

## PÄÄTÖS

### HT tilintarkastajan toiminta

#### Tuomio

Käräjäoikeus on antamallaan tuomiolla tuominnut HT-tilintarkastajan luottamusaseman väärinkäytöstä ja törkeän kavalluksen yrityksestä 6 kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen.

Tilintarkastaja on vaatinut hovioikeudessa, että syytteet hylätään.

Hovioikeus on antamallaan tuomiolla tuominnut tilintarkastajan luottamusaseman väärinkäytöstä 30 päiväsakon sakkorangaistukseen. Hovioikeus on hylännyt osittain syytteen luottamusaseman väärinkäytöstä ja kokonaan syytteen törkeän kavalluksen yrityksestä.

Hovioikeuden tuomion ja siinä viitatus kärkeäoikeuden tuomion perustelujen mukaan tilintarkastaja on Yhtiö Oy:n selvitysmiehenä toimiessaan laiminlyönyt tehtäviään ja syyllistynyt siten luottamusaseman väärinkäyttöön.

Korkein oikeus on päättänyt, että valituslupaa ei myönnetä. Hovioikeuden tuomio jää siis pysyväksi.

#### Selvitys

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonta on pyytänyt tilintarkastajalta perusteltua selvitystä siitä, onko hän käsityksensä mukaan hovioikeuden tuomiosta huolimatta sopiva toimimaan tilintarkastajana.

Selvityspyynnössä on todettu, että tilintarkastuslautakunta voi hyväksymisen peruuttamista koskevaa asiaa käsitellessään päätyä myös tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:ssä tarkoitettuun seuraamukseen.

Tilintarkastaja on antanut tilintarkastusvalvonnalle selvityksen.

#### Prosessuaalinen seikka

Tilintarkastaja on selvityksessään todennut, että hänet on tuomittu luottamusaseman väärinkäytöstä sakkorangaistukseen. Tilintarkastusvalvonta on tekemässä uutta tutkimusta samasta asiasta, joka on jo tutkittu rikosoikeudenkäynnissä.

Tilintarkastaja mukaan samaa asiaa ei saa tutkia kahdesti eikä samasta asiasta voida tuomita kahta kertaa (ne bis in idem). Vaikka tilintarkastajan oikeuksien peruuttaminen merkitsee hallinnollista ratkaisua, on se luonteeltaan sanktio. Tilintarkastaja katsoo, ettei hänelle voida antaa enää uutta rangaistusta.

### Asiaperusteet

Tilintarkastajan mukaan hänelle luottamusaseman väärinkäytöstä tuomittu sakkorangaistus on lievähkö, kun otetaan huomioon koko rangaistusasteikko.

Tuomiossa on tilintarkastajan käsityksen mukaan ollut kyse siitä, että hänen on Yhtiö Oy:n selvitysmiehenä katsottu laiminlyöneen ryhtyä saatavan perimiseen espanjalaiselta yhtiöltä.

Kysymys ei ole tilintarkastajan mukaan tavanomaisesta laiminlyönnistä. Tilintarkastajan päätökseen olla ajamatta oikeudenkäyntiä ulkomailla on vaikuttanut se, että Yhtiö Oy:llä ei ole ollut varoja oikeudenkäyntiin. Ulkomaalaisen yhtiön maksukyvyistä tilintarkastaja ei ole selvitysmiehenä saanut selvyttä.

Tilintarkastaja on selvityksessään korostanut sitä, ettei hän ole toiminut tilintarkastajana, vaan yhtiöön määrättyä selvitysmiehenä.

Tilintarkastajan mukaan hänen hovioikeuden tuomiosta ilmenevä laiminlyöntinsä on ollut varsin vähäinen. Tilintarkastajan oikeuden menettäminen olisi kohtuuton seuraus. Mikäli katsotaan, että selvitysmiehen toiminnasta ylipäätään voidaan antaa tilintarkastuslain mukainen seuraamus, voisi kysymykseen tulla enintään huomautus.

