



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastajan toiminta yhtiöiden Pexray Oy, Dynim Oy ja Navigs Oy projekteja koskevissa tarkastuksissa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 13.2.2024

Päätöksen diaarinumero: PRH/2560/10000/2022

Asian vireilletulo

Innovaatorahoituskeskus Business Finland (jatkossa myös "Rahoituskeskus") on 15.12.2022 päivätyssä ilmoituksessaan esittänyt moitteita KHT Kare Kotirannan toiminnasta yhtiöitä Pexray Oy, Dynim Oy ja Navigs Oy koskevissa tarkastustoimeksiannoissa.

Ilmoitus on koskenut Rahoituskeskuksen rahoittamiin Pexray Oy:n, Dynim Oy:n ja Navigs Oy:n projekteihin KHT Kotirannan laatimaa yhteensä yhdeksää tilintarkastajan tarkastusraporttia. KHT Kotiranta on laatinut kolme 27.8.2020 päivättyä tarkastusraporttia Dynim Oy:n tutkimus- ja kehitysprojektille, yhteensä kolme aikavälillä 13.6.2018–19.5.2020 päivättyä tarkastusraporttia kahdelle Pexray Oy:n projektille sekä yhteensä kolme aikavälillä 21.6.2018–10.6.2020 päivättyä tarkastusraporttia kahdelle Navigs Oy:n projektille.

Lisäksi ilmoitus on koskenut KHT Kotirannan vuosina 2020 ja 2021 suorittamia yhtiöitä Pexray Oy, Dynim Oy ja Navigs Oy koskevia tilintarkastuksia, joista KHT Kotiranta on antanut tilintarkastuskertomukset päiväyksillä 20.9.2020 sekä 8.9.2021.

Ilmoituksessa on esitetty väitteitä tilintarkastajan riippumattomuuden vaarantumisesta mainituissa toimeksiannoissa.

Ilmoituksen mukaan Kare Kotiranta ei ole ollut riippumaton Pexray Oy:stä laatiessaan raportteja, sillä hän on ollut Pexray Oy:n hallituksen jäsen 7.7.2017 – 12.9.2019, ja koska Kotirannalla on edelleen jatkuva 29.3.2017 alkanut hallituksen jäsenyys Röntgen Holding Oy:ssä. Pexray Oy:n omistavat Able Trend International Limited ja Röntgen Holding Oy.

Osa tarkastusraporteista on käsitellyt konserniyhtiö Pexraytech Vietnam Co, Ltd:ltä tehtyjä ostoja. PexrayTech Vietnam Co, Ltd on Pexray Oy:n tytäryhtiö, joten ilmoituksen mukaan Kotiranta ei ole ollut riippumaton myöskään kyseisestä yhtiöstä.

Ilmoituksen mukaan Kotiranta ei ole ollut raportteja laatiessaan riippumaton Dynim Oy:stä, sillä hän on 28.3.2017 alkaen ollut Photo Holding Oy:n hallituksen jäsen. Dynim Oy:n omistavat Able Trend International Limited ja Photo Holding Oy.

Ilmoituksen mukaan Kotiranta ei ole raportteja laatiessaan ollut riippumaton Navigs Oy:stä, sillä hän on 30.3.2017 alkaen ollut Navi Holding Oy:n hallituksen jäsen. Navigs Oy:n omistavat Able Trend International Limited ja Navi Holding Oy.

Asian rajaaminen

Tilintarkastusvalvonnalle saapunut ilmoitus on koskenut tilintarkastajan 15 eri toimeksiantoa.

Tilintarkastusvalvonta ja tilintarkastuslautakunta eivät ole asian tutkittavaksi ottamisessa tai tutkinnan kohdentamisessa ja laajuudessa sidottuja ilmoittajan esittämiin näkökohtiin, havaintoihin tai vaatimuksiin. Tilintarkastajan toimintaa voidaan selvittää ja tutkia siinä laajuudessa kuin sitä on pidettävä tarpeellisenä



tilintarkastuslain (1141/2015, jatkossa myös "TTL") 7 luvun 2 §:ssä säädetyn valvontatehtävän toteuttamiseksi.

Ilmoituksen laajuuden ja toimeksiantojen lukuisuuden vuoksi tilintarkastusvalvonta on päättänyt rajata asian käsittelyn Rahoituskeskuksen käyttöön laadittuihin tilintarkastajan tarkastusraportteihin (yhteensä 9 kappaletta). Tilintarkastusvalvonta on katsonut tarkoituksenmukaiseksi rajata asian käsittelyn kyseisiin tarkastusraportteihin, sillä näiden kattamat ajanjaksot ovat menneet selkeästi päällekkäin niiden ajanjaksojen kanssa, joina KHT Kotiranta on ollut Pexray Oy:n hallituksen jäsenenä ja Kotirannan veli on ollut Dynim Oy:n hallituksen jäsenenä. Nämä tarkastusraportit ovat koskeneet aikaisempia ajanjaksoja kuin tilintarkastuskertomukset.

Tilintarkastusvalvonta on päättänyt rajata asian käsittelyn olennaisuusperiaatteella vain tilintarkastajan esteettömyyttä ja riippumattomuutta koskevaan kysymykseen. Tilintarkastajan esteettömyys sekä riippumattomuus on välttämätön edellytys sille, että tilintarkastaja voi ylipäänsä ottaa tilintarkastuslaissa tarkoitetun toimeksiannon vastaan. Asiassa on selvitetty sekä KHT Kotirannan että tilintarkastusyhteisö Nexia Oy:n toimintaa.

Ilmoituksessa on moitittu kahden projektitarkastuksen osalta myös sitä, että tilintarkastajalta olisi jäänyt tarkastuksissa havaitsematta virheitä. Ilmoituksessa mainitut virheet ovat olleet määriltään 295,05 ja 3.416 euroa. Ilmoituksessa mainitut havaitsemattomat virheet ovat euromääräisesti ja prosentuaalisesti olleet vähäisempiä, minkä vuoksi niiden käsittely on katsottu tarkoituksenmukaiseksi rajata pois.

Tilintarkastuslautakunta on käsitellyt asiaa tilintarkastusvalvonnan rajaamalla tavalla.

Tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön selvitykset

KHT Kotiranta ja tilintarkastusyhteisö Nexia Oy ovat antaneet tilintarkastusvalvonnalle 24.5.2023 päivätyn yhteisen selvityksen. KHT Kotiranta on lisäksi toimittanut tilintarkastusvalvonnan pyytämät lisäselvitykset sekä toimittanut tilintarkastajan dokumentaatiota sekä muita liitteitä. Tilintarkastusyhteisö Nexia Oy on lisäksi 9.2.2024 toimittanut siltä pyydetyn lisäselvityksen.

Kotiranta on selvityksessään 24.5.2023 kertonut, että talvella 2016/2017 hän sai toimeksiannon perustaa kolme liiketoimintayhtiötä ja kolme holding-yhtiötä. Kotiranta on kertonut, että hän on luopunut yhtiöiden Pexray Oy, Dynim Oy, Navigs Oy, Röntgen Holding Oy, Photo Holding Oy ja Navi Holding Oy hallitusten jäsenyyksistä vuonna 2017 heti yhtiöiden perustamisen jälkeen ja että hän ei ole osallistunut yhtiöiden päätöksentekoon. Selvityksensä liitteenä Kotiranta toimittanut 31.3.2017 päivätyt mainittujen yhtiöiden yhtiökokousten pöytäkirjat, joiden mukaan yhtiöiden hallitukseen on valittu toiset henkilöt.

Kotirantaa on lisäselvityspyynnöillä kuultu kaupparekisteristä haetuista sekä Pexray Oy:tä ja Dynim Oy:tä koskevat jälkitarkastusraportit laatineelle tilintarkastajalle tehdyn tietopyynnön johdosta saaduista asiakirjoista. Kyseiset asiakirjat ovat koskeneet Kotirannan rooleja yhtiöissä Pexray Oy, Dynim Oy ja Navigs Oy sekä niiden holding-yhtiöissä Röntgen Holding Oy, Photo Holding Oy ja Navi Holding Oy sekä Kotirannan veljen roolia Dynim Oy:n hallituksessa.

