



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## HT Arto Korven toiminta Salmi Oy:n tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 7.10.2025

Päätöksen diaarinumero: PRH/212/10000/2025

### Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta on tuonut tutkinta-asian tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi sen vuoksi, että vuonna 2024 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu HT Arto Korven (jatkossa myös tilintarkastaja) toimintaan liittyviä puutteita Salmi Oy:n (jatkossa myös yhtiö) tilikauden 1.7.2022–30.6.2023 tilintarkastuksessa. Korpi on antanut tilintarkastuksesta 18.12.2023 päivätyn vakioimuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

Korpi on saanut 20.12.2024 päivätyn laaduntarkastuksesta päätöksen, jossa hänen laaduntarkastuksensa tulokseksi on vahvistettu hylätty. Laaduntarkastuksen päätökseen ei ollut haettu oikaisua muutoksenhakuajan kuluessa, joten päätös on tullut lainvoimaiseksi.

### Kuuleminen

Tilintarkastajalle on hallintolain (434/2003) 34 §:n mukaisesti varattu tilaisuus tulla kuulluksi tutkinta-asiassa 31.3.2025. Tilintarkastaja on päivämäärällä 15.5.2025 antanut asian johdosta kirjallisen lausuman.

Tilintarkastaja on lausumassaan tilintarkastuslautakunnalle kertonut tarkastuksen suorittamisesta ja asiassa tekemistään havainnoista. Tilintarkastaja on kertonut muun muassa käyttäneensä ammatillista harkintaa bruttotuloksen, aineellisten hyödykkeiden ja tilinpäätöksen täydellisyyden tarkastuksessa. Tilintarkastustehtävä on hoidettu kokonaisuudessaan riittävällä tavalla, joka on perustunut runsaaseen tarkastukseen ja ammatilliseen harkintaan perustuvaan arvioon. Tilintarkastuksessa paino on ollut tarkastamisella. Dokumentointi on tehtyjen toimien osalta valitettavasti jäänyt liian vähäisille muistiinpanoille.

Tilintarkastajaa on lisäksi kuultu laaduntarkastuksen suorittamisen yhteydessä. Tilintarkastuslautakunta on ottanut nyt käsiteltävänä olevan tutkinta-asian käsittelyssä huomioon tilintarkastajan aikaisemmin tilintarkastusvalvonnalle esittämät seikat.

### Muu aineisto

Tilintarkastuslautakunnalla on ollut käytettävissään tilintarkastusvalvonnan suorittamassa laaduntarkastuksessa käytetty aineisto keskeisiltä osin.

### Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa HT Arto Korvelle varoituksen.

### Perustelut

Tilintarkastaja on toiminnassaan velvollinen noudattamaan tilintarkastuslain (1141/2015, jatkossa myös TTL) ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3). Tilintarkastuslain 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 riskienhallinnasta, sisäisestä vuosittain arvioitavasta laadunvalvonnasta ja toimeksiantoja koskevan aineiston toimeksiantokohtaisesta dokumentoinnista.

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu tarkastustyön dokumentointivelvollisuus. Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 230 (Tilintarkastusdokumentaatio) ohjeistaa yksityiskohtaisesti dokumentoinnin laatimista ja sisältöä sen varmistamiseksi, että tilintarkastusstandardissa ISA 200 määritellyt tilintarkastajan yleiset tavoitteet saavutetaan.

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista pidetään vakiintuneesti osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa.

Tilintarkastuslautakunta on ottanut Korven tilintarkastustoimenpiteiden ja tarkastusdokumentaation arvioinnissa huomioon, että tilintarkastetun yhtiön bruttotulos tarkastetulla tilikaudella on ollut noin 1 miljoona euroa ja taseen loppusumma noin 18 miljoonaa euroa.

### **Tilintarkastuslautakunnan arvio tilintarkastajan toiminnasta**

Tarkastustyö on ollut erittäin puutteellista kaikissa tarkastustyön vaiheissa. Yhtiön tilikauden 1.7.2022–30.6.2023 tilintarkastuksessa on havaittu olennaisia puutteita tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja sen dokumentoinnissa. Puutteet liittyvät tarkastustoimenpiteiden ja/tai evidenssin todennettavuuteen muun muassa seuraavissa osa-alueissa:

- bruttotuloksen tarkastamisessa
- lyhytaikaisten saamisten tarkastamisessa
- olennaisten tilinpäätöserien tarkastamisessa
- pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastamisessa
- lähipiirisuhteiden tunnistamisessa ja lähipiiriiliihetapahtumien tarkastamisessa
- tilinpäätöksen täydellisyyden tarkastamisessa
- aloitus- ja suunnittelutoimenpiteissä
- päättämisvaiheen tarkastustoimenpiteissä.

