

13.11.2018

KHT A

## PÄÄTÖS

### KHT A:n toiminta tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:ssä tarkoitetun jäähdyttelyaikaa koskevan vaatimuksen noudattamisessa

#### Asian vireille tulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on kiinnittänyt huomiota X Oyj:n heinäkuussa 2018 julkaisemaan tiedotteeseen, jonka mukaan X Oyj on nimittänyt päävastuullisen tilintarkastajan A:n X Oyj:n talousjohtajaksi ja johtoryhmän jäseneksi. Tiedotteen mukaan A aloittaa näissä tehtävissä helmikuussa 2019.

Tilintarkastusvalvonnan tietojen mukaan tilintarkastusyhteisö B on toiminut X Oyj:n tilintarkastajana vuodesta 2006 lukien. KHT A toiminut tilintarkastusyhteisön nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana vuodesta 2014 alkaen heinäkuuhun 2018 asti.

Tilintarkastusyhteisö B:n ja X Oyj:n PRH:n tilintarkastusvalvonnalle antamien tietojen mukaan A toimii helmikuuhun 2019 saakka muissa tehtävissä X Oyj:ssä. A:n tehtävät tilintarkastusyhteisössä ovat päättyneet elokuun lopussa 2018.

PRH:n tilintarkastusvalvonta on esitellyt ns. jäähdyttelyjaksoa koskevan asian tilintarkastuslautakunnan ratkaistavaksi tilintarkastuslain 11 luvun 4 §:n ja 10 luvun 5 §:n nojalla.

#### A:n antama selvitys

A on PRH:n tilintarkastusvalvonnalle antamassaan selvityksessä kertonut, ettei hän heti aloita X Oyj:n talousjohtajan tehtävässä, joten X Oyj:n tilikauden 2018 tilintarkastuksessa ei synny mitään riippumattomuusuhkaa. A ei ole X Oyj:n taloushallinnosta vastaavissa tehtävissä (CFO tms.) kyseisenä tilikautena. A:lla ei ole mitään vaikutusta X Oyj:n tilikauden 2018 tilintarkastuksen suorittamiseen (suunnitteluun, tarkastamiseen tai työn läpikäyntiin), eikä mitään roolia X Oyj:n talousraportoinnissa tilikaudella 2018. A:n mielestä mitään aidosti tilintarkastukseen liittyvää riippumattomuutta vaarantavaa uhkaa ei voi syntyä.

A on kertonut, ettei hän pysty noudattamaan tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n mukaista kahden vuoden jäähdyttelyaikaa. Hän pystyy kuitenkin noudattamaan yhden vuoden jäähdyttelyaikaa, joka noudattaa listaamattomilta yhtiöiltä vaadittavaa jäähdyttelyaikaa. Lisäksi tämä yhden vuoden jäähdyttelyaika on linjassa IESBA:n eettisten sääntöjen kanssa.

A on antanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle lisäselvityksen, joka koskee hänen taloudellista asemaansa ja X Oyj:ltä saamien etujen määrää (tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n 2 momentin 1 kohta).

A on ilmoittanut, että hänen vuoden 2017 verotuksessa vahvistetut tulonsa olivat noin XXX euroa ja että hänen peruspalkkansa X Oyj:n talousjohtajan tehtävästä on XXXX

13.11.2018

euroa vuodessa, minkä lisäksi hänellä on oikeus eräisiin hänelle asetettujen tavoitteiden täyttymiseen perustuviin palkkioihin, joiden määrää ei vielä voida arvioida.

### Salassa pidettävät tiedot

Tässä päätöksessä asianosaisen taloudellista asemaa koskevat tiedot ovat viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun (621/1999) lain 24 §:n 1 momentin 23 kohdan perusteella salassa pidettäviä.

### Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta määrää KHT A:n maksettavaksi 50 000 euron seuraamusmaksun, joka on suoritettava valtiolle.

