

The logo for PRH (Public Reporting of Business) is centered at the top. It consists of the letters 'PRH' in a bold, white, sans-serif font, set against a dark blue rectangular background. This rectangle is framed by a thick, multi-colored border that transitions from pink at the top to light blue at the bottom. The entire logo is set against a background of abstract, overlapping blue and purple geometric shapes.

PRH

Tilintarkastuslain (TTL) 10 luvun mukainen seuraamus ja seuraamuksen määräämättä jättäminen

Oikeudellinen yksikkö
Tilintarkastusvalvonta
25.10.2022

Valvontatiimin tiimiesimies
Jaakko Mikkilä

PRH YY Oikeudellinen yksikkö

YKSIKÖN PÄÄLLIKKÖ
Jouko Koitto (ma)

TILINTARKASTUS-
LAUTAKUNTA
Pj Pekka Pajamo
Vpj Jussi Heiskanen
7 jäsentä
2 pysyvää asiantuntijaa

REKISTERI-
VALVONTATIIMI
Sari Laajaranta

- YY:n rekisteritietojen ajantasaisuus, kattavuus ja oikeellisuus
- Yritysten tilinpäätökset
- Yritysten LEI-tunnukset

TUTKINTOTIIMI
Hanna Kattainen

- Tilintarkastaja-tutkintojen järjestäminen
- Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti
- Tilintarkastajan ammattitaidon valvonta

LAADUNVARMISTUSTIIMI
Riitta Ylipiha

- Tilintarkastuksen laadunvalvonta
- Laadunvalvonta-järjestelmän kehittäminen

VALVONTATIIMI
Jaakko Mikkilä

- Tilintarkastuksen tutkinta-asiat ja laillisuusvalvonta
- Säätiöiden toiminnan valvonta
- Tekijänoikeus-järjestöjen toiminnan valvonta

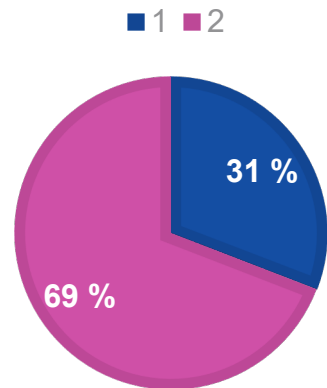
LAKITIIMI
Jouko Koitto

- Lainsäädännön kehityksen seuranta, säädösvalmistelu ja lausunnot
- Juridinen osaaminen hankkeisiin
- Asiantuntijaneuvonta

Tiva: ”Asiaa ei viedä tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi” ns. Tivan ratkaisut 2019–2021

Tivan ratkaisuasiasiakiroja 122 tapauksessa, kirjeitä 25, raukeamisia 28. Yhteensä 175

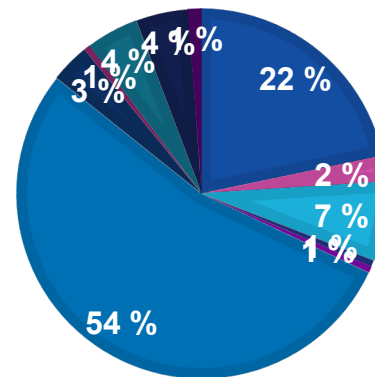
YHTEISÖT JA TILINTARKASTAJAT



- 1) 121 HT, KHT, JHT -tilintarkastajat (69 %)
- 2) 54 yhteisöt (31 %)

TARKASTUSKOHDE

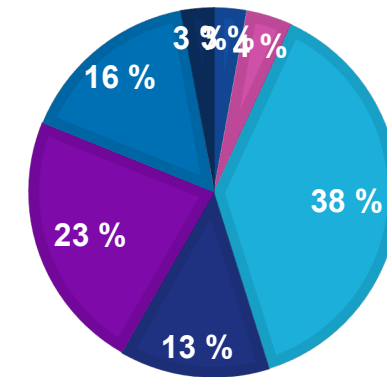
■ 1 ■ 2 ■ 3 ■ 4 ■ 5 ■ 6 ■ 7 ■ 8 ■ 9 ■ 10 ■ 11



- | | |
|-------------------------|-------------------------|
| 1) As Oy 38 (22 %) | 2) Koy 4 (2 %) |
| 3) Kunta 12 (7 %) | 4) Ky 1 (1 %) |
| 5) Muu 1 (1 %) | 6) Osakeyhtiö 94 (54 %) |
| 7) Osuuskunta 6 (3 %) | 8) Paliskunta 1 (1 %) |
| 9) Säätiö 8 (5 %) | 10) Yhdistys 8 (5 %) |
| 11) Yhteismetsä 2 (1 %) | |

KÄSITTELYAJAT

■ 1 ■ 2 ■ 3 ■ 4 ■ 5 ■ 6 ■ 7



- | | |
|-------------|--------|
| 1) 1–7 vrk | (3 %) |
| 2) 8–30 vrk | (4 %) |
| 3) 1–6 kk | (38 %) |
| 4) 7–12 kk | (13 %) |
| 5) 1–2 v | (23 %) |
| 6) 2–3 v | (16 %) |
| 7) 3–3,5 v | (3 %) |
| <hr/> | |
| 0–12 kk | 58 % |

Tapauksia ”raukeaminen ilman tutkintaa”

- **”Asiamiesposti” - 27.2.2019** Ilmoittaja on pyytänyt Tivaa tutkimaan tapausta, jossa ilmoittajan mukaan asiamiesposti on avannut hänen kirjelähetyksiään ja asiamiespostia pitävän yrityksen toimihenkilö on alkoholisoitunut. Ilmoittaja on muun muassa nähnyt ampuma-aseita postissa. Ilmoittajan mukaan hän on joutunut RL 38 luvun mukaisen teon uhriksi. Tiva kommunikoi paikallisten viranomaisten kanssa ja kommunikoinnin yhteydessä saatujen tietojen perusteella oli ilmeistä, ettei asia anna aihetta toimenpiteisiin. Asia voitiin katsoa rauenneeksi.
- **”KRP” - 7.10.2021** Tiva sai erään rikosasian yhteydessä ilmoituksen lukuisista tilintarkastetuista yhteisöistä, joilla oli saattanut olla osuutta rikosasiassa epäiltynä olleiden tahojen kanssa. Tiva käytti harkintavaltaansa TTL 7:2 perusteella ja katsoi, ettei asia anna aihetta toimenpiteisiin kaikkien tilintarkastuskohteiden osalta.
- **”Covid-19” - 9.12.2021** Osakkeenomistaja otti yhteyttä Tivaan. Yhteydenotossa ilmoittaja kertoi, että As Oy:n tilintarkastuksessa oli huomattavia puutteita. Tiva kertoi mahdollisuudesta tehdä ilmoitus asiassa ja ilmoittajan antamien tietojen perusteella asia sai diaarinumeron. Ilmoittaja kertoi, että kaikki hänen hallussaan oleva aineisto on paperimuodossa. Koska ilmoituksen ajankohtana olivat voimassa valtioneuvoston koronaepidemian perusteella antamat rajoitukset ja suositukset, Tivalle ei ollut mahdollista antaa materiaalia PRH:n asiakaspalvelun kautta. Ilmoittaja kertoi toimittavansa aineiston myöhemmin. Koska aineistoa ei koskaan saatu Tivalle eivätkä ilmoittajan kertomat seikat olleet sellaisia, että niiden perusteella Tiva olisi harkinnut oma-aloitteisesti tutkivansa asiaa, asia raukesi.

