



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastajien toiminta Linnainmaan Huolto Oy:n tilintarkastuksissa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 4.11.2025

Päätöksen diaarinumero: PRH/209/10000/2025

Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta on päivämäärällä 24.1.2025 vastaanottanut ilmoituksen, jossa on esitetty lukuisia moitteita tilintarkastajien toiminnasta Linnainmaan Huolto Oy:n (jatkossa myös yhtiö) tilikausien 1.1.–31.12.2022 ja 1.1.–31.12.2023 tilintarkastuksissa. Yhtiön tilintarkastajana on toiminut Tilintarkastus Lamberg Oy, päävastuullisena tilintarkastajana HT Tatu Lamberg ja toisena tilintarkastajana HT Tomi Sankala.

Ilmoittajan mukaan tilintarkastajat ovat tilanteessa, jossa yhtiön tilinpäätös ei täytä lakisääteisiä vaatimuksia, antaneet vakiomuotoisen lausunnon sisältävän tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastajat eivät ole esittäneet huomautusta antamissaan tilintarkastuskertomuksissa. Lisäksi yhtiöjärjestyksen määräystä tilinpäätöksen laatimisen määräajasta ei ole noudatettu tilikauden 2022 eikä tilikauden 2023 tilinpäätöksen osalta.

Saatu selvitys

Tilintarkastusvalvonta on päivämäärällä 1.4.2025 vastaanottanut tilintarkastajien asiassa antaman selvityksen toiminnastaan yhtiön tilintarkastajina tilikausina 1.1.–31.12.2022 ja 2023 sekä tilintarkastusdokumentaation.

Tilintarkastajat ovat lausuneet selvityksensä seuraavaa. Yhtiön osakepääomaa ei ollut menetetty tilikausien 1.1.–31.12.2022 ja 2023 tilinpäätöksissä. Tilintarkastuskertomus on laadittu Suomen tilintarkastajat ry:n suositusten ja pohjien mukaisesti. Ilmoittaja ei ole yksilöinyt mitään lakisääteisiä vaatimuksia tilinpäätös ei täytä.

Selvityksessä on todettu, että osakeyhtiölain määräajat tulisivat yhtiössä noudatettavaksi eli tilinpäätös 31.12.2022 on laadittu 4 kuukauden määräajan kuluessa ja tilinpäätös 31.12.2023 on laadittu tämän ajan jälkeen. Viivästyksistä ei ole huomautusta tilintarkastuskertomuksella, koska myöhästyminen on ollut vähäinen. Tilintarkastajat ovat kertoneet, että Suomen Tilintarkastajat ry:n tilintarkastajan raportointikirjan mukaan vähäisistä asioista ei olisi syytä huomauttaa, koska kevyet vähäiset huomautukset syövät huomautuksen vaikuttavuutta. Vähäiset myöhästymiset eivät yleisesti myöskään johdu laiminlyönnistä.

Tilintarkastajat ovat selvityksensä todenneet, että valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA) 3 luvun 1 §:n perusteella aktivointeja ei olisi ollut pakko ilmoittaa. Hankkeeseen liittyy tulonodotuksia, joita tukee yhtiön allekirjoittama esisopimus rakennusyhtiön kanssa, johon liittyen yhtiössä on tehty töitä ja kuluja aktivoitu. Kulut ovat olleet tilintarkastushetkellä aktivoimiskelpoisia kirjanpitolain näkökulmasta. Asuinrakentaminen ja sen toteutuminen ovat tulevaisuudessa, ei tilikausien 2022 ja 2023 aikana. Jos näyttäisi, että hanke ei toteudu eikä siitä kertyisi tuloja, olisi alaskirjaus tehtävä siinä hetkessä, kun tämä näyttäisi todennäköiseltä.

Tilinpäätöksessä 31.12.2022 aktivoituihin menoihin on saatu lisätietoja 2023 tarkastuksessa. Aktivoidut menot sisälsivät 10 675 euroa kuluja, joiden aktivoimisedellytykset eivät olleet hyvän kirjanpitolain mukaisia. Tilinpäätöksessä 31.12.2023 on esitetty enemmän tietoja aktivoinneista, koska hankkeeseen liittyvät kulut ovat kasvaneet. Saadun käsityksen mukaan hankkeen merkittävyys yhtiössä kasvoi, jolloin lisätietojen esittäminen on ollut tarpeen oikean ja riittävän kuvan perusteella.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa HT Tatu Lambergille ja HT Tomi Sankalalle huomautuksen. Tilintarkastusyhteisö Tilintarkastus Lamberg Oy:n toiminta ei anna aiheutta seuraamuksen määräämiseen.