### Perustelut

#### Sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n, joka on tullut voimaan 19.8.2016, mukaan tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön puolesta tilintarkastuksen suorittava päävastuullinen tilintarkastaja ei saa ottaa vastaan muun ohella johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtäviä tarkastetussa yhteisössä ennen kuin vähintään kaksi vuotta on kulunut tilintarkastuksesta, kun tarkastuksen kohteena on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Tilintarkastuslain 4 luvun 11 § perustuu Euroopan parlamentin ja neuvoston tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta 16.4.2014 antaman direktiivin 2014/56/EU (muutosdirektiivi) 22 a artiklaan. Sen mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön puolesta lakisääteisen tilintarkastuksen suorittava päävastuullinen tilintarkastaja ei ota vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtäviä tarkastetussa yhteisössä ennen kuin vähintään vuosi tai, jos kyseessä on yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön lakisääteinen tilintarkastus, vähintään kaksi vuotta on kulunut siitä, kun hän tai se lakkasi toimimasta lakisääteisenä tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa.

Hallituksen esityksessä (HE 70/2016 vp s. 35-36) on todettu, että muutosdirektiivin 22 a artiklaan perustuva 11 § on uusi ja se käsittelee tilintarkastajan siirtymistä tarkastetun yhteisön palvelukseen. Yhteisön palvelukseen siirtymisellä tarkoitetaan, että tilintarkastaja ottaa vastaan muun ohessa johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtäviä tarkastetussa yhteisössä. Pykälän 1 momentissa määritellään perustilanne, joka koskee kaikkia tilintarkastuslain 3 luvun mukaista tilintarkastusta suorittavia tilintarkastajia tai päävastuullisia tilintarkastajia. Nämä henkilöt eivät voi siirtyä tarkastuskohteensa palvelukseen tai sen toimielinten jäseneksi ennen kuin vähintään yksi vuosi on kulunut tilintarkastustoimeksiannon päättymisestä ja hänen toimikautensa on samalla päättynyt. Tätä ajanjaksoa kutsutaan ns. cooling off eli jäähdyttelyjaksoksi. Johtoon kuuluvilla avainhenkilöillä tarkoitetaan toimitusjohtajan apuna toimivan johtoryhmän jäseniä tai toimitusjohtajan tai hallituksen avainhenkilöiksi määrittelemiä henkilöitä. Talousjohtajan tai vastaavan henkilön katsotaan olevan yhteisön avainhenkilö ilman erillistä määrittelyä. Tilintarkastajaan verrattavana henkilönä pidetään myös henkilöä, joka on tilintarkastustoimeksiannon päätyttyä luopunut hyväksynnästä, eikä siten ole enää tilintarkastaja. Häneen sovelletaan myös yllä mainittua jäähdyttelyjaksoa. Pykälän 2 momentissa todetaan, että edellä 1 momentissa mainittuun perustilanteeseen ovat poikkeuksena ne henkilöt, jotka suorittavat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisiä tilintarkastuksia. Heidän kohdallaan ns. jäähdyttelyjakso on vähintään kaksi vuotta.

#### Avainhenkilön tehtävä

X Oyj on nimittänyt A:n talousjohtajaksi ja johtoryhmän jäseneksi. Hallituksen esityksessä todetaan, että talousjohtajan tai vastaavan henkilön katsotaan olevan yhteisön

13.11.2018

avainhenkilö ilman erillistä määrittelyä. Siten A:n tehtävä on tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n tarkoittama avainhenkilön tehtävä.

#### Päävastuullinen tilintarkastaja ja ns. jäähdyttelyjakson alkaminen

A on ollut X Oyj:n päävastuullinen tilintarkastaja 12.7.2018 asti. Muutosdirektiivin mukaan ns. jäähdyttelyjakson alkaminen lasketaan alkavaksi siitä, kun päävastuullinen tilintarkastaja lakkasi toimimasta päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa. Siten A:n ns. jäähdyttelyjakso on alkanut 12.7.2018.

#### Niin sanotun jäähdyttelyjakson pituus

X Oyj on pörssiyhtiö. Siten se on kirjanpitolain 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Niin sanotun jäähdyttelyjakson pituus on yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen osalta 2 vuotta. Siksi A:n niin sanottu jäähdyttelyjakso päättyy 12.7.2020.

#### Ottaa vastaan

Tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettu ”ottaa vastaan” tehtävä voi tarkoittaa tehtävää koskevan sopimuksen allekirjoittamista tai tosiasiallista aloittamista tehtävässä.