Tapauksia ”kirje”

- **”Saunaremontin epilogi” - 10.1.2019 Ilmoittaja on Tivalle 28.5.2018 lähettämässään viestissä pyytänyt** arvioimaan tilintarkastajan toimintaa. Ilmoittaja on kertonut, ettei tilintarkastaja ole 6.5.2018 antamassaan kertomuksessa esittänyt huomautusta. Asia koski As Oy:n sauna- ja pesutilojen remonttia, josta oli päätetty 18.2.2015. Ilmoittajan mukaan As Oy toteutti remontin kesästä 2015 kesään 2016. Tiva totesi kirjeessään, että ilmoittajan moitteet eivät ole kohdistuneet tilintarkastajan tarkastamaan tilikauteen eikä asia johda toimenpiteisiin. Lisäksi ilmoituksessa on esitetty moitteita siitä, että yhtiön hallitus on ilmoittajan mukaan tehnyt virheellisiä kirjauksia osakeluetteloon. Ilmoittaja kertoo edelleen isännöitsijän ilmoittaneen 16.5.2018, että osakasluettelo on korjattu ilmoittajan vaatimalla tavalla. Tiva totesi, ettei osakasluettelon osalta asia kuulu sen toimivaltaan, eikä ilmoitus johda toimenpiteisiin.
- **”Syrjintä” - 14.2.2019 Ilmoittaja kertoi**, että As Oy:n hallituksen keväällä 2015 lähettämän huomautuksen kiistanalaisuuden takia hänen tavoitteenaan olevan vaatia 17.3.2015 saamansa kirjallisen huomautuksen peruuttamista. Ilmoittajan mukaan saatu huomautus oli järjestyssääntöjen vastainen ja poikkesi Isännöintiliiton käytännöstä. Ilmoittaja oli kokenut menettelyn syrjiväksi. Ilmoittaja oli tehnyt ilmoitukset sekä Tivalle että yhdenvertaisuusvaltuutetulle. Ilmoittaja totesi, että Yhdenvertaisuuslaki (1325/2014) mahdollistaa positiivisen erityiskohtelun. Tiva kommunikoi eri viranomaisien kanssa ja saatujen tietojen perusteella oli ilmeistä, ettei asia anna aiheutta toimenpiteisiin. Tiva kuitenkin kommunikoi kirjeillä ilmoittajan kanssa ja toteutti palveluperiaatetta järjestämällä ilmoittajalle mahdollisuuden keskustella asiasta Tivan virkamiesten kanssa.

”As Oy:n asiat mediassa” - Tivan ratkaisu 9.1.2019 (1/3)

- **Ilmoittaja oli esittänyt moitteita As Oy:n tilintarkastuksesta.** Ilmoittajan mielestä tilintarkastus tilikaudelta 1.1.2015–31.12.2015 oli suoritettu virheellisesti. Muun muassa seuraavissa seikoissa oli ollut moitittavaa: Tilintarkastajan olisi tullut huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa i) yhtiöjärjestyksen vastaisesta rakentamisesta, ii) AOYL vastaisesta toiminnasta sekä siitä, että iii) yhtiön toimielimeltä oli vaadittu vahingonkorvausta. Lisäksi tilintarkastaja oli ilmoittajan mukaan pyrkinyt kiertämään tilintarkastajia koskevaa valvontaa.
- **Tilintarkastaja kertoi selvityksessään,** että As Oy oli pieni yhtiö. Yhtiön oli jakaantunut kahteen erimieliseen osakkeenomistajien ryhmittymään. AOYL:n noudattamisen osalta tilintarkastuksessa oli suoritettu tilintarkastustoimenpiteitä asioiden selvittämiseksi. Tilintarkastajan johtopäätös oli ollut, että huomautuksen antamiseksi ei ole ollut riittävän olennaisia ja selviä perusteita. Toimeksianto oli ollut tappiollinen ja tilintarkastuspalkkiosta oli lopulta jouduttu sopimaan erikseen.
- **Ratkaisu Tiva ei vie asiaa tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi**
- **Rakentamisesta** Aineistossa on rakennusoikeudellisia asiakirjoja muun muassa vuosilta 1992, 1993 ja 2014.
- **Tiva katsoo,** että johtopäätöstä siitä, ettei rakennusoikeudellisilla seikoilla ole ollut vaikutusta tilikauden 2015 tilintarkastukseen, on tapauksessa voinut pitää perusteltuna. Rakentaminen (1992, 1993 ja 2014) ei ole ollut tapauksessa tilintarkastuksen kohteena.
- **Tiva huomio,** että AVI on hylännyt vaatimuksen erityisestä tarkastuksesta 11.3.2016, mutta asiasta oli valitettu. Asia on ollut edelleen vireillä tilintarkastuskertomuksen antamisen hetkellä.

Tivan ratkaisu 9.1.2019 (2/3)

- **AOYL:n noudattamisesta** Ilmoittajien esille nostama äänileikkurikysymys (AOYL 6:13) oli ollut yhtiössä esillä jo ennen tilikautta 2015. Helsingin käräjäoikeudessa oli saatettu 14.7.2015 vireille yhtiökokouksen 22.4.2015 päätöksen moittimista ja lakisääteistä äänileikkuria koskeva kanne. Ilmoittaja oli vaatinut yhtiökokouksessa tehdyn vastuuvapauden myöntämistä koskeneen äänestyspäätöksen julistamista pätemättömäksi sekä pyytänyt vahvistamaan lakisääteisen äänileikkurin koskemisen As Oy:n osakkeita.
- **Tiva toteaa**, että vain poikkeuksellisissa tilanteissa tilintarkastajan suorittama hallinnon tarkastus koskee yhtiökokouksen päätöksentekomenettelyä eikä asiassa ole ilmennyt, että tilikaudella 2015 olisi ollut käsillä tällaiset poikkeukselliset olosuhteet.
- **Tiva katsoo**, ettei tilintarkastaja ole ollut velvollinen ottamaan kantaa kantelijoiden vetoamiin yhtiökokousasioihin tilikauden 2015 tilintarkastuksen yhteydessä.
- **TP:n allekirjoittaminen** KPL 3 luvun 7 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen on allekirjoitettava tilinpäätös ja toimintakertomus. Päteväksi allekirjoitukseksi riittää, että hallituksen jäsenet, jotka ovat päättäneet tilinpäätöksen hyväksymisestä hallituksessa, allekirjoittavat tilinpäätöksen. Jos kaikki hallituksen jäsenet eivät ole päättämässä tilinpäätöksen hyväksymisestä hallituksessa, riittää, että ne, jotka ovat kannattaneet tilinpäätöksen hyväksymistä, allekirjoittavat tilinpäätöksen. Aineistosta on pääteltävissä, että kommunikoituaan yhtiön johdon kanssa tilintarkastaja on katsonut, että tilinpäätöksen on allekirjoittanut päätösvaltainen hallitus ja tilintarkastaja on näin ollen voinut kohdistaa tilintarkastuksen 14.4.2016 allekirjoitettuun tilinpäätökseen.
- **Huomauttamisvelvollisuus kriteerillä ”saattaa seurata” (TTL 3:5.5)** Aineistosta ei ilmene, että tilintarkastuksessa olisi tullut esille seikkoja, joiden perusteella olisi tullut huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa siitä, että yhtiön vastuuvollinen olisi syyllistynyt tekoon ja aiheuttanut vahingon, joista olisi saattanut seurata korvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan.
- **Lisätieto ja tilintarkastuspöytäkirja** Tilintarkastuskertomus oli allekirjoitettu 14.6.2016. Lausuntoa ei ollut mukautettu eikä tilintarkastuskertomuksessa ollut huomautuksia. Kertomuksessa oli tiettyä seikkaa painottava kappale (ISA 706). Tilintarkastuskertomuksessa viitattiin liitetietoon. Liitetiedossa kerrottiin osakkeenomistajan käräjäoikeudessa vireille panemasta kanteesta sekä erimielisyyksistä hallituksen kokoonpanossa. Tilintarkastaja oli antanut hallitukselle myös tilintarkastuspöytäkirjan.
- **Tiva katsoo**, että tilintarkastajalla on ollut perusteet pitää AOYL:n rikkomista koskevia väitteitä tulkinnanvaraisina. Tilintarkastajan työpapereista ilmenee, että tilintarkastaja oli yksityiskohtaisesti arvioinut yhtiön hallintoa ja ammatillista harkintaa käyttäen tehnyt perusteltuja johtopäätöksiä.

Tivan ratkaisu 9.1.2019 (3/3)

- **Väite yrityksestä kiertää tilintarkastajia koskevaa valvontaa** Ilmoittajien mukaan tilintarkastaja oli pyrkinyt kiertämään tilintarkastajia koskevaa valvontaa. Tilintarkastusvalvonnalle toimitetusta aineistosta oli pääteltävissä, että väite koski tilintarkastuspalkkion laskuttamista, laskusta käytyä kirjeenvaihtoa ja annettua hyvityslaskua.
- Yhteisön tilintarkastajalle kuuluu palkkio (TTL 3:8, eettiset ohjeet luku 240).
- **Tiva toteaa**, että TTL:ssa ei ole säännöksiä tilintarkastuspalkkion määrästä eikä palkkiosta sopimisesta. TTL 3 luvun 8 §:n mukaan tilintarkastajalle tilintarkastuksesta maksettava palkkio ei saa määräytyä tavalla, joka voi vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden. Riippumattomuuden vaarantavat ainakin niin sanotut ehdolliset tilintarkastuspalkkiot ja palkkiot, jotka määräytyvät tarkastettavalle tarjottavien oheispalveluiden perusteella. Ehdollisuutena ei kuitenkaan pidetä sitä, että palkkion perusteisiin jätetään liikkumavaraa, jotta työn odottamattomat tekijät voidaan ottaa huomioon. Tilintarkastusvalvonta toteaa, että pääsääntöisesti palkkiosta sopiminen sekä mahdollinen palkkion alentaminen kuuluvat asiakkaan ja tilintarkastajan sopimusvapauden piiriin.
- **Tiva katsoo**, että väitetyssä tilintarkastusvalvonnan kiertämisyrityksessä on ollut kysymys tilintarkastuspalkkiosta sopimisesta eikä palkkiosta sopiminen ole vaarantanut tilintarkastajan riippumattomuutta.

