



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## Tilintarkastusyhteisö Oy:n ja KHT A:n toiminta Tehdas Oy:n osakeantiin liittyvän tilintarkastajan todistuksen antamisessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 1/2022

### Asian vireilletulo

Tehdas Oy:n tilintarkastajan Tilintarkastusyhteisö Oy:n ja päävastuullisen tilintarkastajan KHT A:n toiminta on tullut PRH:n tilintarkastusvalvonnan tutkittavaksi julkisuudessa esiin tulleiden tietojen ja kaupparekisteriin ilmoitettujen tietojen perusteella. Tietojen mukaan Tehdas Oy oli vuonna 2020 päättänyt suunnatusta maksullisesta osakeannista. Merkitsijän tarkoituksena oli maksaa osakemerkintä kuittauksin. Tilintarkastusyhteisö Oy ja A antoivat rekisteriviranomaiselle osoitetun 16.8.2021 päivätyn todistuksen siitä, että Tehdas Oy:n osakeannissa oli noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden maksamisesta. Uusien osakkeiden rekisteröinnin jälkeen Tilintarkastusyhteisö Oy ja A lähettivät PRH:n kaupparekisteriin 22.10.2021 päivätyn peruutuslausuman, jonka mukaan A peruuttaa rekisteriviranomaiselle osoittamansa 16.8.2021 päivätyn todistuksen. PRH:n tilintarkastusvalvonta on tuonut tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi kysymyksen siitä, ovatko Tilintarkastusyhteisö Oy ja A toimineet huolellisesti ja muutenkin hyvän tilintarkastustavan mukaan osakkeiden maksuun liittyvän 16.8.2021 päivätyn tilintarkastajan todistuksen antamisessa ja sen jälkeen.

### Tilintarkastajan selvitys

Tilintarkastusyhteisö Oy ja A ovat 9.4.2022 vastanneet PRH:n tilintarkastusvalvonnan selvityspyyntöön ja esittäneet tapahtumien kulun omasta näkökulmastaan. A on toimittanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle 26.1.2022 päivätyn lisäselvityksen, jossa hän on esittänyt tarkennuksia ja toimittanut PRH:n tilintarkastusvalvonnan pyytämät dokumenttikopiot.

Tilintarkastusyhteisö Oy:n ja A:n käsityksen mukaan OYL:n säännöksiä osakkeiden maksamisesta oli noudatettu 16.8.2021, kun tilintarkastajan todistus osakkeiden maksamisesta annettiin rekisteriviranomaiselle. Tilintarkastajan todistus perustui kyseiseen päivämäärään mennessä yhtiöltä Tilintarkastusyhteisö Oy:n A:n saamiin tietoihin ja materiaaleihin liittyen osakeantiin ja sen maksamiseen.

Tilintarkastusyhteisö Oy ja A saivat 24.8.2021 alkaen uutta tietoa, joka oli ristiriitaista niiden tietojen kanssa, joihin 16.8.2021 todistus osakkeiden maksamisesta perustui. Uusien tietojen mukaan osakkeiden maksuun käytetty velka olikin siirretty toiselle yhtiölle. Kuittauksessa osakkeiden maksua vastaan käytetty yhtiön velkasaldo ei ollut sama kuin tilintarkastajan todistusta 16.8.2021 annettaessa oli luultu.

Tilintarkastusyhteisö Oy ja A antoivat 13.10.2021 kirjeen esitettäväksi kiireellisenä asiana 14.10.2021 pidettävälle yhtiökokoukselle. Kirjeessä Tilintarkastusyhteisö Oy ja A ilmoittivat, että 16.8.2021 todistus tulisi peruuttaa 57 923 osakkeen osalta. Tilintarkastusyhteisö Oy ja A pyysivät yhtiötä ryhtymään välittömästi korjaaviin toimiin osakeannin sekä osakkeiden rekisteröinnin peruuttamiseksi. Lisäksi he erosivat yhtiön tilintarkastajan tehtävistä. Tilintarkastusyhteisö Oy ja A saivat 15.10.2021 tiedon, että yhtiökokousta ei kuitenkaan pidetty 14.10.2021 ja siten yhtiölle ei valittu uutta hallitusta eikä pyyntöön korjaavista toimenpiteistä ollut ryhdytty. Tilintarkastusyhteisö Oy ja A laativat tilintarkastajan todistusta koskevan peruutuslausuman, joka on päivätty ja allekirjoitettu 22.10.2021, jolloin se myös lähetettiin postitse rekisteriviranomaiselle PRH:lle.

