiyhtiöksi vuoden 2015 tilinpäätöksen perusteella: vaikka se on ollut tappiollinen, on esimerkiksi likviditeettiä kuvaava tunnusluku Current Ratio tasolla 2,36 (hyvä) ja vakavaraisuutta kuvaava tunnusluku lähes 60 % (yli 40 % tarkoittaa hyvää vakavaraisuutta). Tämän valossa yrityksellä ei ole likviditeettiä tai vakavaraisuusongelmia. Sen, että yrityksen jatko on riippuvainen omistajien panostuksista jatkossakin, on A tunnustanut.

Rahoituslaskelmaan sisältyy virhe, mutta sitä ei voi pitää niin merkityksellisenä, että siitä pitäisi sanktioida. Virheen merkityksellisyyttä vähentää mm. se, että se ei vaikuta rahoituslaskelman välisummiin, joita voidaan pitää koko laskelman keskeisimpänä antina. Lisäksi asian todellinen laita eli vanhojen lainojen konvertointi omaksi pääomaksi, käy yksiselitteisesti ilmi samaan tilinpäätökseen sisältyvästä toimintakertomuksesta. Rahoituslaskelmaa ei koskaan pitäisi tulkita irrallaan muusta tilinpäätöksestä.

Lainkohdat

Tilintarkastuslaki (459/2007) 1, 15, 20, 22 ja 49 §

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

Valitusoikeus KHT A:lla on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Mika Ilveskero (vpj.), Riikka Lamberg (tarkastava jäsen), Antti Fredriksson, Jussi Heiskanen, Teija Laitinen, Mervi Niskanen ja Anders Tallberg

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Mika Ilveskero
Tilintarkastuslautakunnan varapuheenjohtaja

Pekka Virtamo
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite Valitusosoitus