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 tilintarkastustoimenpiteiden ja tarkastusdokumentaation arvioinnissa huomioon, että tilintarkastetun yhtiön liikevaihto tarkastetulla tilikaudella 1.1.–31.12.2022 ollut noin 0,31 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma noin 0,14 miljoonaa euroa ja tilikaudella 1.1.–31.12.2023 liikevaihto on ollut noin 0,35 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma noin 0,67 miljoonaa euroa.

Tilintarkastuslautakunnan arvio tilintarkastajan toiminnasta

1. Aktivoidut hallituksen kokouspalkkiot

Tilinpäätöksen 31.12.2022 mukaan yhtiön oma pääoma on 3 094,64 euroa. Tilinpäätöksessä on aktivoitu muina pitkävaikutteisina menoina 36 085,70 euroa, johon sisältyy tase-erittelyn mukaan kokouspalkkioiden aktivointi/14 kokousta, yhteensä 10 675 euroa. Tilinpäätös osoittaa tappiota 12 487,64 euroa. Tilinpäätöksen 31.12.2022 liitetietona ei ole esitetty tietoja kiinteistökehityshankkeeseen liittyneistä kokouspalkkioiden aktivoinneista.

Tilintarkastajat ovat tilikauden 2022 tilintarkastuksesta 23.3.2023 antamassaan muistioksi nimetyssä asiakirjassa raportoineet yhtiön hallitukselle, että muina pitkävaikutteisina menoina aktivoidut hallituksen kokouspalkkiot eivät ole aktivoimiskelpoisia.

Tilintarkastajat ovat kuitenkin tilintarkastuslautakunnalle antamassaan selvityksessä esittäneet, että vasta tilikauden 2023 tarkastuksessa he ovat saaneet lisätietoa siitä, ettei tilikaudella 2022 aktivoidut kokouspalkkiot olleet hyvän kirjanpitotavan mukaisesti aktivointikelpoisia. Tilintarkastajat ovat antamassaan selvityksessä lisäksi esittäneet, että PMA 3:1:n perusteella aktivointeja ei olisi ollut pakko ilmoittaa.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilinpäätöksen PMA 3:1.2,3:n nojalla tilinpäätöksen liitetietona on esitettävä tieto aktivoiduista muista pitkävaikutteisista menoista. Kun yhtiö on aktivoinut hallituksen kokouspalkkioita kirjanpitotavan 5 luvun 11 §:n nojalla, tilinpäätöksen liitetietona on tullut esittää asetuksessa mainitut tiedot aktivoinnista.

Lautakunta toteaa, että tilintarkastajat ovat suorittamassaan tarkastuksessa päätyneet johtopäätökseen siitä, ettei hallituksen kokouspalkkioiden aktivointi ole hyvän kirjanpitotavan mukaista, eli etteivät aktivointiedellytykset täyty. Aktivoidut kokouspalkkiot ovat määrältään ylittäneet tilintarkastajien toimeksiannolle asettaman olennaisuuden. Kun aktivointien määrä on ylittänyt tilintarkastajien toimeksiannolle asettaman olennaisuuden, tilintarkastajien olisi tullut edellyttää havaitun seikan korjaamista jo tilinpäätöksessä 31.12.2022 tai tarvittaessa mukauttaa tilintarkastuskertomusta, jos seikkaa ei korjata.

Lautakunta toteaa, että menettelyä, jossa tilintarkastajat vain raportoivat yhtiön hallitukselle sellaisista virheistä, jotka ylittävät toimeksiannolle asetetun olennaisuuden, ei voida pitää hyvän tilintarkastustavan kannalta asianmukaisena. Lisäksi lautakunta toteaa, että mikäli aktivoinnit olisi korjattu tilinpäätöksestä 31.12.2022, niin yhtiön oman pääoman määrä olisi muodostunut negatiiviseksi.

2. Yhtiön oman pääoman määrä

Tilinpäätöksen 31.12.2022 mukaan yhtiö taseeseen on merkitty maa- ja vesialue -erä, jonka arvo on 33 373,33 euroa. Tilinpäätöksessä 31.12.2023 kyseiseen maa-alueeseen on tehty arvonkorotus 546 627,00 euroa, minkä seurauksena maa-alueen arvo tilinpäätöksessä on 580 000 euroa.

Osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n 1 momentin mukaan yhtiön hallituksella on vastuu rekisteri-ilmoituksen tekemiseen tilanteessa, jossa yhtiön osakepääoma on menetetty. Jos yhtiön hallitus laiminlyö kyseisen velvollisuutensa, tilintarkastajalla voi tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 5 momentin perusteella olla velvollisuus esittää huomautus tilintarkastuskertomuksessa.

Arvioitaessa velvollisuutta rekisteri-ilmoituksen tekemiseen, on kuitenkin otettava huomioon, että osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n 2 momentin kolmannen virkkeen mukaan oman pääoman lisäyksenä mahdollista ottaa huomioon yhtiön omaisuuden kirjanpitoarvon ja todennäköisen luovutushinnan erotus, jos omaisuuden todennäköinen luovutushinta on muuten kuin tilapäisesti sen kirjanpitoarvoa olennaisesti suurempi.

Tilinpäätöksessä 31.12.2023 on tehty arvonkorotus yhtiön omistamaan maa-alueeseen. Lautakunta toteaa, että on mahdollista, että perusteet arvonkorotukselle ovat voineet olla olemassa jo tilikaudella 2022. Mainittu seikka huomioiden on siten mahdollista, että yhtiön oman pääoman määrää laskettaessa maa-alueen todennäköinen luovutushinta huomioiden yhtiön oman pääoman määrä ei olisi muodostunut negatiiviseksi.

Lautakunta toteaa, ettei tilintarkastajien menettely tältä osin anna aihetta seuraamuksen määräämiseen.

3. Tilinpäätöksen laatiminen yhtiöjärjestyksen vastaisesti

Yhtiöjärjestyksen 11 §:n mukaan yhtiön tilit päätetään kalenterivuositain. Tilinpäätös on helmikuun loppuun mennessä toimitettava tilintarkastajille, joiden tulee antaa tarkastuskertomuksensa hallitukselle kahden viikon kuluessa tämän jälkeen.

Kirjanpitolain (1336/1997) 3 luvun 6 §:n mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Luvun 7 §:n mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on päivättävä ja kirjanpitovelvollisen on ne allekirjoitettava. Jos kirjanpitovelvollinen on yhteisö tai säätiö, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittavat hallitus tai vastuunalaiset yhtiömiehet ja toimitusjohtaja tai muu vastaavassa asemassa oleva henkilö.

Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 5 momentin 2 kohdan mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on rikkonut yhteisöä koskevaa lakia taikka yhteisön yhtiöjärjestyksestä.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että yhtiöjärjestyksen 11 § velvoittaa yhtiön hallituksen laatimaan tilinpäätöksen helmikuun loppuun mennessä. Tilinpäätöksen allekirjoituspäivä osoittaa tilinpäätöksen laatimisaikakohdan. Lautakunta toteaa, että mikäli yhtiöjärjestyksessä määrätään lakia ankarammasta aikamääreestä tilinpäätöksen laatimiselle, niin yhtiön hallituksen on noudatettava tällaista määräystä, ja tilintarkastajien on kiinnitettävä siihen tarkastuksessa huomiota.

Tilinpäätös 31.12.2022 on allekirjoitettu 14.3.2023 eli yhtiöjärjestyksessä määrätyn aikamääreen vastaisesti, mutta kuitenkin kirjanpitolain 3 luvun 6 §:ssä säädetyssä neljän kuukauden määräajassa. Sen sijaan tilinpäätös 31.12.2023 on allekirjoitettu 11.6.2024 eli sekä yhtiöjärjestyksen laatimisaikaa koskevan määräyksen että kirjanpitolain vastaisesti.

Tilintarkastajat ovat antamassaan selvityksessä kertoneet, että he ovat pitäneet tilinpäätöksen laatimista koskevan määräajan noudattamista koskevia puutteita vähäisinä, ja esittäneet käsityksensä, että tilintarkastuskertomuksessa tulee huomauttaa vain olennaisista seikoista.

Tilikauden 2022 tilintarkastusdokumentaatioissa ei ole kiinnitetty huomiota siihen, että tilinpäätös on laadittu yhtiöjärjestyksen tilinpäätöksen laatimisaikaa koskevan määräyksen vastaisesti. Tilikauden 2023 tilintarkastusdokumentaatioissa on tilinpäätöksen laatimisen osalta kiinnitetty huomiota vain siihen seikkaan, että tilinpäätös on laadittu myöhemmin kuin neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastajien on suorittamassaan tarkastuksessa tullut kiinnittää huomiota yhtiöjärjestyksen lain olettamasäännöksestä poikkeavaan määräykseen tilinpäätöksen laatimisaikakohdasta. Tilintarkastusdokumentaation perusteella ei kuitenkaan ole mahdollista todeta, että tilintarkastajat olisivat kiinnittäneet huomiota siihen, että yhtiön hallitus on rikkonut yhtiöjärjestyksen määräystä tilinpäätöksen laatimisen määräajasta. Tilintarkastajat ovat siten menettelleet hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4. Tilintarkastuksen havainnoista raportoiminen

