

KHT Kare Kotiranta
Nexia Oy
Töölöntorinkatu 2
00260 Helsinki
kare.kotiranta@nexia.fi

PÄÄTÖS

KHT Kare Kotirannan toiminnan tutkiminen Team Gebardi Pub Ky:tä koskevan lausunnon antamisessa

Kantelu

Antti Salminen, asiamiehenään AA Jorma Töyri, on 8.7.2015 päivätyllä kantelullaan pyytänyt tilintarkastuslautakuntaa tutkimaan, onko KHT Kare Kotiranta toiminut tilintarkastusta sääntelevän lainsäädännön ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti siksi, että Kotiranta antoi vireillä olevaan oikeudenkäyntiin liittyen 17.6.2015 päivätyyn lausunnon äänettömän yhtiömiehen panoksen maksamisesta. Oikeudenkäynti liittyi Antti Salmisen ja Team Gebardi Pub Ky:n/ Satu Saarisen väliseen riitaan työsuhteen laittomasta päättymisestä.

Salminen on arvostellut Kotirannan toimintaa sen vuoksi, että Kotiranta oli lausunnoissaan todennut Salmisen sijoittaneen apporttina kommandiittiyhtiöön ravintolakalusteet. Kun kalusteista annetun arvion mukaan kalusteet ovat vähäarvoisia, äänettömän yhtiömiehen panokseksi oli tilinpäätöksessä 31.5.2014 muutettu Kotirannan antaman ohjeen mukaan 0 euroa.

Salmisen mukaan todellisuudessa Team Gebardi Pub Ky oli 16.3.2012 tehdyllä sopimuksella ostanut Gebardi Pub Ay:ltä sen irtaimiston ja kiinteät kalusteet 55 000 euron kauppahinnasta. Gebardi Pub Ay:n omistajat Antti Salminen ja Riitta Eholo-Salminen olivat keskenään sopineet, että kauppahinta jaetaan heidän kesken siten, että Eholo-Salminen saa siitä 25 000 euroa ja Antti Salminen 30 000 euroa ja Salmisen osuus sijoitetaan Ky:öön hänen äänettömän yhtiömiehen panokseksi.

Salminen on 18.2.2016 päivätyllä kirjelmällään täydentänyt esittämäänsä toteamalla, että Kotiranta on Salmista kuulematta ja mitenkään perustelematta katsonut, että äänettömän yhtiömiehen panos on sijoitettu yhtiöön apporttiomaisuutena ja että sen ja kaksi vuotta 16.3.2012 tapahtuneen kaupan jälkeen kalustosta annetun arvion perusteella voidaan "oikaista" virheellinen äänettömän yhtiömiehen panoksen arvosta tehty kirjaus samoin kuin katsoa, että äänettömän yhtiömiehen panosta ei voida kuitata Salmisen sovituksen ymmärtämällä tavalla. Salminen oli paljon aiemmin työsuhteensa purkamista koskevan jutun valmistelussa ilmoittanut, että hän on sijoittanut yhtiöön panoksena rahaa; ei apporttiomaisuutta.

Vastine

Kotiranta on antanut kantelun johdosta tilintarkastusvalvonnalle 13.12.2015 päivätyt kommentit ja 16.3. päivätyt vastineen.

Kotiranta on kertonut, että hän on antanut 17.6.2015 päivätyyn lausunnon Team Gebardi Pub Ky:n asiamiehen AA Kirsi Åkerlundin pyynnöstä. Kotiranta on 12.4.2016 vastauksissaan esittelijän kysymyksiin todennut, että hänen saamansa toimeksianto käy ilmi lausunnotta. Toimeksiannosta on sovittu puhelimitse AA Åkerlundin kanssa ja erikseen neuvottelemalla. Kirjallista toimeksiantokirjettä ei nähty tarpeelliseksi tehdä.

