



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

KHT A:n ja Tilintarkastusyhteisö B:n toiminta Tuotanto Oy:n tilintarkastuksessa ym.

Tilintarkastuslautakunnan päätös

Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on tehnyt Tilintarkastusyhteisö B:hen ja KHT A:n toimintaan kohdistuvan tutkinnan Tuotanto Oy:n tilintarkastuksessa.

PRH:n tilintarkastusvalvonta on saanut:

- 1) 10.10.2023 Tuotanto Oy:n perustajaosakkailta ilmoituksen, jonka mukaan A:n Tuotanto Oy:n hallitukselle 23.12.2021 antama lausunto on heidän mielestään virheellinen. A:n lausunnossa on ilmoittajien mielestä virheellisesti hyväksytty Sijoittaja C:n Teollisuus Oy:n osakemerkinnän maksut ja yhtiökokouksen antipäättöksen noudattaminen. Ilmoittajat ovat pyytäneet PRH:n tilintarkastusvalvontaa selvittämään, onko A noudattanut riittävää tarkkuutta ja huolellisuutta Tuotanto Oy:n tilintarkastuksessa ja mikä vastuu tarkastajalla on virheellisen tarkastuslausunnon seurauksista.
- 2) 10.1.2024 Tuotanto Oy:n konkurssipesän julkisselvittäjältä ilmoituksen siitä, että Tilintarkastusyhteisö B:n 14.12.2021 antama tilintarkastuskertomus yhtiön tilinpäätöksestä tilikaudelta 1.7.2019 – 31.12.2020 on virheellinen. Tilinpäätöksen 31.12.2020 liitetiedoissa kerrotun liiketoimintakaupan seurauksena yhtiölle on myöhemmin 16.6.2023 maksuunpantu kaudelle 12/2020 kohdistettu arvonlisäverovelka, jonka määrä veronkorotuksineen ja viivästyskorkoineen on ollut 1.257.307,28 euroa. Tilinpäätökseen 31.12.2020 ei ole merkitty liiketoimintakaupan arvonlisäveroa millään tavalla, vaikka kysymys on tilinpäätöksen kannalta olennaisesta seikasta. A on antanut tilintarkastuskertomuksessaan vakiomuotoisen lausunnon, vaikka tilinpäätös ei ole sisältänyt kirjauksia eikä mainintoja kaupan johdosta määrättävistä arvonlisäveroista. Lisäksi julkisselvityksessä tehtyjen havaintojen mukaan Tuotanto Oy:n 8.12.2020 päätetyssä osakeannissa ei ole noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden maksamisesta, osakkeita ei ole maksettu osakeantipäättöksen mukaisesti, eikä yhtiö oli tehnyt päätöstä tai antanut suostumusta siihen, että merkintähinta olisi mahdollista suorittaa muuna kuin rahana yhtiön tilille. PRH:n tilintarkastusvalvonta on yhdistänyt ilmoituksissa kerrotut asiat ja tuonut asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi.

Asian rajaus

Tilintarkastuslautakunta on käsitellyt PRH:n tilintarkastusvalvonnan esittelystä 1) Tilintarkastusyhteisö B:n / A:n antaman 14.12.2021 päivätyn Tuotanto Oy:n tilintarkastuskertomuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta ja 2) Tilintarkastusyhteisö B:n / A:n Tuotanto Oy:n hallitukselle 23.12.2021 antaman lausunnon tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta aineistosta ilmenevien seikkojen perusteella. Asian rajausta eivät sido ilmoittajien painottamat seikat.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että se on aikaisemmin 15.2.2022 käsitellyt Tuotanto Oy:n tilintarkastukseen liittyvää tutkinta-asiaa tilintarkastajan todistuksen antamisesta (OYL 9:14). Helsingin hallinto-oikeus on antanut 26.6.2023 siihen liittyvän ratkaisun (Dnro 1398/03.04.04.33/2022).

Hyväksymisen lakkauttamisen vaikutus

A on lakkauttanut hyväksymisensä HT- ja KHT-tilintarkastajaksi omalla pyynnöllään 1.11. 2022 lukien. PRH:n tilintarkastusvalvonnalla on oikeus saada tietoja myös henkilöltä, jonka hyväksyminen tilintarkastajaksi on lakkautettu (TTL 7:3.5 ja TTL 8:2). Tilintarkastuslautakunnalla on toimivalta käsitellä entiseen tilintarkastajaan kohdistuvaa tutkinta-asiaa ja päättää seuraamuksista (TTL 7:3.5). Tilintarkastuslautakunta on näin ollen toimivaltainen käsittelemään myös A:n toimintaa.

Tilintarkastajan selvitys

A:n selvitys lausunnosta Tuotanto Oy:n hallitukselle

A on 5.12.2023 antanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle selvityksen Tuotanto Oy:n hallitukselle 23.12.2021 antamastaan lausunnosta. Tuotanto Oy:n edustajat ottivat A:han yhteyttä loppuvuodesta 2021 ja pyysivät A:ta tilintarkastajaksi tilikaudelle 1.7.2019 – 31.12.2020. Tilinpäätöksen 31.12.2020 loppuun saattaminen oli tuolloin kesken. Yhtiöllä ei ollut toimivaltaista hallitusta syksyllä 2021. Tuotanto Oy:n hallitukseen oli 11.11.2021 valittu kolme henkilöä. Alle kerrottiin tuolloin, että kyseisellä tilikaudella ei ole käytännössä muita liiketapahtumia kuin suoritettu liiketoimintakauppa Tuotanto Oy:n ja Sijoittaja C:n yrityksen X Oy:n välillä. Tämän A varmisti myös alustavista tuloslaskelmista ja taseista.

A on kertonut, että Tuotanto Oy:n hallitus käsiteli kokouksessaan 20.12.2021 ylimääräisessä yhtiökokouksessa päätettyä osakeantia. Hallituksen kokouksen pöytäkirjan viimeisestä kappaleesta ilmenee, että hallitus pyysi yhtiön tilintarkastajalta lausunnon siitä, ovatko osakeannissa merkityt osakkeet maksettu. A on painottanut, että häneltä pyydettiin lausuntoa nimenomaan osakkeiden maksamisesta. A on viitannut tähän toimeksiantoon myös lausunnossaan.

Kyseisen lausunnon antamisen jälkeen A sai käsiinsä Tuotanto Oy:n hallituksen toisen pöytäkirjan, jossa käsiteltiin samaa asiaa. Kyseinen pöytäkirja on päivätty 19.12.2021. Pöytäkirjassa tilintarkastajalta pyydettiin lausuntoa, jossa tilintarkastaja antaa todistuksen siitä, onko osakeannissa noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä. A ei antanut uutta lausuntoa, vaan hänen lausuntonsa perustuu 20.12.2021 päivättyyn hallituksen pöytäkirjaan. Alla on dokumentteja päätelmiensä tueksi ja hän on esittänyt ne selvityksessään PRH:n tilintarkastusvalvonnalle. A on todennut lausunnossaan myös, ettei hän ole suorittanut tilivuodelta 2021 lakisääteistä tilintarkastusta.

A on huomauttanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle antamassaan selvityksessä, että yhtiön edellinen tilintarkastaja on antanut todistuksen rekisteriviranomaiselle 16.8.2021, jossa hän on todistanut, että 8.12.2020 ylimääräisessä yhtiökokouksessa päätetyssä osakeannissa on noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden maksamisesta. Osakepääoman korotus on merkkä kaupparekisteriin 2.9.2021. Sittemmin edellinen tilintarkastaja on peruuttanut antamansa todistuksen.

A:n käsityksen mukaan edellisen tilintarkastajan todistuksen peruminen osaltaan perustuu 29.9.2020 laadittuun sopimukseen Tuotanto Oy:n ja Tuotanto Oy Management Oy:n välillä. Sopimuksessa pyydetään siirtämään kaikki Tuotanto Oy:n rästissä olevat laskut Tuotanto Oy Management Oy:lle. Siirrettäviin laskuihin on kuulunut myös 144 807,50 euron erä (maan vuokratähtejä). A on perustellut tätä asiaa lausunnossaan 23.12.2021 yhtiön hallitukselle. A on viitannut esittämiinsä dokumentteihin, joiden mukaan X Oy:n toimitusjohtaja ei ole tiennyt Tuotanto Oy:n perustajaosakkaan N:n Tuotanto Oy:n puolesta allekirjoittaman ja Tuotanto Management Oy:n välisen toisen Tuotanto Oy:n perustajan K:n allekirjoittaman sopimuksen siirrosta 29.9.2020. Tuotanto Oy Managementilla ei ole ollut kykyä hoitaa velkaa. N:n vaatimus laskujen siirrolle on, että vuokra-alueen sijaintikunnan kaupunginhallitus hyväksyy vuokrasopimuksen Tuotanto Oy Managementin kanssa. Näin ei ole tapahtunut, vaan dokumentit osoittavat, että alueen vuokrasopimus on X Oy:n kanssa. Tämän perusteella kyseisen sopimuksen mukainen velkojen siirto Tuotanto Oy Managementille ei ole tapahtunut.