Tilintarkastusyhteisö Oy ja A ovat todenneet, että he eivät ole tilintarkastaneet Tehdas Oy:n 1.7.2019 - 31.12.2020 päättyneen tilikauden kirjanpitoa, tilinpäätöstä ja hallintoa. Viimeisin tilikausi, jonka he ovat tilintarkastaneet, on Tehdas Oy:n tilikausi 1.7.2018 – 30.6.2019.

## Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa A:lle varoituksen. Tilintarkastusyhteisö Oy:n toiminnan tutkinta ei anna aihetta toimenpiteisiin.

Tilintarkastuslautakunta ei tutki asiakirjojen salaiseksi määrittämistä koskevaa Tilintarkastusyhteisö Oy:n ja A:n vaatimusta.

## Perustelut

### 1 Tapahtumien kulku

Tehdas Oy:n osakkeenomistajat päättivät suunnatusta maksullisesta osakeannista (OYL 9:5) 20.11.2020 osakkeenomistajien yksimielisellä päätöksellä. Osakkeita päätettiin antaa enintään 100 000 kappaletta 5 euron merkintähintaan osakkeelta.

Tehdas Oy:n osakkeenomistajat päättivät muuttaa merkintähintaa koskevaa päätöstä 8.12.2020 pidetyssä ylimääräisessä yhtiökokouksessa. Uuden päätöksen mukaan osakkeita tarjottiin merkittäviksi 100 000 kappaletta hintaan 2,50 €/osake. Merkintähinnan maksun tuli tapahtua rahana sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon.

Teollisuus Oy merkitsi 66 302 osaketta 31.3.2021 hintaan 2,50 euroa osakkeelta, jolloin merkintähinta ja merkitsijän merkintähintavelka oli 165 755 euroa.

Osakkeiden merkitsijä Teollisuus Oy otti 6.6.2021 Tehdas Oy:n kanssa tekemällään sopimuksella vastattavakseen Tehdas Oy:n ostoreskontrassa olevasta laskusta jäljellä olevasta eräänntyneestä velasta K:n kaupungille 144 808,77 euroa. Samalla sopimuksella Teollisuus Oy ilmoitti (kuittausilmoituksella), että se maksaa kuittaussin merkittämäänsä Tehdas Oy:n osakkeita Teollisuus Oy:lle suunnatun osakeannin mukaisesti 2,50 euroa osakkeelta eli yhteensä 57 923 osaketta. Kyseiseen 6.6.2021 päivättyyn sopimukseen sisältyi Tehdas Oy:n hallituksen puheenjohtajan ilmoitus siitä, että Tehdas Oy on vastaanottanut suunnatun "osakemerkinnän maksun kyseisen summan osalta".

Osakkeiden merkitsijä Teollisuus Oy teki 6.6.2021 Tehdas Oy:n kanssa toisenkin sopimuksen, jossa Teollisuus Oy otti vastattavakseen Tehdas Oy:n ostoreskontrassa olevia ostovelkoja yhteensä 20 948,74 euroa. Sopimuksen mukaan Kehitys Oy maksoi kyseiset Tehdas Oy:n laskut Teollisuus Oy:n 19.3.2021 päivättyjä Biojalostamo Oy:n vaihtovelkakirjoja vastaan. Samalla toisella 6.6.2021 päivätyllä sopimuksella Teollisuus Oy ilmoitti (kuittausilmoituksella), että se maksaa näin merkitsemiään Tehdas Oy:n osakkeita Teollisuus Oy:lle suunnatun osakeannin mukaisesti 2,50 euroa osakkeelta eli yhteensä 8 379 osaketta. Kyseiseen toiseen 6.6.2021 päivättyyn sopimukseen sisältyi Tehdas Oy:n hallituksen puheenjohtajan ilmoitus siitä, että Tehdas Oy on vastaanottanut suunnatun osakeannin merkinnän maksun suorituksen kyseisen summan osalta, yhteensä 8 379 osakkeesta.