Lain esitöistä ei ole saatavissa tulkintaohjetta eikä säännöksen soveltamisesta ole ratkaisukäytäntöä, joten tilintarkastuslautakunta on pohtinut molempia vaihtoehtoja.

Tulkintaa, jonka mukaan lainkohdassa tarkoitettu ”ottaa vastaan” viittaa tosiasialliseen tehtävässä aloittamiseen, puoltaa se seikka, että olosuhteet voivat muuttua sopimukseen ja tosiasiallisen aloittamisen välisenä aikana. Näin ollen tämän tulkinnan mukaan ei olisi perusteltua sanktioida tekoa, joka ei ole vielä tapahtunut.

Vastakkaista tulkintaa, jonka mukaan ”ottaa vastaan” tarkoittaa tehtävää koskevan sitovan sopimuksen tekemisen ajankohtaa, puoltavat useat muut seikat. Kyse on riippumattomuussäännöksestä. Riippumattomuutta arvioitaessa ulkoiset seikat, riippumattomuuden ulkoinen kuva on tärkeä. Sopimuksen tekeminen on näkyvä ulkoinen seikka. Sopimuksen tekeminen myös välittömästi vaikuttaa asianosaisen henkilön, hänen työnantajansa ja sidosryhmien käyttäytymiseen ja asenteisiin. Sopimuksen tehneellä tilintarkastajalla syntyy sopimuksen vuoksi side uuteen työnantajaan. Side tarkoittaa etenkin lojaalisuutta tätä kohtaan ja uuden työnantajan intressien mukaan toimimista jo ennen varsinaisen työn aloittamista. Tilintarkastusasiakkaan avainhenkilöksi siirtyvän tilintarkastajan riippumattomuus lakkaa näin ollen jo sopimuksen teon hetkellä. Säännöksen tarkoituksen kannalta tehtävän tosiasiallisella aloittamisajankohdalla ei ole ratkaisevaa merkitystä.

Jälkimmäistä säännöksen tulkintaa puoltaa tässä tapauksessa myös se, että uusi työnantaja X Oyj on tehnyt tiedotteella A:n nimityksen näkyväksi pääomamarkkinoilla ja sidosryhmien keskuudessa.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A on ottanut tehtävän vastaan allekirjoittaessaan tehtävää koskevan työ sopimuksen 12.7.2018.

#### Tilintarkastuslain 11 luvun 4 §:n sisältämän velvoitteen vastainen toiminta

A, joka on 12.7.2018 asti toiminut X Oyj:n päävastuullisena tilintarkastajana, on samana päivänä 12.7.2018 ottanut vastaan X Oyj:n talousjohtajan tehtävän ja siten johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävän. X Oyj on pörssiyhtiönä yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, joten A ei ole saanut ottaa vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön

13.11.2018

tehtäviä ennen kuin vähintään kaksi vuotta on kulunut siitä, kun hän lakkasi toimimasta päävastuullisena tilintarkastajana.

A on toiminut tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n sisältämän veloitteen vastaisesti.

#### Seuraamusmaksuun sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain 10 luvun 5 §:n tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja rikkoo 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettuja määräaikoja tilintarkastajan siirtymisestä tarkastetun yhteisön palvelukseen. Seuraamusmaksu 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettujen määräajan rikkomisesta on enintään 50 000 euroa. Seuraamusmaksu määrätään maksettavaksi valtiolle.

Tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat. Näitä ovat:

- 1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto;
- 2) tilintarkastajan vastuun aste;
- 3) tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa;
- 4) tilintarkastajalle määrätty aiemmat seuraamukset; ja
- 5) teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrä.

Seuraamusmaksun määrästä päätettäessä on edellä mainittujen seikkojen ohella otettava huomioon:

- 1) tilintarkastajan taloudellinen asema;
- 2) tilintarkastajan saamien etujen määrä.

