



KHT Markku Koskela

## TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN PÄÄTÖS

### KHT-tilintarkastaja Markku Koskelan toiminta Aida Hotels Oy:n tilintarkastuksessa

#### Asian vireilletulo

PRH:n tilintarkastusvalvonnalle 14.12.2018 toimitetussa kantelussa on esitetty moitteita KHT Markku Koskelan toiminnasta Aida Hotels Oy -nimisen yhtiön (jatkossa yhtiö) tilintarkastuksessa tilikaudelta 1.1.2017 - 31.12.2017. Yhteydenottaja on halunnut pysyä nimettömänä.

Yhteydenottajan Markku Koskelan toimintaan kohdistunut arvostelu on koskenut etenkin seuraavia seikkoja:

- Aida Hotels Oy:n tilintarkastuskertomuksessa 22.5.2018 on esitetty, että yhtiön vaihtuviin vastaaviin saattaa sisältyä epävarmuutta. Varauma on ollut epäselvä ja perustelematon.
- Aida Hotels Oy:n tilintarkastuskertomuksessa ei ole raportoitu tilinpäätöksestä puuttuvista liikearvon ja perusparannusmenojen poistoista ja mahdollisesti perusteettomasti aktivoituista hotellin 5. kerroksen vuokratuloista.

#### Tilintarkastusvalvonnan oma-aloitteiset havainnot

Tilintarkastajan toimittamista tilintarkastajan työpapereista ja yhtiökokouspöytäkirjoista ei ilmennyt tietoa tilintarkastajan valinnasta. Tämän johdosta tilintarkastusvalvonta on tuonut tilintarkastuslautakunnan ratkaistavaksi myös kysymyksen, onko tilintarkastaja varmistunut siitä, että hänet on valittu tehtävään asianmukaisesti.

#### Tilintarkastajan selvitys

KHT Koskela on antanut kantelun johdosta tilintarkastusvalvonnalle 21.1.2019 ja 9.4.2019 päivätyt selvitykset, jotka sisältävät hänen vastineensa ja tilintarkastajan dokumentaation (työpaperit).

Koskela on selvityksissään kertonut, että hänet oli pyytänyt tilintarkastajaksi yhtiön hallituksen jäsen, jolla yksin on yhtiön nimenkirjoitusoikeus. Muut osakkeenomistajat ovat olleet tietoisia tilintarkastajan valinnasta. Koskela on kertonut ottaneensa toimeksianton vastaan, koska pyynnön esittäjä edusti koko hallitusta ja kaikkia osakkeenomistajia. Yhtiö ei laatinut kuitenkaan yhtiökokouspöytäkirjaa tilintarkastajan valinnasta.

Koskela on selvityksissään kertonut, että Aida Hotels Oy:n tilintarkastuskertomuksessa lausunto-osan ensimmäinen virke on tarkoittanut tilintarkastuslaissa mainittua varaumaa. Koskela on kertonut, että Suomen Tilintarkastajat ry:n antamat mallit ovat suosituksia, mutta eivät velvoittavia ja että tilintarkastuslaki ei sisällä määräyksiä tilintarkastuskertomuksen muodosta.

Koskela on selvityksissään kertonut, että Aida Hotels Oy on päättänyt olla tekemättä poistoja liikearvosta, koska olennainen osa yrityksen majoituskapasiteetista on ollut poissa käytöstä ja toiminta ollut vain osan aikaa tilikaudesta käytössä. Tulonodotukset liiketoiminnan ostosta eivät olleet vielä toteutuneet. Liikearvon poistamista jättäminen

on mainittu liitetiedoissa, josta informaatio välittyy lukijalle. Tilintarkastaja on myös kommentoinut asiasta hallitukselle antamassaan tilintarkastuspöytäkirjassa

Koskelan antamien selvitysten mukaan hotellissa oli tiloja, joita ei voinut ottaa hotellitoiminnan käyttöön, vaan niihin oli suoritettava mittavat peruskorjaustoimenpiteet. Näiltä osin liiketoimintakaupasta ei syntynyt tuloja, ja tuloa tuottamattoman alueen kulut aktivoitiin odottamaan vastaisia tuloja meno-tulon -kohdalle periaatteen mukaisesti. Tase-erittelyissä erä "Muut pitkävaikutteiset menot" 45 708,60 euroa on käsittänyt hotellin 5. kerroksen vuokratulot. Koskela päätyi hyväksymään aktivoinnin, koska tuloja liiketoimintakaupan osasta ei vielä syntynyt.