”Varsinainen saunaremontti” - Tivan ratkaisu 10.1.2019

- As Oy:ssä oli päätetty 18.2.2015 saunaosaston remontista.
- **Ilmoittaja esitti moitteita usealla perusteella** tilintarkastajan toiminnasta.
- **Ratkaisu** Tilintarkastusvalvonta ei vie tilintarkastajan toimintaa tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi.
- EOA:n tiedustelu ja asiakirjapyyntö, EOAK/2503/2019
- **Tivan vastaus EOA:lle** Ilmoittaja on ollut useaan otteeseen yhteydessä tilintarkastusvalvontaan vuosina 2016–2019. Tätä ennen ilmoittaja on ollut yhteydessä paikalliseen kauppakamariin vuonna 2014. Ilmoittajan yhteydenotot ovat koskeneet As Oy:n tilintarkastuksia.
- **Tiva oli ratkaissut** As Oy:n tilintarkastuksia koskeneen asian 2016. Asia koski toista tilintarkastajaa samassa yhtiössä. Tiva oli ratkaissut asian 2017, joka koski kolmatta tilintarkastajaa. Asiassa 2018 Tiva on katsonut, etteivät ilmoittajan moitteet As Oy:n valitseman tilintarkastajan toiminnasta tilikaudelta 2017 anna aiheutta asian tutkimiselle.
- **Tiva toteaa**, että pääasiallisena perusteena sille, etteivät ilmoittajan viimeaikaiset viestit anna aiheutta toimenpiteisiin on, että ilmoittaja toistaa asioita, jotka ovat jo aikaisemmin tutkittu ja ratkaistu. Lisäksi ilmoittajan viesteissään esittämät asiat ja väitteet ovat osin sellaisia, että ne kuuluvat yhtiöoikeudellisina riitakysymyksiä yleisten tuomioistuimissa ratkaistaviksi.
- **Tiva on ratkaissut** tilintarkastajien valvontaan liittyvät kysymykset, jotka ilmoittaja on yhteydenotoissaan tuonut Tivan tietoon.
- **EOA** Asiassa ei ole ilmennyt aiheutta epäillä tilintarkastusvalvonnan ylittäneen harkintavaltaansa tai menetelleen muutoin lainvastaisesti.

”Vastikekannon epäselvyyksiä” - Tivan ratkaisu 5.2.2019

- KOy:n vastikkeita oli ollut maksamatta 6 586,56 euroa eikä maksamattomia vastikkeita ollut yhtiössä kirjattu saataviksi yhtiön kirjanpitoon. Vaje oli laskettu 1.1.2017–31.12.2017 talousarviovertailun vuokrien (206 727,12 euroa) ja budjetoitujen vuokrien (213 313,68 euroa) erotuksena.
- **Ilmoittaja pyysi selvittämään**, onko KOy:n tilintarkastus suoritettu asianmukaisesti, kun tilintarkastuksessa ei ole puututtu vastike-epäselvyyksiin.
- **Tivan saamien selvitysten mukaan** tilintarkastaja oli täsmäyttänyt tilikauden 2017 tuotot budjettiin ja havainnut eron liikevaihdon ja budjetin välillä. Asiasta oli kommunikoitu yhtiön isännöitsijän kanssa. Tällöin oli selvinnyt, että budjetissa oli ollut virhe. Virhe oli yhtiön liikevaihto ja tase huomioon ottaen olennaisuudeltaan pieni. Tilintarkastushavaintojen perusteella yhtiössä on kiinnitetty huomiota budjetointiin.
- **Ratkaisu** Tilintarkastusvalvonta ei vie tilintarkastajan toimintaa tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi.

”Ilman liiketaloudellista perustetta?” - Tiva 2.8.2019 1/2

- **Nimettömän ilmoituksen** mukaan mukaan As Oy:n hallituksen puheenjohtaja oli ostanut yhtiön nimissä palveluita omistamiltaan yhtiöiltä useiden kymmenien tuhansien eurojen arvosta. Ilmoituksen mukaan tilintarkastajaa oli informoitu asiasta ennen 2017 pidettyä yhtiökokousta.
- **Tiva vastaanotti 20.12.2017 nimettömän ilmoituksen**, jossa Tivaa pyydettiin arvioimaan, onko tilintarkastaja toiminut oikeellisesti.
- **Ratkaisu** Tiva ei vie asiaa tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi.
- **Tiva toteaa**, että tilintarkastajan on riskienarvioinnissa (ISA 315 ja ISA 240) tehtävä tilintarkastustoimia hankkiakseen relevanttia tietoa lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamiseksi.
- **Tivan saaman selvitysten mukaan** tilintarkastaja oli ryhtynyt toimiin lähipiiriasioiden selvittämiseksi tilikausilla 2015 ja 2016 ennen tilintarkastuskertomuksen antamista ja arvioinut saamiensa tietojen perusteella velvollisuuttaan raportoida asiasta osakkeenomistajille ja hallitukselle. Tilintarkastaja oli selvittänyt yhtiön vastuuhenkilöiden sidokset. Tilintarkastaja oli selvitettyään lähipiirisuhteet tehnyt lähipiirin ja yhtiön välisen taloustilannetarkastelun. Tilintarkastaja oli kommunikoinut isännöitsijän ja hallituksen puheenjohtajan kanssa lähipiirisuhteista. Tilikausien 2015 ja 2016 tilintarkastuksissa tilintarkastaja päätyi johtopäätökseen, että lähipiiritransaktiot yhtiössä ovat olleet joko merkitykseltään vähäisiä tai toteutettu liiketaloudellisin perustein.

Tivan ratkaisu 2.8.2019 2/2

- Tilintarkastuksen 2016 yhteydessä tilintarkastaja oli myös ohjeistanut häneen yhteyttä ottanutta osakkeenomistajaa ottamaan asiansa esille yhtiökokouksessa 2017. Tilintarkastaja ei ollut nähnyt perusteltua syytä mukauttaa yhteydenoton perusteella tilintarkastuskertomustaan, mutta tilikaudelta 1.1.–31.12.2016 hän on antanut yhtiön johdolle tilintarkastusmuistioksi nimeämänsä asiakirjan.
- Tilikauden 2017 tilintarkastuksen yhteydessä tilintarkastaja oli saanut 5.12.2017 lähetetyn nimettömän kirjeen, jossa oli jälleen kiinnitetty tilintarkastajan huomiota yhtiön lähipiiriasioihin. Tilintarkastaja on tämän jälkeen suorittanut tilintarkastustoimia, joiden perusteella tilintarkastaja oli arvioinut yhtiön hallinnon laillisuutta ja tilinpäätöksen olennaisen virheen riskiä. Tilintarkastaja on päätenyt antamaan tilikaudelta 1.1.–31.12.2017 tilintarkastuspöytäkirjan (TTL 3:7), jossa on esitetty yhtiön johdolle huomautuksia.
- **Tivan saamien selvitysten perusteella** tilintarkastaja on tehnyt riittävästi ISA 550 mukaisia tilintarkastustoimia lähipiirisuhteisiin liittyvien riskien tunnistamiseksi. Tilintarkastaja on käynyt läpi riittävästi lähipiiritapahtumia, kommunikoinut johdon kanssa ja hankkinut johdolta sekä rekistereistä riittävästi evidenssiä johtopäätöstensä tueksi.
- **Tivan saamien selvitysten perusteella** ei ole syytä epäillä, että tilintarkastaja olisi toiminut lain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

