



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## HT Hannu Lambergin toiminta Realstone Oy:n tilintarkastuksessa tilikaudelta 1.1.–31.12.2016

Tilintarkastuslautakunnan päätös 26.4.2022

Päätöksen diaarinumero: PRH/2405/10000/2021

### Asian vireilletulo

PRH:n tilintarkastusvalvonta havaitsi, että HT Hannu Lamberg on tarkastanut Realstone Oy:n (jatkossa myös ”yhtiö”) tilikauden 1.1.–31.12.2016 tilinpäätöksen ja antanut päivämäärällä 25.7.2017 vakiomuotoisen 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 Lambergilta selvitystä siitä, miten hän on arvioinut yhtiön kykyä jatkaa toimintaa tilikauden 1.1.–31.12.2016 tilintarkastuksessa. Lisäksi Lambergia pyydettiin toimittamaan dokumentaatio suoritetusta jatkuvuusarvioinnista ja selvitys valinnastaan tilintarkastajaksi. Selvitys pyydettiin toimittamaan 30.11.2021 mennessä.

Lamberg on antanut toiminnastaan tilintarkastusvalvonnalle 3.1.2022 päivätyn selvityksen. Tilintarkastusvalvonnalle antamassaan selvityksessä Lamberg on muun ohella todennut, että hän on arvioinut yhtiön maksukykyisyyttä ainakin tilinpäätöstä per 31.12.2016 seuraavan 12 kuukauden ajan. Lamberg on todennut, että yhdenkin vaihto-omaisuuteen kuuluvan asunto-osakkeen myynnillä yhtiö voi maksaa kaikki sen lyhytaikaiset velat ulkopuolisille, eikä yhtiöllä todennäköisesti siten ole akuuttia likviditeettiongelmaa.

Lamberg on tilikaudella 1.1.–31.12.2016 antanut yhtiön hallitukselle muistion (päiväty 25.7.2017), jossa hän on muun ohella raportoinut siitä, että yhtiön tilikauden tulos oli tappiollinen, minkä johdosta yhtiön osakepääoma on kokonaan menetetty. Tilintarkastusmuistiossa on lisäksi todettu, että yhtiön tilikauden 2016 tilinpäätöksen valmistuminen on myöhässä.

Tilintarkastusvalvonta pyysi Lambergilta lisäselvitystä 9.3.2022 hänen työpapereissa esittämiin havaintoihin liittyen ja siitä, mitä tilintarkastustoimenpiteitä hän on suorittanut vaihto-omaisuuden, velkojen koostumuksen ja saldojen, väärinkäytösriskin, heikon maksuvalmiuden ja kannattavuuden arvioimiseksi. Määräaika selvityksen toimittamiselle oli 6.4.2022 mennessä. Lamberg toimitti 4.4.2022 päivätyn lisäselvityksen sähköpostitse tilintarkastusvalvonnalle 28.3.2022.

Lambergin vastauksen mukaan hän on tarkastanut yhtiön vaihto-omaisuuden arvostuksen ostolaskujen mukaan hankintahinnoin. Yhtiön vaihto-omaisuuteen sisältyy vain asunto-osakkeita. Lamberg on velkojen tarkastuksessa tyytynyt pankkilainojen osalta saldotodistukseen ja konsernilainan osalta tilikauden aikaisiin tapahtumiin. Lamberg toteaa antamassaan lisäselvityksessä, että tilintarkastajan velvollisuus on vakuuttaa siitä, että yhtiö pystyy hoitamaan velvoitteensa vähintään tilikauden päättymistä seuraavan 12 kuukauden ajan. Lamberg on arvioinut tilintarkastuksessa yhtiön vaihto-omaisuuden kurantiksi, joten yhtiöllä on tavanomaista liiketoimintaansa jatkamalla edellytykset velvoitteidensa hoitamiseen.