A on selvityksessään PRH:n tilintarkastusvalvonnalle viitannut Tuotanto Oy:n hallituksen pöytäkirjaan 20.12.2021 (19.12.2021) ja sen liitteeseen, joissa on seikkaperäisesti käyty läpi osakeannin maksusuorituksia ja niihin liittyviä asioita. Hallituksen puheenjohtaja on tehnyt A:lle tämän pyynnöstä selvityksen samaan asiaan liittyen. A on perehtynyt pöytäkirjoihin ja muistioihin liitteineen ja on tehnyt itselleen yhteenvedon asiasta. A on todennut:

- Edellinen tilintarkastusyhteisö D on perunut lausuntonsa Tuotanto Oy:n ja Tuotanto Oy Managementin välisen sopimuksen siirrosta 29.9.2020. Tuotanto Oy Managementilla ei ollut kirjanpitoa eikä tilinpäätöksiä. Sen hallituksen puheenjohtaja on kirjallisesti 4.3.2021 vahvistanut, etteivät Tuotanto Oy Management ja sen hallitus ole aloittaneet toimintaansa.
- Tuotanto Oy Managementilla ei ole ollut varoja hoitaa siirtynyttä velkaa, koska yhtiöön ei ole sijoitettu pääomaa eikä sille ole avattu pankkitiliä.
- N:n ja K:n laatiman sopimuksen mukaan yksi ehto velkojen siirrosta Tuotanto Oy Management Oy:lle on ollut, että kyseisen kunnan kaupunginhallitus siirtäisi maa-alueen vuokrasopimuksen Tuotanto Oy Management Oy:lle. Maa-alueesta on tehty kaupungin ja Sijoittaja C:n Teollisuus Oy:n välillä vuokrasopimus, joka päättyy 31.12.2080.
- Tuotanto Oy Management Oy:n perustamissopimus on allekirjoitettu 2.10.2020 ja merkitty kaupparekisteriin 5.10.2020. Sopimuskirjassa 29.9.2020 ei ole kirjattu, että sopimus on tehty perustettavan yhtiön lukuun. Tällöin tulee huomioida OYL 2:9:n ja 2:10:n säännökset.
- Tuotanto Oy:n veloista on poistunut 144 808,77 euron vastuu maanvuokrasta kaupungille. Kaupunginhallituksen 31.5.2021 tekemän päätöksen mukaisesti ostovelan erääntynyt pääoma siirretään X Oy:n kaupungilta vuokraaman tontin tase-arvoon, jolloin kyseinen ostovelka tulee maksetuksi X Oy:n toimiesta korotettuna maanvuokrana tai korotettuna kauppahintana. X Oy on lyhentänyt velkaa, jota on jäljellä A:n selvityksen antamisen aikaan alle 100 teuroa.

A on todennut, ettei edellä mainittuja yhtiökokousten päätöksiä ole moitittu määräajassa osakeyhtiölain mukaisesti.

Tuotanto Oy:n hallituksen toimivalta

A on viitannut Tuotanto Oy:n hallituksen kokouksen 6.6.2021 pidetyn kokouksen pöytäkirjaan. Kokouksessa hyväksyttiin X Oy:n osakkeiden merkintä yhtiön osakkeenomistajien 20.11.2020 ja 8.12.2020 päättämästä suunnatusta osakeannista. Pöytäkirjan mukaan kokouksessa hyväksyttiin, että merkintähinnan saa suorittaa joko kuittaamalla merkintähintasaatava X Oy:n yhtiöltä olevia saamisia vastaan tai ottamalla vastataksaan yhtiön erääntyneitä velkoja. Pöytäkirjan on allekirjoittanut yhtiön ainoa jäsen L. Muut jäsenet olivat eronneet.

Tuotanto Oy:n hallituksen kokoonpanoa on täydennetty 11.11.2021, kun hallitukseen on valittu kolme uutta jäsentä, muun muassa Sijoittaja C. Hallitus on järjestäytymisensä jälkeen pyrkinyt saattamaan hallintoa kuntoon, kuten esimerkiksi saattamaan loppuun tilivuoden 2020 tilinpäätöksen. Hallitus on 19.12.2021 kokouksen pöytäkirjassaan todennut: ”Päätettiin selvyyden vuoksi vahvistaa Merkintähinnan maksun suorittaminen ja X Oy:n osakemerkintä hyväksytyksi. Todettiin, että kaupparekisteriin 2.9.2021 tehtyä merkintää annetuista uusista osakkeista ei tule muuttaa, eikä X Oy:n osakeannissa merkitsemiä osakkeita tule poistaa yhtiön osakeluettelosta.” Sijoittaja C on jäävännyt itsensä tämän pöytäkirjan kohdan käsittelystä, mikä ilmenee pöytäkirjasta.

A on selvityksessään PRH:n tilintarkastusvalvonnalle painottanut, että yhtiön hallitus (L) oli 6.6.2021 hyväksynyt osakemerkinnän. L oli tuolloin hallituksen ainoa jäsen, koska muut kaksi olivat eronneet jäsenyydestä. Yhtiö oli saanut uuden hallituksen 11.1.2021. Tällöin hallitus oli käynyt osakemerkintään liittyvät asiat uudelleen läpi. Kokouspöytäkirjan liitteenä on seikkaperäinen selvitys siitä, miten asiat olivat tapahtuneet. Hallitus oli todennut toimet asianmukaisiksi ja vielä 19.12.2021 kokouksessaan hyväksynyt osakemerkinnän.

A:n selvitys Tuotanto Oy:n tilintarkastuksesta

A on 5.12.2023 antanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle selvityksen toiminnastaan Tuotanto Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana tilikaudella 1.7.2019 - 31.12.2020. A on todennut, että hän on toiminut päävastuullisena tilintarkastajana ainoastaan tilikaudella 1.7.2019 - 31.12.2020 ja antanut tähän liittyvän tilintarkastuskertomuksen 14.12.2021. Yhtiön tilintarkastuksen yhteydessä ei ole laadittu muita muistioita, lausuntoja tai kertomuksia kuin tilintarkastuskertomus ja lausunto 23.12.2021 yhtiön hallitukselle.

Tuotanto Oy on asetettu konkurssiin 8.4.2022. Yhtiön viimeinen hallituksen alle-kirjoittama ja tilintarkastettu tilinpäätös on laadittu tilikaudelta 1.7.2019 – 31.12.2020. Konkurssiin hakeutumisen

pääasiallinen syy oli A:n käsityksen mukaan maksu-kyvyttömyys. Yhtiöllä ei ollut tuloja vuosien 2020 eikä 2021 aikana. Ainoat rahavirrat ovat tulleet liiketoimintakaupasta ja osakeannista, joiden avulla yhtiö kykeni hoitamaan kriittisimmät erääntyneet velkansa. Yhtiön suurimman osakkaan haastehakemus joulukuussa 2021 vaikeutti rahoituksen hankkimista.

Liiketoimintakaupassa on myyty ja luovutettu tuotantohankkeeseen liittyvät teknilliset selvitykset ja esisuunnitelmat, ympäristövaikutusten arviointi asiakirja ym, myös osittain keskeneräisiä lupia ja suunnitelmia.

Tuotanto Oy:llä ei ollut käytännössä liiketoimintaa lainkaan tilikauden 1.7.2019 – 31.12.2020 aikana. Liiketoimintakaupasta syntynyt myyntivoitto on kirjattu liiketoiminnan muihin tuottoihin (130 781,21 euroa). Tarkastetun tilikauden 1.7.2019 – 31.12.2020 aikana syntyi kustannuksia noin 837 teuroa, jotka on aktivoitu aineellisten hyödykkeiden keskeneräisiin hankintoihin. Yhteensä kyseisiä kuluja on syntynyt yhtiön historian aikana noin 5 000 teuroa. A on tarkastanut kulujen oikeellisuutta läpikäymällä tilikohtaisen tuloslaskelman saldoja. Kulut ovat muodostuneet osan liiketoimintakaupasta, joka oli 5,12 miljoonaa euroa.

A on kertonut, että liiketoimintakauppahinta on maksettu suurimmaksi osaksi 5 miljoonan euron vaihtovelkakirjalainalla X Oy:ltä. A on viitannut vaihtovelkakirjalainan kuranttiuteen tilintarkastuskertomuksen kohdassa ”Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus”. Kohdassa viitataan muun muassa yhtiön tilinpäätöksen liitetiedoissa esitettyyn kohtaan ”yhtiön tulevaisuuden näkymät ja rahoituksen riittävyys ja riskit”. Kyseisessä kohdassa on todettu, että vaihtovelkakirjalainasaamisen riskin realisoituminen riippuu siitä, toteutuuko tuotantohanke ja miten. Tilinpäätöksen laadintahetkellä ei ollut varmuutta KHO:n lupia koskevista päätöksistä. Hankkeen rahoitukseen liittyi merkittävää epävarmuutta. Jos liiketoimintakauppaa ei olisi tehty, täysin samat arvostuksen epävarmuustekijät olisi- vat kohdistuneet muiden aineellisten hyödykkeiden aktivointeihin.