Tivan ratkaisu 5.9.2019

	TULOSLASKELMA	
	1.1.-31.12.2015 EUR	1.1.-31.12.2014 EUR
LIIKEVAIHTO	2 811 161,23	1 402 424,78
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		
Ostot tilikauden aikana yhteensä	-11 919,34	-9 619,61
Aineet, tarvikkeet ja tavarat yhteensä	-11 919,34	-9 619,61
Palkat ja palkkiot yhteensä	-652 224,39	-563 777,34
Henkilösivukulut		
Eläkekulut yhteensä	-96 413,20	-90 855,56
Muut henkilösivukulut yhteensä	-23 547,68	-30 109,48
Henkilösivukulut yhteensä	-119 960,88	-120 965,04
Henkilöstökulut yhteensä	-729 175,52	-726 540,30
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot yhteensä	-18 409,09	-23 316,27
Poistot ja arvonalentumiset yhteensä	-18 409,09	-23 316,27
Liiketoiminnan muut kulut yhteensä	-2 003 797,13	-621 498,24
LIIKEVOITTO (-TAPPIO) YHTEENSÄ	<u>59 779,49</u>	<u>31 069,97</u>
Rahoitustuotot ja -kulut		
Muut korko- ja rahoitustuotot		
Muilta yhteensä	2 220,39	2 188,08
Muut korko- ja rahoitustuotot yhteensä	2 220,39	2 188,08
Korkokulut ja muut rahoituskulut		
Muille yhteensä	-780,76	-846,04
Korkokulut ja muut rahoituskulut yhteensä	-780,76	-846,04
Rahoitustuotot ja -kulut yhteensä	1 439,63	1 342,04
TULOS ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ YHTEENSÄ	<u>61 219,12</u>	<u>32 412,01</u>
TULOS ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VERO YHTEENSÄ	<u>61 219,12</u>	<u>32 412,01</u>
Tuloverot yhteensä	-12 243,82	0,00
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO) YHTEENSÄ	<u><u>48 975,30</u></u>	<u><u>32 412,01</u></u>

	TASE	
	31.12.2015 EUR	31.12.2014 EUR
Vastavaa		
PYSYVÄT VASTAAVAT		
Aineettomat hyödykkeet		
Aineettomat oikeudet	0,00	315,00
Aineettomat hyödykkeet yhteensä	0,00	315,00
Aineelliset hyödykkeet		
Maa- ja vesialueet	2 202 747,81	2 202 747,81
Rakennukset ja rakennelmat	61 080,55	65 979,09
Koneet ja kalusto	39 586,82	52 782,17
Aineelliset hyödykkeet yhteensä	2 303 414,98	2 321 509,07
Sijoitukset		
Muut osakkeet ja osuudet	91 013,75	91 013,75
Sijoitukset yhteensä	91 013,75	91 013,75
PYSYVÄT VASTAAVAT YHTEENSÄ	<u>2 394 428,73</u>	<u>2 412 837,82</u>
VAIHTUVAT VASTAAVAT		
Vaihto-omaisuus		
Tavarat	10 802,88	10 802,88
Vaihto-omaisuus yhteensä	10 802,88	10 802,88
Lyhytaikaiset saamiset		
Myyntisaamiset	4 057,72	25 643,46
Muut saamiset	7 072,86	0,00
Siirtosaamiset	306 910,97	79 100,20
Lyhytaikaiset saamiset yhteensä	318 041,55	104 743,66
Rahat ja pankkisaamiset	421 934,27	269 743,90
VAIHTUVAT VASTAAVAT YHTEENSÄ	<u>750 778,70</u>	<u>385 290,44</u>
Vastavaa yhteensä	<u><u>3 145 207,43</u></u>	<u><u>2 798 128,26</u></u>

	TASE	
	31.12.2015 EUR	31.12.2014 EUR
Vastattavaa		
OMA PÄÄOMA		
Osakepääoma (oy)		
Osakepääoma (oy)	132 108,25	132 108,25
Osakepääoma yhteensä	132 108,25	132 108,25
Ylikurssirahasto (oy)	48 624,81	48 624,81
Arvonkorotusrahasto (oy)	2 156 592,00	2 156 592,00
Muut rahastot (oy)		
Muut rahastot	1 081,00	1 081,00
Muut rahastot (oy) yhteensä	1 081,00	1 081,00
Edellisten tilikausien voitto (tappio)	134 775,44	102 363,43
Tilikauden voitto (tappio)	48 975,30	32 412,01
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	<u>2 522 156,80</u>	<u>2 473 181,50</u>
VIERAS PÄÄOMA		
Lyhytaikainen vieras pääoma		
Saadut ennakot	9 700,09	10 146,04
Ostovelat	23 120,21	2 866,41
Muut velat	28 088,23	29 114,28
Siirtovelat	562 142,10	282 820,05
Lyhytaikainen vieras pääoma yhteensä	623 050,63	324 946,78
VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ	<u>623 050,63</u>	<u>324 946,78</u>
Vastattavaa yhteensä	<u><u>3 145 207,43</u></u>	<u><u>2 798 128,26</u></u>

”TP:n selkeys ja yhtenäisyys (KPL 3:1.4)” - Tivan ratkaisu

5.9.2019

- As Oy oli saanut taloushallinnon palveluja keskinäiseltä konserniyhtiöltä. Tilinpäätökset eivät olleet selkeitä.
- **Ilmoittaja otti Tivaan yhteyttä ja esitti moitteita tilintarkastusyhteisön toiminnasta.** Tilintarkastusyhteisö ja päävastuullisena tilintarkastaja antoivat selvitykset.
- **Ratkaisu** Tilintarkastusvalvonta ei vie asiaa tilintarkastuslautakunnan tutkittavaksi.
- Saatujen selvitysten perusteella konserniyhtiön käyttämässä kirjanpitojärjestelmässä oli ollut asetteluja, joiden johdosta järjestelmästä tulostetut raportit ovat olleet osin epäjohdonmukaisia. Saatujen selvitysten mukaan suoritettujen tilintarkastusten yhteydessä avustava tilintarkastaja oli kommunikoinut kirjanpitäjän kanssa järjestelmän virheistä. Taloushallinnossa oli reagoitu asiaan ja taloushallinnon toimintaa oli korjattu.
- **Tiva toteaa**, että tilintarkastuslautakunnan vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan, mikäli tilintarkastaja havaitsee tilinpäätöksessä virheen, tilintarkastajan on joko kehotettava yhtiötä korjaamaan virhe tai mukautettava kertomustaan. Tilinpäätöksestä tehtyihin tilintarkastajan tarkastushavaintoihin on kuitenkin sovellettava olennaisuuden periaatetta ja tilintarkastajan on käytettävä perusteltua ammatillista harkintaansa.

”TTL 6:7 tulkintatilanne, osa I” - Tivan ratkaisu 19.10.2020

- Tilintarkastaja ei ollut antanut tilintarkastuslain edellyttämiä lausuntoja toimintakertomuksesta, vaikka tilinpäätös sisälsi toimintakertomuksen.
- **Tivan laadunvarmistus pyysi tutkimaan**, onko tilintarkastaja toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, kun hän ei ole antanut TTL:n edellyttämiä lausuntoja toimintakertomuksesta, vaikka tilinpäätös sisälsi toimintakertomuksen. Lisäksi lausunnossa on mainittu rahoituslaskelma, vaikka tilinpäätökseen ei sisälly rahoituslaskelmaa, eikä yhtiö ollut velvollinen laatimaan rahoituslaskelmaa.
- **Ratkaisu** Tiva ei vie asiaa TILAn käsiteltäväksi.
- **Tiva voi jättää tilintarkastajan toiminnan tutkimatta**, jos tilintarkastajan hyväksyminen on kokonaan lakkautettu 6 luvun 7 §:n nojalla. Tilintarkastaja oli oma-aloitteisesti lakkauttanut hyväksyntänsä.