Tilintarkastajat ovat antaneet tilikauden 1.1.–31.12.2022 tilintarkastuksesta 23.3.2023 päivätyn asiakirjan, joka on otsikoitu ”Raportti tilintarkastuksesta” ja joka on osoitettu yhtiön hallitukselle ja kirjanpitäjälle. Kyseisellä asiakirjalla tilintarkastajat ovat muun ohella raportoineet siitä, että yhtiö ei ole ilmoittanut kaupparekisteriin tietoa tosiasiallisista edunsaajista. Myös tilikauden 1.1.–31.12.2023 tilintarkastuksesta annetussa asiakirjassa 11.6.2024, joka on nimetty ”Raportti tilintarkastuksesta” ja joka on osoitettu yhtiön hallitukselle ja toimitusjohtajalle, tilintarkastajat ovat huomauttaneet siitä, ettei yhtiö ole tehnyt edunsaajailmoitusta.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastaja voi raportoida tilintarkastuksessa tekemistään havainnoista tilintarkastuskohteen hallitukselle suullisesti, kirjallisella tilintarkastusmuistiolla, tilintarkastuslain 3 luvun 7 §:n mukaisella tilintarkastuspöytäkirjalla tai edellytysten täyttyessä mukauttamalla tilintarkastuskertomuksessa annettavaa lausuntoa. Tilintarkastajan raportoinnista edellytetään, että se on johdonmukaista ja asteittain kovenevaa, jos tarkastuskohteessa ei ryhdytä toimenpiteisiin tilintarkastajan esiintuomien seikkojen käsittelemiseksi. Tilintarkastusmuistiolla on kyse tilintarkastajan muusta, vapaamuotoisesta raportoinnista, jonka sisällöstä tai jakelusta ei säädetä laissa.

Jos tilintarkastaja raportoi tarkastuskohteen hallitukselle tilintarkastuksen aikana tekemistään huomioista, niin tilintarkastajan velvollisuutena on seurata, että tarkastuskohteessa ryhdytään tarpeellisiin toimenpiteisiin raportoitujen havaintojen johdosta ja niiden korjaamiseksi. Jos toimenpiteisiin ei ryhdytä, tilintarkastajan on arvioitava raportoinnin ankaroitamista seuraavalle tilikaudelle.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajat ovat tilikausilta 1.1.–31.12.2022 ja 1.1.–31.12.2023 raportoineet yhtiön hallitukselle siitä, että hallitus on laiminlyönyt edunsaajailmoituksen tekemisen määräajassa. Tilintarkastajat ovat ensimmäisen kerran raportoineet kyseisestä seikasta tilikaudelta 2022 antamassaan raportissa. Näin ollen tilintarkastajien olisi viimeistään tilikauden 2023 tilintarkastuksen yhteydessä tullut ryhtyä toimenpiteisiin raportointinsa ankaroitamiseksi, kun yhtiön hallitus ei ollut ryhtynyt toimenpiteisiin aikaisemmin raportoidun puutteen korjaamiseksi. Tilintarkastajat ovat siten menettelleet hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

5. 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.

Tilintarkastajien menettely on käsillä olevassa asiassa ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista. Tilintarkastajien menettelyssä havaitut puutteet ovat liittyneet tarkastustoimenpiteiden suorittamiseen, tarkastustyön asianmukaiseen dokumentoimiseen ja tilintarkastuksessa tehtyjen havaintojen raportointiin.

Vaikka tilintarkastajien menettelyssä havaittuja puutteita on yksittäin pidettävä vähäisinä, niin kokonaisuutena arvioiden tilintarkastajien toiminta kuitenkin antaa aihetta seuraamuksen määräämiseen.

Tilintarkastuslautakunta antaa HT Tatu Lambergille ja HT Tomi Sankalalle huomautuksen.
Tilintarkastusyhteisö Tilintarkastus Lamberg Oy:n toiminta ei anna aihetta seuraamuksen määräämiseen.

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

Asianosaisilla 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 Päälyysaho, Janne Ruuhonen, Anders Tallberg ja Heikki Wahlroos

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta
Pekka Timonen
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Wille Korhonen
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite Valitusosoitus