



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

KHT Matti Oksasen toiminta Rakennus Numera Oy:n tilikauden 1.6.2022-31.5.2023 tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 20.5.2025

Päätöksen diaarinumero: PRH/210/10000/2025

Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (jäljempänä myös "PRH") tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen takia, että vuonna 2024 suoritetussa laaduntarkastuksessa on havaittu KHT Matti Oksasen toimintaan liittyviä puutteita hänen suorittamassaan Rakennus Numera Oy:n tilikauden 1.6.2022-31.5.2023 tilintarkastuksessa. Tilintarkastusvalvonnan 19.12.2024 tekemän päätöksen mukaan Oksasen laaduntarkastuksen tulos oli hylätty. Laaduntarkastuksen päätökseen ei ole haettu oikaisua, joten laaduntarkastuksen tulos on lainvoimainen.

Kuuleminen

Tilintarkastusvalvonta on lähettänyt Oksaselle 26.2.2025 päivätyn kuulemiskirjeen. Oksanen on antanut siihen 26.3.2025 päivätyn vastineen, jossa hän tuo esille muun muassa seuraavaa.

Tilinpäätöksen tarkastaminen

Tilintarkastuksen kohteena on ollut keskikokoinen yhtiö. Tarkastetun yhtiön tilinpäätöksen liitetietojen mukaan tilinpäätös on laadittu PMA-asetuksen pienyrittäjäasetusta noudattaen eikä yhtiö ollut liittänyt tilinpäätökseen toimintakertomusta. Laaduntarkastuksen tulospäätöksen mukaan tilintarkastuskertomuksessa annettu vakiomuotoinen lausunto on ollut virheellinen/puutteellinen.

Oksanen toteaa vastineessaan, että laaduntarkastuksessa tehty havainto on ollut oikea ja hänen raportointinsa tilintarkastajana on ollut tältä osin virheellinen. Oksanen haluaa kuitenkin tuoda tilintarkastuslautakunnalle tiedoksi, että niin kuin hänen laaduntarkastukseen toimittamasta tilintarkastusdokumentaatiosta ilmenee, tilinpäätöksessä esitetyt tiedot on tarkastettu ja niiden oikeellisuus on varmistettu, eikä siten Oksasen näkemyksen mukaan voida todeta, että tilinpäätöksen tarkastustoimenpiteet olisi laiminlyöty.

Tilintarkastusta suoritettaessa on Oksasen mukaan tapahtunut valitettava ja inhimillinen virhe, jonka seurauksena pienyrittäjäasetuksen ylittyminen on jäänyt havaitsematta, ja sen takia toimintakertomuksen laatimatta jättäminen ja tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetty PMA-asetuksen pienyrittäjäasetusta noudattaminen ovat johtaneet virheelliseen raportointiin.

Tilinpäätöksen liitetietojen osalta Oksanen haluaa tuoda tilintarkastuslautakunnalle tiedoksi, että yhtiön toiminta ja olosuhteet huomioiden tilinpäätöksessä esitetyt liitetiedot ovat olleet varsin kattavat ja ne Oksasen näkemyksen mukaan kattavat pääosin myös kohdeyhtiöön soveltuvat kirjanpitoasetuksen edellyttämät tiedot.

Lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tarkastaminen

Laaduntarkastuksessa tehdyn havainnon mukaan tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene tilintarkastajan perustelut sille, miksi lainasaamisesta yhtiön tytäryhtiöltä ei ole tarvetta esittää toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa osakeyhtiölain edellyttämiä tietoja lähipiirilainoista.

Oksasen mukaan laaduntarkastuksessa tehty havainto on oikea ja virheen syntyminen on johtunut hänen virheellisestä tulkinnastaan koskien osakeyhtiölain vaatimuksia ja kirjanpitoasetuksen sallimaa poikkeusta.