A on tilintarkastuksessa käynyt kaikki tilinpäätöksen 31.12.2020 tase-erät läpi. A on pyrkinyt liitetietojen tarkastuksen yhteydessä erityisesti tarkastamaan, onko tilinpäätöksen liitetiedoissa tuotu riittävästi esille asioita, jotka liittyvät yhtiön toiminnan jatkuvuuteen. Liitetiedoissa on tuotu esiin yhtiön toimintaan liittyviä riskejä ja yhtiön huono maksuvalmius. Yhtiössä oli valmisteilla osakeanti, jolla olisi turvattu yhtiön maksuvalmiutta. Yhtiöllä ei ollut liiketoimintaan liittyviä tuloja. Osakeantia ei koskaan toteutettu. Yhtiön hallitus haki yhtiön konkurssiin huhtikuussa 2022. Tilinpäätöksen liitetiedoissa esitettyyn informaatioon perustuen Tilintarkastusyhteisö B (A päävastuullisena tilintarkastajana) on antanut tilivuodelta 2020 niin sanotun mukautetun tilintarkastuskertomuksen, jonka kohdassa ”toiminnan jatkuvuuteen liittyvä merkittävä epävarmuus” viitannut liitetiedoissa esitettyihin asioihin. Tilintarkastuskertomukseen liittyviä asioita on käyty läpi EQCR-tarkastajan kanssa tarkastuksen aikana ja ennen tilintarkastuskertomuksen antamista.

An selvitys väitteeseen tilinpäätöksen ja tilintarkastuskertomuksen virheellisyydestä

A on viitannut Tuotanto Oy:n tilikauden 1.7.2019 – 31.12.2020 merkittävimpään liiketapahtumaan, keskeisten omaisuuserien luovuttamiseen liiketoimintakaupalla X Oy:lle ja kertonut, että liiketoimintakaupan esisopimus on allekirjoitettu 29.9.2020 ja sitä on päivitetty 4.12.2020. Liiketoimintakauppaa on pidetty arvonnäköverottomana ja siksi tilinpäätöksessä ei ole asiasta mainintoja, paitsi liitetietojen kohdassa ”vaihtovelkakirjasaaminen” ja ”tilikauden jälkeiset tapahtumat”. A sai riittävää evidenssiä asiasta ja hän piti liiketoimintakauppaa yhtiön tavoin arvonnäköverottomana. Liiketoimintakauppaan liittyvien asiakirjojen laadinnassa Tilintarkastusyhteisö B:n asiantuntijat eivät ole olleet mukana.

A on viitannut arvonnäköverolain 19 c §:ään, jonka perusteella arvioituna liike-toimintakauppa ei ole ollut arvonnäköverollinen. Koska X Oy ei ole ollut siirtohetkellä alv-rekisterissä, vaikka siirtyä varallisuuskokonaisuus itsessään mahdollistaa arvonnäköverollisen liiketoiminnan harjoittamisen, on verohallinto tehnyt maksuunpanon. A on tuonut esiin, että yhtiö on tehnyt verotuksen oikaisulautakunnalle 29.12.2023 arvonnäköverotusta koskevan oikaisuvaatimuksen. X Oy on tehnyt jälkikäteen myös niin sanotun kuittaussitoumuksen (OVML 50 § 2 momentti), jolla se vahvistaa, että ei tule tekemään hankinnoistaan alv-vähennystä edellyttäen, että liiketoiminnan myyjää koskeva maksuunpano oikaistaan.

A on selvityksessään PRH:n tilintarkastusvalvonnalle esittänyt tulkintansa siitä, miten tilinpäätöskirjaukset olisi tehty, jos liiketoimintakauppaa olisi käsitelty Tuotanto Oy:n kirjanpidossa arvonlisäverollisena. A:n mukaan hänen laskelmansa osoittaa, että jos arvonlisäverovelka merkitään Tuotanto Oy:n tilinpäätökseen, sille syntyy arvonlisäverovelka, mutta sen maksamiseen tulevat varat olisivat edelleen tulleet X Oy:stä, joka olisi saanut vastaavan suuruisen arvonlisäveropalautuksen. Arvonlisäverovelka on euromääräisesti merkittävä, mutta yhtiön tilikauden tulokseen, omaan pääomaan tai varallisuusasemaan sillä ei ole juurikaan merkitystä. Arvonlisäveropäätöksestä on tehty vastine verotuksen oikaisulautakunnalle. Liiketoimintakaupan arvonlisäverovollisuus on A:n mielestä varsin pitkälti muotoseikka. Jos kirjaukset kirjanpidossa olisi tehty arvonlisäverollisina, niin vaikutusta olisi ollut ainoastaan taseen saamiin ja velkoihin, ei tilikauden tulokseen eikä omaan pää-omaan. Tilinpäätöksen antaman informaation kannalta ei A:n käsityksen mukaan ole ollut kyse merkittävästä asiasta. Tilintarkastuskertomuksessa on selkeästi tuotu esiin toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus.

A:n lisäselvitys

A on 31.7.2024 antanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle lisäselvityksen, jossa hän toteaa, että Sijoittaja C on konkurssipesän ja Tuotanto Oy:n puolesta tehnyt veroviranomaisen päätöksistä valituksen hallinto-oikeudelle heinäkuussa 2024 eli asian käsittely on edelleen kesken. Valittajien näkemys on edelleen sama eli liiketoimintakauppa on arvonlisäveroton. A on toimittanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle kopion C:tä koskevasta syyttäjän 24.6.2024 tekemästä syyttämättä jättämispäätöksestä.

Tilintarkastusyhteisö B:n selvitys

Tilintarkastusyhteisö B on 20.2.2024 antanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle selvityksen.

Tilintarkastusyhteisö B on kertonut, miten se on varmistanut Tuotanto Oy:n tilintarkastuksessa ja yhtiön hallitukselle annetun lausunnon antamisessa päävastuullisen tilintarkastajan käyttöön riittävät resurssit, tuen ja valvonnan. Tilintarkastusyhteisö B on viitannut An antamaan erilliseen selvitykseen.

Tilintarkastusyhteisö B on kertonut, että A on luopunut KHT-hyväksymisestä 31.10.2022 ja eläköitynyt Tilintarkastusyhteisö B:ltä 1.10.2022 alkaen.

Tilintarkastusyhteisö B on kertonut toimeksiannon henkilöresursseista, työvälineistä sekä koulutus- ja konsultaatioresursseista. Tilintarkastusyhteisö B valvoo ja tukee yksittäisen toimeksiantovastuullisten tilintarkastajien toimintaa ja tilintarkastustoimeksiantoja Tilintarkastusyhteisö B:n yleisen laadunvalvonta- ja hallintajärjestelmän ja sen prosessien ja osa-alueiden kautta. Tilintarkastusyhteisö B:n käyttämä laadunvalvontajärjestelmä sisältää muun muassa asiakkaan ja toimeksiannon arviointi- ja hyväksymisprosessin, läpikäynti- ja konsultaatiovaatimukset tietyissä tilanteissa sekä tilintarkastajiin kohdistuvan Tilintarkastusyhteisö B:n sisäisen laadunvalvonnan (Quality Performance Review, QPR). QPR:n ohella muita Tilintarkastusyhteisö B-verkoston sisäisiä valvonta- ja laatuohjelmia viime vuosina ovat olleet Risk Compliance Program (RCP) ja Global Compliance Review (GCR). Näitä ohjelmia on kuvattu yhtiön vuosittaisessa avoimuusraportissa, joka on Tilintarkastusyhteisö B:n verkkosivuilla. Tilintarkastusyhteisö B on kertonut QPR-laadunvalvonnan toteuttamisesta ja todennut, että sen avulla arvioidaan yksittäisten toimeksiantojen suorittamista ja toimeksiantojen laatua. A oli tilintarkastuksen sisäisen QPR-laadunvalvonnan kohteena kesällä 2020. Laadunvalvonnan tulos oli Satisfactory eli hyväksytty arviointiasteikon ollessa Satisfactory / Performance Improvement Needed / Unsatisfactory.