### **Ratkaisu**

Tilintarkastuslautakunta antaa Tilintarkastajalle varoituksen.

### **Perustelut**

#### Kaksoisrangaistavuus

Tilintarkastaja on vedonnut siihen, että hänen toimintansa on jo kertaalleen tutkittu häntä kertaalleen rangaistu teostaan eikä samasta asiasta voida tuomita kahta kertaa.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan 1 kappaleen mukaan ketään ei saa saman valtion tuomiovallan nojalla tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti (ne bis in idem – kielto). Euroopan unionin perusoikeuskirjan 50 artiklan mukaan ketään ei saa tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo unionissa lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi lain mukaisesti.

Ihmisoikeustuomioistuimen ja Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on sitä, onko menettelyä pidettävä ihmisoikeussopimuksessa tarkoitettuna rikosasiana, vakiintuneesti arvioitu niin sanottuja Engel- kriteerejä käyttäen (alun perin EIT:n ratkaisussa Engel ja muut v. Alankomaat 8.6.1976, sittemmin tulkintaa on edelleen kehitetty ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuissa). Nämä kriteerit ovat teon oikeudellinen luonnehdinta kansallisen oikeuden mukaan, teon tosiasiallinen luonne sekä määrättävissä olevan seuraamuksen luonne ja ankaruus. Niiden mukaan huomiota tulee kiinnittää teon kansallisen luokittelun ohella erityisesti teon laatuun ja luonteeseen sekä seuraamuksen luonteeseen ja ankaruuteen. Yleisesti rajoittamattomaan henkilöpiiriin sovellettavat ja tavoitteiltaan yleisestävät seuraamukset voivat todennäköisimmin johtaa hallinnollisenkin menettelyn katsomiseen rikossyytteeseen rinnastettavaksi.

Tilintarkastajalle tuomittuun sakkorangaistukseen johtaneessa teossa on ollut ne bis in idem -säännön soveltamisen kannalta kysymys sinänsä samasta asiasta kuin

tilintarkastuslautakunnan menettelyssä. Tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisessa ei kuitenkaan ole kyse rikosoikeudellisesta seuraamuksesta, minkä vuoksi ne bis in idem -kielto ei sovellu asiaan. Tilintarkastuslain soveltamisala ei ole yleinen, vaan siihen perustuva hyväksymismenettely kohdistuu vain tilintarkastajiin. Tilintarkastuslain tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista koskevan säännöksen tarkoituksena ei ole rangaista valvonnan kohteena olevia henkilöitä vaan varmistaa, että tilintarkastajaksi hyväksytyt henkilöt täyttävät tilintarkastajan asetetut edellytykset ja siten rehellisesti ja tunnollisesti hoitavat heille uskotut tehtävät ja noudattavat hyvää tilintarkastustapaa. Näin ollen menettelyä ei ole pidettävä myöskään tosiasialliselta luonteeltaan rikosoikeudellisena vaan kysymys on lupaa koskevien edellytysten täyttymisen harkinnasta. Hyväksymisen peruuttaminen ei ole seuraamuksena myöskään lopullinen vaan tilintarkastaja voidaan hyväksyä uudelleen tilintarkastuslaissa säädetyn määräajan jälkeen. Tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista ei siten voi seuraamuksen ankaruuskaan huomioon ottaen pitää luonteeltaan rikosoikeudellisena (kts. EIT:n ratkaisu Müller-Hartburg v Itävalta, 19.2.2013).

Edellä mainitun perusteella tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista ei voida pitää sellaisena seuraamuksena, jota ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklassa on tarkoitettu. Turun hovioikeuden tilintarkastajalle tuomitsema sakkorangaistus ei siten ole esteenä kurinpidollisen seuraamuksen määräämiselle.