KHT Koskela on selvityksissään vedonnut siihen, että yhtiöllä oli noin 100 000 euroa lainoja omistajiltaan. Koskelan mukaan kyseiset lainat voitaisiin konvertoida oman pääoman ehtoiseksi pääomalainoiksi osaksi tai kokonaan. Taseen oma pääoma ei olisi tällöin negatiivinen, vaikka kantelussa esitetyt poistot ja menot olisi kirjattu kuluksi. Koska poistojen tekemättä jättäminen ei olisi Koskelan mukaan vaarantanut yhtiön omaa pääomaa, Koskela ei maininnut asiasta tilintarkastuskertomuksessa, vaan antoi hallitukselle tilintarkastuspöytäkirjan, jossa mainitaan muun muassa liikearvon poistovelvollisuus jatkossa.

## Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT Markku Koskelalle varoituksen.

## Perustelut

### Tilintarkastajan valinta

Koskela on antanut 22.5.2018 päivätyn tilintarkastuskertomuksen, vaikka asiassa saadun selvityksen mukaan häntä ei ollut yhtiökokouksen päätöksellä valittu tilintarkastajaksi.

Osakeyhtiölain (OYL 624/2006) 5 luvun 3 §:n 2 momentin 4 kohdan ja 7 luvun 2 §:n 2 momentin mukaan yhtiökokous valitsee tilintarkastajan. Jos tilintarkastajia on valittava useita, yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä.

OYL 5:1.1:n mukaan osakkeenomistajat käyttävät päätösvaltaansa yhtiökokouksessa. Osakkeenomistajat voivat 1 momentin estämättä yhtiökokousta pitämättä yksimielisinä päättää yhtiökokoukselle kuuluvasta asiasta. Päätös on kirjattava, päivättävä, numeroitava ja allekirjoitettava. Jos yhtiössä on useampia kuin yksi osakkeenomistaja, vähintään kahden heistä on allekirjoitettava päätös. Kirjattuun päätökseen sovelletaan muuten, mitä yhtiökokouksen pöytäkirjasta säädetään.

Asiassa ei saatu selvitystä siitä, että tilintarkastajaksi valitseminen olisi tapahtunut osakeyhtiölain edellyttämällä tavalla yhtiökokouksen päätöksellä tai edes osakkeenomistajien yksimielisellä päätöksellä yhtiökokousta pitämättä. Tilintarkastaja ei ole vastineensa perusteella varmistunut, että hänen valintansa on tehty asianmukaisesti. Tilintarkastajan tulisi hankkia evidenssiä valinnastaan ennen ryhtymistään tilintarkastajan tehtävään; osakeyhtiön kyseessä ollessa tilintarkastajan tulisi varmistua valinnasta pyytämällä yhtiökokouksen pöytäkirja tai osakkeenomistajien yksimielisesti tekemä kirjallinen päätös ennen ryhtymistään tilintarkastajan tehtävään.

Hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tilintarkastajan tulee ennen tilintarkastuksen aloittamista ryhtymistä varmistua siitä, että hänet on asianmukaisesti valittu tilintarkastajaksi. Tilintarkastaja ei voi luottaa yksinomaan yhtiön nimenkirjoittajan väitteeseen, että

valintaan olisi kaikkien osakkeenomistajien suostumus. Pelkkä kaikkien osakkeenomistajien tietoisuus tilintarkastajan valinnasta ei ole riittävä, vaan osakeyhtiölain mukaan päätös on tehtävä yhtiökokouksessa tai vaihtoehtoisesti osakkeenomistajien tulee yksimielisinä tehdä päätös, joka on kirjattava. Hyväksytyin tilintarkastajan on tullut olla tietoinen tilintarkastajan valitsemisessa noudatettavasta lain mukaisesta päätöksentekomenettelystä ja siitä, että yhtiökokouksen toimivaltaa tilintarkastajan valinnassa ei voi pätevästi delegoida yhtiön toiminimen kirjoittajalle.

#### Varauma tilintarkastuskertomuksessa

Koskela on 22.5.2018 päivätyn tilintarkastuskertomuksen lausunto-otsikon alla kirjoittanut: "Lausuntonani esitän, että yhtiön vaihtuviin vastaaviin saattaa sisältyä epävarmuutta. Muuten tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset."

Tilintarkastuslain (TTL 1141/2015) mukaan tilintarkastajan on noudatettava ammatteettisiä periaatteita (TTL 4:1) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3). Kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja (ISA) tulkitaan osana tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:ssä tarkoitettua hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastusalalla yleisesti käytetyt tilintarkastusmallit ovat kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisia ja ne ilmentävät osaltaan hyvää tilintarkastustapaa.

ISA 705 -standardin (Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen) kappaleissa 16-17, 20-27 käsitellään varauman sisältävää tilintarkastajan lausuntoa. Mikäli tilintarkastaja esittää varauman tilintarkastuskertomuksessa, siitä tulisi ilmetä selkeästi, että kyse on varaumasta. Tilintarkastuskertomuksesta tulisi käydä ilmi, onko varauman perusteena olennainen virheellisyys vai evidenssin puute. Hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tilintarkastuskertomuksessa tulisi esittää varauman perustelut, joissa tulisi olla kuvaus mukautukseen johtaneesta seikasta.

Tilintarkastuskertomuksessa 22.5.2018 esitetty toteamus yhtiön vaihtuviin vastaaviin sisältyvästä epävarmuudesta on epäselvä. Koskela ei ole perustellut tilintarkastuskertomuksessa varaumaa. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että epäselvä ja perustelematon varauma on hyvän tilintarkastustavan vastainen.

#### Liikearvon poistamattomuus

Saadun selvityksen mukaan Aida Hotels Oy ei ole tehnyt lainkaan poistoja liikearvosta tilikaudella 2017. Koskela ei ole raportoinut puuttuvista poistoista tilintarkastuskertomuksessa. Liikearvon hankintameno taseeseen aktivoitu, poistamaton määrä 31.12.2017 on ollut 160 000 euroa. Koskela on 22.5.2018 päivätysssä tilintarkastuspöytäkirjassaan raportoinut puuttuvista poistoista yhtiön johdolle: "Yhtiö ei ole tehnyt poistoja liikearvosta. Kuluvana vuonna on syytä laatia poistosuunnitelma ja tehdä sen mukaiset poistot. Sama koskee vuokrahuoneiston perusparannuksia, kun projekti on valmistunut."

Tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei Koskelan tekemä huomautus tilintarkastuspöytäkirjassa ole riittävä, vaan asiaan olisi tullut ottaa kantaa tilintarkastuskertomuksessa.

Kirjanpitolain (KPL 1336/1997) 5:9:n mukaan liikearvon hankintameno saadaan aktivoitua. Aktivoitu liikearvo on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on liikearvo poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

Poistojen tekeminen aktivoidusta liikearvosta ei ole kirjanpitolain mukaan valinnaista, eikä poistosuunnitelman tekeminen ole valinnaista. Kirjanpitovelvollinen on yritysmuodosta ja koosta riippumatta velvollinen tekemään suunnitelman mukaiset poistot (Kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007).