Tilintarkastusyhteisö B arvioi jokaisen mahdollisen uuden asiakkaansa muun muassa sen omistuksen, johdon toiminnan ja muiden palvelujen vaikuttavien seikkojen kannalta. Arviointi dokumentoidaan järjestelmään. Vastuuhenkilöt organisaatiossa hyväksyvät arvioinnin. Toimeksiantovastuullinen eli toimeksiannossa päävastuullinen tilintarkastaja arvioi kunkin mahdollisen toimeksiannon ja siihen liittyvät riskit. Arviointi dokumentoidaan järjestelmään. Uuden asiakkaan ja toimeksiannon riskiarvio vaikuttaa siihen, tarvitaanko lisää varotoimenpiteitä pienentämään tunnistettuja riskejä. Tuotanto Oy on hyväksytty Tilintarkastusyhteisö B:n asiakkaaksi. Myös yhtiön tilintarkastustoimeksianto on hyväksytty Tilintarkastusyhteisö B:n järjestelmissä.

Tilintarkastusyhteisö B on antanut An käyttöön tarvittavat ja riittävät resurssit. Tilintarkastusyhteisö B on myös tukenut ja valvonut A:ta toimeksiannon hoitamisessa asianmukaisesti siten kuin tilintarkastusyhteisöltä edellytetään.

Muu aineisto

PRH:n tilintarkastusvalvonta on saanut A:lta ja Tilintarkastusyhteisö B:ltä nyt käsiteltävän tutkinta-asian kannalta keskeiset kopiot Tuotanto Oy:n tilikauden 1.7.2019 – 31.12.2020 tilintarkastusta koskevista tilintarkastajan työpapereista (tilintarkastusdokumentaation).

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa Alle varoituksen. Tilintarkastusyhteisö B:n toiminta ei anna aihetta toimenpiteisiin.

Perustelut

1 Tapahtumien kulku

1.1 Lakisääteinen tilintarkastus

Tilintarkastusyhteisö B on toiminut Tuotanto Oy:n tilintarkastajana ja A sen nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana tilikaudella 1.7.2019 – 31.12.2020. Tilintarkastusyhteisö B on valittu Tuotanto Oy:n tilintarkastajaksi tilikauden päättymisen jälkeen 25.11.2021. Tilintarkastusyhteisö B, A päävastuullisena tilintarkastajana on antanut tilikauden tilintarkastuksesta 14.12.2021 päivätyn tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomuksen lausunto-osa koskee tilinpäätöstä ja on sisällöltään vakiomuotoinen (mukauttamaton).

Tilintarkastuskertomus sisältää tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 3 momentissa tarkoitetun vakiomuotoisen lausunnon sekä tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 6 momentin nojalla annetut lisätiedot toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä olennaisesta epävarmuudesta.

Tilintarkastuskertomuksen ”Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus” kohdassa todetaan: ”Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetiedoissa kohtaan ”Yhtiön tulevaisuuden näkymät ja rahoituksen riittävyys sekä riskit”, jossa tuodaan esille myös pääomalainojen korkoihin liittyvät merkittävät riskit. Edellä mainitut seikat osoittavat sellaista olennaista epävarmuutta, jotka saattaa antaa merkittävää aihetta epäillä yhtiön kykyä hoitaa vastuitaan. Lausuntomme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.”

Tilintarkastuskertomuksen kohdassa ”Tietyn seikan painottaminen” todetaan muun muassa: Haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen kohtaan ”Tilinpäätöksen jälkeiset olennaiset tapahtumat”. Ylimääräisen yhtiökokouksen 8.12.2020 päätöksen mukaan yhtiössä on tehty suunnattu osakeanti. Lausumme käsityksenämme, että esitetyt tapahtumat ovat tapahtuneet liitetiedoissa esitetyn mukaisesti.”

Tilintarkastuskertomuksessa painotettu osakeantia koskeva lisätieto viittaa tilinpäätöksen liitetietoihin sisältyvään selostukseen tilikauden jälkeisistä olennaisista tapahtumista. Liitetietojen mukaan ylimääräisen yhtiökokouksen 8.12.2020 tekemän päätöksen mukaisessa yhtiön suunnatussa osakeannissa X Oy on 31.3.2021 merkinnyt 66 302 kpl yhtiön uusia osakkeita, jotka on merkitty kaupparekisteriin 2.9.2021. Yhtiön silloinen tilintarkastaja on 13.10.2021 perunut 57 923 osakkeen osalta osakkeiden merkintähinnan maksusta 16.8.2021 antamansa todistuksen vedoten tietoonsa tulleisiin uusiin asioihin. Yhtiö on sittemmin tarkistanut osakkeiden merkintähinnan maksamiseen liittyvät tapahtumat ja todennut käsityksensä olevan, että osakkeiden merkintähintojen maksut ovat tapahtuneet asianmukaisesti eikä kaupparekisteriin tehtyä merkintää tule muuttaa.

Tilinpäätöksessä merkittävimpänä liiketapahtumana on ollut yhtiön keskeisten omaisuuserien luovuttaminen niin sanotulla liiketoimintakaupalla 29.9.2020 X Oy:lle.

Kyseisen liiketoimintakaupan seurauksena verohallinto on myöhemmin 16.6.2023 pannut Tuotanto Oy:lle maksuun kaudelle 12/2020 kohdistetun arvonlisäverovelan, jonka määrä veronkorotuksineen ja viivästyskorkoineen on ollut 1 257 307,28 euroa. Tilinpäätökseen 31.12.2020 ei ole merkitty liiketoimintakaupan arvonlisäveroa, eikä Tilintarkastusyhteisö B/A ole raportoinut siitä tilintarkastuskertomuksessa tai muussa raportissa.

1.2 Lausunto Tuotanto Oy:n hallitukselle

Tilintarkastusyhteisö B/A on antanut Tuotanto Oy:lle 23.12.2021 päivätyn lausunnon siitä, onko Tuotanto Oy:n ylimääräisessä yhtiökokouksessa 8.12.2020 päätetyn osakeannin perusteella suoritettut merkinnät

maksettu. Tilintarkastusyhteisö B/A on todennut lausuntonsa päätelmissä, että lausunnossa esitetyn tapahtumakulun ja seikkojen perusteella Tuotanto Oy on saanut 165 755 euron suoritukset osakeantiin liittyen ja yhtiön varallisuusasema on parantunut kyseisen suorituksen verran.

1.3 Konkurssi

Tuotanto Oy ("Yhtiö") on asetettu konkurssiin 8.4.2022 Länsi-Uudenmaan käräjäoikeudessa. Tuomioistuim on 2.3.2023 määrännyt konkurssin jatkumaan julkisselvityksenä.

2 Sovellettavat säännökset

2.1 Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastuslain (TTL) 7 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastusvalvonta valvoo, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti. Suorittaessaan tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n mukaista tilintarkastusta tilintarkastajan on toimittava hyvän tilintarkastustavan mukaan (TTL 4:3). Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu velvollisuus noudattaa kansainvälisten tilintarkastusstandardien pääperiaatteita.

Tilintarkastajan on noudatettava ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1). Tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Suorittaessaan tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n mukaista tilintarkastusta tilintarkastajan on toimittava hyvän tilintarkastustavan mukaan (TTL 4:3).

Tilintarkastajan on raportoitava lakisääteisestä tilintarkastuksesta tilintarkastuslain 3 luvun 4-7 §:ien mukaisesti. Tilintarkastuskertomus on keskeisin tilintarkastajan raportti (TTL 3:5).

Tilintarkastuskertomuksessa on annettava lausunto siitä: 1) antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; 2) täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset; 3) onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti; 4) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia. Jos tilintarkastaja toteaa, että tilinpäätöksestä puuttuu jokin tieto ja tämä puute on tilintarkastajan arvion mukaan olennainen, hänen tulee mukauttaa tilinpäätöksestä antamaansa lausuntoa (TTL 3:5).

Tilintarkastajan lausunto on vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa (TTL 3:5.3).

Tilintarkastukseen kuuluu hallinnon tarkastus (TTL 3:1), jossa tilintarkastaja tarkastaa yhteisön hallintoa sen arvioimiseksi, onko yhteisön johto toiminut yhteisöä koskevan lain ja yhteisön toimivaltaisen päätöksentekaelimen päätösten mukaisesti ja onko johtohenkilö syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus.

2.3 Kansainväliset tilintarkastusstandardit

Tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä hoitaessaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa, jota kuvaavat kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ISA). ISA-standardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista on pidettävä osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa (KHO 12.2.2020, dnro 3673/2/18).

Tilintarkastuskertomuksen antamisen kannalta keskeisiä ISA-standardeja ovat etenkin:

- ISA 230 Tilintarkastusdokumentaatio
- ISA 250 Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa
- ISA 300-sarjan standardit, jotka koskevat tilintarkastuksen suunnittelua ja riskien huomioon ottamista
- ISA 500 Tilintarkastusevidenssi
- ISA 560 Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat
- ISA 700 Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen
- ISA 705 Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen
- ISA 720 Tilintarkastajan velvollisuudet muun informaation suhteen

Tilintarkastuslautakunta kiinnittää erityistä huomiota kyseisten ISA-standardien seuraaviin kohtiin, jotka An on tullut ottaa huomioon tilintarkastusta suorittaessaan.