”TTL 7:2 mukainen valvonta” - Tivan ratkaisu 26.10.2020

- **Tivan laadunvarmistus oli pyytännyt selvittämään, onko tilintarkastajan toiminut lain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan Oy:n tilintarkastusta 31.12.2016 ja 31.12.2017 päättyneiltä tilikausilta. Ilmoituksessa esitetyt havainnot olivat tulleet esille tilintarkastajan toimintaa koskeneessa laaduntarkastuksessa.**
- **Asiaa ei viety TILAn käsiteltäväksi.**
- **Tivan laadunvarmistus oli 4.6.2020 päättänyt, että tilintarkastajan laaduntarkastus jatkuu uusintatarkastuksella. tilintarkastajan toiminnan valvonnassa riittävänä keinona voitiin pitää laaduntarkastuksen jatkamista uusintatarkastuksella.**

”Tivan toimivalta ja tilintarkastajan muu toiminta toimeksiannon mukaan” - Tivan ratkaisu 1.12.2020 (osa 1/2)

- Tilintarkastaja oli antanut 1992 muistion tilintarkastajan muuna toimintana ja antanut samaa asiaa koskien asiakirjan vuonna 2018.
- **Ilmoittaja on moittinut tilintarkastajan toimintaa.** Ilmoittajan mukaan uusi asiakirja osoittaa, että vanhassa lausunnossa on ollut virhe ja pankin saamisten määrät on ollut väärä. Nyt annettua uutta lausuntoa tulee lisäksi tarkastella nykyisen lainsäädännön valossa ja huomioida, että valvonnan tulee voida tutkia ja sanktioida myös menettelyä, josta on kulunut enemmän kuin kuusi vuotta (HE 254/2014 vp s. 73). Asia on ollut tutkittavana useaan otteeseen, mutta koska pankki on kieltäytynyt tekemästä asianmukaista tilitystä, ei myöskään tilintarkastajan laatimaa alkuperäistä lausuntoa ole voitu todistaa virheelliseksi ja vääräksi.
- Ilmoittajan mukaan lausuma 23.10.2018 perustui pankin alkuperäisiin asiakirjoihin, jotka olivat olleet saatavilla vasta sen jälkeen, kun pankki suostui antamaan ne. Ilmoittajan mukaan muistio 1992 on perustunut pankin edustajana toimineen asianajajan suulliseen ilmoitukseen pankin tuolloisten saamisten määrästä.
- Koska pankki on kieltäytynyt tekemästä asianmukaista tilitystä, tilintarkastajan laatimaa alkuperäistä lausuntoa ei ole voitu todistaa virheelliseksi ja vääräksi.
- Alkuperäiselle virheelliselle erityistarkastuslausunnolle on annettu sen luotettavuuteen nojaten erityinen painoarvo konkurssia koskevassa tuomioistuinkäsittelyissä ja velallisen tekemän tutkintapyyntöön käsittelyssä. Kaikki lainvoimaiset tuomiot, syyttämättäjättämispäätökset ovat nojautuneet viime kädessä tähän virheelliseen erityistarkastuslausuntoon. Vasta kun pankki on katsonut voivansa luovuttaa kaiken asiaa koskevan aineiston, erityistarkastuksen on voitu todeta sisältäneen virheitä.

Tivan ratkaisu 1.12.2020 (osa 2/2)

- **Ilmoittaja on pyytänyt Tivaa selvittämään muun muassa seuraavaa** Ovatko tilintarkastajan laatimat asiakirjat osoitus siitä, että asiassa oli konkurssimenettelyn aikaan rikottu hyvää tilintarkastustapaa? Miten alkuperäiset asiakirjat on voitu laatia ilman tiliotteita? Millä perusteilla tilintarkastajan on mahdollista esittää pankin saamisten määrät konkurssipesän hoitajalle? Miten pesänhoitajan toiminta ennen yhtiön asettamista konkurssiin vaikuttaa saamisten määrään? Onko pesänhoitajalla ollut 1990-luvulla oikeutta jättää antamatta asiakirjoja erityistarkastusta varten? Miten tilintarkastajien antamien uusien lausuntojen suhteen tulisi toimia?
- **Ratkaisu** Tilintarkastusvalvonta ei vie tilintarkastajan toimintaa tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi.
- **Perustelut** Tilintarkastusvalvonta rajaa asian selvittämisen tilintarkastajan vuonna 2018 laatimiin lausumiin. Saatujen selvitysten perusteella kyseessä on ollut kahden rajatun seikan korjaaminen tilintarkastajan haltuunsa saamien uusien dokumenttien perusteella. Asiassa ei ole ilmennyt, että tilintarkastaja olisi 23.3.2018 päivättyä asiakirjaa laatiessaan tai 23.10.2018 päivättyä asiakirjaa antaessaan toiminut lain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

”Osuuskunta, laintulkinta ja ISA 500” - Tivan ratkaisu 12.5.2021

- Tilintarkastaja ei ollut esittänyt tilintarkastuskertomuksissaan huomautuksia, vaikka ilmoittajan käsityksen mukaan osuuskunnan hallitus on toiminut osuuskuntalain ja osuuskunnan sääntöjen vastaisesti jo muutaman vuoden. Hallituksen tekemät määrittelyt eivät olleet yhdenvertaisia eri tahoja kohtaan, eivätkä ne olleet väitetyksi sääntöjen mukaisia. Ilmoittajan mukaan hallitus oli suosinut yrityksiä ja muita instituutioita, kuten kaupunkia osuuskunnan jäsenenä.
- **Ilmoittaja on pyytänyt tutkimaan**, onko tilintarkastaja toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti antaessaan tilintarkastuskertomuksia.
- **Ratkaisu** Asiaa ei viedä tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi. Asian käsittely päättyy.
- **Perustelut** Saatujen selvitysten perusteella tilintarkastaja oli tunnistanut osuuskunnan toiminnan kannalta olennaiset osuuskunnan hallituksen toimenpiteet, ottanut huomioon ilmoittajan tekemät suorat yhteydenotot tilintarkastajaan, kommunikoinut hallituksen kanssa, hankkinut evidenssiä osuuskunnan sääntöjen tulkinnasta, soveltamisesta ja käsillä olleista osuuskunnan sääntömuutoksista.
- **Tivan saamien selvitysten perusteella** tilintarkastajalla ei ole toiminut lain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

Tilintarkastuslautakunta

PRH:ssa toimii ratkaisutoiminnassaan itsenäinen tilintarkastuslautakunta. Valtioneuvoston asettaman tilintarkastuslautakunnan toimikausi on 1.1.2022-31.12.2024.

Lautakunnan tehtävät

Tilintarkastuslautakunnan tehtävänä on mm.

- 1) tilintarkastuksen yleinen ohjaus ja kehittäminen
- 2) varoitusten ja huomautusten antamiseen, hyväksymisen peruuttamiseen
- 3) oikaisuvaatimuksiin ja muutoksenhakuun liittyvät ratkaisut.

Tilintarkastuslautakunnan tehtävänä on myös edistää tarkoituksenmukaisella tavalla tilintarkastusvalvonnalle tilintarkastuslaissa säädettyjen tehtävien hoitamista.

Tilintarkastuslautakunta
Ratkaisut 2022
Ratkaisut 2021
Ratkaisut 2020
Ratkaisut 2019
Ratkaisut 2018
Ratkaisut 2017
Ratkaisut 2016
Ratkaisut 2004–2015
Tilintarkastusvalvonta

Lautakunnan kokoonpano (varajäsenet suluissa)

Puheenjohtaja

Talousjohtaja Pekka Pajamo, Keskinäinen työeläkevakuutusyhtiö Varma

Varapuheenjohtaja

Hovioikeudenneuvos Jussi Heiskanen, Helsingin hovioikeus

Jäsenet (varajäsen suluissa):

Asianajaja Riikka Rannikko, Hannes Snellman Asianajotoimisto Oy (määräaikainen oikeussihteeri, hovioikeuden esittelijä Silja Leino, Korkein oikeus, Helsingin hovioikeus)

Lainsäädäntöasioiden päällikkö Tiina Toivonen, Suomen Yrittäjät (Asianajaja Heikki Wahlroos, Borenius Asianajotoimisto Oy)

Manager - IFRS & Compliance Mari Arala, Huhtamäki Oyj (Toimitusjohtaja Tuomas Tahvanainen, Gallant)

Ekonomi Ari Allan Ahti, entinen KHT-tilintarkastaja (Senior Manager Pasi Päällysaho, Kemira Oyj)

Anders Tallberg, Senior Fellow, Hanken & SSE Executive Education (Asianajaja Eljas Vesterbacka, Asianajotoimisto Teperi & Co Oy)

Yliopistonlehtori Antti Fredriksson, Turun yliopisto, kauppakorkeakoulu (Professori Lasse Oulasvirta, julkisyhteisöjen laskentatoimi, Tampereen yliopisto)

Professori Lasse Niemi, Aalto yliopisto, laskentatoimen laitos (Professori Janne Ruohonen, yritysoikeus, Tampereen yliopisto)

Pysyvät asiantuntijat (varahenkilö suluissa):

KHT Juha-Pekka Keimmo, Revico Grant Thornton Oy (KHT Heikki Ilkka, Ernst & Young Oy)

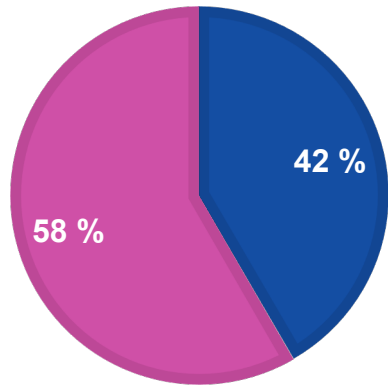
KHT Tiina Tornainen, KPMG Oy Ab (KHT Terhi Latvala, Oy Tuokko Ltd)