Kotiranta kertoo lisäselvityksessään 7.9.2023, että hänen tosiasiallinen hallituksen jäsenyytensä päättyi holdingyhtiöissä keväällä 2017. Kotirannan mukaan tosiasiallista hallituksen päätöksentekovaltaa hän ei ole harjoittanut. Kotiranta jäi roikkumaan holding-yhtiöiden hallituksiin holding-yhtiöiden omistajan menehtyessä 2019. Kotirannan käsityksen mukaan hänen nimensä on pyydetty ja laitettu liiketoimintayhtiöiden puolesta jälkeinpäin sellaisiin dokumentteihin, joissa tarvittiin PRH:lle muutoksia. Kotiranta kertoo, että holding-yhtiöiden osalta hän ei muistanut kyseisiä hallitusjäsenyyksiä, koska hänellä ei ollut mitään dokumenttia asiasta.

Kotirannan mukaan jälkeinpäin voidaan huomata, että Business Finlandin tilitysten tarkastusten ajallinen kohdistuminen on osittain mennyt päällekkäin Kotirannan PRH:lle rekisteröidyn hallitusjäsenyyden



kanssa. Kotirannan mukaan tätä päällekkäisyyttä on ollut Pexrayn raporteissa 27.6.2017–30.6.2018 ja 8.6.2018–8.4.2020. Kotiranta toimi Pexray Oy:ssä PRH:lle rekisteröitynä hallituksen jäsenenä kesälle 2018. Kotirannan mukaan tältäkin osin työ on tehty hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja se, että hän ollut samaan aikaan rekisteröitynä hallituksen jäsenenä ei ole vaikuttanut työhön tilityksen tarkastuksessa. Kotirannan mukaan riippumattomuus ei ole vaarantunut, koska hän ei ole tosiasiallisesti ottanut osaa hallitustyöskentelyyn tai päätöksentekoon. Kotiranta on todennut, että esimerkiksi Pexrayn tilityksen 13.6.2018 allekirjoituksen hetkellä hän on ollut Pexrayn rekisteröity hallituksen jäsen.

Kotiranta on kertonut, että hänen veljensä on tullut Dynimin hallitukseen jäseneksi 2017 siirtymäajaksi. Kotiranta on kertonut, että hän ei muista, eikä hän veljensä muista itse hallitusjäsenyyttä ja että hänen veljensä on todennut, että ei ole tosiasiallisesti osallistunut Dynimin hallitustyöskentelyyn tai päätöksentekoon.

KHT Kotiranta on kertonut, että projektitarkastuksista ei ole erikseen laadittu riippumattomuus- tai esteettömyys selvityksen työpapereita, vaan se on osa yhteenvedodokumenttia.

KHT Kotiranta on toimittanut 10.10.2023 päivätyn asiakirjan, jonka on allekirjoittanut CFO yhtiöiden Pexray Oy, Navigs Oy ja Dynim Oy puolesta. Asiakirjassa kerrotaan, että Kotirannalla ei ole ollut tosiasiallista roolia, määräysvaltaa tai osallistumista kyseisten yhtiöiden päätöksentekoon tai liiketoimintoihin ja että omistavien holding-yhtiöiden osalta he ovat joutuneet tekemään valtakirjoja kaupparekisterimerkintöjä ja yhtiökokouksia varten.

KHT Kotirannan 21.12.2023 toimittaman, 20.12.2023 päivätyn lisäselvityksen mukaan tilintarkastajan riippumattomuusarvio on tehty suhteessa tosiasiallisiin päätöksentekijöihin, omistajiin ja hallituksen jäseniin sekä toimitusjohtajiin. Koska yhtiöt olivat tuttuja taustaltaan ja Kotirannan tiedossa olivat päätöksentekijät, Kotiranta ei ollut riippumattomuusarviointissa Business Finland -tarkastusten tekohetkellä erikseen varmentanut kaupparekisteritietoja. Koska Kotiranta ei henkilökohtaisesti ole osallistunut yhtiöiden hallitustyöskentelyyn tai tosiasialliseen päätöksentekoon eikä hänen veljensä ole osallistunut Dynim Oy:n vastaaviin elimiin, Kotiranta on katsonut ja arvioinut, että tosiasiallinen riippumattomuus ei ole vaarantunut miltään osin. Kotirannan mukaan asia ennen muotoa –periaate tukee hänen rooliaan riippumattomana tilintarkastajana tilitysten tarkastuksissa.

Kotiranta on lisäksi 4.1.2024 toimittanut kopioita sähköpostiviesteistä, joiden mukaan hän on pyytänyt yhtiöiden hallituksista irtautumista helmikuussa 2018.

Tilintarkastusyhteisö on lisäselvityksessään 9.2.2024 kuvannut muun muassa tilintarkastusyhteisön prosessia koskien tilintarkastajan riippumattomuuden arviointia sekä tähän liittyvää valvontaa.

Muu selvitys

Tilintarkastusvalvonta on tietopyynnöllään pyytänyt dokumentaatiota tilintarkastajalta, joka Rahoituskeskuksen toimeksiannosta oli laatinut Pexray Oy:n projektitarkastusta ja Dynim Oy:n projektitarkastusta koskevat tilintarkastajan jälkitarkastusraportit. Tilintarkastuslautakunta on hyödyntänyt keskeisiä asiakirjoja, jotka on saatu jälkitarkastusraportit tehneeltä tilintarkastajalta.

Jälkitarkastukset tehneen tilintarkastajan toimittamasta Pexray Oy:n tilikauden 22.3.2017 – 30.6.2018 tilinpäätöksestä löytyy Kare Kotirannan nimi ja allekirjoitus yhtiön hallituksen jäsenenä päiväyksellä 17.8.2018. Jälkitarkastukset tehneen tilintarkastajan toimittamasta Dynim Oy:n tilikauden 22.3.2017 – 30.6.2018 tilinpäätöksestä löytyy Kotirannan veljen nimi ja allekirjoitus hallituksen jäsenenä päiväyksellä 5.10.2018.

Lisäksi tilintarkastuslautakunta on hyödyntänyt kaupparekisteristä haettuja yhtiöitä Pexray Oy, Dynim Oy, Navigs Oy, Röntgen Holding Oy, Photo Holding Oy ja Navi Holding Oy koskevia asiakirjoja.



Kaupparekisteriotteesta on havaittu, että KHT Kotiranta on ollut rekisteröitynä Pexray Oy:n hallituksen jäseneksi aikavälillä 28.3.2017–12.9.2019. Kaupparekisteriotteesta on havaittu, että Kotirannan veli on ollut rekisteröitynä Dynim Oy:n hallituksen jäseneksi aikavälillä 24.4.2018–10.10.2019.

Kaupparekisteriotteista on havaittu, että KHT Kotiranta on ollut rekisteröitynä yhtiöiden Röntgen Holding Oy, Photo Holding Oy ja Navi Holding Oy hallitusten ainoaksi varsinaiseksi jäseneksi maaliskuusta 2017 lähtien ja Kotirannan puoliso näiden hallitusten varajäseneksi.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT Kare Kotirannalle sekä tilintarkastusyhteisö Nexia Oy:lle kummallekin varoituksen.

Perustelut

Asiassa on arvioitu kysymystä, onko KHT Kotiranta ollut riippumaton Pexray Oy:stä, Dynim Oy:stä ja Navigs Oy:stä, kun hän on laatinut kyseisiä yrityksiä koskien yhteensä yhdeksän tarkastusraporttia Rahoituskeskuksen käytettäväksi.

Lisäksi asiassa on arvioitu, mikä merkitys tilintarkastajan riippumattomuuden kannalta on sillä, että KHT Kotiranta on ollut kaupparekisteritietojen mukaan rekisteröitynä hallituksen jäseneksi Röntgen Holding Oy:ssä, joka on omistanut osuuden Pexray Oy:stä, Photo Holding Oy:ssä, joka on omistanut osuuden Dynim Oy:stä, sekä Navi Holding Oy:ssä, joka omistanut osuuden Navigs Oy:stä.

Asiassa on lisäksi arvioitu tilintarkastusyhteisön vastuuta päävastuullisen tilintarkastajan riippumattomuuden varmistamisessa.