Lisäselvityksessä Lamberg on todennut, että yhtiön emoyhtiön osuus lyhytaikaisista veloista oli 851 000 euroa, josta seuraavalla tilikaudella 120 000 euroa muutettiin pääomalainaksi. Lambergin mukaan

käytännössä velat omalle yhtiölle ovat toissijaisia, jotka maksetaan takaisin vain yhtiön maksukyvyyn niin salliessa. Lamberg toteaa, että hän on katsonut tarkastusta tehdessään, että yhtiön riski joutua maksuvaikeuksiin on ainoastaan suhteessa ulkopuolisiin velkoihin. Lambergin mukaan siinä, että emoyhtiön laina on kirjattu yhtiön lyhytaikaisiin velkoihin, on suurelta osin kyse kirjanpitäjän tekemästä ratkaisusta. Yhtiöllä on ollut vilpittömän halu maksaa velkansa emoyhtiölle heti, kun vaihto-omaisuus saadaan myydyksi.

## **Ratkaisu**

Tilintarkastuslautakunta antaa HT Hannu Lambergille 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 ammatieettisten 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 tilintarkastajan yleiset tavoitteet saavutetaan.

Tilintarkastuslautakunnan ratkaisukäytännössä on otettu huomioon, että eri tilintarkastajat voivat samasta aineistosta päätyä erilaisiin perusteluihin 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 1.1.2016–31.12.2016 tilinpäätöksen mukaan yhtiön velkojen määrä (1 422 907,34 euroa) on ylittänyt sen varat (1 348 493,56 euroa), eli yhtiö on ollut ylivelkainen tilikauden 2016 päättyessä (varojen ja velkojen erotus -74 413,78 euroa). Yhtiön oma pääoma on menetetty 31.12.2016 päättyneellä tilikaudella (oma pääoma -74 413,78 euroa). Yhtiön hallitus ei ole tehnyt ilmoitusta kaupparekisteriin osakepääoman menettämisestä. Yhtiö asetettiin konkurssiin 20.5.2019.

Yhtiön toiminta on ollut tappiollista tilikaudella 2016 (-108 924,90 euroa) sekä aikaisempina tilikausina 2015 (-43 368,27 euroa) ja 2014 (-108 803,08 euroa). Yhtiön vaihtuvat vastaavat on 31.12.2016 päättyneen tilikauden tilinpäätöksessä yhteensä 1 346 228,28 euroa. Vaihtuvat vastaavat koostuvat lähes yksinomaan vaihto-omaisuudesta, joka on tilinpäätöksessä 1 339 057,43 euroa. Yhtiön vaihto-omaisuus koostuu yksinomaan asunto-osakeyhtiön hallintaan oikeuttavista osakkeista. Yhtiön lyhytaikainen vieraspääoma on yhteensä 1 030 812,49 euroa ja yhtiöllä on pitkäaikaisia lainoja rahoituslaitoksilta 392 094,85 euroa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että kirjanpidon ja tilinpäätöksen osoittaessa yhtiön ylivelkaisuutta ja tappiollisuutta, tilintarkastajan on havaittava 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.

Lamberg on tilintarkastussuunnitelman kohdassa riskianalyysi tunnistanut yhtiön tilintarkastuksessa erityisiksi riskeiksi heikon maksuvalmiuden ja kannattavuuden. Ylivelkaisuutta ei ole tunnistettu työpapereissa erityiseksi riskiksi, vaikka yhtiö on tilikauden 1.1.–31.12.2016 tilinpäätöksen perusteella ylivelkainen. Suorittamassaan riskianalyysissä Lamberg on todennut väärinkäytösriskin yhteydessä, että yhtiöllä menee hyvin.

Yhtiön toiminnan jatkuvuuden osalta Lamberg on selvityksessään todennut, että hän on arvioinut yhtiön maksukykyisyyttä työpapereiden maksukykyisyydestä koskevassa osiossa, jossa hän on arvioinut yhtiön maksukykyisyyttä ainakin tilikauden 31.12.2016 tilinpäätöspäivästä seuraavan 12 kuukauden ajan. Työpapereiden maksukykyisyydesti-kohdassa on todettu, että tavanomaista liiketoimintaansa harjoittamalla, siis vaihto-omaisuuttaan myymällä, yhtiöllä ei pitäisi olla likviditeettiongelmaa.