TILA: ”...toiminta ei anna aiheutta tilintarkastuslain 10 luvussa tarkoitettuun seuraamukseen.” 2019–2021

Yhteensä 36 tapausta

TILINTARKASTAJAT JA YHTEISÖT

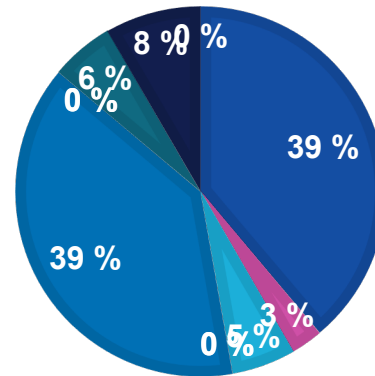
■ 1 ■ 2



- 1) 21 HT, KHT, JHT -tilintarkastajat (58 %)
- 2) 15 yhteisöt (42 %)

TARKASTUSKOHOE

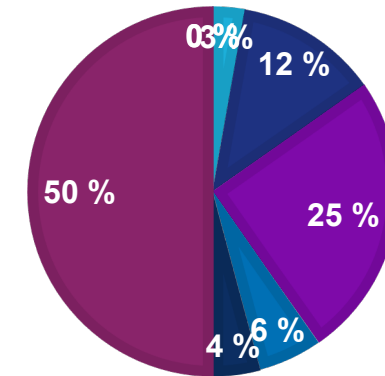
■ 1 ■ 2 ■ 3 ■ 4 ■ 5 ■ 6 ■ 7 ■ 8 ■ 9 ■ 10 ■ 11



- 1) As Oy 14 (39 %)
- 2) Koy 1 (3 %)
- 3) Kunta 2 (6 %)
- 4) Ky 0 (0 %)
- 5) Muu 0 (0 %)
- 6) Osakeyhtiö 14 (39 %)
- 7) Osuuskunta 0 (0 %)
- 8) Paliskunta 0 (0 %)
- 9) Säätiö 2 (6 %)
- 10) Yhdistys 3 (8 %)
- 11) Yhteismetsä 0 (0 %)

KÄSITTELYAJAT

■ 1 ■ 2 ■ 3 ■ 4 ■ 5 ■ 6 ■ 7 ■ 8



- 1) 1–7 vrk (0 %)
- 2) 8–30 vrk (0 %)
- 3) 1–6 kk (6 %)
- 4) 7–12 kk (25 %) (0–12 kk 31 %)
- 5) 1–2 v (50 %) (0–24 kk 81 %)
- 6) 2–3 v (11 %)
- 7) 3–3,5 v (8 %)

”Grynderin laatiman yhtiöjärjestyksen tulkinta”

- TILA 5.2.2019 (1/2)

- As Oy:n omistamat rakennukset olivat vuokratontille ja vuokrasopimuksen mukaan yhtiöllä oli oikeus vuosittain ostaa määräosia maapohjasta. Lunastusmahdollisuuksien käyttäminen aiheutti tulkintahaasteita kiinteistöveron maksamisessa. Tilikausina 2014–2015 kiinteistövero kerättiin hoitovastikkeessa. Yhtiö ei laatinut tontinvuokravastikkeen osalta vastikerahoituslaskelmaa vaan tuotot ja kulut sisältyivät vastikerahoituslaskelmassa hoitovastikkeeseen.
- **Ilmoittaja esitti 23.10.2017 moitteita** tilintarkastajan toiminnasta. Toimintakertomuksissa ei ole ollut vastike-eräkohtaisia vastikerahoituslaskelmia tontinvuokravastikkeesta. Ilmoittajan mukaan vastikerahoituslaskelmia ei ole laadittu AOYL 10 luvun 5 §:n mukaisesti. Tilintarkastaja tarkasti laskelmat tilikausilta 1.1.2014–31.12.2014, 1.1.2015–31.12.2015 ja 1.1.2016–31.12.2016 mutta ei esittänyt AOYL:n rikkomisista huomautuksia.
- **Tilintarkastajan selvitys** Tilintarkastaja kertoi, että yhtiön laatimissa toimintakertomuksissa tilikausilta 2014, 2015 ja 2016 on ilmoitettu tiedot yhtiövastikkeen käytöstä, koska vastike on voitu periä eri tarkoituksiin eri perustein.

TILA 5.2.2019 (2/2)

- **Tutkintakysymys** Tilikausina 2014–2015 yhtiössä järjestelyä tulkittiin siten, että kiinteistövero kerättiin hoitovastikkeessa. Tilikaudella 2016 arvioitiin sitä, tulisiko vuokranantajan erikseen laskuttama kiinteistövero kerätä osakkeenomistajilta hoitovastikkeessa vai tontinvuokravastikkeessa.
- Asiassa pyydettiin useita lausuntoja eri tahoilta. Yhtiöjärjestyksen laatineen rakennusliikkeen ja asiantuntijalausuntojen näkemykset erosivat toisistaan.
- Tilikaudelta laaditussa toimintakertomuksessa on esitetty vastikerahoituslaskelma erikseen tontinvuokravastikkeista ja -kuluista sekä tontin lunastuksista.
- Yhtiön toimintakertomuksessa tilikaudelta 2016 on kuvattu näitä näkemyseroja ja sitä, kuinka taloyhtiön yhtiöjärjystä tulisi soveltaa koskien taloyhtiön hallitseman tontin kiinteistöveroä.
- Tilintarkastajan käsityksen mukaan yhtiöjärjestyksen tulkinta tulisi saattaa oikeuslaitoksen arvioitavaksi ja lainvoimaisen päätöksen perusteella yhtiöllä olisi mahdollista toimia kaikkia osakkeenomistajia velvoittavalla tavalla.
- Tilikauden 2016 mukautettu tilintarkastuskertomusluonnos esitettiin tilintarkastusyhteisön sisäiselle laadunvarmistusryhmälle (QRM), tämä kävi luonnoksen läpi ja kommentoi sitä. Kommenteissaan sisäinen laadunvarmistus piti tilintarkastuskertomuksen mukauttamista oikeellisena ratkaisuna.
- Tilintarkastuskertomuksessa tilikaudelta 2016 huomautettiin siitä, että yhtiössä sovellettu menettely saattoi olla yhtiöjärjestyksen vastainen.
- **Ratkaisu** Asia ei anna aiheutta tilintarkastuslain 10 luvussa tarkoitetun seuraamuksen määräämiseen.

”Liitetietovaatimus ja muutossäännös” - TILA 21.4.2020 (1/3)

- Osakeyhtiön tilinpäätökset vuosilta 2015 ja 2016 poikkesivat tosistaan. Vuoden 2015 liitetiedoissa ei ollut vuokravastuita, vaikka yhtiö oli antanut vuokravakuuksia. Vuoden 2016 liitetietojen mukaan vuokravastuut olivat yli 100 miljoonaa euroa.
- **Nimettömässä ilmoituksessa esitettiin**, että tilintarkastaja oli laiminlyönyt velvollisuuksiaan tilintarkastuksessa.
- **Tilintarkastajan selvitys** Tilintarkastajan mukaan yhtiön toimialana oli useiden miljoonien erojen kiinteistöliiketoiminta. Liitetietojen esittämistavasta oli kommunikoitu hallituksen kanssa. Liitetieto avattuna olisivat paljastaneet yhtiön liikesalaisuuksia. Tilintarkastajan mukaan tästä syystä liitetietojen esittämistavaksi yhtiön hallitus valitsi sanallisen esittämismuodon lukujen sijasta. Tilintarkastaja kertoi käyttäneensä ammatillista harkintaa hyväksyessään liitetietojen sanamuodon. Tilintarkastajan käsityksen mukaan yhtiön tilinpäätöksen informaatio ei muuttunut merkittävästi siitä, että lukija ei tiennyt, että yhtiössä on pitkäaikaisten vuokrasopimusten sijaan esitetty yksi vuokravastuiden luku.
- Tilintarkastajan mukaan asiaan ei ole puuttunut yksikään ulkopuolinen ja TP:n oli yhtiökokous. Vaikka vuokravastuun määrä oli merkittävä, sama informaatio oli luettavissa vuoden 2015 tilinpäätöksen liitetiedoista, kun lukija ymmärsi ja osasi avat yhtiön liiketoiminnan logiikkaa.