26.4.2016

Diaarinumero
PRH/1377/10001/2016

Lisäksi Kotiranta on todistanut yhtiön kutsumana todistajana syyskuussa 2015 Team Gebardi Pub Ky:n ja sen äänettömän yhtiömiehen Antti Salmisen välisessä työsuhderiidan oikeudenkäynnissä. Lausuntoa 17.6.2015 pyydettyäessä työsuhderiita ei ollut Kotirannan tiedossa. Häntä pyydettiin ainoastaan arvioimaan mahdollista tuotehävikkiä sekä erikseen ottamaan kantaa äänettömän yhtiömiehen panoksen käsittelyyn, joka oli jo erikseen käsitelty tilinpäätöksessä 31.5.2014.

Kotiranta on kertonut, että hän on toiminut Team Gebardi Pub Ky:n tilintarkastajana helmikuusta 2015 (kohdistuen 31.5.2014 päättyneeseen tilikauteen). Häntä pyydettiin jälkepäin ensimmäisen tilintarkastuksen jälkeen kesäkuussa 2015 selvittämään Team Gebardi Pub Ky:n vastuunalaisen yhtiömiehen esittämää tuotehävikkiin liittyvää epäilystä. Kotiranta on todennut, että hän on tätä ennen tehnyt tilintarkastuksen tavanomaisesti, hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Kotirannalla on ollut tilintarkastusassistentti, joka on tehnyt tilintarkastustyön käytännön toimet. Kotirannan mukaan ei ole poikkeuksellista, että hän on tilintarkastajana joutunut todistamaan havaintonsa ja vahvistamaan raporttinsa oikeudelle.

Kotiranta on selittänyt kommentteissaan Team Gebardi Pub Ky:n äänettömän yhtiömiehen Antti Salmisen toimia. Salminen toimi Gebardi Pub Ay:nä vuodesta 2009. Toiminta ajettiin alas 5/2013. Team Gebardi Pub Ky osti Gebardi Pub Ay:ltä irtaimiston ja kiinteän kalustuksen 16.3.2012 hintaan 55 000 euroa. Summasta maksettiin Salmisen epäpuoliselle 25 000 euroa ja Salmiselle maksettava osuus 30 000 euroa jäi hänen äänettömän yhtiömiehen panokseksi Team Gebardi Pub Ky:öön. Satu Saarinen vastuunalaisena yhtiömiehenä ja Antti Salminen äänettömän yhtiömiehenä aloittivat toiminnan Team Gebardi Pub Ky:ssä. Yhtiösopimus on allekirjoitettu 16.3.2012 eli samana päivänä kun kalusteet hankittiin. Salmisen toiminta äänettömänä yhtiömiehenä päättyi lokakuussa 2013.

Team Gebardi Pub Ky on myöhemmin pyytänyt arviolausunnon Gebardi Pub Ay:ltä ostetuista kalusteista. Lausunto saatiin 30.5.2014. Lausunnon mukaan kaluston arvo myytyinä oli 4000 euroa ja ravintolatoimintaa varten 6000 euroa.

Kotiranta on kertonut, että häneltä pyydettiin kesällä ja syksyllä 2014 neuvoa siitä, kuinka virheellinen kalustokirjaus oikaistaan tilinpäätökseen ja miten apporttiasiaassa tulisi edetä. Kotiranta ei vielä tuolloin ollut yhtiön tilintarkastaja. Kotiranta totesi tuolloin yleisellä tasolla, että apporttisijoituksesta tulee olla ulkopuolinen arvio sen taloudellisesta arvosta yhtiölle. Jos taloudellinen arvio todetaan kirjauksena virheelliseksi, vastaavat kirjaukset oikaistaan oman pääoman kautta.

Team Gebardi Pub Ky lähestyi Kotirantaa helmikuussa 2015 tilintarkastuksen suorittamiseksi. Kotiranta valittiin tilintarkastajaksi. Yhtiö oli kirjaamassa kaluston ja äänettömän yhtiömiehen panosta lopulliseen tilinpäätökseen 31.5.2014. Kotiranta korostaa, että hän ei ole antanut kirjausohjeita, vaan ainoastaan todennut, miten kirjaukset vaikuttavat taseeseen. Vastuualainen yhtiömies on itse katsonut, että kirjaus on oikaistava. Tilinpäätös 31.5.2014 on allekirjoitettu 23.2.2015. Team Gebardi Pub Ky:n 31.5.2014 päättyneeseen tilikauteen oli oikaistu äänettömän yhtiömiehen panosta 30 000 eurolla (ja myös kaluston arvoa) sen johdosta, että tilinpäätöksen laatija katsoi aiemman tilinpäätöksen olleen virheellinen.