1. Tarkastusraportteihin sovellettavat säännökset

KHT Kotiranta on laatinut tilintarkastusyhteisö Nexia Oy:n nimissä yhdeksän tarkastusraporttia Innovaatorahoituskeskus Business Finlandille toimitettavaksi koskien yrityksiä Pexray Oy, Dynim Oy ja Navigs Oy. Kyseessä olevat tarkastusraportit ovat koskeneet Rahoituskeskuksen rahoittamia projekteja. Rahoituskeskus on edellyttänyt rahoitusehdoissaan, että tutkimus- ja kehitysrahoitusta saava yritys toimittaa projektin päätyttyä Rahoituskeskukselle projektin koko kestoajaa koskevan riippumattoman tilintarkastajan laatiman määrämuotoisen tarkastusraportin.

Tilintarkastuslain (1141/2015, jatkossa myös ”TTL”) 1 luvun 1 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan tilintarkastuslakia sovelletaan toimeen, joka muussa laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.

Innovaatorahoituskeskus Business Finland on valtion viranomainen. Sille toimitettavaksi tarkoitetun tilintarkastajan lausunnon laatiminen on tilintarkastuslain 1 luvun 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu tehtävä, johon sovelletaan tilintarkastuslain säännöksiä.

Tilintarkastaja on ollut velvollinen noudattamaan kyseisissä tehtävissä muun muassa tilintarkastuslain 4 luvun 6 §:ssä ja 7 §:ssä tilintarkastajan riippumattomuudesta ja esteellisyydestä säädettyä.

2. Tilintarkastajan esteettömyys ja riippumattomuus säännösten mukaan

Tilintarkastuslain 4 luvun 6 §:n 1 momentin mukaisesti tilintarkastajan on oltava riippumaton toimeksiantoa suorittaessaan ja tarkastettavan tilinpäätöksen kattaman ajan sekä järjestettävä toimintansa riippumattomuuden turvaavalla tavalla. 2 momentin mukaisesti jos edellytykset riippumattomaan toimintaan puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta toimeksiantoa tai luovuttava siitä.

Säännöksen 3 momentin mukaisesti riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin on ryhdyttävä ainakin jos:

- 1) tilintarkastajalla on taloudellisia tai muita etuuksia yhteisössä tai säätiössä taikka tilintarkastajalla on muu suhde kuin tavanomainen liikesuhde yhteisöön tai säätiöön;
- 2) tarkastettavana on tilintarkastajan oma toiminta;
- 3) tilintarkastaja toimii oikeudenkäynnissä tai muussa asiassa yhteisön tai säätiön puolesta tai sitä vastaan;
- 4) tilintarkastajalla on läheinen suhde henkilöön, joka kuuluu yhteisön tai säätiön johtoon tai joka on osallistunut toimeksiannon kohteena olevaan asiaan yhteisön tai säätiön palveluksessa; tai
- 5) tilintarkastajaa painostetaan.

Säännöksen 4 momentin mukaisesti riippumattomuutta uhkaavat tekijät ja toimenpiteet riippumattomuuden turvaamiseksi tulee kirjata toimeksiantoa koskevaan aineistoon.

Tilintarkastuslaki edellyttää siten tilintarkastajaa dokumentoimaan riippumattomuusarviointinsa sekä mahdolliset toimenpiteensä riippumattomuuden turvaamiseksi.

Tilintarkastuslakia edeltäneen lain esitöissä (HE 194/2006 s. 42) on todettu, että tilintarkastajan riippumattomuuden mahdollisesti vaarantavan riskin suuruus määritetään kokonaisarviointina tarkastelemalla uhkaavien tekijöiden merkitystä. Tarkastelussa on otettava huomioon kyseiseen toimeksiantoon liittyvät olosuhteet. Tehdyt toimenpiteet ja niiden tehokkuus vaikuttavat riippumattomuuteen kohdistuvan riskin suuruuteen.

Tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:ssä säädetään erikseen tilintarkastajan esteellisyydestä, eli seikoista, joiden vallitessa tilintarkastaja ei ainakaan ole riippumaton. Kyseisissä olosuhteissa tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta toimeksiantoa tai luovuttava siitä.

Tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti tilintarkastaja ei ole 6 §:ssä tarkoitetulla tavalla riippumaton ainakaan, jos tilintarkastaja on yhteisön tai säätiön taikka samaan konserniin kuuluvan yhteisön tai säätiön taikka kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 8 §:ssä tarkoitetun osakkuusyrityksen yhtiömies, hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, toimitusjohtaja tai vastaavassa asemassa oleva.

Tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaisesti tilintarkastaja ei ole riippumaton myöskään, jos 1 kohdassa tarkoitettu henkilö on tilintarkastajan puoliso, veli, sisar taikka tilintarkastajaan suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuussuhteessa.

3. Yritysten konsernirakenteesta

Tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaisesti tilintarkastuslaissa konsernilla tarkoitetaan kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tarkoitettua konsernia. Kyseisen säännöksen mukaan jos kirjanpitovelvollisella on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:n mukainen määräysvalta kohdeyrityksessä, on edellinen emoyritys ja jälkimmäinen tytäryritys. Emoyritys tytäryrityksineen muodostaa konsernin.

Saatujen selvitysten perusteella yhtiöillä Pexray Oy, Dynim Oy ja Navigs Oy on ollut yhteinen ulkomainen emoyhtiö Able Trend International Limited, jolla on ollut kirjanpitolain 1 luvun 5 §:n mukainen määräysvalta mainituissa yhtiöissä. Yhtiöt Pexray Oy, Dynim Oy ja Navigs ovat saadun selvityksen perusteella olleet keskenään sisaryhtiöitä ja kuuluneet samaan konserniin.

Saatujen selvitysten perusteella PexrayTech Vietnam Co, Ltd on ollut Pexray Oy:n tytäryhtiö.



Röntgen Holding Oy on omistanut 24,1% osuuden Pexray Oy:stä Pexray Oy:n yhtiökokouspöytäkirjojen 25.6.2019 ja 8.8.2019 ja 17.12.2019 mukaan.

Navi Holding Oy on omistanut 30 % osuuden Navigs Oy:stä Navigs Oy:n vuoden 2019 yhtiökokouspöytäkirjojen mukaan.

Photo Holding Oy on omistanut 30 % osuuden Dynim Oy:stä Dynim Oy:n vuoden 2019 yhtiökokouspöytäkirjojen mukaan.

Selvitysten perusteella holding-yhtiöillä Röntgen Holding Oy, Navi Holding Oy ja Photo Holding ei ole ollut kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettua määräysvaltaa suhteessa yhtiöihin Pexray Oy, Navigs Oy ja Dynim Oy. Selvitysten mukaan omistusosuudet ovat osittain vaihdelleet eri ajankohtina, mutta omistusosuudet eivät ole kuitenkaan muuttuneet siten, että holding-yhtiöillä olisi ollut kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettua määräysvaltaa. Siten holding-yhtiöiden ei olisi katsottava kuuluneen samaan konserniin yritysten Pexray Oy, Navigs Oy ja Dynim Oy kanssa.

4. Kotirannan rooli konserniin kuuluvassa yhtiössä Pexray Oy

Osakeyhtiön hallituksen jäsenen rooli ja toimikauden kesto on määritelty osakeyhtiölaissa (624/2006). Osakeyhtiölain 6 luvun 11 §:n mukaisesti hallituksen jäsenen toimikausi jatkuu yksityisessä osakeyhtiössä toistaiseksi. Toimikaudesta voidaan yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Toimikausi päättyy ja uuden jäsenen toimikausi alkaa uuden jäsenen valinnasta päättävän yhtiökokouksen päättyessä, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä tai uutta jäsentä valittaessa päätetä toisin.

Osake5. yhtiölain 6 luvun 12 §:ssä säädetään osakeyhtiön hallituksen jäsenen tehtävästä eroamisesta. Sen mukaisesti hallituksen jäsenen eroaminen tulee voimaan aikaisintaan, kun siitä on ilmoitettu hallitukselle.