ISA 230 (Tilintarkastusdokumentaatio) standardin mukaan (ISA 230.8) tilintarkastajan on laadittava riittävä tilintarkastusdokumentaatio niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen ISA-standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä sekä tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista.

ISA 250 (Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa) standardin mukaan tilintarkastajan on muodostettava yleinen käsitys yhteisöön ja sen toimialaan tai toimintasektoriin sovellettavasta oikeus- ja sääntelynormistosta ja siitä, kuinka yhteisö noudattaa tätä normistoa (IAS 250.13). Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä niiden säädösten ja määräysten noudattamisesta, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen (ISA 250.14). Tilintarkastajan on tilintarkastuksen aikana oltava tarkkaavainen sen mahdollisuuden varalta, että muut suoritettavat tilintarkastustoimenpiteet saattavat tuoda hänen tietoonsa tapauksia, joissa säädöksiä ja määräyksiä ei ole noudatettu tai joissa tällaista on syytä epäillä (ISA 250.16).

ISA 300-sarjan standardit, jotka koskevat tilintarkastuksen suunnittelua ja riskien huomioon ottamista Tilintarkastajan on laadittava tilintarkastuksen laajuuden, ajoituksen ja suuntaamisen kattava tilintarkastuksen kokonaisstrategia, joka ohjaa tilintarkastussuunnitelman laatimista (ISA 300.7).

ISA 500 (Tilintarkastusevidenssi) standardin mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia, hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä (ISA 500.6).

ISA 560 (Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat) standardin mukaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuvat tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, on tunnistettu. Tilintarkastajan ei kuitenkaan odoteta kohdistavan lisää tilintarkastustoimenpiteitä seikkoihin, joiden osalta hän on pystynyt aiemmin suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden perusteella tekemään asianmukaisia johtopäätöksiä (560.6). Tilintarkastajan on suoritettava toimenpiteet siten, että ne kattavat ajanjakson, joka ulottuu tilinpäätöspäivästä tilintarkastuskertomuksen antamispäivään tai niin lähelle sitä kuin käytännössä on mahdollista (560.7).

ISA 700 (Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen) standardi koskee vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen antamista.

ISA 705 (Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen) standardin mukaan tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto silloin, kun hän tekee johtopäätöksen, että hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys tai hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä (ISA 705.5).

ISA 706 koskee tilintarkastuskertomukseen sisältyviä tiettyjä seikkoja painottavia kappaleita ja muita seikkoja koskevia kappaleita. Näissä ei ole kyse tilintarkastuskertomukseen sisältyvien lausuntojen mukauttamisesta vaan lisäkommunikaatiosta, jonka tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi eli tilintarkastuslain näkökulmasta lisätiedoista (Tilintarkastajan raportointi. ST-oneline 2024, jakso 2.1.).

ISA 706.8.n mukaan jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi kiinnittää käyttäjien huomiota tilinpäätöksessä esitettyyn seikkaan, joka hänen harkintansa mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen

käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta, hänen on sisällytettävä antamaansa tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottava kappale edellyttäen, että a) hänen ei olisi mukautettava lausuntoaan ISA 705:n mukaisesti kyseisen seikan seurauksena; ja b) ISA 701:tä sovellettaessa kyseistä seikka ei ole määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi, josta viestitetään tilintarkastuskertomuksessa.

ISA 706.9:n mukaan, kun tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen tiettyä seikkaa painottavan kappaleen, hänen on: a) sijoitettava kappale tilintarkastuskertomuksen erilliseen asianmukaisesti otsikoituun osioon, jonka otsikossa esiintyy ”tietyn seikan painottaminen”; b) sisällytettävä kappaleeseen selkeä viittaus seikkaan, jota halutaan painottaa, ja mainittava, missä relevantit kyseistä seikkaa täydellisesti kuvaavat tiedot ovat tilinpäätöksessä. Kappaleessa saadaan viitata vain tilinpäätöksessä esitettyyn tietoon; ja c) mainittava, ettei tilintarkastajan lausuntoa ole mukautettu painotettavan seikan osalta.

ISA 706.10:n mukaan, jos tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi viestiä jostakin muusta kuin tilinpäätöksessä esitetystä seikasta, joka hänen harkintansa mukaan on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta, hänen on sisällytettävä tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskeva kappale edellyttäen, että a) säädös tai määräys ei estä tätä; ja b) ISA 701:tä sovellettaessa kyseistä seikkaa ei ole määritetty tilintarkastuksen kannalta keskeiseksi seikaksi, josta viestitetään tilintarkastuskertomuksessa.

ISA 706.11:n mukaan, kun tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen muuta seikkaa koskevan kappaleen, hänen on sijoitettava kappale tilintarkastuskertomuksen erilliseen osioon, jonka otsikkona on ”Muu seikka” tai muu asianmukainen otsikko.

2.4 Hyvä tilintarkastustapa lausunnon antamisessa

A:n 23.12.2021 päivätyssä lausunnossa Tuotanto Oy:n hallitukselle ei viitata mihinkään standardiin, jonka mukaan lausunto on laadittu.

Tilintarkastuslaki ei velvoita noudattamaan tiettyä standardia tilintarkastuslain 1 luvun 1 §:n 4 momentissa tarkoitettuun toimintaan eikä kyseisen lainkohdan mukaisen lausunnon antamisessa. Tilintarkastajan on kuitenkin noudatettava hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3) ja ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1) tällaista lausuntoa antaessaan. Tilintarkastajan on toimittava ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti lausuntoa antaessaan.

2.5 Hyvä tilintarkastustapa hallinnon tarkastuksessa

Hallinnon tarkastuksesta ei ole velvoittavia tilintarkastusstandardeja. Hallinnon tarkastuksen sisältö perustuu vakiintuneeseen huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamaan käytäntöön ja oikeuskäytäntöön. Tilintarkastaja on velvollinen raportoimaan tarvittaessa hallinnon tarkastuksen päätelmistä TTL 3:5:n mukaisesti.

Hallinnon tarkastus on osa tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 1 §:n mukaista tilintarkastusta. Keskeisin säännös hallinnon tarkastuksen kannalta on TTL 3:5.5, jonka mukaan tilintarkastajan velvollisuutena on antaa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 5 momentin mukainen huomautus, jos sille on säännöksen mukaan aihetta. Säännös määrittelee hallinnon tarkastuksen tavoitteen, sisällön sekä sen, kenen toimintaan hallinnon tarkastus kohdistuu. (Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus hallinnon tarkastuksesta 17.5.2021.)

Hallinnon tarkastus, kuten muukin tilintarkastus, on luonteeltaan laillisuustarkastusta. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja tarkastaa tarkastuskohteen johdon toiminnan lainmukaisuutta. Tilintarkastuksessa ei tule puuttua tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Hallinnon tarkastus ei kohdistu siihen, kuinka taitavasti hallintoelimet ovat toimineet. Hallinnon tarkastuksessa kyse ei ole johdon toiminnan tuloksellisuuden jälkikäteen tapahtuvasta arvioinnista. Johdon huolimattomasta menettelystä ei ole kysymys silloin, kun päätöksentekohetken olosuhteisiin nähden asianmukaiseen harkintaan ja selvityksiin perustuvat liiketoimintapäätökset jälkikäteen osoittautuvat epäonnistuneiksi. Tilintarkastaja arvioi päätösten lainmukaisuutta eikä ota kantaa liiketaloudellisiin tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Hallinnon tarkastukseen kuuluva johdon toiminnan huolellisuuden arviointi on tästä syystä suppeampaa

kuin yhtiöoikeudellisen business judgement -periaatteen sisältö. (Käsitys on vakiintunut oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa. Ks. myös esimerkiksi s. Työ ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2018: Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä s. 20–21.)

Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajan on arvioitava johdon huolellisuutta. Esimerkiksi tilanteessa, jossa osakeyhtiön hallitus tai toimitusjohtaja on tehnyt merkittävän sopimuksen, tilintarkastajan tulisi selvittää, onko päätöksen tekemisessä noudatettu lakia ja osakeyhtiön yhtiöjärjestyä ja yhtiökokouksen päätöksiä. Sen sijaan tilintarkastajan tehtävänä ei ole arvioida, onko sopimus tarkastuskohteen kannalta tarkoituksenmukainen ja liiketaloudellisesti kannattava. (Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus hallinnon tarkastuksesta 17.5.2021.)