Yhtiön velkojen määrä on ylittänyt sen varojen määrän 31.12.2016 päättyneellä tilikaudella ja yhtiön toiminta on ollut sekä mainitulla että kahdella edeltäneellä tilikaudella tappiollista. Tilintarkastuslautakunta toteaa, ettei tilintarkastusevidenssiä toiminnan jatkuvuuteen liittyviin tilintarkastustoimenpiteisiin ole. Tilikauden 2016 tilinpäätöksen perusteella yhtiön toiminnan jatkuvuuteen liittyy kuitenkin epävarmuutta.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Lamberg on työpapereihin kirjatun perusteella tunnistanut yhtiön toiminnan jatkuvuuden kannalta keskeisiä riskejä, kuten yhtiön heikon kannattavuuden ja maksuvalmiuden. Lambergin olisi tunnistamiensa riskien perusteella tullut suorittaa asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä havaittuihin riskeihin vastaamiseksi.

Työpapereista ei kuitenkaan ilmene mitään tilintarkastustoimenpiteitä riskeihin vastaamiseksi on suoritettu ja mitään evidenssiä on hankittu. Lambergin työpapereihin kirjaama käsitys, yhtiöllä menee hyvin, on ristiriidassa tarkastuskohteen sekä tilinpäätöksen että työpapereihin kirjattujen muiden havaintojen ja tunnistettujen riskien kanssa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Lambergin olisi näissä olosuhteissa tullut hankkia riittävästi tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Lambergin olisi tullut pyytää yhtiön johdolta selvitykset toiminnan jatkuvuudesta ja liittää hankittu evidenssi työpapereihinsa. Työpapereista olisi tullut lisäksi ilmetä, miten Lamberg on selvittänyt tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Lambergin olisi tullut dokumentoida, miten hän on arvioinut yhtiön heikkoa maksuvalmiutta ja kannattavuutta sekä mainittuja seikkoja yhtiön toiminnan jatkuvuuden kannalta.

Edellä lausutuilla perusteilla tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei Lamberg ole hankkinut riittävästi määrää tarkoitukseen soveltuvaa 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 työpapereiden perusteella ei ole mahdollista todentaa, että Lamberg olisi tarkastanut yhtiön toiminnan jatkuvuuden kannalta keskeisiä seikkoja.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Lambergin 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 Lamberg on toiminut yhtiön tilintarkastuksessa huolimattomasti. Näin ollen Lambergin on katsottava menetelleen tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n tarkoittamalla tavalla tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti.

### **Muut dokumentaatiopuutteet**

Kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa ISA 330 käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta suunnitella ja toteuttaa toimenpiteitä vastatakseen ISA 315:n (uudistettu) mukaisesti tunnistettuihin ja arvioituihin olennaisen virheellisuuden riskeihin tilintarkastuksessa. Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista olennaisen virheellisuuden riskeistä suunnittelemalla ja toteuttamalla asianmukaiset toimenpiteet kyseisiin riskeihin vastaamiseksi (ISA 330.3).

Yhtiön tilikauden 1.1.–31.12.2016 tilinpäätöksen suurimmat erät ovat vaihto-omaisuus (1 339 057,43 euroa) ja vieras pääoma (1 422 907,34 euroa). Lamberg on yksilöinyt tilintarkastussuunnitelmassa erityisiksi tarkastuskohteiksi velkojen saldot ja velkojen koostumuksen sekä vaihto-omaisuuden. Työpapereissa todetaan kohdassa ”velkaisen yhtiön velkojen rakenne”, että velat saman konsernin yhtiölle 851 600 euroa ja muut velat yhteensä 571 607 euroa. Työpapereissa todetaan vaihto-omaisuuteen liittyen kohdassa ”hankinta, jalostus ja ostot”, että yhtiö on hankkinut tilikauden aikana seuraavat vaihto-omaisuuteen kuuluvat osakkeet: Asunto-osakeyhtiö Oriveden Puutarhatien osakkeet (1 272 676 euroa) ja Asunto-osakeyhtiö Kangasalan Kulkustie (yksi huoneisto). Työpapereissa todetaan edelleen, että mainitut huoneistot ovat olleet varastossa 31.12.2016 ja että niiden arvostus on tapahtunut hankintahintaan.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajan tulee suorittaa asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä ja hankkia riittävä määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä muun ohella niistä seikoista, jotka tilintarkastussuunnitelmassa on nimenomaisesti yksilöity tarkastettaviksi kohteiksi.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että kun Lamberg on tilintarkastussuunnitelmassaan yksilöinyt yhtiön velkojen saldot ja niiden koostumuksen sekä vaihto-omaisuuden erityisiksi tarkastuskohteiksi, hänen olisi tullut suorittaa asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi ja johtopäätöksen muodostamiseksi siitä, ettei kyseisiin eriin liity olennaisen virheellisuuden riskiä. Lambergin työpapereista ei kuitenkaan ilmene tähän liittyen suoritettuja tilintarkastustoimenpiteitä, hankittua tilintarkastusevidenssiä tai johtopäätöksiä.