Oksanen tuo vastineessaan lisäksi esille, että niin kuin hänen tilintarkastusdokumentaatiostaan ilmenee, suoritettussa tilintarkastuksessa kohdeyhtiön lähipiiri on tunnistettu, lähipiiriliiketoimet on käyty läpi ja niiden perusteet on tarkastettu. Epätavallisia tai ei-markkinaehtoisia liiketoimia ei ole tunnistettu. Lisäksi lähipiiriliiketoimia on käyty yhtiön johdon kanssa läpi jo edellisten tilikausien tarkastuksessa läpi sekä todettu lainasaatavasta perittävän koron markkinaehtoisuus. Keskusteluissa on tuolloin konsultoitu myös veroasiantuntijaa.

Sijoitusten tarkastaminen

Laaduntarkastuksessa tehdyn havainnon mukaan tilintarkastusdokumentaatiosta ei selkeästi ilmene, miten tilintarkastaja on arvioinut sijoitusten arvostuksen asianmukaisuutta. Oksasen mukaan hänen tilintarkastusdokumentaatiostaan käy selkeästi ilmi, että hän on tarkastanut sijoitusten olemassaolon ja arvostuksen tilinpäätöshetkellä vertaamalla arvopaperikohtaisesti sijoitusten kirjanpitoarvoa ja arvopaperiotteen (salkkuraportin) osoittamaa hankinta-arvoa sekä markkina-arvoa. Vertailun tuloksena laadittu laskelma osoitti, että neljän arvopaperin osalta markkina-arvo oli tilinpäätöshetkellä ollut hankinta- ja kirjanpitoarvoa pienempi. Yhtiön tilinpäätöksen liitetiedoissa on maininta, että yksittäisten sijoitusarvopapereiden kirjanpitoarvo on ollut tilinpäätöshetkellä korkeampi kuin niiden markkina-arvo (ero 254.213,73 €), eikä osakkeisiin ole tehty kirjanpitolain 5 luvun 13 §:n mukaista arvonalennusta.

Oksasen vastineen mukaan hänen tilintarkastusdokumentaatiostaan ilmenee, että hän on keskustellut asiasta yhtiön johdon kanssa sijoitusten arvostamisesta ja mahdollisesta arvonalennuksen kirjaamisesta. Yhtiön johdon mukaan arvopaperit on hankittu pitkäaikaisiksi sijoituksiksi, eikä kyseessä ole ollut pysyvä arvonalentuminen.

Otettaessa huomioon edellä mainitut seikat, on Oksanen voinut näkemyksensä mukaan päätyä tilintarkastuksessa siihen johtopäätökseen, että yhtiön tilinpäätös on antanut tältä osin oikeat ja riittävät tiedot yhtiön taloudellisesta asemasta, eikä tilinpäätökseen ole sisällynyt olennaista virhettä. Oksanen myöntää, että asiaan liittyvä tilintarkastusdokumentaatio sijoituskohteista (pörssinoteeratut, vakavaraiset, osinkoa vuosittain jakavat yhtiöt) olisi voinut olla kattavampi.

Oksasta on kuultu myös laaduntarkastuksen yhteydessä. Tilintarkastuslautakunta on ottanut huomioon tutkinta-asian käsittelyssä Oksasen 26.3.2025 päivätyn vastineen lisäksi hänen aikaisemmin PRH:n tilintarkastusvalvonnalle esittämät seikat.

Muu aineisto

PRH:n tilintarkastusvalvonta on esittänyt tilintarkastuslautakunnalle tilintarkastusvalvonnan suorittamassa laaduntarkastuksessa käytetyn keskeisen aineiston, joka on liittynyt tämän tutkinta-asian käsittelyyn.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT Matti Oksaselle huomautuksen.