Asiakokonaisuuteen liittyi 55 000 euron kaluston hankintamenon kirjaus, josta 30 000 euroa kohdistui äänettömän yhtiömiehen panokseen ja 25 000 euroa velaksi. Kaluston käyväksi arvoksi siirtohetkellä katsottiin noin 6500 euroa. Kotiranta hyväksyi tilintarkastuksen perusteella sen, että kaluston arvoa oikaistiin yhtiössä havaitun virheen johdosta.

Kotiranta on vastineessaan korostanut, että missään vaiheessa Salminen ei ole sijoittanut rahaa äänettömän yhtiömiehen panoksena, vaan vain kalusteet tai sitä vastaavan

26.4.2016

Diaarinumero
PRH/1377/10001/2016

kauppahintavelkaa vastaavan osuuden. Ne ovat jälkeenkäin osoittautuneet määrältään, laadultaan ja arvoltaan virheellisiksi. 55 000 euron kalustokauppa on jälkeenkäin todettu virheellisiksi ja sitä kautta koko kirjaus on ollut virheellinen – myös vastaava 55 000 euron kauppahintasaatava.

Kotiranta on katsonut vastineessaan, että hän on toiminut riippumattomasti ja objektiivisesti. Hänen tarkastushavaintonsa ovat perustuneet käytettävissä olleisiin liitteisiin kaluston käyvästä arvosta. Hän ei ole miltään osin ottanut osaa tilinpäätöksen laadintaan, vaan esittänyt vastuunalaisen yhtiömiehen päättämisen asian (kaluston alaskirjaus) kirjausten vaikutukset kalustoon ja omaan pääomaan.

Kotiranta on 12.4.2016 tilintarkastusvalvonnalle lähettämässään viestissä esittänyt, että esittelevän virkamiehen (Horsmanheimo) esteellisyys asiassa otetaan harkittavaksi.

Tilintarkastuslautakunnan päätös

Perustelut

1 Asian rajaus

Tilintarkastuslain (1141/2015) 12 luvun 2 §:n nojalla Antti Salmisen kantelusta vireille tullut Kotirannan toiminnan tutkiminen on siirtynyt Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvontaan.

Tilintarkastuslautakunta ottaa kantaa Kotirannan toimintaan hänen antamansa 17.6.2015 päivätyn lausunnon antamisessa.

2 Tapahtumien kulku

Satu Saarinen ja Antti Salminen tekivät 16.3.2012 päivättyllä yhtiösopimuksella sopimuksen Team Gebardi Pub Ky:n perustamisesta. Yhtiösopimuksen mukaan vastuunalaisena yhtiömiehenä toimii Saarinen ja äänettömänä yhtiömiehenä Salminen. Yhtiösopimuksen mukaan Saarinen sijoittaa yhtiöön työpanoksensa ja Salminen sijoittaa yhtiöön yhtiöpanokseksi 30 000 euroa.

Satu Saarinen ja Antti Salminen tekivät 16.3.2012 päivättyllä kauppakirjalla sopimuksen, jonka mukaan Team Gebardi Pub Ky ostaa Salmisen yrityksen Gebardi Pub Ay:n irtaimiston sekä kiinteän kalustuksen hintaan 55 000 euroa. Sopimuksen mukaan kaupasta Antti Salmiselle maksettava osuus 30 000 euroa jää hänen yhtiömiehen panokseksi.

