



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Wilhelm Holmbergin toiminta tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:ssä tarkoitetun jäähdyttelyaikaa koskevan vaatimuksen noudattamisessa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 2.11.2021

Päätöksen diaarinumero: PRH/1087/10000/2020

Asian vireilletulo

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta on kiinnittänyt huomiota Stiftelsen Svenska Blindgården sr –nimisen säätiön hallituksen tekemään päätökseen nimittää säätiön päävastuullinen tilintarkastaja Wilhelm Holmberg säätiön hallituksen jäseneksi säätiön 10.2.2021 pitämässä kokouksessa.

Holmberg on ilmoittanut 27.4.2021 säätiön hallitukselle eroavansa säätiön tilintarkastajan tehtävästä ja on ilmoittanut erostaan PRH:n tilintarkastusvalvonnalle. Holmbergin hyväksyminen tilintarkastajaksi on sittemmin hänen oman pyyntönsä perusteella lakkautettu 30.6.2021 alkaen PRH:n tilintarkastusvalvonnan 9.6.2021 päivätyllä päätöksellä.

Holmbergin selvitys

PRH:n tilintarkastusvalvonta on 10.9.2021 lähettänyt Holmbergille selvityspyynnön, jossa Holmbergia on pyydetty antamaan asiassa kirjallinen selvitys.

Holmberg on PRH:n tilintarkastusvalvonnalle 28.9.2021 antamassaan selvityksessä kertonut, ettei ole suorittanut mitään toimenpiteitä tilikauden 2020 tilintarkastuksen osalta sekä olleensa tietoinen siitä, ettei hän voinut olla samanaikaisesti säätiön tilintarkastajana sekä hallituksen jäsenenä.

Alkuvuodesta 2021 hallituksen jäsenyyden tultua puheeksi, säätiön puheenjohtaja ehdotti Holmbergille, että häntä ehdotettaisiin säätiön hallituksen jäseneksi, mutta vain sillä ehdolla, että jäsenyys alkaisi vasta säätiön kevätkokouksen 2021 jälkeen, jolloin tilintarkastus oltaisiin saatu päätökseen ja hän olisi eronnut säätiön tilintarkastajan roolista.

Holmberg myöntää, ettei tuolloin huomionnut tilintarkastuslain velvoittamaa jäähdyttelyjaksoa. Holmberg kertoo, ettei ole osallistunut yhteenkään säätiön hallituksen kokoukseen vuoden 2021 aikana, eikä muullakaan tavoin ole osallistunut hallitustyöhön. Tapauksen tultua julkiseksi Holmberg erosi välittömästi säätiön tilintarkastajan tehtävästä 27.4.2021 ja ilmoitti päätöksestään olla siirtymättä hallituksen jäseneksi kaikille hallituksen jäsenille osoitetulla kirjeellä 3.5.2021. Holmbergin mukaan hän oli tulkinut jäähdyttelyaikaa koskevaa säännöstä siten, että lakkauttaessaan hyväksyntänsä tilintarkastajana kyseinen säännös ei enää velvoita häntä.

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 Wilhelm Holmbergin maksettavaksi 500 euron seuraamusmaksun tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n vastaisesta toiminnasta, 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 vuosi on kulunut tilintarkastuksesta. Tätä ajanjaksoa kutsutaan jäähdyttelyjaksoksi (ns. cooling off).

Tilintarkastuslain 4 luvun 11 § perustuu Euroopan parlamentin ja neuvoston 16 päivänä huhtikuuta 2014 antamaan direktiiviin tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta (2014/56/EU) eli ns. muutosdirektiiviin (kts. HE 70/2016 vp s. 35). Euroopan Unionin tuomioistuimen tuomion C950/19 mukaan erityisesti muutosdirektiivin johdanto-osan kahdeksannesta perustelukappaleesta ilmenee, että unionin lainsäätäjät on kieltänyt lakisäätteistä tilintarkastajaa ottamasta vastaan tehtävää tarkastettavan yhteisön johtotasolla tai hallintoelimestä paitsi sinä aikana, jonka tilintarkastuskertomus kattaa, myös direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan säännösten ilmentämällä tavalla tarkoituksenmukaisena pidettävänä aikana sen jälkeen, kun kyseinen henkilö lakkaa toimimasta lakisäätteisenä tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana tilintarkastustoimeksiannossa.