Perustelut

Suoritettu tilintarkastus ja annettu tilintarkastuskertomus

KHT Matti Oksanen on antanut Rakennus Numera Oy:n tilikauden 1.6.2022-31.5.2023 tilintarkastuksesta 6.11.2023 päivätyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

Tarkastetun yhtiön (konsernin) liikevaihto on ollut noin 16,3 miljoonaa euroa ja tase noin 12,1 miljoonaa euroa. Yhtiön tilinpäätöksen liitetietojen mukaan tilinpäätös on laadittu PMA-asetuksen (1753/2015) pienyrittysäännöstöä noudattaen.

Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa sekä dokumentaatiota koskeva säännöstö

Suorittaessaan tilintarkastuslain (1141/2015, "TTL") 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1) kohdassa ja 3 luvun 1 §:ssä tarkoitettua lakisääteistä tilintarkastusta, on tilintarkastajan noudatettava ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3). Tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

TTL 4 luvun 3 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu tarkastustyön dokumentointi. Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 230 (Tilintarkastusdokumentaatio) ohjeistaa yksityiskohtaisesti dokumentoinnin laatimista ja sisältöä sen varmistamiseksi, että tilintarkastusstandardissa ISA 200 määritellyt tilintarkastuksen yleiset tavoitteet saavutetaan. Tilintarkastusdokumentaation luonnetta ja tarkoitusta on määritellyt ISA 230 -standardin kappaleissa 2-3 sekä sen muotoa, sisältöä ja laajuutta standardin kappaleissa 8-11 ja niitä koskevassa standardin selittävässä ohjeistuksessa. Kansainvälisten tilintarkastusstandardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista pidetään vakiintuneesti osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa.

TTL 4 luvun 10 §:n mukaan tilintarkastajan tulee koota lakisääteistä tilintarkastustehtävää koskevat merkitykselliset tiedot ja asiakirjat tilintarkastuskansioon, joka on suljettava viimeistään 60 vuorokauden kuluttua tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamisesta.

TTL 4 luvun 12 §:n mukaan tilintarkastajan on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi. Toimintatapojen tulee sisältää riittävät periaatteet muun muassa toimeksiantoja koskevan aineiston toimeksiantokohtaisesta dokumentoinnista.

Tilintarkastuslautakunnan käsittelyssä tehdyt havainnot

1. Tilintarkastuskertomuksessa annettu lausunto/tilinpäätöksen tarkastaminen

Kirjanpitolain (1336/1997, "KPL") 1 luvun 4 a §:n mukaan pienyrityksellä tarkoitetaan kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa;
- 2) liikevaihto 12 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Tarkastuksen kohteena olleella yhtiöllä on ylittynyt kaikki kolme raja-arvoa sekä 31.5.2023 päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella, joten se ei ole ollut kirjanpitolain tarkoittama pienyritys, joka olisi voinut laatia tilinpäätöksen PMA-asetuksen pienyrityssäännöstöä noudattaen.

Matti Oksanen on antanut suorittamastaan tilintarkastuksesta vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen 6.11.2023. Tilintarkastaja on lausunut, että tilinpäätös täyttää lakisääteiset vaatimukset. Tilintarkastuskertomuksessa on annettu selvästi virheellinen/puutteellinen lausunto, koska tilinpäätös oli laadittu PMA-asetuksen pienyrityssäännöstöä noudattaen. Oksanen tilintarkastusdokumentaation mukaan hän on käyttänyt tilinpäätöksen liitetietojen tarkastamiseen PMA:n mukaista tarkastuslistaa, eikä hän ole huomannut, ettei se sovellu käytettäväksi tilintarkastuksen kohteena olleen yhtiön tilintarkastuksessa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Oksanen antaman tilintarkastuskertomuksen lausunto on ollut virheellinen siltä osin kuin siinä on lausuttu, että tilinpäätös täyttää lakisääteiset vaatimukset (TTL 3 luvun 5 §:n 2 momentin 2 kohta).