Toimitusjohtaja, VTM, LKV Heikki Ollila antoi Team Gebardi Pub Ky:n toimeksiannosta 30.5.2014 päivätyn arviolausunnon Gebardi Pub –nimisen ravitsemisliikkeen tiloissa 16.3.2012 tehdyn kalustokaupan mukaisen kaluston käyvästä arvosta. Arvion tarkoituksena oli määrittää arvion kohteelle käypä arvo, jolla tarkoitetaan kohtuullisella myyntijällä kohteena olevasta irtaimistoesineistä saatavaa todennäköistä myyntihintaa. Arviolausunnon päätelmänä käyvästä arvosta oli, että se on myytyinä ja pois kuljetettuna 4 000 euroa. Arviolausunnon mukaan kohteen käypä arvo ostajalle, joka suunnittelee vuokraavansa tilat ravintolatoimintaa varten, edellyttäen että koneiden ja laitteiden kunnosta on tietoa, on 6 000 euroa.

Team Gebardi Pub Ky oli kirjaamassa kaluston ja äänettömän yhtiömiehen panosta lopulliseen tilinpäätökseen 31.5.2014. Vastuunalainen yhtiömies katsoi, että äänettömän yhtiömiehen yhtiöpanoksen kirjaus on oikaistava. Team Gebardi Pub Ky:n tilinpäätöksessä 31.5.2014 äänettömän yhtiömiehen panosta oikaistiin 30 000 eurolla (ja myös kaluston arvoa) sen johdosta, että tilinpäätöksen laatija katsoi aiemman tilinpäätöksen olleen virheellinen.

Kotiranta toimi Team Gebardi Pub Ky:n tilintarkastajana helmikuusta 2015 lukien. Hän antoi 12.3.2015 päivätyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen Team Gebardi Ky:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastamisesta tilikaudelta 1.6.2013 - 31.5.2014. Lausuntonaan Kotiranta esitti, että tilinpäätös antaa Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Kotiranta antoi 17.6.2015 Team Gebardi Pub Ky:n asiamiehen AA Kirsi Åkerlundin pyynnöstä lausunnon ”yhtiön liikevaihtoon kohdistuvista mahdollisista hävikeistä”. Kotiranta antoi 17.6.2015 päivätyn lausunnon, jonka lopussa hän totesi, että hän on tilintarkastuksen yhteydessä kiinnittänyt huomiota äänettömän yhtiömiespanokseen 30 000 euroa, joka on muodostunut toisen ravintolan vanhoista kalusteista. Kalusteet oli kirjattu kirjanpitoon 55 000 euron arvoon, josta 25 000 euroa velaksi ja 30 000 euroa äänettömän yhtiömiehen panokseksi. Kotirannan lausunnon mukaan hän uudistaa tilintarkastuksen yhteydessä toteamansa seikan, jonka mukaan apporttina sijoitetun kaluston arvona ei voida käyttää kuin korkeintaan sen taloudellista arvoa vastaava määrää. Saadun selvityksen perusteella kyseinen taloudellinen arvo on korkeintaan 6 500 euroa. Koska kaluston osalta on kirjattu jo 25 000 velkakirjaus, ei äänettömän yhtiömiespanokselle voi kirjata mitään ja se on perusteeton.

3 Sovellettavat oikeusohjeet

3.1 Voimassaoleva tilintarkastuslaki

Kotirannan 17.6.2015 päivätty lausunto ”Team Gebardi Pub Ky – lausunto yhtiön tuotemyynnin hävikistä” on voimassaolevan tilintarkastuslain (1141/2015) 1 luvun 1 §:n 4 momentissa tarkoitettua toimintaa tilintarkastajan ominaisuudessa. Kyse on tilintarkastajan sopimusperusteisesta toimeksiannosta, jota koskevat tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n ammattieettiset periaatteet. Näiden mukaan ”*Tilintarkastajan on suoritettava [tilintarkastuslaissa] tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.*” Lisäksi tilintarkastajan tulee muun muassa noudattaa tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:ssä tarkoitettua hyvää tilintarkastustapaa.