Kirjanpitolautakunnan (KILA) kyseisen yleisohjeen mukaisesti vaikutusajalla tarkoitetaan sitä ajanjaksoa, jona aineettomista hyödykkeistä ennakoidaan kertyvän tuloja. KILAn yleisohjeen mukaisesti poistot aloitetaan, kun hyödyke on otettu käyttöön kirjanpitovelvollisen toiminnassa. Käyttöönottotilikaudelta tehtävän poiston määrässä otetaan yleensä huomioon hyödykkeen käyttöönoton ajoittuminen tilikaudelle. Suunnitelmapoiston suuruus määritellään tällöin ottaen huomioon, kuinka monta kuukautta hyödyke on ollut käytössä tilikauden aikana.

KILAn yleisohjeen mukaisesti aineettomien hyödykkeiden hankintamenoista tehtävät poistot aloitetaan yleensä heti menojen syntymistilikautena. Poistojen aloittamista voidaan ainoastaan poikkeustapauksissa lykätä siihen tilikautteen, jona niistä ennakoidaan alkavan kertyä tuloja. Poistojen aloittamisen lykkääminen edellyttää kohtuullista varmuutta vastaisuudessa kertyvien tulojen riittävydestä aineettomien hyödykkeiden aktivoitujen hankintamenojen kattamiseen.

Liiketoimintakauppa on tapahtunut kesken vuoden 2017, joten KILAn yleisohjeen mukaisesti osittainen poisto olisi voinut olla perusteltu. Hallintaoikeuden siirto on sopimusasiakirjan mukaan tarkoitettu tapahtuvan 10.5.2017.

Koskela ei ole tilintarkastusdokumentaatioissaan tai muutenkaan esittänyt hankkineensa riittävästi evidenssiä siitä, että poistojen lykkäämiseen kokonaisuudessaan on ollut perusteet. Koskela on esittänyt, että olennainen osa yrityksen majoituskapasiteetista on ollut poissa käytöstä ja toiminta ollut vain osan aikaa tilikaudesta käytössä. Koska toimintaa on kuitenkin ollut tilikaudella 2017, Koskelan olisi tullut edellyttää yhtiöltä tuottoarvolaskelmat ja poistosuunnitelma jo tilikaudelta 2017, eikä hyväksyä Aida Hotels Oy:n esittämiä perusteluja niitä kyseenalaistamatta.

Koskelan tilintarkastusdokumentaatioissaan määrittämä olennaisuus on ollut 1 600 euroa. Jo kahden kuukauden liikearvon poistot kymmenen vuoden poistoajan mukaan laskettuna olisivat ylittäneet tilintarkastuksen olennaisuusrajan. Koska kirjaamatta jätettyjen poistojen määrä on ylittänyt Koskelan määrittämän olennaisuusrajan, liikearvon poistamatta jättämisen raportointi pelkästään tilintarkastuspöytäkirjassa ei ole riittävä eikä hyvän tilintarkastustavan mukaista. Tilintarkastuspöytäkirjassa esitettäviä seikkoja ovat esimerkiksi vähäisten puutteiden ja virheiden osoittaminen niiden korjaamista varten (HE 295/1993).

Koskelan olisi tullut hankkia evidenssiä siitä, että poistojen lykkäämiseen on ollut perusteet ja mikäli riittäviä perusteita ei olisi ollut, vaatia yhtiön johtoa tekemään kirjanpitolain mukaisen poistosuunnitelman ja suunnitelman mukaiset poistot jo tilikaudella 2017. Jos Aida Hotels Oy ei olisi tehnyt korjauksia, Koskelan olisi tullut raportoida asiasta tilintarkastuskertomuksessa (ISA 250.25, ISA (uudistettu) 705.6 ja 7).

#### Vuokratulujen aktivointi

Asiassa saadun selvityksen mukaan yhtiö on aktivoinut taseeseen pitkävaikutteisina menoina hotellin 5. kerroksen vuokratuluja 45 708,60 euroa. Kyseessä olevat tilat ovat olleet poissa käytössä perusparannustyön vuoksi. Koskela ei ole tilintarkastuskertomuksessaan tai dokumentaatioissaan käsitellyt vuokratulujen aktivointia.