Yhtiö ei ollut liittänyt tilinpäätökseen toimintakertomusta vastoin KPL 3:1.3 §:n mukaista säännöstä. Oksanen ei ole huomauttanut toimintakertomuksen puuttumisesta. Kun toimintakertomusta ei ollut laadittu ja liitetty tilinpäätökseen, ei Oksanen ole antanut tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 2 momentin 3) ja 4) kohdissa edellytettyä lausuntoa siitä, onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti ja onko tilikauden 2023 toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot olleet yhdenmukaisia.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Oksanen on laiminlyönyt huomauttaa toimintakertomuksen puuttumisesta (TTL 3:5.5 §). Toimintakertomuksen puuttumisen seurauksena Oksanen on jättänyt antamatta tilintarkastuskertomuksessa edellä mainitut lausunnot. Tilintarkastuslautakunta katsoo Oksasen toimineen asiassa tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

2. Lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tarkastaminen

Tarkastettu yhtiö ei ollut esittänyt toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa osakeyhtiölain (624/2006) edellyttämiä tietoja lähipiirilainoista. Yhtiöllä on ollut 1,8 miljoonan euron lainasaaminen virolaiselta tytäryhtiöltä.

Osakeyhtiölain 8 luvun 6 §:n mukaan toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta. Osakeyhtiölain 8 luvun 5 §:n mukaan tiedot voidaan toimintakertomuksen sijasta ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina, jollei kirjanpitolaisissa toisin säädetä.

Oksasen työkirjamerkinnoista ilmenee, että hän ei ole pitänyt välttämättömänä esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa konsernilainasaamista tytäryhtiöltä. Vastineessaan Oksasen myöntää tulkinneensa lakia väärin tässä asiassa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että osakeyhtiölain säännökset ovat pakottavia ja Oksanen on laiminlyönyt asiassa huomautusveloitteensa (TTL 3:5.5 §).

3. Sijoitusten tarkastaminen

Sijoitukset on ollut olennainen erä tilinpäätöksessä (1,9 miljoonaa euroa). Oksasen tilintarkastukselle määrittämä kokonaisolennaisuus on ollut 243.800 euroa. Tarkastetun yhtiön tilinpäätöksen liitetietojen mukaan pysyvien vastaavien sijoitusosakkeet ja talletukset on arvostettu hankintahintaan. Yksittäisten sijoitusosakkeiden kirjanpitoarvo on ollut tilinpäätöshetkellä yhteensä 254.213,73 € suurempi kuin niiden markkina-arvo. Osakkeisiin ei ole tehty kirjanpitolain 5 luvun 13 §:n mukaista arvonalennusta. Sijoitusosakkeiden yhteenlaskettu markkina-arvo on ollut tilinpäätöshetkellä 39.693,72 € korkeampi kuin kirjanpitoarvot.

KPL 3:3.1 §:n kohdan 7 mukaan tilinpäätöksen laadinnan yleisperiaatteisiin kuuluu noudattaa erillisarvostusta kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän osalta. KPL 5:13 §:n mukaan pysyviin vastaaviin kuuluvan sijoituksen osalta on tehtävä arvonalennuskirjaus, mikäli sen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi.