Tilintarkastuslautakunta tulkitsee, että Teollisuus Oy:n vastattavakseen ottamat Tehdas Oy:n velat olisivat edellä kerrotun perusteella yhteensä (144 808,77 + 20 948,74) 165 757,51 euroa. Tilintarkastuslautakunta tulkitsee, että Tehdas Oy:n edellä mainituissa 6.6.2021 sopimuksiin sisältyvissä vastaanottoilmoituksissa tarkoitetaan, että yhtiö on ottanut vastaan maksut kaikista (57 923 + 8 379 = 66 302) Teollisuus Oy:n merkitsemistä osakkeista.

Edellä kerrotuin tavoin Teollisuus Oy käytti merkitsemiensä osakkeiden maksuun yhtiön ja merkitsijän välille syntynyttä velka-saamissuhdetta. OYL 9 luvun 10 §:n mahdollistamalla tavalla yhtiön hallituksella (hallituksen ainoalla jäsenellä eli puheenjohtajalla) oli oikeus hyväksyä merkintähinnan kuittaminen yhtiöltä olevalla saamisella.

Kun Tilintarkastusyhteisö Oy ja A ovat laatineet tilintarkastajan todistusta osakkeiden maksun osakeyhtiölain mukaisuudesta heidän tiedossaan oli heidän kertomansa mukaan myös Tehdas Oy:n ja Teollisuus Oy:n välille 4.12.2020 solmittu liiketoimintakauppasopimus, jonka mukaan Teollisuus Oy ottaa vastattavakseen Tehdas Oy:n liiketoiminnan kokonaisuudessaan.

Tilintarkastusyhteisö Oy ja A ovat esittäneet PRH:n tilintarkastusvalvonnalle kopion heidän käytettävissään olleesta ulkopuolisen tilitoimiston kirjanpitojärjestelmässä olleesta saldovahvistuksesta velkasaldosta alkuperäiseltä velkojalta. Saldovahvistuksessa on sähköposti, jossa velkojan puolelta K:n kaupunginjohtaja perii kyseistä velkaa 17.3.2021 viestissä nimenomaisesti Teollisuus Oy:ltä. Kyseinen sähköpostiviesti 17.3.2021 velan perinnästä on lähetetty Teollisuus Oy:n toimitusjohtajalle. Tilintarkastusyhteisö Oy ja A ovat varmistaneet antamansa selvityksen mukaan, että velkasaldo kuitattiin yhtiön kirjanpidosta ja osakemerkintä kirjattiin yhtiön sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon.

Tilintarkastusyhteisö Oy ja A antoivat rekisteriviranomaiselle osoitetun 16.8.2021 päivätyn todistuksen siitä, että Tehdas Oy:n osakeannissa oli noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden maksamisesta.

Uusien osakkeiden rekisteröiminen tapahtui yhtiön 16.8.2021 tekemän ilmoituksen perusteella. Ilmoituksen mukaan osakkeita merkittiin ja maksettiin 66 302 kappaletta. Ilmoituksen liitteenä oli tuolloin yhtiön hallituksessa toimineen ainoan jäsenen vakuutus ja edellä mainittu tilintarkastajan todistus (OYL 11:4.2). Osakepääoman korotus ja uudet osakkeet (66 302 kpl) rekisteröitiin kaupparekisteriin 16.8.2021 Tehdas Oy:n antaman ilmoituksen mukaisesti.

Tilintarkastusyhteisö Oy ja A saivat 16.8.2021 päivätyn tilintarkastajan todistuksen antamisen jälkeen tietoa, joka oli ristiriitaista niiden tietojen kanssa, joihin 16.8.2021 todistus osakkeiden maksamisesta perustui. Kävi ilmi, että Tehdas Oy ja Management Oy olivat 29.9.2020 sopineet Tehdas Oy:n K:n kaupungille rästissä olevien maksamattomien laskujen siirrosta Management Oy:lle. Uusien osakkeiden maksuna kuittauksen perusteena ollut velka oli siis suurelta osin siirretty toiselle yhtiölle, Holding Oy:lle. Kuittauksessa osakkeiden maksua vastaan käytetty yhtiön velkasaldo ei ollut sama kuin Tilintarkastusyhteisö Oy ja A olivat luulleet tilintarkastajan todistusta 16.8.2021 antaessaan. PRH:n tilintarkastusvalvonnan saaman selvityksen mukaan sopimuksella 29.9.2020 siirretty velka oli 144 808,77 euroa, joka vastaa 57 923 osaketta. Merkitsijä olisi tämän perusteella voinut ottaa ainoastaan loppuvelan vastattavakseen ja käyttää sitä osakemerkintävelan kuittaukseen. Uusien osakkeiden merkinnän kokonaishinta oli 165 755 euroa. Edellä mainitun velan siirron jälkeen Teollisuus Oy olisi voinut maksaa jäljellä olevat 8 379 osaketta kuittauksin.