KPL 5:1:n mukaan tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Muut menot saadaan aktiivoida sen mukaan kuin kirjanpitolain 5 luvussa säädetään. KPL 5:11:n mukaan, jos muita kuin 7–10 §:ssä tarkoitettuja pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

KILAn yleisohjeen 16.10.2007 mukaisesti aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen aktivoimisen edellytys on niihin perustuva vastainen tulonodotus. Aktivoimisessa on otettava huomioon varovaisuuden periaate. Aineettomien hyödykkeiden hankintamenoja aktivoitaessa tulee arvioida aina erikseen hyödykkeen tulontuottamiskyky. Aktivoimistiedellytyksenä on, että kirjanpitovelvollinen laatii erityistä varovaisuutta noudattaen tuottoarvolaskelman, joka osoittaa, että aktivoitavista hyödykkeistä kertyy todennäköisesti kyseisen tilikauden päättymisen jälkeen vähintään aktivoitua määrää vastaava tulo.

Tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen (TTL 4:1). Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa tilintarkastus noudattaen ammatillista skeptisyyttä ja tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena tilinpäätös on olennaisesti virheellinen (ISA 200.15, A18-A20).

Koskelan olisi tullut suhtautua vuokratulujen aktivoimisiin kriittisesti ja skeptisesti. Vuokratulujen aktivoimiskelpoisuus on ollut tulkinnanvaraista ja vastainen tulonodotus on ollut epävarmaa, ottaen huomioon, että kyse on juoksevista kuluista, jotka maksetaan ajan kulumisen perusteella. Kyse on ollut vuoden 2017 vuokratuloista, jotka ovat koskeneet poissa käytöstä olleita tiloja. Poissa käytöstä olleen majoitustilan maksettua vuokrasta ei todennäköisesti kerry sitä vastaavaa tuloa tulevaisuudessa.

Koskelan antaman selvityksen ja tilintarkastusdokumentaation perusteella Koskela ei ole riittävällä tavalla varmistunut siitä, että vuokratulujen aktivoimisiin olisi ollut perusteet. Tilintarkastusdokumentaatiosta ei käy ilmi aktivoimien kriittistä tarkastelua. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Koskelan ammatillinen harkinta ja skeptisyys vuokratulujen aktivoimiskelpoisuuden suhteen on ollut puutteellista.

Ulkopuoliselle ei käy ilmi tilinpäätöksestä tai sen liitetiedoista, että taseen erä "Muut aineettomat hyödykkeet" sisältää aktivoituja vuokratuloja 45 708,60 euroa. Myös tämän seikan johdosta Koskelan olisi pitänyt raportoida tilintarkastuskertomuksessa vuokratulujen aktivoimisesta.

#### Pääomalainat

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että osakkaiden antamista pääomalainoista ei ollut tehty tilikaudella kirjallisia sopimuksia OYL 12:2:n mukaisesti. Koskela ei ole pystynyt selvittämään, olisivatko osakeyhtiölain 12 luvun 1 ja 2 §:n mukaiset pääomalainan ehdot, kuten takasijaisuus, muutenkaan täyttyneet. Koskela on vedonnut siihen, että näitä lainoja koskisi kovenanttisopimus, mutta se ei ole liittynyt osakkaiden antamiin lainoihin, vaan se on koskenut pankin yhtiölle antamaa lainaa.

Koskela on tilintarkastusdokumentaation perusteella havainnut yhtiön oman pääoman heikon tilanteen. Koskelan olisi tullut säilyttää ammatillinen kriittisyys myös suhteessa pääomalainojen koskeviin väitteisiin. Koskelan ei olisi tullut ottaa kantaa lainojen pääomalainanluonteisuuteen ilman riittävää evidenssiä siitä, että pääomalainan ehdot oli-

sivat täyttyneet. Lainoista riippumatta kirjaamatta jätetyt poistot ja vuokratulujen aktivoinnit ovat ylittäneet tilintarkastajan määrittämän olennaisuuden rajan. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tälläkään perusteella Koskela ei olisi voinut jättää raportoimatta puuttuvista liikearvon poistoista ja vuokratulujen aktivoinnista tilintarkastuskertomuksessa.