TILA 21.4.2020 (2/3)

- **Ratkaisu** TILA ei anna tilintarkastajalle tilintarkastuslain 10 luvun mukaista seuraamusta.
- **Perustelut** Tilintarkastajan selvitykselle ei kaikilta osin anneta asiassa merkitystä. TILA toteaa, että tilintarkastajan on noudatettava voimassa olevaa lakia ja hyvää tilintarkastustapaa tehtäviä suorittaessaan.
- **Liitetietovaatimus** Yhtiön tilikauden päättyessä 31.12.2015 ja tilintarkastuskertomuksen antamisen hetkellä 26.3.2016 voimassa olleen KPL:n 3 luvun 2 §:n mukaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Jollei kirjanpitolaissa säädettyjen velvoitteiden noudattaminen aikaansaa oikeaa ja riittävää kuvaa, kirjanpitovelvollisen on ilmoitettava sitä varten tarpeelliset seikat liitetiedoissa ottaen huomioon olennaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena (KPL 3:2 a).
- Liitetietojen tulee muodostaa sellainen itsenäinen kokonaisuus, että yksinomaan liitetietojen sisällön perusteella voidaan arvioida tämän vaatimuksen täyttymistä. Kirjanpitosääntely ei salli liitetietona pakollisesti esitettävän seikan siirtämistä esimerkiksi toimintakertomuksessa kerrottavaksi.
- Tilinpäätösinformaation käyttäjän näkökulmasta on merkityksellistä, että tietojen tulee olla esitettynä tilinpäätöksessä ja liitetiedoissa erikseen kussakin asiakirjassa, jossa ne edellytetään. Tällöin jokaisen osion tietosisältö kattaa sellaisenaan lakisääteiset vaatimukset.
- **Muutossäännös** Tilintarkastuskertomuksen antamisen hetkellä 26.3.2016 on ollut voimassa valtioneuvoston asetuksella kirjanpitoasetuksen muuttamisesta (1752/2015) muutettu kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7 §. Asetuksen perusteella tehdyt muutokset ovat tulleet voimaan 1.1.2016. Asetuksella on saatettu voimaan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7 §:n 2 momentin muutos, jossa leasingvastuiden esittämisvaatimus on korvattu soveltamisalaltaan laajemmalla vuokravastuiden esittämisvaatimuksella.
- **Säännöksen ensimmäinen soveltamisajankohta ja -mahdollisuus** Vaikka vuokravastuiden ilmoittamista koskeva asetuksen kohta on tullut voimaan 1.1.2016, sitä on tullut soveltaa ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka on alkanut 1.1.2016 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen on saanut kuitenkin soveltaa vaatimusta jo aikaisemmin eli tilinpäätökseen, joka on laadittu asetuksen voimaantulon jälkeen. Näin ollen kirjanpitovelvollinen on voinut esittää vuokravastuut asetuksen 1752/2015 mukaisesti 1.1.2016 tai tämän jälkeen laaditussa tilinpäätöksessä.

TILA 21.4.2020 (3/3)

- **TILA katsoo**, että kertomuksen allekirjoittamisen hetkellä 26.3.2016 KPL:n vaatimus oikeasta ja riittävästä kuvasta sekä olennaisuus ovat puoltaneet tulkintaa, jonka liitetiedoissa olisi tullut esittää yhtiön vuokravastuut.
- **TILA kuitenkin toteaa**, että ennen kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7 §:n 2 momentin muutosten voimaantuloa 1.1.2016 päättyneiltä tilikausilta laadituissa tilinpäätöksissä vuokravastuiden ilmoittamista liitetiedoissa ei noudatettu niin laajasti, että käytäntöä olisi voitu pitää osana hyvää kirjanpitotapaa ja vuokravastuiden vaatimista liitetietoihin osana hyvää tilintarkastustapaa.
- Nimenomainen vuokravastuiden ilmoittamisvelvollisuus on tullut voimaan 1.1.2016 mutta sitä on asetuksen mukaan sovellettu ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka on alkanut 1.1.2016 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen on saanut kuitenkin soveltaa asetusta tilinpäätökseen, joka on laadittu asetuksen voimaantulon jälkeen. Yhtiö ei ole soveltanut 1.1.2016 voimaantullutta KPA 2 luvun 7 §:n 2 momentin 2 kohtaa 26.3.2016 allekirjoitettuun tilinpäätökseensä.
- **TILA katsoo**, ettei myöskään tilintarkastajaa ole sitonut velvollisuus arvioida 1.1.2016 voimaantuleen mukaista liitetietojen esittämisvaatimusta vuokravastuiden osalta.
- **TILA katsoo**, että tilintarkastaja ei ole selvityksissään tuonut esille lain mukaista oikeaa perustetta hyväksyä 26.3.2016 yhtiön johdon laatima tilinpäätös.
- **TILA toteaa** kuitenkin, että tilinpäätös on vastannut tuolloin voimassa ollutta kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7 §:n vuokravastuiden liitetietovaatimusta, kun otetaan huomioon asetuksen muuttamisesta annetun lain voimaantuleminen ja soveltamissäännös.
- **TILA toteaa**, että tilintarkastajan antamat selvitykset ovat puoltaneet seuraamuksen määräämistä, kun otetaan huomioon tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n vaatimukset ja 8 luvun 1 §:n mukaiset velvollisuudet.
- **TILA kuitenkin katsoo**, että olosuhteissa, joissa tilinpäätöksen liitetiedot eivät ole olleet voimassa olleen lain ja asetuksen vastaiset, tilintarkastajalle ei tule määrätä tilintarkastuslain 10 luvun mukaista seuraamusta.

”TTL 6:7 tulkintatilanne, osa II” - TILA 1.10.2020 (1/3)

- **Tilintarkastaja oli laatinut erityistarkastuskertomuksen.** Toimeksianto perustui KAM:n päätökseen. Erityistarkastuskertomuksessa oli avattu taloudellisen tilan kehitystä viidellä sivulla kymmenestä. Painopistealueiden mukaisia havaintoja oli esitetty raportin viimeisillä kolmella sivuilla. Toimeksiannon painopistealueilla oli useassa kohdassa tyydytty kuvaamaan asiakokonaisuus pää-, päiväkirja ja tositetasolla, minkä jälkeen on raportoitu, ettei tarkastuksessa ole kyetty selvittämään kyseistä seikkaa.
- **Ilmoittaja esitti moitteita erityistarkastuksesta.**
- Tilintarkastaja lakkautti hyväksyntänsä.
- **Ratkaisu** Tilintarkastuslautakunta ei anna tilintarkastajalle tilintarkastuslain 10 luvun mukaista seuraamusta.
- **Normipohja ja huolellisuus** Kyseessä oli rajattu erityistarkastus siten, että tarkastukselle oli osoitettu painopistealueet. Toimeksiantosopimuksen mukaan erityistarkastus suoritetaan TTL 1 §:n 2 momentin ja kansainvälisen liitännäispalvelu-standardi ISRS 4400 mukaisesti.
- Raportin mukaan erityistarkastus oli suoritettu ISRS 4400 ja TTL 1 luvun 2 §:n mukaisesti ja tarkastuksessa on noudatettu konkurssiasian neuvottelukunnan suosituksen 08 ohjeita. Pesänhoitaja oli ohjeistanut, ettei alustavaa kertomusta toimita velallisen edustajalle kommentoitavaksi.
- **TILA toteaa**, että raportissa esitetty viittaus TTL 1 luvun 2 §:ään on virheellinen. Toimiakseen huolellisesti tilintarkastajan tulee esittää sovellettu normisto raportissaan siten, että ulkopuolinen lukija voi saada mahdollisimman selkeän kuvan tilintarkastajan toimeksiannosta.
- **TILA toteaa** myös, että ISRS 4400 noudattaminen kokonaisuudessaan ei ole soveltunut tilintarkastajan saaman toimeksiannon normipohjaksi eikä raportointi ole vastannut ISRS 4400 -standardia. Kun tilintarkastajan on ottanut vastaan toimeksiannon suorittaa tarkastus ISRS 4400 standardin mukaisesti, hän on sitoutunut noudattamaan standardia kokonaisuudessaan. Toimeksiantosopimuksessa tai raportoinnissa ei ole tuotu esille, miltä osin standardia olisi sovellettu ja miltä osin standardia olisi jätetty soveltamatta.