Vaihto-omaisuuden tarkastuksesta Lamberg on jälkikäteen antamassaan selvityksessä todennut, että hän on arvioinut yhtiön vaihto-omaisuuden kurantiksi. Lambergin selvityksen mukaan vaihto-omaisuuden koostumuksen tarkastus ja arvostus selviää pääosin tilikauden ostolaskuista. Vaihto-omaisuuden arvostus on tehty ostolaskujen mukaan hankintahintoihin. Lamberg on antamassaan selvityksessä lisäksi todennut, että oletettavasti asunto-osakkeiden hinta ei olennaisesti muutu lyhyessä ajassa ainakaan alaspäin. Velkojen saldojen osalta Lamberg kertoo lisäselvityksessään tyytyneensä pankkilainojen osalta pankin saldodistukseen ja konsernilainan osalta tilikauden aikaisten tilitapahtumien tarkastamiseen. Lambergin mukaan muut lyhytaikaiset velat ovat tavanomaisia osto- ja siirtovelkoja sekä pankkilainojen seuraavan vuoden lyhennysosuuksia.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei jälkikäteisillä selvityksillä ole merkitystä asiaa ratkaistaessa, vaan tilintarkastajan toimintaa arvioidaan ensisijaisesti tilintarkastusdokumentaation perusteella.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että dokumentaatiota koskevien puutteiden vuoksi ei ole mahdollista todentaa Lambergin suorittamia tilintarkastustoimenpiteitä tai hänen hankkimaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastussuunnitelmassa erityisiksi tarkastuskohteiksi yksilöidyistä eristä.

Edellä lausutuilla perusteilla tilintarkastuslautakunta katsoo, että Lamberg on toiminut huolimattomasti. Lambergin on siten katsottava menetelleen tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n tarkoittamalla tavalla tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti.

## Tilintarkastajan raportointia koskevat virheet

Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 5 momentin 2 kohdan mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka muu vastuuvollinen on rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Kirjanpitolain (1336/1997) 3 luvun 6 §:n mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Osakeyhtiölain (624/2006) 20 luvun 23 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan, jos yhtiön hallitus havaitsee, että yhtiön oma pääoma on negatiivinen, hallituksen on viipymättä tehtävä osakepääoman menettämistä rekisteri-ilmoitus.

Koska yhtiön tilikausi on kalenterivuosi, tilinpäätös on laadittava kirjanpitolain 3 luvun 6 §:n mukaan neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä, viimeistään siis huhtikuun loppuun mennessä.

Yhtiön hallitus on allekirjoittanut tilikauden 1.1.–31.12.2016 tilinpäätöksen sähköisesti 11.8.2017. Lamberg on allekirjoittanut tilinpäätösmerkinnän sähköisesti 12.8.2017. Lambergin antama vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus on päivätty 25.7.2017. Yhtiö oma pääoma on tilikaudella 1.1.–31.12.2016 mennyt negatiiviseksi, eikä yhtiön hallitus ole tehnyt ilmoitusta osakepääoman menettämistä kaupparekisteriin tilinpäätöspäivään 31.12.2016 mennessä. Yhtiön oma pääoma on korjaantunut vasta tilikauden 2017 aikana, kun osa yhtiön velasta emoyhtiölleen on konvertoitu pääomalainaksi.

Tilintarkastussuunnitelmassa kohdassa ”pääomalainat” todetaan, että yhtiöllä ei ole pääomalainaa, mutta tilintarkastuksen yhteydessä emoyhtiö on luvannut yhtiölle 120 000 euron pääomaehtoisen lainan, joka on toteutunut vuonna 2017 ja että tämän johdosta ilmoitusta oman pääoman menettämistä ei ole tehty kaupparekisteriin.