3 Tilintarkastuslautakunnan arvio An toiminnasta

3.1 A:n 23.12.2021 lausunto Tuotanto Oy:n hallitukselle merkintähinnan maksusta

A:n lausunto 23.12.2021 koskee X Oy:n 31.3.2021 tekemän osakemerkinnän maksua. Lausunnon johdannon mukaan lausunto koskee sitä, onko Tuotanto Oy:n ylimääräisessä yhtiökokouksessa 8.12.2020 päätetyn osakeannin perusteella suoritettut merkinnät maksettu. Vaikka A:n lausunto koskee vain osakemerkintöjen maksua, eikä osakeyhtiölain säännösten noudattamista osakeannissa, hänellä on ollut perusteltu syy toimia erityisen huolellisesti ja ammatillista varovaisuutta noudattaen. Lisäksi hänellä on ollut velvollisuus toimia objektiivisesti.

X Oy:n osakemerkintään perustuvan velan osa 144 807,50 euroa on A:n lausunnon mukaan maksettu Tuotanto Oy:lle siten, että X Oy on ottanut vastattavakseen kaupungilta olevan saman määräisen velan. X Oy maksaa vastattavakseen ottamansa velan velkojalle, kaupungille korotetun maanvuokran muodossa.

Selvityksen perusteella kaupunginhallitus on 16.4.2021 ja 31.5.2021 käsitellyt vesijohdon siirtämisestä johtuneen velan maksujärjestelyjä kaupungille. Velka oli syntynyt vesijohdon siirtämisestä kaupungin omistamalta tontilta. Kaupunginhallitus on 31.5.2021 hyväksynyt siirretyn vesijohdon siirtokorvaukseen liittyvän erääntyneen maksun 144 808,47 euroa siirtämisen kyseisen tontin tasearvoon. Tontti on ollut vuokrattuna X Oy:lle. Kaupunginhallituksen päätös on julkinen. Alla on ollut tieto päätöksestä lausuntoa antaessaan.

Osakeyhtiölain 9 luvun 10 §:n vaatimuksen osakemerkinnän maksusta ovat velvoittavia. Osakemerkintä on maksettava pääsääntöisesti rahana. Osakeyhtiölaissa on erityisiä lisävaatimuksia osakemerkinnän maksulle muuten kuin rahana. Jollei osakeantipäätöksessä ole määrätty toisin, osakkeiden merkintähinta voidaan kuitata yhtiöltä olevalla saamisella ainoastaan yhtiön hallituksen suostumuksella (OYL 9:10.2). X Oy ei ole voinut maksaa loppuosaa (144 807,50 €) merkitsemistään osakkeista A:n lausunnossa 31.12.2021 kerrotulla tavalla, koska järjestely ei ole OYL 9:10:n mahdollistama tapa maksaa osakemerkintä. On kyseenalaista, onko edellä mainittu velka kaupungille ollut 6.6.2021 Tuotanto Oy:llä. Velka oli poistettu kaupunginhallituksen 31.5.2021 tekemällä päätöksellä Tuotanto Oy:ltä. A:n on täytynyt huomata, että OYL 9:10:n mukaiset osakemerkinnän maksun edellytykset eivät ole täyttyneet. Osakkeiden merkintää ei voi maksaa muulla kuin osakeyhtiölaissa säädetyllä tavalla. A:n lausunnossaan selostama X Oy:lle siirryneen velan maksu kaupungille korotetun tontin vuokran muodossa ei anna aihetta arvioida asiaa toisin. Vaikka Tuotanto Oy:n varallisuusasema on voinut parantunut kyseisen summan verran, se ei ole osakeyhtiölain edellyttämällä tavalla saanut maksua X Oy:n merkitsemistä osakkeista 144 807,50 € määrän osalta. A:n lausunto on virheellinen ja hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Tuotanto Oy:n hallituksen puheenjohtajan 6.6.2021 antaman, osakemerkinnän maksun hyväksymisen aikana Tuotanto Oy:n hallituksessa on ollut jäljellä vain yksi jäsen kahden muun jäsenen erottua. Hallituksen kelpoisuus hyväksyä osakemerkintä ja maksun vastaanottaminen on ollut osakeyhtiölain ja Tuotanto Oy:n yhtiöjärjestyksen valossa ilmeisen puutteellinen. Tuotanto Oy:n yhtiöjärjestyksen 4 kohdan mukaan hallitukseen kuuluu enintään seitsemän jäsentä. Yhtiökokous valitsee hallituksen jäsenet. Tuotanto Oy:n yhtiökokous on valinnut hallitukseen kolme jäsentä. Tuotanto Oy:n yhtiöjärjestyksen 5 kohdan mukaan hallitus on päätösvaltainen, kun kokouksessa on paikalla yli puolet hallituksen jäsenistä. Tuotanto Oy:n hallitus ei ole ollut päätösvaltainen kokouksessaan 6.6.2021. Osakemerkinnän ja merkintähinnan maksun hyväksymistä koskeva päätös 6.6.2021 on jälkikäteen, kun hallituksessa oli

jälleen kolme jäsentä, tullut 19.12.2021 pidetyssä Tuotanto Oy:n hallituksen kokouksessa uudelleen vahvistetuksi. Hallitus on 19.12.2021 päättänyt hyväksyä merkintähinnan maksun suorittamisen ja X Oy:n osakemerkinnän. A on voinut lausuntoaan 23.12.2021 antaessaan todeta, että Tuotanto Oy:n hallitus on ainakin jälkikäteen ollut toimivaltainen käsitellessään osakemerkinnän hyväksymistä ja merkintähinnan maksua.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että vesijohdon siirtoa koskevan velan velallisen vaihdokseen on liittynyt useita vaiheita ja epäselvyyksiä. Aineiston perusteella on epäselvää, onko kyseessä olevan velan siirtoa koskevia varallisuus oikeudellisia sääntöjä pyritty ollenkaan noudattamaan. Olennaista on, että velan siirrossa toiselle velalliselle tarvitaan voimassa olevan oikeuden mukaan velkojan, tässä tapauksessa kaupungin suostumus. Lisäksi käytettäessä kuittausta velan maksuna on täytyttävä vakiintuneet oikeuskäytännön mukaiset kuittauksen edellytykset. Kuittauksessa velan ja kuitattavan velan on oltava vastakkaisia. Kuittauksen edellytykset eivät tässä tapauksessa ei ole toteutuneet. Kaupunginhallituksen 26.4.2021 ja 31.5.2021 kokousten pöytäkirjoihin kirjatun mukaan Tuotanto Oy:n kaupungille oleva velka olisi ensin siirretty Tuotanto Oy Managementin vastattavaksi. Sen jälkeen kaupungin-hallitus on 31.5.2021 päätöksen perusteella siirtänyt Tuotanto Oy:n jäljellä olevan velan (144 807,50 €) X Oy:lle.

A ei ole kertonut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle, eikä asiakirjoista selviä, miksi tontinvuokra-asia on esitetty A:n 23.12.2021 lausunnossa, joka koskee osakemerkinnän maksua. Osakkeita antaneen Tuotanto Oy:n olisi pitänyt saada suoritus osakemerkinnästä osakeyhtiölain mukaisesti.

Tilintarkastuslautakunta pitää A:n lausunnossa esitettyä järjestelyä korotetun tontinvuokran maksusta kaupungille keinotekoisena järjestelynä. X Oy:n tontinvuokran maksu kaupungille ei ole voinut osakeyhtiöoikeudellisesti olla osa osakemerkinnän maksua. A ei ole lausunnossaan kyseenalaistanut menettelyä, vaan lausunnon lukijalle epäselvällä tavalla sekoittanut korotetun tontinvuokran maksun osakemerkinnän maksuun. Tontinvuokraa koskeva järjestely on käytännössä saattanut olla peruste sille, että kaupunki on suostunut velan siirtoon Tuotanto Oy:ltä X Oy:lle. Velan siirto on eri asia kuin osakemerkinnän maksu. A:n lausunnossa nämä kaksi asiaa on sekoitettu. A:n menettely 23.12.2021 päivätyn lausunnon laatimisessa on hyvään tilintarkastustapaan ja eettisiin periaatteisiin kuuluvan tilintarkastajan objektiivisuus- ja huolellisuusvelvoitteiden vastaista.

Lisäksi tilintarkastuslautakunta pitää tilintarkastajaa sitovan objektiivisuusvaatimuksen vastaisena kuvata lausunnossa edellä mainitut seikat esitetty normaaleina, lukijan silmin laillisina järjestelyinä. Lausunnon lukijan tulee saada myös tilintarkastajan vapaamuotoisesta lausunnosta (TTL 1:1.4) tosiasioihin perustuva ammattimainen ja objektiivinen kuva lausunnon asiakysymyksestä, joka tässä tapauksessa oli osakemerkinnän maksu. A:n moitittavaa menettelyä on omiaan lieventämään se, että kyseessä ei ole ollut tilintarkastajan lakisääteinen lausunto eikä viranomaiselle tai tuomioistuimelle tarkoitettu tilintarkastajan lausunto.