#### Seuraamusharkinta

Tilintarkastuslain 10 luvun 2 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan tilintarkastuslautakunnan on peruutettava hyväksyminen kokonaan, jos tilintarkastaja ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä. Tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan hyväksymisen edellytyksenä on, että henkilö ei ole toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään. Saman pykälän 3 momentin mukaan henkilö on 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla sopimaton tilintarkastajan tehtävään, jos hänet on tuomittu lainvoimaisella tuomiolla kolmen viimeisen vuoden aikana sakkorangaistukseen tai viiden viimeisen vuoden aikana vankeusrangaistukseen rikoksesta, joka osoittaa hänen olevan sopimaton toimimaan tilintarkastajana.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajan hyväksymisen peruuttaminen käytännössä estää tilintarkastajaa harjoittamasta ammattiaan. Perustuslain 18 §:n mukaan jokaisella on oikeus lain mukaan hankkia toimeentulonsa valitsemallaan työllä, ammatilla tai elinkeinolla. Perustuslaki ei kuitenkaan estä lailla säätämästä ammattia tai elinkeinoa luvanvaraiseksi, edellyttäen, että siihen on perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet. Perustuslakivaliokunta on tilintarkastuslain eduskuntakäsittelyssä antamassaan lausunnossa (PEVL 48/2005 vp.) viitannut siihen, että EU-oikeudesta seuraa, että tietyissä yksityisen sektorin tilintarkastuksissa tilintarkastajan tulee täyttää direktiivissä säädetyt hyväksymisedellytykset. Lisäksi tehtävän yhteiskunnallinen merkittävyys ja tilintarkastuksen luotettavuuden merkitys tarkastettavien taloudellisten tietojen varmentajana edellyttävät tilintarkastajalta hyväksymismenettelyssä tutkittavaa kelpoisuutta tehtävään. Näistä syistä perustuslakivaliokunta on katsonut, että elinkeinon luvanvaraisuudelle on asianmukaiset perusteet, jotka ovat myös perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttäviä. Perustuslakivaliokunta on edelleen katsonut, että sääntely täyttää myös perusoikeutta rajoittavalta lailta vaaditut yleiset täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden edellytykset. Rajoitusten laajuus ja luvan saamisen edellytykset ilmenevät laista tehden viranomaistoiminnasta riittävän ennustettavaa. Näillä perusteilla tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei hyväksymisen peruuttamisen voida katsoa johtavan ristiriitaan perustuslain 18 §:n kanssa.