Kaupparekisteriotteen mukaan KHT Kare Kotiranta on ollut kaupparekisteriin rekisteröitynä Pexray Oy:n hallituksen varsinaisena jäsenenä ajanjaksoilla 28.3.2017–7.7.2017 sekä 7.7.2017–12.9.2019.

Ensimmäisessä selvityksessään KHT Kotiranta on kertonut, että hän on eronnut yhtiön hallituksen jäsenyydestä heti perustamisen jälkeen vuonna 2017 ja että kaupparekisterimerkinnät on tehty viiveellä. KHT Kotiranta on toimittanut 31.3.2017 päivätyn Pexray Oy:n yhtiökokouksen pöytäkirjan, jonka mukaan yhtiön hallitukseen oli valittu toiset henkilöt.

Kaupparekisteriin ei ollut kuitenkaan päivitetty Kotirannan toimittaman 31.3.2017 päivätyn yhtiökokouspöytäkirjan mukaista hallitusta. Kaupparekisteristä haettujen yhtiökokouspöytäkirjojen 1.6.2017 ja 7.9.2018 mukaan KHT Kotiranta oli valittu uudelleen hallituksen jäsenen tehtävään.

Lisäselvityksessään KHT Kotiranta myöntää, että Pexray Oy:n hallituksesta irtautuminen on dokumenttien perusteella tapahtunut vasta 2018 puolella. Kotirannan mukaan hänellä ei ole ollut mitään päätöksentekoon tai liiketoimintaan liittyvää roolia yhtiössä. Kotiranta on toimittanut sähköpostikeskustelun helmikuulta 2018, jossa hän on kirjoittanut, että hänet voi päivittää pois hallituksesta.

Kotirannan toimittamaa viestiä ei ole yksiselitteisesti osoitettu yhtiön hallitukselle, eikä se osoita yksiselitteistä ajankohtaa, jolloin eroamisen olisi katsottava tapahtuneen. Kaupparekisteriviranomaiselle on toimitettu asiakirjoja, joissa on KHT Kotirannan nimi ja allekirjoitus hallituksen jäsenenä ja jotka on päivätty vielä loppuvuodesta 2018.

KHT Kotirannan nimi ja allekirjoitus yhtiön hallituksen jäsenenä löytyvät muun muassa seuraavista asiakirjoista: 26.6.2018 päivätyssä Pexray Oy:n hallituksen kokouksen pöytäkirjassa on Kotirannan nimi ja allekirjoitus. Pexray Oy:n tilikautta 22.3.2017–30.6.2018 koskevassa tilinpäätöksessä on Kare Kotirannan nimi ja allekirjoitus päiväyksellä 17.8.2018. Lisäksi kaupparekisteriviranomaiselle toimitetuista 5.10.2018



päiväystä muutosilmoituksesta ja 22.10.2018 päiväystä korjauslomakkeesta löytyy Kotirannan nimi ja allekirjoitus Pexray Oy:n hallituksen jäsenenä.

Kaupparekisteristä haetun yhtiökokouspöytäkirjan mukaan Pexray Oy:n yhtiökokouksessa 25.6.2019 yhtiön hallitukseen on valittu toiset henkilöt. Tämän jälkeen kaupparekisteriin on päivitetty tiedot uudesta hallituksesta.

Kotirannan hallituksen jäsenen tehtävän on katsottava päättyneen viimeistään yhtiökokouksen 25.6.2019 päättyessä, jolloin hallitukseen on valittu toiset henkilöt. KHT Kotiranta ei ole kyennyt toimittamaan tilintarkastusvalvonnalle asiakirjaa, jonka perusteella hallituksen jäsenen tehtävästä eroamisen olisi yksiselitteisesti katsottava tapahtuneen ennen kyseistä ajankohtaa.

5. Kotirannan veljen rooli konserniin kuuluvassa yhtiössä Dynim Oy

Kare Kotirannan veli on ollut kaupparekisteriin rekisteröitynä Dynim Oy:n hallituksen jäsenenä ajanjaksolla 24.4.2018–10.10.2019.

Kare Kotirannan mukaan hänen veljensä ei ole tosiasiallisesti osallistunut Dynimin hallitustyöskentelyyn tai päätöksentekoon.

Dynim Oy:n ylimääräisen yhtiökokouksen 16.8.2017 pöytäkirjan mukaan Kare Kotiranta on osallistunut yhtiökokoukseen ainoana osakkeenomistajana, ja kokouksessa yhtiön hallitukseen on valittu muiden henkilöiden ohella Kotirannan veli. Dynim Oy:n tilikautta 22.3.2017 – 30.6.2018 koskevasta tilinpäätöksestä löytyy KHT Kotirannan veljen nimi ja allekirjoitus hallituksen jäsenenä päiväyksellä 5.10.2018.

Kaupparekisteristä haetun pöytäkirjan mukaan Dynim Oy:n ylimääräisessä yhtiökokouksessa 25.6.2019 Dynim Oy:n hallitukseen on valittu toiset henkilöt. Tämän jälkeen kaupparekisteriin on päivitetty tiedot uudesta hallituksesta.

Kotirannan veljen hallituksen jäsenen tehtävän on katsottava päättyneen viimeistään yhtiökokouksen 25.6.2019 päättyessä, jolloin hallitukseen on valittu toiset henkilöt. KHT Kotiranta ei ole kyennyt toimittamaan tilintarkastusvalvonnalle asiakirjaa, jonka perusteella hallituksen jäsenen tehtävästä eroamisen olisi yksiselitteisesti katsottava tapahtuneen ennen kyseistä ajankohtaa.

6. Pexray Oy:n projekteja koskevat tarkastusraportit ja riippumattomuusarviointi

KHT Kotiranta on laatinut yhteensä kolme tarkastusraporttia Pexray Oy:n kahdesta eri projektista. Pexray Oy:tä koskeva ensimmäinen tilintarkastajan tarkastusraportti on päivätty 13.6.2018, ja se on koskenut Pexray Oy:n tutkimus- ja kehitysprojektin 5670/31/2017 Rahoituskeskukselle tilitettyjä projektikustannuksia koko projektin aikana 27.6.2017–30.6.2018.

Lisäksi KHT Kotiranta on antanut kaksi tarkastusraporttia päivämäärällä 19.5.2020 Pexray Oy:n tutkimus- ja kehittämisprojektille 3766/31/2018. Toinen raporteista on koskenut Rahoituskeskukselle tilitettyjä kustannuksia koko projektin aikana 8.6.2018–8.4.2020. Raporteista toinen taas on koskenut koko projektin aikana 1.10.2018–31.3.2020 konserniyhtiö Pexraytech Vietnam Co, Ltd:ltä tehtyjä ostoja, jotka tilitettiin projektin kustannuksina Rahoituskeskukselle.

Edellä kuvatulla tavalla KHT Kotiranta on ollut kaupparekisteriin rekisteröitynä Pexray Oy:n hallituksen jäsenenä ajanjaksolla 28.3.2017 – 12.9.2019. Kotiranta myöntää olleensa Pexray Oy:ssä rekisteröitynä hallituksen jäsenenä vielä 2018 sekä myöntää sen, että päällekkäisyyttä on ollut Pexray Oy:tä koskevien raporttien kanssa. Kotirannan mukaan se, että hän on ollut samaan aikaan rekisteröitynä hallituksen jäsenenä, ei ole vaikuttanut työhön tilityksen tarkastuksessa. Kotirannan mukaan hänellä ei ole ollut mitään päätöksentekoon tai liiketoimintaan liittyvää roolia yhtiössä.



Edellä kuvatulla tavalla esimerkiksi Pexray Oy:n tilinpäätöksestä päiväyksellä 17.8.2018 sekä muutosilmoituksesta päiväyksellä 22.10.2018 löytyy Kare Kotirannan allekirjoitus Pexray Oy:n hallituksen jäsenenä. Toimintaa, jossa Kotiranta on allekirjoittanut yhtiön hallituksen jäsenenä asiakirjoja, on ollut Pexray Oy:tä koskevien kolmen tarkastusraportin kattamina ajanjaksoina.