Tilintarkastusyhteisö Oy ja A toimittivat 13.10.2021 päivätyn kirjeen esitettäväksi kiireellisenä asiana 14.10.2021 pidettävälle yhtiökokoukselle. Kirjeessä Tilintarkastusyhteisö Oy ja A ilmoittivat, että 16.8.2021 todistus tulisi peruuttaa 57 923 osakkeen osalta. Tehdas Oy ei kuitenkaan pitänyt yhtiökokousta, jossa kirjettä olisi käsitelty.

Tilintarkastusyhteisö Oy ja A lähettivät PRH:n kaupparekisteriin 22.10.2021 päivätyn peruutuslausuman, jonka mukaan A peruuttaa rekisteriviranomaiselle osoittamansa 16.8.2021 päivätyn todistuksen siitä, että Tehdas Oy:n osakeannissa olisi noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden maksamisesta.

## **2 Sovellettavat oikeusohjeet**

### **2.1 Tilintarkastuslaki**

Tilintarkastuslain 7 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastusvalvonta valvoo, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti. Suorittaessaan tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n mukaista tilintarkastusta tilintarkastajan on toimittava hyvän tilintarkastustavan mukaan (TTL 4:3). Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu velvollisuus noudattaa kansainvälisten tilintarkastusstandardien pääperiaatteita. Tilintarkastajan on noudatettava ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1). Tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Nyt käsiteltävässä tapauksessa kyseessä oleva tilintarkastajan todistuksen antaminen viranomaiselle on tilintarkastuslain 1 luvun 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu tehtävä, jonka suorittamisessa on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3).

### **2.2 Osakeyhtiölaki**

Osakeyhtiölain 9 luvun 14 § 3 momentin mukaan, ilmoitettaessa osakeannissa merkittyjä uusia osakkeita kaupparekisteriin, rekisteri-ilmoitukseen on liitettävä yhtiön hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan

vakuutus siitä, että osakkeiden antamisessa on noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä. Rekisteri-ilmoitukseen on myös liitettävä yhtiön tilintarkastajien todistus siitä, että osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden maksamisesta on noudatettu. Jos yhtiössä ei lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan ole velvollisuutta valita tilintarkastajaa, osakkeiden maksamisesta on liitettävä muu selvitys.

Jollei osakeantipäätöksessä ole määrätty toisin, merkintähinta voidaan kuitata yhtiöltä olevalla saamisella ainoastaan yhtiön hallituksen suostumuksella (OYL 9:10.2).

### **2.3 Kansainväliset tilintarkastusstandardit**

Tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä hoitaessaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa, jota kuvaavat kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ISA). ISA-standardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista on pidettävä osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa (KHO 12.2.2020, dnro 3673/2/18).

Osakemerkinnän maksua koskevan todistuksen antamisessa kyseessä on IAASB:n (International Auditing and Assurance Standards Board) standardien mukainen yrityksen lakisääteisen tilintarkastajan hoidettavaksi kuuluva varmennustoimeksianto, johon sovelletaan ISA-standardeja.

Kysymykseen siitä, oliko tilintarkastajalla todistusta antaessaan riittävä evidenssi, voidaan soveltaa ISA 500 (tilintarkastusevidenssi) -standardia.

ISA 500.6:n mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, jotka ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia, hankkiakseen tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Osakemerkinnän maksua koskevan todistuksen antamiseen soveltuu myös ISAE 3000 -standardi. Se koskee muita varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastusta tai yleisluonteista tarkastusta.

ISAE 3000 -standardissa määrätään standardin mukaisen toimeksiannon edellytyksistä, suunnittelusta ja toteutuksesta. Toimeksianto on suunniteltava ja suoritettava noudattaen ammatillista skeptisyyttä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen (ISAE 3000.37). Toimeksiannon suorittajan on käytettävä ammatillista harkintaa varmennustoimeksiannosta suunnitellessaan ja suorittaessaan, mukaan lukien toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta päättäminen (ISAE 3000.38). Toimeksiannon suorittajan on sovellettava varmennustaitoja ja -tekniikkoja osana iteratiivista, systemaattista toimeksiantoprosessia (ISAE 3000.39).