### ***Tilintarkastuksessa havaittujen puutteiden arviointi***

#### *Bruttotuloksen tarkastaminen*

Bruttotulos on olennainen tilinpäätöserä (noin 1,0 miljoonaa euroa). Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa liikevaihdon katkoon liittyviä tai liiketoiminnan muihin tuottoihin kohdistettuja tarkastustoimenpiteitä. Myöskään materiaaleihin ja palveluihin kohdistetut tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa.

#### *Lyhytaikaisten saamisten tarkastaminen*

Tilintarkastusdokumentaation perusteella ei ole todennettavissa, miten tilintarkastaja on varmistunut muiden saamisten, ennakkomaksujen ja siirtosaamisten esittämistavasta, luokittelusta ja arvostuksesta. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene mistä saamisissa on kyse ja miten saamiset liittyvät yhtiön liiketoimintaan. Dokumentaation perusteella ei ole mahdollista todentaa mitä tarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja on kohdistanut kyseisiin eriin (arvostus, esittämistapa, luokittelu). Myöskään siirtosaamisiin kohdistetut tarkastustoimenpiteet eivät ole todennettavissa.

Lyhytaikaiset saamiset on olennainen tilinpäätöserä, joka koostuu kolmesta olennaisesta erästä: muut saamiset (0,5 miljoonaa euroa), ennakkomaksut (4,1 miljoonaa euroa) ja siirtosaamiset (0,3 miljoonaa euroa). Muut saamiset ovat yhdeltä yhtiöltä ja tarkastetun tilikauden aikana syntyneitä saamisia. Samalta yhtiöltä on myös lainasaamisista pysyvien vastaavien sijoituksissa. Ennakkomaksut on maksettu kaikki yhdelle yhtiölle.

Tilintarkastaja on selvityksessään tilintarkastuslautakunnalle esittänyt, että lyhytaikaiset saamiset on tarkastettu ja vahvistettu eri yhtiöiden tilinpäätöksistä, kuten yhtiön tase-erittelyihin on merkitty. Saamisten tarkastus on dokumentoitu työkirjaan. Tilintarkastajan työpapereihin tekemien merkintöjen mukaan muissa saamisissa ja ennakkomaksuissa olisi kyseessä rahoituspalvelusta, ja että erien saldot on vahvistettu vastapuolen kirjanpidosta ja eriä ei ole taseessa eritelty lyhyt- ja pitkäaikaisiin.

### *Olennaisten tilinpäätöserien tarkastaminen*

Aineelliset hyödykkeet (3,9 miljoonaa euroa) on olennainen tilinpäätöserä. Aineelliset hyödykkeet koostuu muun muassa kiinteistöistä, arvonkorotuksista sekä koneista ja kalustosta, jotka ovat myös erikseen olennaisia tilinpäätöseriä. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, miten tilintarkastaja on arvioinut arvonkorotusten perusteita.

Tilintarkastaja on selvityksessään kertonut nähneensä merkittävimmät kiinteistöt, joiden pinta-ala on useita tuhansia neliöitä. Kahteen kohteista oli tilintarkastajan mukaan tehty vuosia sitten arvonkorotukset. Tilintarkastaja kertoo arvioineensa ammatillista harkintaa käyttäen, että rakennusten käypä arvo ylittää reilusti niiden kirjanpitoarvon.

Tilinpäätöksessä aineellisiin hyödykkeisiin sisältyy dokumentaation mukaan noin 1,7 miljoonan euron arvosta tuotannon koneita. Tilintarkastusdokumentaation perusteella koneet eivät ole tuotantokäytössä. Koneista ei myöskään ole kirjattu suunnitelman mukaisia poistoja, vain kertaluonteinen poisto (170 000 euroa).

Tilintarkastajan mukaan koneista on tilinpäätöksessä tehty poisto varovaisuuden periaatetta noudattaen. Pysyvien vastaavien tuotannon koneet ja laitteet ovat olleet niin sanotusti varakoneita, joista ei ole tehty [suunnitelman mukaisia] poistoja, koska laitteet eivät ole käytössä. Tilintarkastaja kertoo, ettei hän katsonut tarpeelliseksi vaatia muutoksia poistosuunnitelmaan. Poistojen osalta on noudatettu tilikaudelle tehtyä poistosuunnitelmaa, joka on tarkastuslaskettu. Poistot on prikattu ja dokumentoitu tase-erittelyihin. Tilintarkastaja kertoo varmistuneensa pistokokein koneiden olemassaolosta.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, miten tilintarkastaja on tarkastanut aineellisten hyödykkeiden arvostusta ja koneiden luokittelua ja esittämistapaa. Tilintarkastaja ei ole hankkinut evidenssiä koneiden ja kaluston arvostuksen, luokittelun tai esittämistavan tarkastuksesta.