Tarkastettavan yhteisön hallituksen jäsenen tehtävä muodostaa tilintarkastajan esteellisyyden tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti. Säännöksen sanamuoto on ehdoton, eikä se jätä tilintarkastajalle harkinnanvaraa. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että KHT Kotiranta ei ole ollut tilintarkastuslain tarkoittamalla tavalla riippumaton Pexray Oy:tä koskevia toimeksiantoja suorittaessaan, sillä hän on ollut Pexray Oy:n hallituksen jäsenenä tilintarkastajan tarkastusraporttien kattamina ajanjaksoina.

Kotirannan esittämät näkökohdat siitä, että hän ei olisi osallistunut tosiasiallisesti hallitustyöskentelyyn tai päätöksentekoon, eivät anna aihetta arvioida asiaa toisin. Osakeyhtiön hallituksen jäsenen rooli määräytyy osakeyhtiölain säännösten mukaisesti. Hallituksen jäsenen tehtävän aiheuttama esteellisyys on ehdoton, joten esteellisyyden kannalta merkitystä ei ole sillä, toimiiko tilintarkastaja tosiasiallisena päätöksentekijänä vai ns. bulvaanina eli omissa nimissään peitellysti todellisen päätöksentekijän lukuun.

Edellä kuvatulla tavalla Kotirannan veli on ollut kaupparekisteriin rekisteröitynä Dynim Oy:n hallituksen jäsenenä ajanjaksolla 24.4.2018–10.10.2019. Dynim Oy:n tilikautta 22.3.2017–30.6.2018 koskevasta tilinpäätöksestä löytyy KHT Kotirannan veljen nimi ja allekirjoitus hallituksen jäsenenä päiväyksellä 5.10.2018.

KHT Kotiranta on kertonut, että hän ei muista veljensä hallitusjäsenyyttä ja että hänen veljensä on todennut, että ei ole tosiasiallisesti osallistunut Dynim Oy:n hallitustyöskentelyyn tai päätöksentekoon.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että myös tilintarkastajan veljen asema samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenenä tarkastusraporttien kattamana aikana on vaarantanut tilintarkastajan riippumattomuuden. Tilintarkastajan sisaruksen toimiminen samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenenä muodostaa tilintarkastajan esteellisyyden tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaisesti. Säännöksen sanamuoto on ehdoton, eikä se jätä tilintarkastajalle harkinnanvaraa.

Kotirannan esittämät näkökohdat siitä, että hänen veljensä ei olisi tosiasiassa osallistunut hallitustyöskentelyyn, eivät anna aihetta arvioida asiaa toisin. Osakeyhtiön hallituksen jäsenen rooli määräytyy osakeyhtiölain säännösten mukaisesti. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastajan esteellisyys muodostuisi sellaisessakin tilanteessa, jossa tilintarkastajan sisarus toimisi omissa nimissään hallituksen jäsenenä todellisen päätöksentekijän lukuun. Tällaisen järjestelyn on katsottava vähintäänkin vaarantavan tilintarkastajan riippumattomuuden ulkoisen kuvan.

KHT Kotiranta on ollut myös Pexray Oy:n osakkeenomistajan Röntgen Holding Oy:n hallituksen jäsenenä kaupparekisterin tietojen mukaan. KHT Kotiranta on ollut kaupparekisteriin merkittynä Röntgen Holding Oy:n hallituksen ainoana varsinaisena jäsenenä 29.3.2017 lähtien, ja hänen vaimonsa on merkitty kaupparekisteriin hallituksen varajäseneksi.

Kotirannan nimi ja allekirjoitus Röntgen Holding Oy:n edustajana löytyvät kaupparekisteriviranomaiselle toimitetuista asiakirjoista. Esimerkiksi Kotirannan nimi ja allekirjoitus ovat 1.6.2019 päivätyssä valtakirjassa, jolla on valtuutettu toinen henkilö edustamaan Pexray Oy:n yhtiökokouksessa osakkeenomistaja Röntgen Holding Oy:tä. Kyseinen valtakirja on toimitettu kaupparekisteriin Pexray Oy:n yhtiökokouspöytäkirjan liitteenä. Asiakirjoista ulkopuolinen saa vaikutelman, että toinen henkilö on osallistunut Pexray Oy:n yhtiökokoukseen KHT Kotirannan antaman valtuutuksen nojalla.



Lisäksi 17.12.2019 päivätyn Pexray Oy:n ylimääräisen yhtiökokouksen pöytäkirjan mukaan KHT Kotiranta on edustanut yhtiökokouksessa osakkeenomistaja Röntgen Holding Oy:tä, ja pöytäkirjasta löytyvät Kotirannan nimi ja allekirjoitus Röntgen Holding Oy:n edustajana.

KHT Kotiranta on selvityksessään kertonut, että Röntgen Holding Oy:n kaupparekisteritiedoissa on vanhentuneita merkintöjä. KHT Kotiranta on kertonut, että hänellä ei ole ollut tosiasiallista päätöksentekoroolia yhtiöissä. KHT Kotiranta on lisäselvityksessään kertonut, että kyseessä on ollut yksinomaan PRH:lle päivittämättä olevat yhtiökokousten päätökset. Koska PRH:lle tilanne oli päivittämättä, on Kotirannan nimeä pitänyt käyttää esimerkiksi valtakirjoissa PRH:lle rekisteröinneissä. Kotiranta kertoo yrittäneensä poistaa itseään holding-yhtiöiden hallituksen jäsenyyksistä, mutta se ei ole onnistunut suoraan ilmoituksella.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että yhtiön asiakirjojen allekirjoittaminen osoittaa KHT Kotirannan toimineen hallituksen jäsenenä, eikä kyse ole ollut vain vanhentuneista kaupparekisterimerkinnöistä.

Tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n sanamuodon mukaisesti holding-yhtiön (osakkeenomistajan) hallituksen jäsenen tehtävä ei suoraan aiheuta esteellisyyttä, kun holding-yhtiö ei kuulu samaan konserniin, eikä holding-yhtiö ole tarkastettavan yrityksen osakkuusyritys. Holding-yhtiön hallituksen jäsenen tehtävässä ei tällöin ole kyse erikseen tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:ssä säädetystä esteellisyytilanteesta. Tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:ssä ei kuitenkaan ole tyhjentävästi lueteltu tilintarkastajan esteellisyyttä aiheuttavia seikkoja, vaan tilintarkastajan tulee esteettömyys- ja riippumattomuusarvioinnissaan huomioida myös tilintarkastuslain 4 luvun 6 §:ssä säädetyt seikat.

Tilintarkastuslain 4 luvun 6 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaisesti riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin on ryhdyttävä ainakin, jos tilintarkastajalla on taloudellisia tai muita etuuksia yhteisössä tai säätiössä taikka tilintarkastajalla on muu suhde kuin tavanomainen liikesuhde yhteisöön tai säätiöön.

Tilintarkastuslain esitöissä (HE 70/2016 vp, s. 32) on todettu, että pykälän 3 momentin 1 kohtaan ehdotetulla muutoksella tuodaan esiin, että kohdassa tarkoitettu suhde voi olla muukin kuin liikesuhde, esimerkiksi tilintarkastaja ja yhteisö ovat osapuolia toiselle tai molemmille tärkeässä oikeudenkäynnissä.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastajan olisi tullut riippumattomuusarvioinnissaan huomioida myös toimimisensa tarkastettavan yhtiön holding-yhtiön (osakkeenomistajan) hallituksen jäsenenä sekä dokumentoida riippumattomuusarviointi. Tilintarkastajan tulisi riippumattomuusarvioinnissaan huomioida muun muassa osallistumisensa tarkastettavan yhtiön yhtiökokouksiin osakkeenomistajan edustajana, muut toimensa liittyen tarkastettavaan yhtiöön sekä mahdollinen vaikutusvaltansa tarkastettavan yhtiön päätöksentekoon osakkeenomistajan hallituksen ainoana jäsenenä.