Asiassa on siten arvioitava, osoittaako hovioikeuden lainvoimaisella tuomiolla

27.2.2015 tilintarkastajan syyksi luettu rikos hänen olevan sopimaton toimimaan HT-tilintarkastajana. Tilintarkastuslain esitöissä (HE 254/2014 vp) on todettu, että tyypillisiä sopimattomuutta osoittavia rikoksia ovat erilaiset talousrikokset, kuten kirjanpitorikokset, velallisen rikokset, erilaiset petokset, kavallukset sekä väärennös- ja verorikokset. Tilintarkastaja on tuomittu rikoslain 36 luvun 5 §:ssä tarkoitetusta luottamusaseman väärinkäytöstä. Sanotun pykälän 2 kohdan mukaan luottamusaseman väärinkäytöstä tuomitaan se, jonka tehtävänä on hoitaa toisen taloudellisia tai oikeudellisia asioita, väärinkäyttää luottamusasemaansa jättämällä tehtävänsä kokonaan tai osaksi suorittamatta ja siten aiheuttaa vahinkoa sille, jonka asioita hänen tulee hoitaa. Hovioikeuden tuomiossa syyksilukemisen perusteena on, toisin kuin tilintarkastaja on selvityksessään kertonut, se, että tilintarkastaja oli toimiessaan Yhtiö Oy:n selvitysmiehenä laiminlyönyt selvittää yhtiön hallituksen entisen puheenjohtajan 50.000 euron määräisen proformalaskun perusteet. Lasku oli merkitty tilinpäätöksiin riidanalaiseksi, vaikka entinen hallituksen puheenjohtaja oli luopunut saatavasta. ei ollut vaatinut luopumisilmoitusta kirjallisena, minkä vuoksi yhtiölle oli aiheutunut vahingonvaara, kun entinen hallituksen puheenjohtaja oli myöhemmin esittänyt laskun samasta asiasta. Muilta osin tilintarkastajaan kohdistettu syyte on hylätty.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että luottamusaseman väärinkäyttö on rikoslain 36 luvussa tarkoitettu epärehellisyysrikos. Tällaiseen rikokseen syyllistyminen voi osoittaa tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n 3 momentin tarkoittamin tavoin sopimattomuutta tilintarkastajan tehtävään, vaikka tilintarkastaja ei olekaan syyllistynyt tekoon tilintarkastajan roolissa vaan yhtiön selvitysmiehenä. Selvitysmiehen tehtävät ovat sitä paitsi tyypillisesti sellaisia, joita tilintarkastajat saavat ammattinsa ja siinä saamansa perehtyneisyyden ja kokemuksen perusteella ja joissa osaltaan hyödynnetään tilintarkastajan ammatillista osaamista. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastajan tuomitseminen tietyn tyyppisestä rikoksesta ei kuitenkaan automaattisesti osoita hänen olevan sopimaton toimimaan tilintarkastajana, vaan sopimattomuusarviointi perustuu aina tapauskohtaiseen harkintaan. Tässä tapauksessa on asiaa arvioitaessa otettava huomioon, ettei tilintarkastaja ole pyrkinyt teollaan tavoittelemaan itselleen taloudellista hyötyä eikä osakeyhtiölle ole aiheutunut laiminlyönnistä vahinkoa vaan ainoastaan vahingonvaara. Tilintarkastuslautakunta katsoo ottaen huomioon hovioikeuden tilintarkastajan syyksilukema teko ja sen moitittavuusaste, ettei tilintarkastajan syyksi luettu rikos osoita hänen olevan sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

Tilintarkastuslautakunta katsoo kuitenkin, että tilintarkastajan syyksiluettu rikos on jo sellaisenaan omiaan alentamaan tilintarkastajien luotettavuutta tai arvoa. Tämän vuoksi tilintarkastuslautakunta on päättänyt antamaan tilintarkastajalle tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n 1 momentin 3) kohdan nojalla varoituksen.

### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 6 luku 2 § 1 momentti 2 kohta ja 3 momentti, 10 luku 1 § 1 momentti 3 kohta, 10 luku 2 § 1 momentti 3 kohta, 12 luku 2 §

Tilintarkastuslaki (2015/1141) on tullut voimaan 1.1.2016. Hovioikeuden tilintarkastajan syyksi lukema rikos on tehty sitä ennen. Tilintarkastuslain voimaantulosäännösten (12 luvun 2 §:n kohta 15) mukaan valvottavan toiminnan sijoittuessa aikaan ennen sen voimaantuloa 10 luvun 1 §:n 1 momentin edellytystä varoituksen ja huomautuksen antamiseen sekä 10 luvun 2 §:n 1 momentin edellytystä hyväksymisen peruuttamisen arvioidaan kumotun lain (459/2007) ja sen perusteella annettujen säännösten mukaan. Näistä poikkeuksista ei ole tässä asiassa kysymys. Siten sovellettavaksi tulee 1.1.2016 voimaan tullut tilintarkastuslaki. Lautakunta toteaa vielä, että nyt arvioitavana olevan menettelyn seuraamusten osalta

aikaisemmin voimassa ollut ja nyt voimassa oleva tilintarkastuslaki eivät asiallisesti eroa toisistaan.

### Valitusoikeus

Asianosaisella on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

### Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Manne Airaksinen (pj.), Mika Ilveskero (vpj.), Antti Fredriksson, Jussi Heiskanen, Paula Kupiainen, Teija Laitinen, Riitta Palomäki

### PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Manne Airaksinen  
Puheenjohtaja

Risto Ruuska  
Esittelijä  
[risto.ruuska@prh.fi](mailto:risto.ruuska@prh.fi)