Lamberg on 25.7.2017 antanut yhtiön hallitukselle muistion tilikauden 1.1.–31.12.2016 tilintarkastuksesta. Muistiossa todetaan, että yhtiön tilikauden tulos oli tappiollinen, minkä johdosta osakepääoma on kokonaan menetetty ja että hallituksen on viipymättä tehtävä osakepääoman menettämistä rekisteri-ilmoitus. Hallitus voi välttyä kaupparekisteri-ilmoituksen tekemiseltä, jos se voi nyt osoittaa, että tilanne on korjaantunut seuraavan tilikauden (1.1.–31.12.2017) aikana ja yhtiön oma pääoma on positiivinen. Emoyhtiön on mahdollista muuttaa osa yhtiölle antamista lainoista pääomaehtoisiksi lainoiksi. Muistiossa yhtiön hallitukselle todetaan lisäksi, että osakeyhtiön tilinpäätös tulee vahvistaa varsinaisessa yhtiökokouksessa kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä ja että tilikauden 2016 tilinpäätöksen valmistuminen on hieman myöhässä.

Lambergin antamassa tilintarkastuskertomuksessa, joka on päivätty 25.7.2017, ei ole huomautusta siitä, että yhtiön hallitus on laiminlyönyt osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n 1 momentissa säädetyn rekisteri-ilmoituksen tekemisen. Tilintarkastuskertomuksessa ei ole huomautusta myöskään siitä, että tilinpäätös on allekirjoitettu myöhemmin kuin kirjanpitolain 3 luvun 6 §:ssä säädettyssä neljän kuukauden määräajassa tilikauden päättymisestä.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Lambergin olisi tilintarkastuskertomuksessa tullut huomauttaa siitä, että yhtiön oma pääoma on muodostunut tilikauden 1.1.–31.12.2016 aikana negatiiviseksi, eikä hallitus ole tehnyt osakepääoman menettämistä osakeyhtiölain mukaista rekisteri-ilmoitusta. Lambergin olisi tullut myös huomauttaa siitä, ettei yhtiön tilinpäätöstä ole laadittu kirjanpitolaissa säädetyn neljän kuukauden määräajassa.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Lamberg on toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun hän on laiminlyönyt huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa siitä, että yhtiön hallitus on rikkonut yhtiötä koskevia lakeja. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Lamberg on toiminut yhtiön tilintarkastuksessa huolimattomasti ja siten Lambergin on katsottava menetelleen 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.

Lambergin virheellinen menettely liittyy tilinpäätöksen taseen luotettavuuteen tilanteessa, joissa yhtiön velkojien asema on uhattuna. Virheellinen menettely on liittynyt keskeisesti myös tilintarkastustyön dokumentaation puutteisiin ja annettuun tilintarkastuskertomukseen. Dokumentaatiopuutteiden vuoksi ei ole mahdollista todentaa suoritettuja tilintarkastustoimenpiteitä ja hankittua evidenssiä. Havaitut puutteet ovat koskeneet toiminnan jatkuvuutta ja sellaisia tilinpäätöseriä, jotka on tilintarkastussuunnitelmassa nimenomaisesti yksilöity tarkastettaviksi. Kyseisten erien tarkastamisessa on tullut siten noudattaa tavanomaista huolellisempaa menettelyä. Lamberg ei ole antanut huomautusta tilintarkastuskertomuksessa, vaikka hän on havainnut yhtiön hallituksen toimineen yhtiötä koskeneiden lakien vastaisesti. Tilintarkastusdokumentaation puutteita ei ole pidettävä vähäisinä. Kun lisäksi huomioidaan virheet tilintarkastuskertomuksessa, huomautus ei ole riittävä seuraamus. Tilintarkastuslautakunta antaa Lambergille asiassa varoituksen.

## **Sovelletut säännökset**

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 3 luku 1 § ja 5 §, 4 luku 1 § ja 3 §, 7 luku 2 § ja 5 § 11 luku 1 §

Osakeyhtiölaki (624/2006) 20 luku 23 §

Kirjanpitolaki (1336/1997) 3 luku 6 §

## **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  
tilintarkastusvalvonta@prh.fi

Liite            Valitusosoitus