Tilintarkastusvalvonta on pyytänyt KHT Kotirantaa toimittamaan esteettömyys- ja riippumattomuusarviointia koskevat työpaperit kunkin toimeksiannon osalta. Kotiranta ei ole toimittanut tilintarkastusdokumentaatiota, josta ilmeni Rahoituskeskukselle laadittuja raportteja koskeva toimeksiantokohtainen riippumattomuusarviointi. KHT Kotiranta on kertonut, että projektitarkastuksista ei ole erikseen laadittu riippumattomuus- tai esteettömyys selvityksen työpaperia. Kotiranta on myös kertonut, että hän ei ole erikseen tarkastanut kaupparekisteritietoja.

Selvityksen perusteella tilintarkastajan riippumattomuusarviointia ei ole tehty asianmukaisesti, eikä riippumattomuusarviointi ole todennettavissa dokumentaation perusteella. Tilintarkastajan riippumattomuusarviointi tulee tehdä jokaisen toimeksiannon osalta erikseen sekä dokumentoida toimeksiantokohtaisesti.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastajan toimiminen tarkastettavan yhtiön Pexray Oy hallituksen jäsenenä sekä tilintarkastajan veljen asema samaan konserniin kuuluvan yhtiön Dynim Oy hallituksen jäsenenä tarkastusraporttien kattamana aikana on vaarantanut tilintarkastajan



riippumattomuuden tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n mukaisesti. Saatu selvitys kokonaisuutena huomioon ottaen tilintarkastuslautakunta katsoo, että myös holding-yhtiön hallituksen jäsenen rooli on muodostanut tilintarkastajan riippumattomuutta uhkaavan tekijän. KHT Kotirannan toimittamasta aineistosta ei ole havaittavissa, että hän olisi tehnyt asianmukaista riippumattomuusarviointia tai myöskään tunnistanut riippumattomuuden vaarantumisen uhkaa. Kotirannan olisi tullut pidättäytyä toimeksiantojen vastaanottamisesta. KHT Kotirannan ammatillinen harkinta on ollut olennaisesti puutteellista hänen ottaessaan Pexray Oy:tä koskevat tarkastustoimeksiannot vastaan.

7. Dynim Oy:n projektia koskevat tarkastusraportit ja riippumattomuusarviointi

KHT Kotiranta on antanut päiväyksellä 27.8.2020 Dynim Oy:n projektia 8200/31/2017 koskien yhteensä kolme tarkastusraporttia.

Yksi raporteista on koskenut Dynim Oy:n tutkimus- ja kehitysprojektin Rahoituskeskukselle tilitettyjä projektikustannuksia koko projektin aikana 13.11.2017–30.6.2020. Toinen 27.8.2020 päivätty tarkastusraportti on koskenut intressiyhtiö Pexraytech Vietnam Co, Ltd:ltä tehtyjä ostoja ja projektin koko ajanjaksoa 13.11.2017–30.6.2020. Kolmas 27.8.2020 päivätty tarkastusraportti on koskenut intressiyhtiö Pexray Oy:ltä tehtyjä ostoja ja projektin koko ajanjaksoa 13.11.2017–30.6.2020.

Edellä kuvatulla tavalla Kotirannan veli on ollut kaupparekisteriin rekisteröitynä Dynim Oy:n hallituksen jäsenenä aikavälillä 24.4.2018–10.10.2019. Dynim Oy:n tilinpäätöksestä löytyy KHT Kotirannan veljen nimi ja allekirjoitus hallituksen jäsenenä päiväyksellä 5.10.2018.

Tilintarkastajan sisaruksen toimiminen tarkastettavan yhtiön hallituksen jäsenenä muodostaa tilintarkastajan esteellisyyden tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaisesti. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Kotirannan veljen asema yhtiön hallituksen jäsenenä Dynim Oy:tä koskevien tarkastusraporttien kattamana aikana on vaarantanut tilintarkastajan riippumattomuuden.

Edellä kuvatulla KHT Kotiranta on ollut kaupparekisteriin rekisteröitynä samaan konserniin kuuluvan Pexray Oy:n hallituksen jäsenenä aikavälillä 28.3.2017 – 12.9.2019. Kotiranta myöntää olleensa Pexray Oy:ssä rekisteröitynä hallituksen jäsenenä vielä 2018. Edellä kuvatulla tavalla esimerkiksi Pexray Oy:n tilinpäätöksestä päiväyksellä 17.8.2018 sekä muutosilmoituksesta päiväyksellä 22.10.2018 löytyy Kotirannan allekirjoitus Pexray Oy:n hallituksen jäsenenä.

Samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenen tehtävä muodostaa tilintarkastajan esteellisyyden tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Kotirannan asema samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenenä tarkastusraporttien kattamana aikana on vaarantanut tilintarkastajan riippumattomuuden.

KHT Kotiranta on ollut myös Dynim Oy:n osakkeenomistajan Photo Holding Oy:n hallituksen jäsenenä kaupparekisterin tietojen mukaan. KHT Kotiranta on ollut kaupparekisteriin merkittynä Photo Holding Oy:n hallituksen ainoana varsinaisena jäsenenä 28.3.2017 lähtien, ja hänen vaimonsa on merkittynä hallituksen varajäseneksi.

KHT Kotirannan nimi ja allekirjoitus löytyvät esimerkiksi 1.6.2019 ja 17.12.2019 päivätyistä valtakirjoista, jotka antoivat toiselle henkilölle valtuuden edustaa Photo Holding Oy:tä Dynim Oy:n yhtiökokouksissa. Kyseiset asiakirjat on toimitettu kaupparekisteriin Dynim Oy:n yhtiökokouspöytäkirjojen liitteenä.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Photo Holding Oy:n asiakirjojen allekirjoittaminen osoittaa KHT Kotirannan toimineen hallituksen jäsenenä, eikä kyse ole ollut vain vanhentuneista kaupparekisterimerkinnöistä.

Koska holding-yhtiö Photo Holding Oy ei ole kuulunut samaan konserniin tarkastettavan yhtiön Dynim Oy kanssa, eikä holding-yhtiö ole ollut sen osakkuusyritys, holding-yhtiön hallituksen jäsenen tehtävässä ei

ole ollut kyse tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:ssä erikseen säädetystä esteellisyystilanteesta. Tilintarkastuslautakunta katsoo kuitenkin, että tilintarkastajan olisi tullut tilintarkastuslain 4:6:n mukaisessa riippumattomuusarvioinnissaan huomioida myös toimimisensa tarkastettavan yhtiön holding-yhtiön hallituksessa ja dokumentoida riippumattomuusarviointi.

Selvityksen perusteella tilintarkastajan riippumattomuusarviointia ei ole tehty asianmukaisesti, eikä Dynim Oy:n tarkastusraportteja koskeva riippumattomuusarviointi ole todennettavissa tilintarkastusvalvonnalle toimitetun dokumentaation perusteella.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastajan asema tarkastettavan yhtiön kanssa samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenenä sekä tilintarkastajan veljen asema tarkastettavan yhtiön hallituksen jäsenenä tarkastusraporttien kattamana aikana ovat vaarantaneet tilintarkastajan riippumattomuuden tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n mukaisesti. Saatu selvitys kokonaisuutena huomioon ottaen tilintarkastuslautakunta katsoo, että myös holding-yhtiön hallituksen jäsenen rooli on muodostanut tilintarkastajan riippumattomuutta uhkaavan tekijän. KHT Kotirannan toimittamasta aineistosta ei ole havaittavissa, että hän olisi tehnyt asianmukaista riippumattomuusarviointia tai myöskään tunnistanut riippumattomuuden vaarantumisen uhkaa. Kotirannan olisi tullut pidättäytyä toimeksiantojen vastaanottamisesta. KHT Kotirannan ammatillinen harkinta on ollut olennaisesti puutteellista hänen ottaessaan Dynim Oy:tä koskevat tarkastustoimeksiannot vastaan.

8. Navigs Oy:n projekteja koskevat tarkastusraportit ja riippumattomuusarviointi

KHT Kotiranta on laatinut kahdesta Navigs Oy:n projektista yhteensä kolme tarkastusraporttia. Kotiranta on laatinut 21.6.2018 päivätyn tarkastusraportin Navigs Oy:n de minimis -avustusprojektin 5794/31/2017 Rahoituskeskukselle tilitetystä projektikustannuksista ajalta 1.7.2017–30.6.2018.