Hallituksen esityksen (HE 70/2016 vp s. 44) mukaan uusi 5 § perustuu muutosdirektiivin 30 a artiklan 1 kohdan f alakohtaan, jonka mukaan jäsenvaltioiden on säädettävä, että toimivaltaisilla viranomaisilla on valtuudet määrätä luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä koskevia hallinnollisia taloudellisia seuraamuksia. Tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja tai henkilö, jonka hyväksyminen on lakannut, rikkoo 4 luvun 11 §:n määräaikoja koskien siirtymistä tilintarkastuskohteen palvelukseen. Tällaisessa tilanteessa varoituksen tai hyväksymisen peruuttamisen uhalla ei liene riittävää ennalta estävää merkitystä. Riittävän suuren seuraamusmaksun uhka toimii tehokkaammin. Tilintarkastaja voi päättäessään siirtyä tilintarkastusalan ulkopuolelle pyytää, että tilintarkastusvalvonta lakkauttaa hyväksymisen. Hyväksymisen lakkauttaminen ei kuitenkaan vapauta tilintarkastajaa 4 luvun 11 §:n määräajan noudattamisvelvollisuudesta. Määräajan noudattamatta jättämisestä voidaan aina määrätä seuraamusmaksu riippumatta tuottamuksen asteesta.

Hallituksen esityksen (HE 70/2016 vp s. 45) mukaan seuraamusmaksun suuruutta vahvistettaessa tulee huomioida tilintarkastajan taloudellinen asema, jolla tarkoitetaan esimerkiksi vastuussa olevan yhteisön kokonaisliikevaihtoa tai luonnollisen henkilön kohdalla hänen vuosiansioitaan. Suuruutta arvioitaessa on myös huomioitava tilintarkastajan saamien etujen määrä.

Hallituksen esityksen mukaan määräajan rikkomisesta seuraamusmaksu olisi ollut enintään 200 000 euroa (HE 70/2016 vp s. 78). Eduskuntakäsittelyssä seuraamusmaksun enimmäismäärä laskettiin kuitenkin 50 000 euroon (EV 85/2016).

Eduskunnan talousvaliokunta lausui mietinnössään niin sanottua jäähdyttelyjaksoa koskevasta ehdotuksesta (TaVM 16/2016 vp) muun muassa, että hallituksen esityksessä pyrkimys on ollut varmistaa tilintarkastajan riippumattomuus suhteessa tilintarkastuksen kohteeseen. Kielto koskee vain tilintarkastuskohteiden palvelukseen siirtymistä tai jäsenyyttä tilintarkastuskohteen hallintoelimissä eikä siten rajoita muiden palvelukseen siirtymistä tai jäsenyyksiä muiden kuin tilintarkastuskohteiden hallituksissa.

13.11.2018

Suomen olosuhteisiin implementoituna direktiivin edellyttämät jäädyttelyjaksojen aikamääreet ovat huomattavan pitkiä. Ottaen huomioon kansalliset tilintarkastajien työmarkkinat jäädyttelyjaksosääntely voi aiheuttaa merkittäviä esteitä tilintarkastajien ammatilliselle kehitykselle ja ajantasaisen ammattitaidon optimaaliselle käytölle, etenkin pääkaupunkiseudun ulkopuolella. Säännös luo epätyydyttävän oikeustilan Suomen olosuhteisiin. Kysymyksessä on kuitenkin pakottavan EU-sääntelyn asettama minimi, minkä vuoksi kansallisesti ei voida säätää toisin. Tämän epätyydyttävän tilan vaikutusten minimoimiseksi talousvaliokunta pitää tarpeellisena ja tarkoituksenmukaisena käyttää kansallista harkintavaraa jäädyttelyjakson rikkomisen sanktioinnin suhteen. Direktiivin lähtökohtana on, että seuraamusten tulee olla riittäviä, jotta niillä olisi selkeästi estävä vaikutus, ja lisäksi niiden tulee olla oikeasuhtaisia. Hallituksen esityksessä on seuraamusmaksun suuruudeksi jäädyttelyjakson rikkomisesta ehdotettu enintään 200 000 euroa. Ehdotus mahdollistaa sanktion porrastamisen sen mukaan, millainen taloudellinen kantokyky sanktion kohteena olevalla henkilöllä on. Säännöksen soveltamisalaan kuuluvien tilintarkastustehtävissä toimivien henkilöiden tulotaso vaihtelee talousvaliokunnan saaman selvityksen mukaan huomattavasti. Hallituksen esityksen ehdottama euromääräinen maksun yläraja on laskettu käyttäen viitearvona 500 000 euron vuotuisia nettoansioita. Ottaen huomioon, että puheena oleva sanktiosäännös koskisi myös tilintarkastusyhteisön muita työntekijöitä kuin päävastuullista tilintarkastajaa, talousvaliokunta pitää kohtuullisena 50 000 euron ylärajaa.