3.2 Entinen tilintarkastuslaki

Antaessaan lausuntoaan 17.6.2015 Kotirantaa velvoittivat entisen tilintarkastuslain (459/2007) säännökset. Silloisen tilintarkastuslain 20 §:n mukaan tilintarkastajan oli suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Lisäksi viimeksi mainitun lain 22 § edellytti hyvän tilintarkastustavan noudattamista.

Nyt käsiteltävässä tapauksessa hyvän tilintarkastustavan ja ammattieettisten velvoitteiden kannalta lainmuutos ei ole merkityksellinen, koska velvollisuudet ovat pysyneet asiallisesti samoina.

3.3 Kansainvälisten standardien soveltaminen

Kotirannan 17.6.2015 päivätyn lausunnon mukaan Kotiranta on suorittanut toimeksiannon mukaisen tehtävän kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 ”Toimeksiannot taloudellisen informaation kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta” mukaisesti. Kotiranta ei kuitenkaan ole tilintarkastusvalvonnalle antamassaan 12.4.2016 vastauksessa lähemmin kuvannut, miten hän on pyrkinyt noudattamaan kyseistä standardia.

ISRS 4400 -standardin 4 kohdan mukaan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja suorittaa ne tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet, joista on erikseen sovittu, ja että tilintarkastaja raportoi tekemänsä

havainnot. Koska tilintarkastaja antaa raportin ainoastaan erikseen sovittuja toimenpiteitä suoritettaessa tekemistään havainnoista, minkäänlaista varmuutta ei ilmaista. Sen sijaan raportin käyttäjät itse arvioivat raportoituja toimenpiteitä ja havaintoja tehdäkseen omat johtopäätöksensä tilintarkastajan työn perusteella.

ISRS 4400 –standardissa oletuksena on, että annettava raportti tulee vain toimenpiteistä sopineiden osapuolten käyttöön, koska muut osapuolet, jotka eivät tunne toimenpiteiden syytä, saattavat tulkita tuloksia väärin (kohta 6).

ISRS 4400 -standardin kohdissa 17-18 asetetaan vaatimuksia raportoinnille. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon yhteydessä annettavassa raportissa on tarpeellista kuvata toimeksiannon tarkoitus ja erikseen sovitut toimenpiteet riittävän yksityiskohtaisesti, jotta lukijan olisi mahdollista ymmärtää suoritettun työn luonne ja laajuus. Standardissa luetellaan raportin keskeiset osat (kohta 18).

3.4 Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä

Kotirannan lausunnon sisältöä arvioitaessa on otettava huomioon avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annettu laki (389/1988; AKYL). Käsiteltävän tapauksen kannalta keskeisiä ovat lain 1 luvun säännökset yhtiösopimuksesta sekä lain 2 ja 7 lukujen säännökset yhtiöpanoksesta.

3.5 Tilintarkastuslautakunnan toimivalta

Voimassa olevan tilintarkastuslain 7 luvun 5 §:n ja 12 luvun 1 §:n 8 kohdan nojalla Kotirantaa koskeva tutkinta-asia on käsiteltävä Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnan tilintarkastuslautakunnassa.

3.6 Esittelijän esteellisyys

Tilintarkastuslautakunnan esittelijään sovelletaan hallintolain (434/2003) 27-29 §:ien säännöksiä esteellisyysperusteista ja esteellisyysasian ratkaisemisesta.

4 Kotirannan toiminnan arviointi

4.1 Kotirannan lausunnon yhtiöoikeudellisten perusteiden arviointi

Kommandiittiyhtiön yhtiösopimus on äänettömän yhtiömiehen panoksen kannalta määrävä asiakirja (AKYL 2:6 ja 7:2.1). Team Gebardi Pub Ky:n perustamista koskevan 16.3.2012 päivätyn yhtiösopimuksen kohdan 4 mukaan Salmisen yhtiömiespanos on ollut rahaa. Tähän nähden Kotirannan lausunnossaan esittämä päätelmä siitä, että Salmisen yhtiömiespanos voidaan noin kaksi vuotta yhtiösopimuksen laatimisen jälkeen tulkita apportiksi, arvostaa uudelleen ja kirjata nollassi, ei ole oikeudellisesti selvä. Kotiranta ei lausunnossaan tai muuten näytä tehneen eroa kirjanpidollisten ja yhtiöoikeudellisten kysymysten välillä.