Kotiranta on lisäksi laatinut 10.6.2020 päivätyn tarkastusraportin Navigs Oy:n tutkimus- ja kehitysprojektin 4009/31/2018 Rahoituskeskukselle tilitetystä projektikustannuksista koko projektin ajalta 2.7.2018–30.4.2020. Kotiranta on laatinut 10.6.2020 samaiselle projektille myös tarkastusraportin intressiyhtiöiltä, PexrayTech Vietnam Co, Ltd:ltä ja Pexray Oy:ltä tehdyistä ostoista. Kyseinen raportti on koskenut projektin ajanjaksoa 2.7.2018–30.4.2020.

Edellä kuvatulla tavalla KHT Kotiranta on ollut kaupparekisteriin rekisteröitynä samaan konserniin kuuluvan Pexray Oy:n hallituksen jäsenenä aikavälillä 28.3.2017–12.9.2019. Edellä kuvatulla tavalla esimerkiksi Pexray Oy:n tilinpäätöksestä päiväyksellä 17.8.2018 sekä muutosilmoituksesta päiväyksellä 22.10.2018 löytyvät Kotirannan nimi ja allekirjoitus Pexray Oy:n hallituksen jäsenenä.

Samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenen tehtävä muodostaa tilintarkastajan esteellisyyden tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että KHT Kotirannan asema samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenenä tarkastusraporttien kattamana aikana on vaarantanut tilintarkastajan riippumattomuuden.

Edellä kuvatulla tavalla Kotirannan veli on ollut kaupparekisteriin rekisteröitynä samaan konserniin kuuluvan yhtiön Dynim Oy:n hallituksen jäsenenä aikavälillä 24.4.2018–10.10.2019. Dynim Oy:n tilinpäätöksestä 30.6.2018 päättyneeltä tilikaudelta löytyy KHT Kotirannan veljen allekirjoitus hallituksen jäsenenä päiväyksellä 5.10.2018.

Tilintarkastajan sisaruksen asema samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenenä muodostaa tilintarkastajan esteellisyyden tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaisesti. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastajan veljen asema samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenenä tarkastusraporttien kattamana aikana on myös vaarantanut KHT Kotirannan riippumattomuuden.



KHT Kotiranta on ollut myös Navigs Oy:n osakkeenomistajan Navi Holding Oy:n hallituksen jäsenenä kaupparekisterin tietojen mukaan. KHT Kotiranta on ollut kaupparekisteriin merkittynä Navi Holding Oy:n hallituksen ainoana varsinaisena jäsenenä 30.3.2017 lähtien, ja hänen vaimonsa on ollut merkittynä hallituksen varajäseneksi.

Kare Kotirannan nimi ja allekirjoitus löytyvät 1.6.2019 päivätyistä kaupparekisteriin toimitetusta valtakirjasta, jolla on valtuutettu toinen henkilö edustamaan Navi Holding Oy:tä Navigs Oy:n yhtiökokouksissa. Lisäksi Navigs Oy:n ylimääräisen yhtiökokouksen 17.12.2019 pöytäkirjassa on Kare Kotirannan nimi ja allekirjoitus Navi Holding Oy:n edustajana.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Navi Holding Oy:n asiakirjojen allekirjoittaminen osoittaa KHT Kotirannan toimineen hallituksen jäsenenä, eikä kyse ole ollut vain vanhentuneista kaupparekisterimerkinnöistä.

Koska holding-yhtiö Navi Holding Oy ei ole kuulunut samaan konserniin tarkastettavan yhtiön Navigs Oy kanssa, eikä holding-yhtiö ole ollut sen osakkuusyritys, holding-yhtiön hallituksen jäsenen tehtävässä ei ole ollut kyse tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:ssä erikseen säädetystä esteellisyytilanteesta. Tilintarkastuslautakunta katsoo kuitenkin, että tilintarkastajan olisi tilintarkastuslain 4:6:n mukaisessa riippumattomuusarvioinnissaan tullut huomioida myös toimiminen tarkastettavan yhtiön holding-yhtiön hallituksessa ja dokumentoida riippumattomuusarviointi.

Selvityksen perusteella tilintarkastajan riippumattomuusarviointia ei ole tehty asianmukaisesti, eikä Navigs Oy:n tarkastusraportteja koskeva riippumattomuusarviointi ole todennettavissa tilintarkastusvalvonnalle toimitetun dokumentaation perusteella.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastajan asema samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenenä sekä tilintarkastajan veljen asema samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenenä tarkastusraporttien kattamana aikana on vaarantanut tilintarkastajan riippumattomuuden tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:n mukaisesti. Saatu selvitys kokonaisuutena huomioon ottaen tilintarkastuslautakunta katsoo, että myös holding-yhtiön hallituksen jäsenen rooli on muodostanut tilintarkastajan riippumattomuutta uhkaavan tekijän. KHT Kotirannan toimittamasta aineistosta ei ole havaittavissa, että hän olisi tehnyt asianmukaista riippumattomuusarviointia tai myöskään tunnistanut riippumattomuuden vaarantumisen uhkaa. Kotirannan olisi tullut pidättäytyä toimeksiantojen vastaanottamisesta. KHT Kotirannan ammatillinen harkinta on ollut olennaisesti puutteellista hänen ottaessaan Navigs Oy:tä koskevat tarkastustoimeksiannot vastaan.

9. Tilintarkastusyhteisön toiminnan arvioiminen

Tilintarkastusyhteisön tulee noudattaa tilintarkastuslain 4 luvun 6 §:ssä ja 7 §:ssä tilintarkastajan riippumattomuudesta ja esteellisyydestä säädettyä, kun on kyse lausunnoista, jotka tilintarkastusyhteisön nimissä annetaan viranomaisen käyttöön. Tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan tilintarkastuslaissa tilintarkastajalla tarkoitetaan HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi hyväksytyn luonnollisen henkilön lisäksi tilintarkastusyhteisöksi hyväksyttyä yhteisöä.

Rahoituskeskuksen käyttöön laaditut raportit on annettu tilintarkastusyhteisö Nexia Oy:n nimissä siten, että KHT Kotiranta on ollut päävastuullinen tilintarkastaja. Oikeudellisesti tilintarkastajan asemassa olleen Nexia Oy:n tehtävänä on ollut valvoa sitä, että sen toimeksiannoissa noudatetaan tilintarkastuslain mukaisia riippumattomuusvaatimuksia.

Tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:n mukaisesti tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan.



Toimeksiantojen suorittamisajankohtana voimassa olleen kansainvälisen laadunvalvontastandardin ISQC 1 mukaisesti tilintarkastusyhteisöllä on ollut velvollisuus varmistua tilintarkastusyhteisön ja henkilöstönsä riippumattomuudesta.

Voimassa olleen ISQC 1 –standardin mukaisesti tilintarkastusyhteisön oli tullut luoda toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö säilyttävät riippumattomuutensa, kun relevantit eettiset vaatimukset sitä edellyttävät. Lisäksi tilintarkastusyhteisön oli tullut luoda toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että se saa tiedon riippumattomuusvaatimusten rikkomisesta, ja jotka mahdollistavat sille ryhtymisen asianmukaisiin toimenpiteisiin tällaisten tilanteiden ratkaisemiseksi.

Selvityksessä 24.5.2023 on kerrottu, että kyseisten toimeksiantojen suorittamista ei ole erikseen nimenomaisesti valvottu, mutta ne kuuluvat tilintarkastusyhteisön kokonaisvalvonnan piiriin. Tilintarkastusyhteisö Nexia Oy on lisäselvityksessään 9.2.2024 kuvannut tilintarkastusyhteisön prosessia koskien tilintarkastajan riippumattomuuden arviointia sekä tähän liittyvää valvontaa. Lisäselvityksessä on kerrottu muun muassa, että Nexia Oy on valvonut, että Nexian koko henkilökunta on antanut vuosittain kirjallisen riippumattomuusvahvistuksen toiminnastaan varmennustoimeksiantojen suorittamisessa. Samoin Nexia Oy on tilintarkastusyhteisönä valvonut, että toimeksiannoissa on käytetty tarkastustyön dokumentoinnissa Stanssi-työkirjamallia, johon sisältyy riippumattomuusarviointi. Tilintarkastusyhteisössä ei ole erikseen edellytetty jokaisen toimeksiannon riippumattomuusarviointia hyväksyttäväksi erikseen, vaan riippumattomuusvahvistusten allekirjoituksilla auktorisoitu tilintarkastaja vahvistaa riippumattomuuden kaikissa toimeksiannoissaan.