### *Sijoitusten tarkastaminen*

Sijoitukset on olennainen tilinpäätöserä (8,5 miljoonaa euroa). Tilintarkastajan niistä hankkima tilintarkastusevidenssi ei ole kaikilta osin todennettavissa. Sijoituksiin sisältyy noin 8,1 miljoonalla eurolla lainasaamisia kahdelta eri yhtiöltä (6,6 miljoonaa ja 1,5 miljoonaa euroa). Lainoista noin 7,8 miljoonaa euroa on pääomalainoja ja loppuosa on vaihtovelkakirjalainaa.

Tilintarkastaja on antamassaan selvityksessä kertonut käyneensä lukuisia keskusteluja sijoitusten perusteista yhtiön hallinnon kanssa.

Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ole todennettavissa, miten tilintarkastaja on arvioinut ja muodostanut käsityksensä saamisten arvostuksesta enintään todennäköiseen arvoonsa eli miten tilintarkastaja on arvioinut lainaa saaneiden yhtiöiden kykyä suoriutua lainojen korkojen ja pääomien maksuista. Dokumentaatiosta ei myöskään ilmene tilintarkastajan arviota lainojen yhteydestä yhtiön liiketoimintaan.

### *Lähipiirisuhteiden tunnistaminen ja lähipiiriliiketahtumien tarkastaminen*

Yhtiön tilinpäätöksessä on eriä, joissa on yhtiön tavanomaisesta liiketoiminnasta poikkeavia piirteitä. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, onko tilintarkastaja tunnistanut riittävässä määrin lähipiirisuhteita ja -liiketoimia sekä niihin liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä.

Tilintarkastaja on tilintarkastuslautakunnalle antamassaan selvityksessä lähipiirisuhteiden tunnistamisesta ja lähipiirin tarkastamisesta todennut, että sisaryritykset eivät kuulu PMA:n mukaan lähipiiriin, eikä sisaryrityksen kanssa tehtyjä liiketoimia tarvitse siten eritellä muun muassa tilinpäätöksen liitetiedoissa. Lisäksi tilintarkastaja kertoo tehneensä runsaasti tarkastustyötä. Toimenpiteiden dokumentointi on pääosin tehty priikkaamalla tarkastettuja eriä tarkastetuksi, mutta toimenpiteitä ei epähuomiossa ole sen suuremmin kuvailtu sanallisesti työkirjaan.

Tilintarkastusdokumentaatiossa on kaavio yhtiötä lähellä olevista yrityksistä (tarkastetun yhtiön omistajien toinen yhtiö sekä sen tytäryhteisö ja eri omistajan yhtiö tytäryhteisöineen). Dokumentaation mukaan yhtiö on tehnyt seuraavia liiketoimia, joissa on yhtiön tavanomaisesta liiketoiminnasta poikkeavia piirteitä ja joiden mahdollista liittymistä lähipiiriliiketoimiin tilintarkastaja ei ole arvioinut tilintarkastuskansiossaan:

- Yhtiöllä on taseen pysyvissä vastaavissa tilinpäätöksen kannalta olennaisella summalla (yhteensä noin 1,7 miljoonaa euroa) tuotannon koneita ja kalustoa. Yhtiöllä ei dokumentaation mukaan ole valmistustoimintaa.
- Yhtiö on antanut aiemmilla tilikausilla kahdelle eri yhtiölle olennaisia lainoja (yhteensä 8,1 miljoonaa euroa). Yhtiöt eivät ole säännöllisesti maksaneet lainojen pääomien lyhennyksiä tai korkoja sopimusten ehtojen mukaisesti. Pienemmän lainasumman saaneelta yhtiöltä ei sopimuksen mukaan peritä korkoa ja lainan saaneella yhtiöllä on samat henkilöomistajat kuin tarkastetulla yhtiöllä. Yhtiöt on mainittu dokumentaatiossa olevassa yhtiökaaviossa. Dokumentaatiosta ei ilmene, että tilintarkastaja olisi selvittänyt yhtiön pyrkimystä turvata maksujen saamista tai perustetta saamisten arvostukselle nimellisarvoon.
- Yhtiö on maksanut olennaisia ennakkomaksuihin kirjattuja suorituksia (yhteensä noin 4,1 miljoonaa euroa). Ennakkomaksu on epätavanomaisen suuri verrattuna yhtiön toiminnan volyymiin ja tilintarkastajan merkintöjen mukaan kyse olisikin rahoituspalvelusta. Ennakkomaksut saanut yhtiö on mainittu dokumentaatiossa olevassa yhtiökaaviossa.
- Yhtiöllä on olennainen siirtosaaminen (0,3 miljoonaa euroa), jonka luonne ei ilmene dokumentaatiosta.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajan tulee osana hallinnon tarkastusta hankkia riittävä määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä muun muassa tunnistaakseen mahdolliset lähipiirisuhteista ja -liiketoimista johtuvat väärinkäytökset riskitekijät ja tunnistaakseen olennaisen virheellisuuden riskit, jotka johtuvat siitä, ettei yhteisö käsittele lähipiirisuhteita tai -liiketoimia taikka lähipiirisaamiaisia tai -velkoja kirjanpidossa sovellettavan normiston vaatimusten mukaan asianmukaisesti, sekä arvioidakseen näistä johtuvia riskejä ja vastatakseen niihin.