Tilintarkastuslautakunta katsoo selvityksen perusteella, että Kotiranta on lausunnollaan ottanut liian ehdottomasti kannan, joka saattaa vaikuttaa yhtiömiesten välisiin suhteisiin. Yhtiösopimuksen, jossa määrätään yhtiöpanoksista, muuttaminen edellyttää äänettömän yhtiömiehen suostumusta (AKYL 1:4.2). AKYL ei myöskään sisällä erityisiä säännöksiä apporttiluonteisesta yhtiöpanoksesta. Kotirannan kannanotot yhtiömiespanoksesta ja sen käsittelystä ovat tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n ja entisen lain 20 §:n edellyttämän ammattitaitoa ja objektiivisuutta koskevin vaatimusten vastaisia ja ne vaarantavat luottamuksen tilintarkastajan puolueettomuuteen. Se, että kommandiittiyhtiössä tilintarkastajan valitsee vastuunalainen yhtiömies (AKYL 10:3.1), ei syrjäytä objektiivisuusvaatimusta suhteessa äänettömään yhtiömieheen.

4.2 Kotirannan raportointi yleisesti

Kotirannan lausunnon esittämisen ajankohtana oli tiedossa, että Salmisen yhtiömiesten suorittamisesta oli erimielisyyttä kommandiittiyhtiön ja Salmisen kesken. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Kotirannan on täytynyt selostamansa toimeksiantannon olosuhteiden perusteella lausuntoa antaessaan ymmärtää, että lausunto liittyy riita-asiaan ja että se tulee muidenkin kuin toimeksiantajan luettavaksi ja että hänen lausuntonsaan voi olla merkitystä vastapuolen oikeusaseman kannalta.

Kotirannan esittämän ehdottoman päätelmän esittäminen ei ole ollut perusteltua Kotirannan käytössä olleiden dokumenttien ja tietojen nojalla. Tilintarkastuslakiin perustuvan vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan tilintarkastajan on pidättäydyttävä ehdottomien ja yksipuolisten kannanottojen ottamisesta riidanalaisissa ja tulkinnanvaraisissa kysymyksissä.¹ Tätä korostaa ISRS 4400 -standardin kohdassa 6 esille tuotu oletama, jonka mukaan raportti tulee vain tilaajan tietoon. Tästä olettamasta poikkeavassa tilanteessa tilintarkastajan olisi tullut kiinnittää erityistä huomiota annettujen kannanottojen sisältöön ja luonteeseen. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Kotirannan menettely on ollut vastoin hyvää tilintarkastustapaa, josta säädetään voimassa olevan tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:ssä ja entisen lain 22 §:ssä.