Tarkastetussa yhtiössä ei ollut tehty neljän pörssinoteeratun arvopaperin kohdalla arvonalennuskirjauksia, vaikka osakkeiden markkina-arvo tilinpäätöspäivänä oli alittanut niiden poistamattoman hankintamenon. Oksasen tilintarkastusdokumentaatiosta ilmenee, että hän on analysoinut ja tehnyt havainnot sijoitusosakkeiden kirjanpitoarvojen ja niiden markkina-arvojen välisistä eroista. Lisäksi hän on keskustellut asiasta yhtiön toimitusjohtajan kanssa ja tiedustellut arvonalennusten kirjaamisten edellytyksistä. Toimitusjohtajan arvio asiassa on ollut, että kyseessä olevien neljän arvopaperin arvonalennukset eivät ole pysyviä, sijoitukset ovat luonteeltaan pitkäaikaisia ja osakkeiden arvon odotetaan tulevaisuudessa nousevan, joten arvonalennuksia ei kirjata. Oksanen on sekä dokumentaationsa että antamiensa vastineiden perusteella hyväksynyt johdon tulkinnan, hänen mukaansa tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot yhtiön taloudellisesta asemasta, eikä hän ole raportoinut asiasta.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että pysyvissä vastaavissa olevien sijoitusten arvonalennuskirjausten edellytykset ovat jossain määrin tulkinnanvaraisia. Kirjanpitolautakunta on lausunnoissaan (1836/2009 ja 1725/2004) käsitellyt arvonalennuksen kirjaamisen edellytyksiä. Lausuntojen mukaan sijoituksen, jolla on jatkuva markkinanoteeraus, tulonodotuksia kuvaa lähtökohtaisesti tilinpäätöshetken markkinahinta. Sijoituksen arvonalennuksen edellytyksiä tulee tarkastella varovaisuuden periaatetta painottaen. Siten laissa mainittu pysyvyys ei tarkoita arvonalennuksen lopullisuutta, vaan objektiivisesti arvioitua tilannetta, jossa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän kertymistä sijoitusinstrumentin jäljellä olevana pitoaikana ei voida

enää pitää todennäköisenä. Lisäksi arvonalennuksen perustana on aina tilannekohtainen kokonaisarvio, eikä pitkäaikaisen omistuksen arvostamisessa tule antaa merkitystä tilinpäätöspäivän pörssikurssin vähäisestä poikkeamasta keskimäärin vallitsevasta kurssitasosta tilinpäätöstä laadittaessa.

Tilintarkastuslautakunta ei moiti Oksasen johtopäätöstä asiassa, mutta hänen tilintarkastusdokumentaationsa johtopäätöksen perustaksi on puutteellinen.

Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat

Seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaisesti. Näitä ovat 1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto, 2) tilintarkastajan vastuun aste, 3) tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa, 4) tilintarkastajalle määrätyt aiemmat seuraamukset ja 5) teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrä.

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 ottanut seuraamuksesta päättäessään huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat, jotka on mainittu tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:ssä.

Oksasen menettely liittyy kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastamiseen (TTL 3:1), tilinpäätöstä koskeviin normeihin, tilintarkastuskertomuksen antamiseen ja sen sisältöön (TTL 3:5), tilintarkastajan ammattieettisiin periaatteisiin (TTL 4:1) sekä tilintarkastusdokumentaation laatimiseen ja sen tallentamiseen (TTL 4:10).

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastuksessa on havaittu useita puutteita. Tilintarkastus on muilta osin kuitenkin suoritettu asianmukaisesti ja tilinpäätösinformaatio on samoin asianmukainen. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että huomautus on asiassa riittävä seuraamus Matti Oksaselle.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 3 luku 1 §, 3 § ja 5 §, 4 luku 1 §, 3 §, 10 § ja 12 §, 7 luku 2 § ja 5 §, 10 luku 1 § ja 7 §. Kirjanpitolaki (1336/1997) 1 luku 4a § ja 4c §, 3 luku 1 §, 2 § ja 3 §, 5 luku 13 §. Kirjanpitoasetus (1339/1997) 2 luku 3 §, 4 §, 5 §, 7a §, 7b §, 8 §, 9 § ja 10 §. Osakeyhtiölaki (624/2006) 8 luku 5 § ja 6 §. Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/2015).

Muutoksenhaku

Matti Oksasella on oikeus hakea tähän päätökseen muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen. Päätöksen liitteenä on valitusosoitus.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Timonen (puheenjohtaja), Ari Ahti (varapuheenjohtaja), Antti Fredriksson, Eeva-Lotta Kivelä, Sari Koivisto, Pasi Päällysaho, Janne Ruohonen, Anders Tallberg, Heikki Wahlroos

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Timonen

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Hannu Kuortti

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta

Liite

Valitusosoitus