### **2.4 Tilintarkastusyhteisöön sovellettavat säännökset**

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastusyhteisön on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi (TTL 4:12). Tilintarkastajaa velvoittavat säännökset tilintarkastuslaissa koskevat lähtökohtaisesti myös tilintarkastusyhteisöä.

Tilintarkastuslakiin perustuvassa tilintarkastajien valvonnassa vakiintuneen soveltamiskäytännön mukaan tilintarkastusyhteisön on vähintään tarjottava sen palveluksessa olevalle tilintarkastajalle riittävät resurssit toimeksiannon suorittamista varten sekä tuettava ja valvottava tilintarkastajan toimintaa.

## **3 Tilintarkastuslautakunnan arvio tilintarkastajien toiminnasta**

### **3.1 A:n toiminnan arviointi**

Osakkeiden maksua koskevan todistuksen antaminen on tilintarkastajan yksi kriittisimmistä tehtävistä. Pääsääntöisesti osakkeen merkintä maksetaan rahana yhtiön pankkitilille. Kun pääsäännöstä poiketaan maksamalla merkintä esimerkiksi apportin tai kuittauksen avulla, tullaan korostetun huolellisuusvelvoitteen alueelle. Osakeyhtiölaissa on erityisiä lisävaatimuksia osakemerkinnän maksulle muuten kuin pääsäännön mukaan rahana. Tilintarkastajalla on näissä tilanteissa syy toimia erityisen huolellisesti ja ammatillista varovaisuutta noudattaen. Erityinen huolellisuusvelvoite tilintarkastajalle tarkoittaa korostettua huolellisuutta etenkin riittävän evidenssin hankkimiseksi.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että A on tilintarkastajan 16.8.2021 päivättyä todistusta antaessaan toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti siten, että toimeksiantoriski on toteutunut. Hän ei ole 16.8.2022 päivättyä tilintarkastajan todistusta antaessaan noudattanut riittävää ammatillista skeptisyyttä. Todistuksen taustalla oleva evidenssi on riittämätöntä, koska pääosa evidenssistä perustui ainoastaan Tehdas Oy:n kirjanpitäjältä ja yhtiön sisältä saatuun tietoon. Yhdeltä velkojalta olevan Tehdas Oy:n velan evidenssinä A oli käyttänyt usean kuukauden takaista sähköpostia, jolla velkaa oli peritty Tehdas Oy:ltä. Todistuksen antaminen on perustunut puutteelliseen selvitykseen.

A:n olisi pitänyt noudattaa suurempaa ammatillista skeptisyyttä ja ammatillista harkintaa hankkiessaan evidenssiä tilintarkastajan todistusta varten ja arvioidessaan evidenssin riittävyttä ja luotettavuutta. Hänen olisi pitänyt hankkia riippumattomista ulkopuolisista lähteistä luotettavaa evidenssiä Tehdas Oy:n kuittauksen kohteena olleiden velkojen olemassaolosta ja velkojen todellisista määristä. A:n olisi pitänyt hankkia saldovahvistukset velkojilta velkojen todellisista määristä läheltä 12.8.2021 päivättyjen kuittausmerkintöjen ajankohtaa. Hänen ei olisi tullut luottaa vain Tehdas Oy:n edustajalta ja sen kirjanpitäjältä saamaansa tietoon, joka oli jo vanhentunut 16.8.2021 päivättyä tilintarkastajan todistusta annettaessa. Ulkopuolisen riippumattoman evidenssin hankkiminen olisi ollut tärkeää, koska kuittaus osakemerkinnän maksuna poikkeaa osakemerkinnän maksun pääsäännöstä ja on siten sellainen poikkeuksellinen toimenpide, joka on antanut tilintarkastajalle aiheutta korostettuun huolellisuuteen ja ammatilliseen skeptisyyteen.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että kun A on pyrkinyt peruuttamaan 16.8.2021 päivätyn tilintarkastajan todistuksensa lähettämällä kaupparekisteriin 22.10.2021 päivätyn peruutuslausuman, hän ei ole toiminut hyvää tilintarkastustapaa vastaan. Hän on reagoinut aikaisemman tiedon kanssa ristiriitaiseen uuteen tietoon ja on ottanut yhteyden rekisteriviranomaiseen sekä lisäksi viestinyt Tehdas Oy:n yhtiökokoukselle tarpeesta ryhtyä toimenpiteisiin osakepääoman korotuksen rekisteröinnin peruuttamiseksi tai korjaamiseksi. Hän on menetellyt virheen korjaamiseksi siten kuin huolellinen ammattihenkilö olisi vastaavassa tilanteessa menetellyt.