Saatujen selvitysten perusteella tilintarkastusyhteisössä ei ole erikseen valvottu nyt kyseessä olevia toimeksiantoja, eikä ole varmistettu erikseen sitä, että toimeksiantoja koskeva tilintarkastajan riippumattomuusarviointi olisi tehty tai myöskään dokumentoitu. Saaduista selvityksistä ei ole ilmennyt, että KHT Kotirannan esteellisyyttä kyseessä olevissa toimeksiannoissa olisi havaittu tilintarkastusyhteisössä.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastusyhteisö Nexia Oy:n soveltamat menettelytavat riippumattomuuden varmistamiseksi sekä valvonta kyseessä olevissa toimeksiannoissa ovat olleet riittämättömiä. Tilintarkastusyhteisö on laiminlyönyt varmistaa sen, että ennen toimeksiantojen vastaanottamista suoritetaan asianmukaisesti tilintarkastajan riippumattomuusarviointi. Asiassa erityistä merkitystä on sillä, että kyse on ollut useista toimeksiannoista, joissa lausunnot on annettu viranomaisen käyttöön, päävastuullisen tilintarkastajan esteellisyys on ollut selkeä ja rooli hallituksen jäsenenä tarkastettavassa yhtiössä olisi ollut havaittavissa kaupparekisteriotteista. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden arviointia koskevat prosessit kyseessä olevissa erityistoimeksiannoissa ovat olleet puutteellisia.

10. Yhteenveto

Tilintarkastajan tulee varmistua edellytyksistä riippumattoman tarkastuksen suorittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan toimintaan puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta toimeksiantoa tai luovuttava siitä (TTL 4:6.2). Riippumattomuutta uhkaavat tekijät ja toimenpiteet riippumattomuuden turvaamiseksi tulee kirjata toimeksiantoa koskevaan aineistoon (TTL 4:6.4).

Tilintarkastuslain perusteella tilintarkastajan tulee kieltäytyä sellaisista tarkastustoimeksiannoista, joissa hän on tarkastettavan yhtiön tai samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenenä, tai joissa hänen sisaruksensa on tarkastettavan yhtiön tai samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen jäsenenä. Osakeyhtiöissä hallituksen jäsenen rooli määräytyy osakeyhtiölain säännösten mukaisesti. Tilintarkastajan tulee olla riippumaton koko toimeksiannon kattaman ajanjakson ajan.

Tilintarkastuslain säännöksiä sovelletaan viranomaisen käyttöön laadittaviin tilintarkastajan lausuntoihin. Kyseessä olevat tilintarkastajan tarkastusraportit on laadittu Rahoituskeskuksen käyttöön, joka on valtion viranomainen. Huomioitava on lisäksi se seikka, että sovellettavat rahoitusehdot ovat nimenomaisesti edellyttäneet tilintarkastajan riippumattomuutta. Tilintarkastajan riippumattomuudella on ollut viranomaiselle olennainen merkitys. Riippumattomuuden arviointi olisi näiden seikkojen johdosta tullut tehdä erityisen huolellisesti.

KHT Kotirannan olisi tullut pidättäytyä kyseessä olevien toimeksiantojen vastaanottamisesta. KHT Kotirannan ammatillinen harkinta hänen riippumattomuutensa arvioinnissa on ollut olennaisesti puutteellista hänen ottaessaan Pexray Oy:tä, Dynim Oy:tä ja Navigs Oy:tä koskevat tarkastustoimeksiannot vastaan eikä hän siten ole noudattanut hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajalta vaadittavaa huolellisuutta.

Tilintarkastuslautakunta katsoo myös, että tilintarkastusyhteisö on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun se ei ole varmistanut, että tilintarkastajan riippumattomuusarviointi on suoritettu, eikä se ole havainnut päävastuullisen tilintarkastajan esteellisyyttä useissa eri toimeksiannoissa.

11. Seuraamuksen määrittämisessä huomioon otettavat seikat

Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n mukaan huomautus on riittävä seuraamus, jos tilintarkastajan moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen. Jos edellä tarkoitettu menettely on sellainen, että huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus. Lain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat.

Tilintarkastuslautakunta on aikaisemmin määrännyt KHT Kotirannalle seuraamukseksi kuuden kuukauden mittaisen määräaikaisen kiellon, joka on tullut lainvoimaiseksi 25.08.2022 (PRH/3420/10000/2018, päätös 23.6.2020). Seuraamus on tullut lainvoimaiseksi vasta nyt käsiteltävänä olevien tapahtumien jälkeen, joten sitä ei ole tämän johdosta ole otettava seuraamusharkinnassa huomioon.

Tilintarkastajan riippumattomuuden varmistaminen on hyvän tilintarkastustavan mukaisen toiminnan keskeinen ja välttämätön edellytys. Tilintarkastuslautakunnan ratkaisukäytännössä riippumattomuusvaatimuksen laiminlyömisestä on annettu seuraamukseksi yleensä varoitus. Toimeksiannosta vastuullisella henkilöllä (päävastuullinen tilintarkastaja) on ensisijainen velvollisuus varmistua toimeksiannon vastaanottamisen edellytyksistä.

KHT Kotirannan riippumattomuuden varmistamista koskevia laiminlyöntejä ei voida pitää vähäisinä eikä niihin liitty lieventäviä asianhaaroja. Kyseessä olevassa asiassa erityisen moitittavana on pidettävä sitä, että tilintarkastaja on ollut tarkastettavan yhtiön hallituksen jäsenenä tarkastusraporttien kattamina ajanjaksoina. Huomioitava on myös, että kyseessä olevat lausunnot on laadittu viranomaisen käyttöön ja että sovellettavat rahoitusehdot ovat lisäksi nimenomaisesti edellyttäneet tilintarkastajan riippumattomuutta. Aiheutuneena vahinkona on huomioitava se seikka, että tarkastuksia jouduttu suorittamaan uudelleen, jotta Rahoituskeskuksella olisi käytettävissään riippumattoman tilintarkastajan raportit. Näin ollen tilintarkastuslautakunta antaa KHT Kare Kotirannalle varoituksen.

Tilintarkastuslautakunnan ratkaisukäytännössä tilintarkastusyhteisöjen osalta lähtökohtaisesti arvioidaan sitä, onko yhteisö valvonut ja tukenut päävastuullisen tilintarkastajan toimintaa toimeksiannon suorittamisessa ja antanut tälle riittävät ja asianmukaiset resurssit tehtävään. Nyt käsiteltävässä tapauksessa kysymys on tarkastustoimeksiannon suorittamisen perusedellytyksestä eli siitä, onko tilintarkastaja ollut riippumaton ja siten ylipäätään oikeutettu ottamaan toimeksiannot vastaan. Kun päävastuullinen tilintarkastaja on ollut selkeästi esteellinen useissa eri toimeksiannoissa, tilintarkastusyhteisön valvonnan katsottava olleen riittämätöntä ja on perusteltua kohdistaa seuraamus myös tilintarkastusyhteisöön. Ottaen huomioon, että kyse on ollut useista toimeksiannoista, joissa



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

esteellisyys on jäänyt havaitsematta, huomautusta ei ole pidettävä riittävänä seuraamuksena. Näin ollen tilintarkastuslautakunta antaa myös tilintarkastusyhteisö Nexia Oy:lle varoituksen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 § ja 2 §, 4 luku 3 §, 6 §, 7 § ja 12 §, 7 luku 2 § ja 5 §, 10 luku 1 ja 7 §

Valitusoikeus

KHT Kotirannalla ja tilintarkastusyhteisö Nexia Oy:llä on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Ari Ahti, Mari Arala, Lasse Niemi, Lasse Oulasvirta, Riikka Rannikko, Anders Tallberg ja Tiina Toivonen

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Pajamo

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Silvia Laitila

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta

Liite

Valitusosoitus