#### Seuraamismaksun määrä

Seuraamismaksun oikeaa määrää arvioitaessa on otettava huomioon tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:ssä mainittujen seikkojen ohella säännökset tausta ja tarkoitus.

X Oyj on pörssiyhtiö, jossa tilintarkastuksen riippumattomuuden turvaamiseen on kiinnitettävä erityistä huomiota. Tehtävään siirtyminen on tapahtunut vakaasta harkinnasta. Tehtävässä on kysymys merkittävistä taloudellisista eduista.

Ottaen huomioon edellä mainittu ja se, että seuraamusmaksu enimmäismäärä on suhteessa A:n taloudelliseen asemaan ja hänen saamiinsa etuihin, on seuraamuksena A:n tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n sisältämän veloitteen vastaisesta toiminnasta määrättävä 50 000 euron seuraamusmaksu.

#### **Eri mieltä olevien jäsenten lausunnot**

Ilveskero ja Pajamo: Olemme eri mieltä siitä, mitä tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:ssä tarkoittaa sanat ottaa vastaan tehtävä. Katsomme, että tehtävän vastaanottaminen tarkoittaa tosiasiallista tehtävien aloittamista, mikä tässä asiassa tapahtuu X Oyj:n antaman tiedotteen perusteella helmi-maaliskuussa 2019. Hallituksen esityksessä tehtävän vastaanottaminen rinnastetaan palvelukseen siirtymiseen. Lisäksi seuraamusta kuvataan ennaltaehkäiseväksi suhteessa tehtävän vastaanottamiseen. Edellä mainituilla lisäperusteluilla olemme punninneet, että tehtävän vastaanottamisella tarkoitetaan tehtävän tosiasiallista aloittamista. Koska A ei ole vielä aloittanut tehtävässä, emme olisi asian tässä vaiheessa määränneet seuraamusta.

Ilveskero ja Pajamo toteavat, että he ovat velvollisia lausumaan seuraamusmaksun määrästä, kun enemmistö on katsonut seuraamusmaksun tulevan määrättäväksi. Ilveskero, Pajamo ja Tuohino lausuvat seuraamusmaksun määrästä seuraavaa: Enemmistö on esittänyt perusteita, jotka puoltavat enimmäismääräisen seuraamusmaksun määräämistä. Kun kuitenkin A on ollut halukas tekemään yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa ja kun tiedossamme ei ole, että A olisi aiemmin saanut seuraamuksia, katsomme, että A:n toiminnasta olisi määrättävä 40 000 euron seuraamusmaksu.

**Sovelletut säännökset** Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luku 11 §, 10 luku 5 ja 7 §

Postiosoite: Patentti- ja rekisterihallitus, 00091 PRH | Käyntiosoite: Sörnäisten rantatie 13 C, Helsinki  
Postadress: Patent- och registerstyrelsen, 00091 PRH | Besöksadress: Sörnäs strandväg 13 C, Helsingfors

www.prh.fi | Puh./fn: 029 509 5000 | kirjaamo@prh.fi, registratur@prh.fi | Y-tunnus/FO-nummer: 0244683-1

13.11.2018

**Valitusoikeus** A:lla on asianosaisena oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

**Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet**

Mika Ilveskero (vpj) (ään), Anders Tallberg (tarkastava jäsen), Antti Fredriksson, Teija Laitinen, Mervi Niskanen, Pekka Pajamo (ään), Taina Tuohino (ään)

**Vakuudeksi**

**PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

**Tilintarkastuslautakunta**

Mika Ilveskero  
Tilintarkastuslautakunnan varapuheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo  
Esittelijä  
tilintarkastusvalvonta@prh.fi

**Liite** Valitusosoitus, maksuohjeet