4.3 Kotirannan raportin rakenne ja muoto

Kotirannan lausunnossa hänen saamaansa toimeksiantoa ei ole esitetty selvästi. Lausunnon sisältö ei vastaa sen otsikkoa. Lausunnon käyttäjälle jää epäselväksi, miten kappale ”äänettömän yhtiömiehen panos” liittyy lausuntoon, jonka otsikko on ”Team Gebardi Pub Ky – lausunto yhtiön tuotemyynnin hävikistä”.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, ettei tilintarkastajalla ole ehdotonta lakiperusteista velvollisuutta noudattaa tällaisen lausunnon antamisessa kansainvälistä standardia. Jos tilintarkastaja kuitenkin lausunnossaan esittää, että se on laadittu ”soveltuvin osin” jonkun kansainvälisen standardin mukaisesti, lausunnon sisältö ja rakenne eivät saa olla ristiriidassa viitatu standardin kanssa, jotta lausunto täyttäisi tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n ja entisen lain 20 §:n mukaisen huolellisuusvaatimuksen.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että verrattaessa Kotirannan 17.6.2016 päivättyä lausuntoa hänen viittaamaansa ISRS 4400 -standardiin käy ilmi epäjohtonmukaisuuksia. Kotirannan raportissa ei ole jätetty päätelmien tekemistä raportin lukijalle standardin edellyttämällä tavalla. Lausunnossa ei ole pidättäydytty havaintojen esittämiseen (standardin kohta 4). Kotirannan lausunnon toimeksiantannon ehdot eivät ole olleet standardin mukaisesti selvät (kohta 9) eikä standardin mukaista rakennetta ja sisältöä (kohta 18) ole noudatettu. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että koska lausunnon sisältö ja rakenne ovat ristiriidassa ISRS 4400 -standardin kanssa, Kotirannan lausunnossaan tekemä viittaus tähän standardiin ei ole huolellisuusvaatimuksen mukainen ja se on siten edellä mainittujen lainkohtien tarkoittaman hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Myös vakiintuneen hyvän tilintarkastustavan perusteella tilintarkastuslautakunta katsoo, että Kotirannan olisi pitänyt kiinnittää huomiota siihen, että lausunnon toimeksianto, tarkoitus ja sisältö on lausunnossa ilmaistu selvästi ja riittävästi yksilöity. Kotiranta ei ole menetellyt näin, mikä on hyvän tilintarkastustavan vastaista.

¹ Tilintarkastuslautakunnan ratkaisut TILA dnro 3/2011 (Helsingin kauppatieteiden ylioppilaskunnan säätiö –tapaus), TILA dnro 10/12 (Innopark –konsernin erityinen talouden ja hallinnon tarkastus) ym. Oikeuskirjallisuudessa ks. Horsmanheimo – Steiner: Tilintarkastus –asiakkaan opas, Talentum Media Oy 2016, jaksot 7.1 ja 9.5 ja niiden yhteydessä esitetyt ratkaisuselosteet.

4.4 Yhteenveto

Kotiranta on huolimattomuudesta ja varomattomuudesta toiminut tilintarkastuslain vastaisesti. Hänen moitittava toimintansa on ollut tilintarkastuslakiin kuuluvan hyvän tilintarkastustavan ja ammattieettisten periaatteiden vastaista, joten hänelle on annettava tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n nojalla varoitus.

Kotirannan toiminta täyttää myös toiminnan hetkellä voimassa olleen tilintarkastuslain (459/2007) 49 §:n edellytykset varoituksen antamisesta.

4.5 Esittelijän esteellisyys

Asian esittelijään tilintarkastuslautakunnan tekemän arvioinnin perusteella ei kohdistu hallintomenettelylain mukaista esteellisyyserustetta.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa Kotirannalle varoituksen.

Vakuudeksi

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta



Manne Airaksinen
puheenjohtaja



Pasi Horsmanheimo
Esittelijä

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 1, 20, 22 ja 49 §
Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1, 4:1, 4:3 ja 10:1
Hallintolaki (434/2003) 27-29 §

Päätökseen osallistuneet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Manne Airaksinen (pj.), Mika Ilveskero (vpj.), Antti Fredriksson, Teija Laitinen, Mervi Niskanen, Pekka Pajamo, Riikka Lamberg, Taina Tuohino (varajäsen) ja Timo Kaisanlahti (varajäsen)

Muutoksenhaku

Kotirannalla on oikeus hakea tähän päätökseen valittamalla muutosta päätökseen liitetävän muutoksenhakuosoituksen mukaisesti.

Jakelu

KHT Kare Kotiranta

Tiedoksi

Antti Salminen / Asianajaja Jorma Töyry

VALITUSOSOITUS

Tilintarkastuslain (1141/2015) 11 luvun 1 §:n 2 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. 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.

Valituskirjelmä

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

Valituskirjelmässä tulee esittää 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.

Helsingin hallinto-oikeuden yhteystiedot:
Radanrakentajantie 5, 00520 HELSINKI
Sähköposti helsinki.hao(at)oikeus.fi
Sähköpostia lähetettäessä (at)-merkintä korvataan @-merkillä.

Vaihde 029 56 42000 , Faksi 029 56 42079