Hallituksen esityksessä (HE 70/2016 vp s. 36) on todettu, että tilintarkastajaan verrattavana henkilönä pidetään myös henkilöä, joka on tilintarkastustoimeksiannon päätyttyä luopunut hyväksynnästä, eikä siten ole enää tilintarkastaja. Häneen sovelletaan myös yllä mainittua jäähdyttelyjaksoa.

Päävastuullinen tilintarkastaja ja niin sanotun jäähdyttelyjakson alkaminen

Tilintarkastuslautakunta katsoo selvitetyn, että Holmberg on ollut Stiftelsen Svenska Blindgården sr.:n päävastuullinen tilintarkastaja 27.4.2021 asti. Muutosdirektiivin mukaan jäähdyttelyjakson alkaminen lasketaan alkavaksi siitä, kun päävastuullinen tilintarkastaja lakkasi toimimasta päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa. Siten Holmbergin jäähdyttelyjakso on alkanut 27.4.2021. Jäähdyttelyjakson pituus on yksi vuosi. Näin ollen Holmbergin jäähdyttelyjakso päättyy 27.4.2022.

Tehtävän vastaanottaminen

Lain esitöistä ei ole saatavissa tulkintaohjetta siitä, mitä tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n 1 momentissa tarkoitetaan tehtävän vastaanottamisella. Unionin tuomioistuin on antamassaan tuomiossa C950/19 katsonut, että tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettu "ottaa vastaan tehtävä" tarkoittaa tehtävää koskevan sopimuksen allekirjoittamista. Unionin tuomioistuimen mukaan direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että tilintarkastusyhteisön tiettyä tilintarkastustoimeksiantoa varten päävastuulliseksi tilintarkastajaksi nimeämän kaltaisen lakisäätteisen tilintarkastajan on katsottava ottavan vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävän tarkastetussa yhteisössä kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla silloin, kun hän tekee viimeksi mainitun kanssa kyseistä tehtävää koskevan työsopimuksen, vaikka hän ei vielä tosiasiallisesti aloittaisi työskentelyä mainitussa tehtävässä (tuomion kohta 30).

Edellä viitatussa Unionin tuomioistuimen tuomiossa on korostettu sitä, että 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 (tuomion kohta 27).

Holmbergin tehtävä hallituksen jäsenenä on sinänsä hallituksen pöytäkirjan 10.2.2021 mukaan alkanut vasta toukokuun 2021 vuosikokouksen jälkeen. Tilintarkastuslautakunta katsoo kuitenkin viitaten edellä mainitusta Euroopan Unionin tuomioistuimen ratkaisusta ilmenevään oikeusohjeeseen, että Holmberg on ottanut tehtävän vastaan antaessaan suostumuksensa hallituksen jäseneksi säätiön hallituksen 10.2.2021 pitämässä kokouksessa.

Tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n sisältämän kiellon vastainen toiminta

Holmberg, joka on 27.4.2021 asti toiminut Stiftelsen Svenska Blindgården sr.:n päävastuullisena tilintarkastajana, on 10.2.2021 ottanut vastaan tehtävän Stiftelsen Svenska Blindgården sr.:n hallituksessa. Holmberg ei ole saanut ottaa vastaan johtoon kuuluvia tehtäviä ennen kuin vähintään vuosi on kulunut siitä, kun hän lakkasi toimimasta päävastuullisena tilintarkastajana.

Näin ollen Holmberg on toiminut tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n sisältämän kiellon vastaisesti.

Seuraamusmaksuun sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain 10 luvun 5 §:n mukaan tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja rikkoo 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettuja määräaikoja tilintarkastajan siirtymisestä tarkastetun yhteisön palvelukseen. Seuraamusmaksu 4 luvun 11 §:ssä tarkoitetun 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 1 momentissa mainittujen seikkojen ohella otettava huomioon:

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

Hallituksen esityksen (HE 70/2016 vp s. 44) mukaan uusi 10 luvun 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 tilintarkastus kohteen palvelukseen. Hallituksen esityksessä todetaan, että tällaisessa tilanteessa varoituksen tai hyväksymisen peruuttamisen uhalla ei liene riittävää ennalta ehkäisevää merkitystä. 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.