3.2 Arvio A:n toiminnasta tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastuksessa

Tuotanto Oy:n tilinpäätöksestä tilikaudelta 1.7.2019 – 31.12.2020 ilmenee, että yhtiöllä ei ole ollut käytännössä liiketoimintaa tilikauden aikana. Merkittävin tapahtuma tilikauden 1.7.2019 – 31.12.2020 aikana on edellä mainittu 29.9.2020 tehty liiketoimintakauppa, josta syntynyt myyntivoitto 130 781,21 euroa on kirjattu muihin tuottoihin. Tilikauden aikana syntyneet kustannukset 837 000 euroa on aktivoitu aineellisten hyödykkeiden keskeneräisiin hankintoihin. A on selvityksensä mukaan tarkastanut niitä käymällä läpi tilikohtaisen tuloslaskelman saldoja. A:lla on ollut perusteltu syy keskittyä tilintarkastuksessa kyseiseen liiketoimintakauppaan liittyvien seikkojen tarkastamiseen. Liiketoimintakauppaa on kuvattu myös Tuotanto Oy:n tilinpäätöksen liitetiedoissa.

A:n 14.12.2021 antama tilintarkastuskertomus Tuotanto Oy:n tilintarkastuksesta tilikaudelta 1.7.2019 – 31.12.2020 ei sisällä huomautusta eikä mainintoja siitä, että Tuotanto Oy:n hallituksessa on 11.11.2021 asti ollut vain yksi jäsen ilman yhtään varajäsentä. Hallituksen toimien lainmukaisuuden arviointi on hallinnon tarkastusta, joka on ollut A:n tehtävänä. Yksijäseninen hallitus on 6.6.2021 hyväksynyt Sijoittaja C:n Teollisuus Oy:n osakemerkinnän ja maksun. Hallituksen ainoa jäsen on 16.8.2021 tehnyt kaupparekisteriin ilmoituksen siitä, että osakeannissa 8.12.2020 on osakkeiden antamisessa ja osakepääoman korottamisessa noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä.

Tuotanto Oy:n hallituksen kelpoisuus hyväksyä 6.6.2021 osakemerkintä ja sen maksu sekä hallituksen puheenjohtajan 16.8.2021 tekemä ilmoitus kaupparekisteriin ovat olleet tilintarkastuksen kannalta hallinnon tarkastukseen kuuluvia asioita.

Lähtökohtaisesti tilintarkastus kohdistuu päättyneen tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastamiseen (TTL 3:1). Toisaalta tilintarkastuskertomus osoitetaan yhtiökokoukselle, jonka tiedontarpeita tilintarkastus palvelee. Vaikka tilintarkastus kohdistuu ensisijaisesti siihen tilikauteen, jota tilintarkastuskertomus koskee, tilintarkastajan on hyvän tilintarkastustavan mukaan hankittava evidenssiä myös siitä, onko tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat otettu tilinpäätöksessä asianmukaisesti huomioon. Tilikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat voivat edellyttää tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä. Tilintarkastaja ei ilman erityisiä perusteita ole velvollinen tarkastamaan hallituksen tai toimitusjohtajan toimintaa tilinpäätöspäivän jälkeen muilta osin kuin mitä tilinpäätöksen tilintarkastus edellyttää.

On tulkinnanvaraista, olisiko A:n tullut tehdä TTL 3:5.5:ssa tarkoitettu huomautus tilintarkastuskertomuksessa pelkästään TTL 3:1:n ja 3:5:n nojalla, koska kyseessä ovat olleet tarkastetun tilikauden 1.7.2019 – 31.12.2020 päättymisen jälkeiset tapahtumat.

Tilintarkastuslautakunta päätyi toteamaan, että 8.12.2020 Tuotanto Oy:n yhtiökokoukseen päättämän osakeannin osakemerkintään ja osakkeiden maksuun tilikauden päättymisen jälkeen tapahtuneet seikat ovat olleet A:n suorittaman tilintarkastuksen kohteena ainakin sillä perusteella, että Tuotanto Oy:n tilikauden 1.7.2019 – 31.12.2020 tilinpäätöksen liitetiedoissa on Tuotanto Oy:n hallituksen selostus osakeannon toteutuksesta ja osakkeiden maksusta kohdassa ”tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat”. Näin olen tilinpäätöksen tarkastus ja hallinnon tarkastus ovat kohdistuneet samaan asiaan. A on ollut velvollinen tarkastamaan osakemerkintään ja sen maksuun liittyviä seikkoja tilikauden päättymisen jälkeen. A on viitannut 14.12.2021 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessa edellä mainittuun tilinpäätöksen lisätietoon kohdassa ”tietyn seikan painottaminen”.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että osakeannin täytäntöönpanoon liittyvä tapahtumien kulku on ollut tilintarkastuksen kannalta keskeinen. A:n tilintarkastusdokumentaatio on tältä osin puutteellinen. Ulkopuolinen asiantunteva lukija ei voi päätellä, miten A on päätenyt päätelmäänsä tilinpäätöksen lisätietojen mukaisesta tapahtumien kulusta ja vakuuttunut lisätiedon paikkansa pitävyydestä. A:n olisi tullut olennaisuuden perusteella ammatillinen kriittisyys säilyttäen kiinnittää huomiota osakkeiden merkintää ja niiden maksua koskevaan poikkeukselliseen tapahtumien kulkuun hallinnon tarkastusta suorittaessaan ja dokumentoida tarkasti havaintonsa ja niitä koskevat päätelmänsä. A on laatinut työpapereihin sisältyvän muistion osakepääoman korotukseen liittyvästä tapahtumien kulusta, mutta hänen olisi pitänyt dokumentoida tarkemmin arvionsa siitä, miksi poikkeamia yhtiöjärjestyksen määräyksistä ja osakeyhtiölaista ei ole tuotu esiin huomautuksena tilintarkastuskertomuksessa. A:n tarkastuksen hetkellä käytettävissä olleiden tietojen perusteella on ollut ilmeistä, että hallituksen jäljellä oleva yksi jäsen on rikkonut osakeyhtiölakia ja yhtiöjärjestyksestä vastaan hyväksyessään yksin osakemerkinnän, sen maksun ja tehnyt siitä ilmoituksen kaupparekisteriin osakepääoman korotusta koskevan merkinnän tekemistä varten (OYL 9:14.2-3). Hallituksen kokoonpanon vajaavaisuudet eri ajankohtina ilmenevät myös An 14.12.2024 saamasta vahvistusilmoituskirjeen liitteestä. Tilintarkastuslaissa säädettyjen huomautusta koskevien edellytysten täytyessä tilintarkastajan on olennaisuus huomioon harkittava huomautuksen esittämistä tilintarkastuskertomuksessa, vaikka vastuuhenkilöt olisivat jälkikäteen korjanneet lain tai yhtiöjärjestyksen vastaista menettelyä. Puutteellisen evidenssin ja puutteellisen dokumentoinnin johdosta A:n menettely on ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista.

3.3 Tilintarkastuskertomuksen lisätiedot ja tietyn seikan painottaminen

Vakiintuneen hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastuskertomus on mukautettu silloin, kun se sisältää vakiomuodosta poikkeavan tilintarkastuslain edellyttämän lausunnon tai erityislainsäädännön edellyttämän lausunnon tai se sisältää tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 5 momentissa tarkoitetun huomautuksen tai tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 7 momentissa tarkoitetun lisätiedon. (Tilintarkastajan raportointi. ST-oneline 2024, jakso 2.1)

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on annettava tilintarkastuskertomuksessa tarpeelliset lisätiedot seikoista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota sekä tiedot seikoista, jotka voivat antaa olennaista aihetta epäillä yhteisön tai säätiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tilinpäätöstä täydentävien tietojen antaminen ei ole lain mukaan sallittua. Tämä vastaa myös yhtiön johdon ja tilintarkastajan rooleja, koska tilintarkastajan tehtäviin ei kuulu eikä pidäkään kuulua johdon laatiman tilinpäätöksen täydentäminen. (Ibid.)

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että A on tilintarkastuskertomuksen kohdassa tietyn seikan painottaminen todennut vastoin parempaa tietoa: ”Ylimääräisen yhtiökokouksen 8.12.2020 päätöksen mukaan yhtiössä on tehty suunnattu osakeanti. Lausumme käsityksenämme, että esitetyt tapahtumat ovat tapahtuneet liitetiedoissa esitetyn mukaisesti.” Tilintarkastuslautakunta pitää toteamusta ISA 706 standardin vastaisena ja siten hyvän tilintarkastustavan vastaisena. Toteamus on ristiriidassa A:n tarkastushavaintojen kanssa edellä kohdassa 3.2 kerrotuin tavoin. Kyseessä on johdon tulkintaa koskeva lausuma, joka ei kuulu tilintarkastuskertomukseen. A:n olisi tullut pitäytyä kyseisessä kohdassa painottamaan tilinpäätöksessä esitettyä tietoa, eikä esittää siinä omaa näkemystään tapahtumien kulusta. Tapahtumien kulku on ollut tilintarkastuskertomuksen antamisen hetkellä riidanalainen. A:n menettely on ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista.