#### Yhteenveto

Tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei Koskela ole suorittamassaan tilintarkastuksessa varmistanut, että yhtiön tilinpäätös antaa kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n edellyttämää oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Hyvä tilintarkastustapa olisi edellyttänyt, ellei tilinpäätöksen puutteita olisi korjattu, että Koskela olisi mukauttanut antamaansa tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoa myös liikearvon poistamista jättämisen ja vuokratulujen aktivoinnin osalta siten, että hän olisi antanut varauman sisältävän lausunnon (ISA 250.25, ISA (uudistettu) 705.6 ja 7).

Koskelan raportointi Aida Hotels Oy:n tilintarkastuskertomuksessa on ollut puutteellista. Hänen menettelynsä ei vastaa tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:n edellyttämän hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Koskela on huolimattomuudesta menettänyt tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:n edellyttämän hyvän tilintarkastustavan vastaisesti

- 1) jättäessään varmistumatta, että hänet on valittu tilintarkastajan tehtävään asianmukaisesti;
- 2) antaessaan epäselvän ja perustelemattoman varauman tilintarkastuskertomuksessa;
- 3) jättäessään raportoimatta tilintarkastuskertomuksessa liikearvon poistamattomuudesta ja
- 4) jättäessään raportoimatta tilintarkastuskertomuksessa vuokratulujen aktivoinnista.

#### Seuraamuksen arviointi

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.

Tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat. Koskela on antanut tilintarkastusvalvonnalle häneltä vaaditut selvitykset avoimesti ja oikea-aikaisesti. Koskelalla ei ole aikaisempia sanktioita.

Koskelan toiminnassa Aida Hotels Oy:n tilintarkastajana on kuitenkin ollut useita perustavanlaatuisia puutteita. Aslaa kokonaisuutena katsoen Koskelan toiminnassa ei ole ilmennyt varoitusta lievempää seuraamusta puoltavia seikkoja. Hänen menettelynsä moitittavuutta kokonaisuutena arvioiden ei voida pitää vähäisenä.

Tilintarkastuslautakunta ottaa huomioon aikaisemmat päätöksensä  
PRH/1650/10000/2018, PRH/394/10000/2017, PRH/4758/10000/2016,



PRH/2243/10000/2016, PRH/2210/ 10001/2016 ja PRH/1886/10000/2016, joissa on otettu kantaa tilintarkastajalta vaadittaviin valinnan lainmukaisuutta varmistaviin toimiin. Näissä kaikissa on tilintarkastajalle annettu seuraamuksena varoitus.

**Lainkohdat**

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

**Valitusoikeus**

Koskelalla asianosaisena on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

**Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet**

Pekka Pajamo (pj), Antti Fredriksson, Ari Ahti, Leena Romppainen ja Anders Tallberg

**Vakuudeksi**

**PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**  
Tilintarkastuslautakunta

Pekka Pajamo  
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo  
Esittelijä

**Liite**

Valitusosoitus

## VALITUSOSOITUS

Tilintarkastuslain (1141/2015) 11 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan tilintarkastuslautakunnan päätökseen saa hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa (586/1996) säädetään.

Valitus on tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Valitusaikaa laskettaessa tiedoksisaantipäivää ei oteta lukuun. Tavallisena tiedoksiantona hallintolain (434/2003) 59 §:n mukaan postitse kirjeellä toimitettaessa vastaanottajan katsotaan saaneen päätöksestä tiedon seitsemäntenä päivänä kirjeen lähettämisestä, jollei muuta näytetä. Jos päätös on annettu todisteellisenä tiedoksiantona hallintolain 60 §:n mukaan, saantitodistus osoittaa tiedoksisaannin ajankohdan. Jos päätös on annettu tiedoksi sähköpostitse tavallisena sähköisenä tiedoksiantona, katsotaan päätös annetun tiedoksi kolmantena päivänä viestin lähettämisestä, ellei muuta näytetä (laki sähköisestä asiointista viranomaistoiminnassa 13/2003, 19 §).