### **3.2 Tilintarkastusyhteisö Oy:n toiminnan arviointi**

Tilintarkastusyhteisö Oy:n antama selvitys huomioon ottaen tutkinnassa ei ole tullut esiin seikkoja, joista Tilintarkastusyhteisö Oy:n toimintaa A:n toimien valvonnassa ja tukemisessa tai resurssien antamisessa kyseisen toimeksiannon hoitamisessa tulisi moittia

### **3.3 Yhteenvedo**

A:n toiminnassa edellä jaksossa 3.1 yksilöidyt puutteet merkitsevät poikkeamista hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista (TTL 4:3). Tilintarkastuslain (TTL 10:1-4) mukaan A:lle tulee määrätä tilintarkastuslain 10 luvun mukainen seuraamus.

### **3.4 Salassapitoa koskevat vaatimukset**

Tilintarkastuslautakunta soveltaa toiminnassaan lakia viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999). Kyseisen lain 14 §:n 1 momentin mukaan viranomaisen asiakirjan antamisesta päättää se viranomainen, jonka hallussa asiakirja on, jollei 15 §:n 3 momentissa tai muualla laissa toisin säädetä.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tiedon antaminen asiakirjasta ratkaistaan viranomaisen toiminnan julkisuudesta annetussa laissa säädettyssä menettelyssä asiakirjoja pyydettyäessä. Näin ollen tilintarkastuslautakunta jättää toimivaltaansa kuulumattomana tutkimatta tämän tutkinta-asian yhteydessä esitetyn vaatimuksen asiakirjojen salassa pidettäväksi määräämisestä.

## **4 Seuraamusarviointi ja seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat**

Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle huomautus, jos tämä on huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti tai muussa lainsäädännössä olevien tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti. Huomautus on riittävä seuraamus, jos moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen. Jos huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus.

Tässä tapauksessa tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei huomautus ole A:lle riittävä seuraamus hänen laiminlyönnistään. Tilintarkastajan todistus osakepääoman maksua koskevien säännösten noudattamisesta on yksi tilintarkastajan tärkeimmistä tehtävistä. Osakepääoman korotukseen liittyy varallisuusintressejä. Kyse on myös määräysvallan jakautumisesta yhtiössä. Kyseistä todistusta antaessaan tilintarkastajan tulee olla erityisen huolellinen.

Tilintarkastuslautakunta on ottanut seuraamuksesta päättäessään huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat ja tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:ssä mainitut seikat. A on toiminut yhteistyössä PRH:n tilintarkastusvalvonnan kanssa valvonnan toteuttamiseksi. Hänelle ei ole aikaisemmin määrätty seuraamusta hyvän tilintarkastustavan vastaisesta toiminnasta. A ei ole pyrkinyt saamaan itselleen henkilökohtaista hyötyä menettelystään. Hän on virheellisestä todistuksestaan tiedon saatuaan pyrkinyt korjaamaan virheen vaikutukset. Tilintarkastuslautakunta katsoo kuitenkin, ettei A:n moitittavaan toimintaan liity sellaisia lieventäviä seikkoja, että huomautus on riittävä seuraamus, vaan hänelle on laiminlyönnin vakavuuden takia määrättävä seuraamukseksi varoitus.

## **Sovelletut säännökset**

Perusteluissa mainitut.

## **Valitusoikeus**

Asianosaisilla Tilintarkastusyhteisö Oy:llä ja A:lla on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen valitusosoituksen mukaisesti.

## **Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet**

Pekka Pajamo (pj), Jussi Heiskanen (varapj), Ari Ahti, Mari Arala, Antti Fredriksson, Lasse Niemi, Anders Tallberg ja Tiina Toivonen

## **PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastuslautakunta  
Pekka Pajamo  
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo  
Esittelijä

[Tilintarkastusvalvonta@prh.fi](mailto:Tilintarkastusvalvonta@prh.fi)