3.4 Liiketoimintakauppaan liittyvien riskien huomioon ottaminen tilintarkastuksessa

Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja tuntee asiakkaansa liiketoiminnan ja siihen liittyvät riskit. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja dokumentoi havaitsemansa riskit ja sen, miten hän vastaa riskeihin tilintarkastuksessa. Nyt kyseessä olevaan liiketoimintakauppaan liittyvien riskien huomioon ottaminen tilintarkastuksessa on merkityksellistä kahdesta näkökulmasta.

- a) Tilintarkastajan on ensinnäkin osana hallinnon tarkastusta tarkastettava johdon toimintaa etenkin johdon huolellisuusvelvollisuuden noudattamisen kannalta. Osakeyhtiön johdon on toimittava huolellisesti yhtiön etu huomioon ottaen. Tilintarkastajan raportointi on tarpeen, jos johdon toiminnassa on laillisuusnäkökulmasta huomautettavaa. A:n on tullut Tuotanto Oy:n hallinnon tarkastuksessa arvioida, onko johto noudattanut huolellisuusvelvoitetta. A on todennut, että liiketoimintakauppa 29.9.2020 oli tilikauden 1.7.2019 – 31.12.2020 ainoa merkittävä tapahtuma. Johdon huolellisuusvelvollisuutta tarkastaessaan A:n on tullut arvioida, onko johto valmistellut 29.9.2020 tehdyn liiketoimintakaupan huolellisesti siten kuin osakeyhtiölaki edellyttää. A:n on tullut arvioida, onko yhtiön johto ottanut huomioon kauppaan liittyvät olennaiset seuraamukset ja riskit. Yksi merkittävä yritysjärjestelyihin liittyvä huomioon otettava riski ovat mahdolliset veroseuraamukset. Tuotanto Oy:n toteuttamaan liiketoimintakauppaan mahdollisesti liittyvä arvonlisäveron maksamisvelvollisuus on määrältään olennainen riski. A:n tilintarkastusdokumentaatiosta ei käy ilmi, miten hän on arvioinut Tuotanto Oy:n johdon toimintaa riskien huomioon ottamisen näkökulmasta ja mitkä ovat hänen päätelmänsä. A:n tilintarkastusdokumentaation ja hänen antamansa selvityksen perusteella A on laiminlyönyt 29.9.2020 tehtyyn liiketoimintakauppaan liittyvän hallituksen toiminnan riittävän tarkastuksen. A:n olisi pitänyt tarkemmin selvittää, miten hallitus on noudattanut huolellisuusvelvoitettaan valmistellessaan ja toteuttaessaan liiketoimintakauppaa 29.9.2020 ja miten se on ottanut huomioon siihen liittyvät mahdolliset seuraamukset. A:n olisi pitänyt dokumentoida havaintonsa ja päätelmänsä. Nämä toimenpiteet A on lyönyt laimin, mikä on hyvän tilintarkastustavan vastaista.
- b) Toiseksi tilintarkastajan on tarkastettava, onko johdon laatima tilinpäätös liitetietoineen lain mukainen. Johdon tehtävä on tunnistaa yrityksen toimintaympäristö ja siinä sovellettavat normit. Verot ovat yrityksen eli tilintarkastusasiakkaan kuluja. Tilikaudelle kuuluvat kulut on kirjattava kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Tilintarkastajan on tunnettava myös tilintarkastusasiakkaan toimintaan liittyvät kuluriskit, jotka voivat liittyä tilikauden aikaisiin seikkoihin tai tilikauden jälkeisiin tapahtumiin. Liiketoimintakauppaan liittyvät riskit olisi pitänyt käydä tilintarkastuksessa läpi. Vero kuuluu kirjata sen tilikauden kuluksi, jonka aikana veron peruste on syntynyt. Tuotanto Oy:n 29.9.2020 toteuttamaan liiketoimintakauppaan liittyvä arvonlisäveroriski on epävarma, mutta olennainen. A:n olisi pitänyt tilintarkastuksessa arvioida olisiko Tuotanto Oy:n johdon tullut havaita veroriskit ja tuoda ne esiin tilinpäätöksen liitetiedoissa (Kilan lausunto 1827/2008). Tuotanto Oy ei ole tilinpäätöksessään 31.12.2020 millään tavalla tuonut esiin arvonlisäveron

maksamisvelvollisuuteen liittyvää riskiä. A:n tilintarkastusdokumentaation perusteella hän ei ole edes noteerannut tai pohtinut tarkastuksen aikana riskin olemassa oloa tai sen toteutumista johdon huolellisuusvelvollisuuden ja tilinpäätösinformaation kannalta. Liiketoimintakauppaan liittyvä veroriski on ollut olennainen, vaikka se on jälkikäteen riitautettu ja siihen liittyy tulkinnanvaraisuutta. Jättämällä kuluriskin huomioon ottamatta tarkastussuunnitelmassaan ja jättämällä raportoimatta siitä A on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

3.5 Muut seikat

Muilta osin tiintarkastuslautakunta katsoo, että Tilintarkastusyhteisö B:n ja A:n antama selvitys ilmoittajien moitteiden johdosta on riittävää ja asianmukaista.

3.6 Arvio Tilintarkastusyhteisö B:n toiminnasta

Tilintarkastuslakiin perustuvassa tilintarkastajien valvonnassa vakiintuneen soveltamiskäytännön mukaan tilintarkastusyhteisön on vähintään tarjottava sen palveluksessa olevalle tilintarkastajalle riittävät resurssit toimeksiannon suorittamista varten sekä tuettava ja valvottava tilintarkastajan toimintaa.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei Tilintarkastusyhteisö B:n toiminnassa Tuotanto Oy:n tilintarkastuksessa tilikaudelta 1.7.2019 – 31.12.2020 ole ilmennyt hyvän tilintarkastustavan vastaisia seikkoja.

4 Yhteenveto

PRH:n tilintarkastusvalvonta katsoo, että A on edellä kappaleissa 3.1 - 3.4 kerrotuin tavoin toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, joten tilintarkastuslautakunnan on määrättävä hänelle tilintarkastuslain 10:1-3:ssa tarkoitettu seuraamus. Tilintarkastusyhteisö B:n toiminta ei anna aihetta toimenpiteisiin.

5 Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat

Tilintarkastuslautakunta ottaa seuraamuksesta päättäessään huomioon tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaisesti kaikki asiaankuuluvat seikat. An moitittava menettely ei ole vähäinen, koska tapauksessa on keskeisesti kyse osakeyhtiön toiminnan kannalta kriittisestä osakepääoman maksusta, jonka varmentamisessa tilintarkastajalla on tärkeä tehtävä. Osa tilintarkastuslautakunnan moitteista kohdistuu A:n antamaan tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastajien valvontakäytännössä tilintarkastuslautakunta suhtautuu tilintarkastuskertomuksen virheisiin ankarasti. Arvonlisäveron mahdollinen maksamisvelvollisuus on tosin ollut tilintarkastajalle vaikeasti havaittava ja tulkinnanvarainen asia. Tämä ja se seikka, että A on saanut päävastuullisen tilintarkastajan tehtävän huomattavasti tilikauden päättymisen jälkeen, ovat omiaan lieventämään A:n toiminnan moitittavuutta. A:n virheet eivät kuitenkaan ole kokonaisuutena arvioiden vähämerkityksellisiä. Huomautusta ei tässä tapauksessa voida pitää riittävänä seuraamuksena. A on saanut 25.1.2023 tilintarkastuslautakunnalta huomautuksen tutkinta-asiassa PRH/1823/10000/2022. Tilintarkastuslautakunnan kyseinen päätös huomautuksesta on tullut lainvoimaiseksi 20.3.2023, joten päätöstä ei oteta huomioon nyt tehtävässä seuraamusarvioinnissa. Vaikka A on toimittanut häneltä pyydetty selvitykset yhteistyökykyä osoittaen ja hän on jo lakkauttanut tilintarkastajaksi hyväksymisensä, tilintarkastuslautakunta katsoo, että hänelle on annettava varoitus.

Sovelletut säännökset

Perusteluissa mainitut ja tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 3 luku 5 §, 4 luku 1 ja 3 §, 7 luku 2 ja 5 §

Valitusoikeus

A:lla ja Tilintarkastusyhteisö B:llä on oikeus hakea päätökseen muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (pj), Jussi Heiskanen (varapj), Ari Ahti, Mari Arala, Antti Fredriksson, Lasse Niemi ja Anders Tallberg

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Pajamo

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta

tilintarkastusvalvonta@prh.fi