Valitus hallinto-oikeuteen on tehtävä kirjallisesti. Valittaja voi laatia valituskirjelmänsä itse tai käyttää sen laatimisessa avustajaa. Valittaja voi myös valtuuttaa asiamiehen tekemään valituksen puolestaan. Asiamiehen, jollei hän ole asianajaja tai julkinen oikeusavustaja, on liitettävä valitukseen valittajan antama valtakirja.

Tuomioistuinmaksulain (1455/2015) 2 §:n mukaan muutoksenhakuasian käsittelystä hallinto-oikeudessa peritään oikeudenkäyntimaksu. Oikeudenkäyntimaksu vuonna 2019 on 260 euroa. Oikeudenkäyntimaksu voidaan jättää perimättä, jos hallinto-oikeus muuttaa valituksenalaista päätöstä muutoksenhakijan eduksi.

### Valituskirjelmä

Valituskirjelmässä on ilmoitettava, mihin päätökseen haetaan muutosta. Valituksessa on ilmoitettava, miltä kohdin päätökseen haetaan muutosta ja mitä muutoksia siihen vaaditaan tehtäväksi sekä esitettävä perusteet, joilla muutosta vaaditaan.

Valituskirjelmässä on ilmoitettava valittajan nimi ja kotikunta sekä yhteystiedot eli postiosoite ja puhelinnumero, joihin asiaa koskevat ilmoitukset valittajalle voidaan toimittaa. Jos valittajan puhevaltaa käyttää hänen laillinen edustajansa tai asiamiehensä tai jos valituksen laatijana on joku muu henkilö, valituskirjelmässä on ilmoitettava myös tämän nimi ja kotikunta.

Valittajan, laillisen edustajan tai asiamiehen on allekirjoitettava valituskirjelmä. Allekirjoituksella tarkoitetaan omakätistä nimen kirjoittamista.

### Liitteet

Valitukseen tulee liittää seuraavat asiakirjat:

1. Päätös, johon haetaan muutosta valitusosoituksineen, alkuperäisenä tai jäljennöksenä
2. Todistus siitä, minä päivänä päätös on annettu tiedoksi, esimerkiksi kopio saantitodistuksesta tai muu selvitys valitusajan alkamisen ajankohdasta
3. Asiakirjat, joihin valittaja vetoaa, jollei niitä ole jo aikaisemmin toimitettu viranomaiselle
4. Asiamiehen valtakirja, ellei hän ole asianajaja tai yleinen oikeusavustaja.

### Valituksen määräaika ja toimittaminen

Valituskirjelmä liitteineen tulee toimittaa Helsingin hallinto-oikeudelle ennen valitusajan päättymistä. Valittaja tai hänen edustajansa voi tuoda valituskirjelmän hallinto-oikeuden kirjaamoon tai lähettää sen postitse. Oikeudenkäyntiasiakirjoja voidaan toimittaa tuomioistuimelle myös telekopiona tai sähköpostina.

Valituksen voi tehdä myös hallinto- ja erityistuomioistuinten asiointipalvelussa osoitteessa:

<https://asiointi2.oikeus.fi/hallintotuomioistuimet>.

### Helsingin hallinto-oikeuden yhteystiedot:

Radanrakentajantie 5, 00520 HELSINKI

Sähköposti [helsinki.hao\(at\)oikeus.fi](mailto:helsinki.hao@oikeus.fi)

Sähköpostia lähetettäessä (at)-merkintä korvataan @-merkillä.

Vaihde 029 564 2000, Faksi 029 564 2079