Tilintarkastajan tulee suorittaa tarkastustoimenpiteitä yhtiön lähipiiriin ja lähipiiriliiketoimiin riippumatta siitä, mitä PMA:n nojalla tilinpäätöksessä on esitettävä yhtiöiden välisistä liiketoimista. Tilintarkastajan tulee tilintarkastuksessa hankkia riittävä varmuus siitä, että yhtiön suorittamilla toimilla on yhtiön toimintaan liittyvä liiketaloudellinen peruste. Osana hallinnon tarkastusta tilintarkastajan tehtävänä on myös arvioida yhtiön toimien osakeyhtiölain mukaisuutta laittoman varojen jaon näkökulmasta.

Edellä mainitut liiketoimet eivät vaikuta luonteeltaan yhtiön tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvilta. Tilintarkastajan dokumentaatiosta ei ole todennettavissa, onko tilintarkastaja kiinnittänyt huomiota edellä mainittujen tapahtumien tavanomaisesta liiketoiminnasta poikkeavaan luonteeseen ja selvittänyt näiden mahdollista yhteyttä yhtiön lähipiiriin.

#### *Muut tarkastuksessa havaitut puutteet*

Tilintarkastajan menettelyssä toimeksiannon suorittamisessa ja tarkastustyön dokumentoinnissa on havaittu lisäksi puutteita tilinpäätöksen täydellisyyden tarkastamisessa, aloitus- ja suunnittelutoimenpiteiden ja päättämisvaiheen tarkastustoimenpiteiden suorittamisessa, sekä pääkirjanpitoventien ja muiden oikaisujen tarkastamisessa. Lisäksi tilintarkastuskansiossa ei ilmene, että tilintarkastaja olisi suorittanut tarkastustoimenpiteitä seuraaviin olennaisiin tilinpäätöseriin: poistot ja arvonalentumiset, liiketoiminnan muut kulut ja lyhytaikainen vieras pääoma/ostovelat.

#### *Yhteenveto*

Tilintarkastajan tilintarkastusvalvonnalle esittämässä tarkastusdokumentaatiossa nyt kyseessä olevassa tarkastustehtävässä on merkittäviä puutteita eikä se täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Tilintarkastajan suorittamassa tilintarkastuksessa havaitut puutteet merkitsevät poikkeamista hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista (TTL 4:3).

#### **Seuraamuksen määräämisessä 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 katsoo, että Korven laaduntarkastukseen esittämässä tilintarkastusdokumentaatioissa on olennaisia puutteita, jotka kohdistuvat keskeisiin tilintarkastuksen osa-alueisiin. Korven tilintarkastusdokumentaatio ei täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimusta tarkastustyön asianmukaisesta dokumentoinnista. Havaitut puutteet Korven suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä ja niiden dokumentoinnissa antavat aiheita vakavaan kritiikkiin. Erityisesti puutteita yhtiön tavanomaiseen toimintaan mahdollisesti kuulumattomien liiketoimien tarkastuksessa ja dokumentoinnissa on pidettävä vakavina. Korpi ei ole tuonut tilinpäätöseriin liittyvää epävarmuutta esiin 18.12.2023 antamassaan tilintarkastuskertomuksessa. Edellä mainitut puutteet tarkoittavat, että Korpi on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti (TTL 4:3). Tilintarkastuslautakunnan on määrättävä Korvelle tilintarkastuslain 10 luvun mukainen seuraamus.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että vaikka Korvelle ei ole aikaisemmin määrätty tilintarkastuslain 10 luvussa tarkoitettuja seuraamuksia, ei huomautus ole riittävä seuraamus hänen menettelystään ottaen huomioon, että tilintarkastustoimenpiteissä ja niiden sekä evidenssin dokumentoinnissa havaitut puutteet kohdistuvat useille eri tilintarkastuksen osa-alueille. Tilintarkastuslautakunnan on siten annettava tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n 2 momentin mukaan HT Arto Korvelle varoitus.

### **Sovelletut säännökset**

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

### **Valitusoikeus**

Asianosaisella on oikeus valittaa päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

### **Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet**

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

### **PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastuslautakunta  
Pekka Timonen  
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Wille Korhonen  
Esittelijä  
Tilintarkastusvalvonta

Liite            Valitusosoitus