Seuraamusmaksun määrä

Holmberg on valittu säätiön hallitukseen 10.2.2021 tavoitteenaan säätiön toiminnan ja talouden kehittäminen. Hallituksen kokouksen pöytäkirjan mukaan Holmbergin tehtävä hallituksen jäsenenä olisi alkanut toukokuun vuosikokouksen jälkeen. Kun Holmbergin menettelyn tilintarkastuslain vastaisuus tuli

tietoon, hän erosi säätiön tilintarkastajan tehtävästä 27.4.2021 ja ilmoitti päätöksestään olla siirtymättä hallituksen jäseneksi kaikille hallituksen jäsenille osoitetulla kirjeellä 3.5.2021.

Seuraamusmaksun määrää arvioitaessa on otettava huomioon tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:ssä mainittujen seikkojen ohella säännöksen tausta ja tarkoitus. Direktiivin lähtökohtana on, että seuraamusten tulee olla riittäviä, jotta niillä olisi selkeästi estävä vaikutus, ja lisäksi niiden tulee olla oikeasuhtaisia. Jäähdyttelyjaksoa koskevan säännöksen tarkoituksena on pyrkiä varmistamaan tilintarkastajan riippumattomuus suhteessa tilintarkastuksen kohteeseen.

Tässä tapauksessa Holmbergin menettelyyn sisältyy merkittäviä moitittavuutta vähentäviä seikkoja. Holmberg ei ole osallistunut ainoankaan hallituksen kokoukseen, eikä muullakaan tavoin hallituksen päätöksentekoon. Hän ei myöskään ole tehnyt mitään tilintarkastustoimenpiteitä tilikauden 2020 osalta eikä perinyt tältä ajalta palkkiota.

Toisaalta on otettava huomioon, että Holmberg tosin erosi säätiön hallituksesta vasta tilintarkastajan riippumattomuutta ja jäähdyttelyajan noudattamatta jättämistä koskevan tiedon tultua julkisuuteen. Tilintarkastuslautakunta pitää kuitenkin uskottavana, että Holmberg oli pyrkinyt ottamaan huomioon tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n säännöksen, mutta oli tulkinut sitä väärin. Tämän käsityksen puolesta puhuu se, että Holmbergin toimikausi hallituksen jäsenenä oli tarkoitus alkaa vasta toukokuussa 2021 pidettävän vuosikokouksen jälkeen.

Tilintarkastuslautakunnan näkemyksen mukaan Holmbergin toiminnassa ei ollut kyse suunnitelmallisesta ja harkitusta teosta. Tilintarkastuslautakunta pitää edellä kerrotuissa olosuhteissa Holmbergin tuottamusta varsin lievänä. Lisäksi on otettava huomioon, että tehtävästä hallituksen jäsenenä saatavan taloudellisen edun vähäinen määrä. Asiakirjaselvityksestä käy ilmi, että säätiön hallituksen jäsenten vuosipalkkiot vuonna 2020 ovat olleet 1.500 euroa ja kokouspalkkiot 250 euroa kokoukselta. Teosta ei myöskään aiheutunut haittaa ulkopuolisille.

Ottaen huomioon edellä mainittu, Holmbergin taloudellinen asema sekä se, että Holmberg on ollut halukas tekemään yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa eikä tiedossa ole, että Holmberg olisi aiemmin saanut seuraamuksia, tilintarkastuslautakunta pitää oikeasuhtaisena seuraamuksena Holmbergin tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n sisältämän kiellon vastaisesta toiminnasta tilintarkastuslain 10 luvun 5 §:n nojalla määrättävää 500 euron seuraamusmaksua.

Sovelletut säännökset

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

Valitusoikeus

Wilhelm Holmbergilla on asiaosaisena oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Jussi Heiskanen (puheenjohtaja), Ari Ahti, Antti Fredriksson, Teija Laitinen, Riikka Rannikko, Leena Romppainen, Elina Stråhlman, Anders Tallberg.

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta
Jussi Heiskanen
Tilintarkastuslautakunnan varapuheenjohtaja

Juuso Lahti
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite Valitusosoitus, maksuohjeet