TILA 1.10.2020 (2/3)

- **TILA toteaa**, että suosituksen 08 noudattaminen erityistarkastuksissa kuuluu hyvään tilintarkastustapaan. Suositus 08:n ja ISRS 4400 –standardin samanaikainen noudattaminen erittelemättä, miten ja millaisilla rajauksilla säännöksiä on toiminnassa noudatettu, ei ole muodostanut johdonmukaista kokonaisuutta.
- Toimiakseen huolellisesti tilintarkastajan tulee eritellä, miten ja miltä osin ISRS 4400 noudatetaan ja jätetään noudattamatta, jos toimeksiantosopimus edellyttää mainintaa ISRS 4400 ottamisesta lopulliseen raportointiin.
- Tilintarkastajan raportoima normipohja ei ole soveltunut toimintaan ja raportointiin.
- Erityistarkastus on ollut tarkoitus suorittaa pesänhoitajan määrittämällä tavalla. Tämä ei kuitenkaan ilmene riittäväällä tavalla erityistarkastusraportista.
- **TILA toteaa**, että hyvä tilintarkastustapa edellyttää tarkastustoimeksiannon huolellista kuvaamista tarkastusraportissa. Raportointi on ollut tältä osin huolimatonta.
- **Kenelle on raportoitu?** Tilintarkastaja on selvityksessään esittänyt, että hänen raporttinsa on ollut tarkoitettu vain konkurssipesänhoitajan käyttöön. Aineisto ei tue väitettä.
- **TILA toteaa**, että voidaan poikkeuksellisesti sopia, että erityistarkastusraportti sovitaan tulevan ainoastaan erityistarkastuksen suorittajan ja pesänhoitajan väliseksi raportiksi. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että rajauksen tulee tällöin ilmetä raportoinnista selkeästi. Jos taas rajauksesta luovutaan toimeksiannon aikana taikka sen jälkeen, hyvä tilintarkastustapa edellyttää edelleen, että tilintarkastaja dokumentoi muutoksen siten, että hänelle jää asiasta evidenssi.
- **TILA katsoo**, että tapauksen olosuhteissa tilintarkastajan on täytynyt käsittää, että erityistarkastusraportti tulee ulkopuolisten lukijoiden arvioitavaksi. Ollakseen tällöin hyvän tilintarkastustavan mukaista, raportoinnin on oltava laadultaan sellaista, että ulkopuolinen lukija voi saada mahdollisimman selkeän kuvan tilintarkastajan havainnoista ja johtopäätöksistä. **TILA ei pidä uskottavana** väitettä siitä, että raportti olisi ollut tarkoitettu vain konkurssipesänhoitajan käyttöön.

TILA 1.10.2020 (3/3)

- **Toimeksiannon noudattaminen** Tarkastuksen kohteena ovat olleet seuraavat asiakirjoissa esille tuodut painopistealueet.
- **TILA toteaa**, että erityistarkastuksen tulisi palvella konkurssihallinnon tiedontarvetta siten, että ajallisesti myöhemmin toteutettuna ja vellisselvitystä seikkaperäisempänä erityistarkastus syventää tietoa velallisen toiminnasta ja tarjoaa näin konkurssipesänhoitajalle hänen omalla vastuullaan olevaa velallisselvitystä laajemmat ja yksityiskohtaisemmat tiedot velallisen toiminnasta. Tilintarkastajan raportoinnista ei käy ilmi, miksi painopistealueilla asiakokonaisuuksia ei ole kyetty selvittämään.
- **TILA toteaa**, että erityistarkastuksen erikseen sovituilla painopistealueilla tilintarkastajan ei tule tyytyä pelkkään tosiseikkojen luettelointiin. Tällainen raportointi on hyvän tilintarkastustavan mukaista, jos erityistarkastustoimeksiannossa on sovittu painopistealuein kohdennettua erityistarkastusta suppeammasta tarkastuskartoitusraportoinnista. Tapauksessa on kuitenkin sovittu rajatusta mutta painopistealuein kohdennetusta erityistarkastuksesta, jossa esitettyjen tarkastushavaintojen ja johtopäätösten perusteella on ollut tarkoitus ajaa kanteita konkurssipesän intressissä. Valmis raportti on ollut tarkoitus antaa myös vastapuolen arvioitavaksi ja tilintarkastajan on tullut ottaa tämä seikka huomioon raportointitapansa valinnassa.
- **TILA katsoo**, että valittu raportointitapa, jossa erityistarkastusraportti annetaan tietyistä painopistealueista, antaa ulkopuoliselle lukijalle kuvan siitä, että erityisesti erityistarkastuksen painopistealueilla tilintarkastaja esittää oman, perustellun käsityksensä mukaiset johtopäätökset ja yhteenvedon käsiteltävästä asiasta. Ja mikäli näin ei voida toimia, raportissa esitetään perustelut siitä, miksi asiaa ei ole voitu selvittää. Tällaisia johtopäätöksiä ja yhteenvetoja raporttiin ei ole kuitenkaan viety. Jos johtopäätöstä ei esimerkiksi tietojen puutteellisuuden tai ristiriitaisuuden vuoksi ole voitu tehdä, hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tämäkin seikka tulisi perustella ja kirjoittaa raporttiin auki.

”Haasteita normipohjassa, tulkinnanvarainen asia, huolimaton raportointi ja ei seuraamusta” - TILA 23.6.2020 (1/2)

- Tilintarkastaja oli valittu yhtiön tilintarkastajaksi tilanteessa, jossa hän oli ollut tietoinen siitä, että tilintarkastajan tehtäväksi tulee osakassopimuksen perusteella osakkeiden käyvän arvon määrittäminen. Osakkeiden lunastamisesta oli käynnissä myös välimiesoikeudenkäynti.
- **Ilmoittaja on pyytänyt Tivaa tutkimaan**, onko tilintarkastaja toiminut lain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti antaessaan yhtiön tilintarkastajana lausunnon osakkeiden lunastushinnasta.
- Tilintarkastajan tiedossa oli, että asiaa tullaan käsittelemään jo vireille olleessa välimiesmenettelyssä. Ilmoittajan mukaan tilintarkastaja oli laatinut lausunnon ainoastaan kantajapuolen ohjeistuksin ja yhteistyössä heidän kanssaan. Lausunto oli ollut yhdenmukainen kantajapuolen vaatimusten kanssa.
- Lausunto ei vastannut ISRS 4400:aa, vaikka lausunnossa standardi olisi esitetty sovelletuksi ”soveltuvin osin”.
- Tilintarkastaja oli esittänyt oikeudellisesti tulkinnanvaraisessa asiassa päätelmän, vaikka on ollut tietoinen siitä, että asia liittyy riita-asiaan. Ilmoittajan mukaan tilintarkastaja on tulkinnut osakassopimusta ja jättänyt kokonaan määrittämättä osakkeiden käyvän arvon.
- **Selvitys** Tilintarkastaja toi esille, että asia liittyy osakkeenomistajien keskinäiseen riitaan. Käynnissä oli lunastusmenettelyriita siten kuin yhtiön osakassopimus sen määrittelee. Tilintarkastajan valinnan jälkeen osakkaat pyysivät lausuntoa osakassopimuksen osakkeiden myyntiin liittyvästä kohdasta. Toimeksiantona oli esittää tilintarkastajan arvio osakassopimuksen mukaisesta osakkeen lunastushinnasta. Itse lunastusmenettely ja hinnan vahvistaminen oli välimiesoikeuden tehtävä. Tilintarkastaja oli tulkinnut osakassopimuksen arvonmäärittäystä koskevaa kohtaa sen sanamuodon mukaan ja tämän jälkeen antanut lausuntonsa lunastushinnasta. Tuloksena oli osakassopimuksen sanamuodon mukaisesti tehty laskelma osakkeen hinnasta.
- **Ratkaisu** Tilintarkastajan toiminta ei anna aiheutta tilintarkastuslain 10 luvussa tarkoitettuun seuraamukseen.
- Toimeksiannon tarkoituksena on ollut käytössä olleen toimeksiantoasiakirjan mukaan määrittää kohdeyrityksen 28.4.2011 allekirjoitetun osakassopimuksen kohdan (Osakkeiden myynti) mukainen lunastushinta lunastustilanteessa ja antaa sen osalta lausunto. Asiakirjojen perusteella tilintarkastajan saamassa toimeksiannossa ei ole rajattu sitä tapaa, jolla tilintarkastajan on tullut suorittaa arvonmäärittäminen. Käytössä olleiden selvitysten perusteella toimeksiannon antamisen hetkellä itse lunastusmenettely ja hinnan vahvistaminen olivat välimiesoikeuden tehtäviä.

TILA 23.6.2020 (2/2)

- Lausunnon aineistona on ollut yhtiön osakassopimus, yhtiön tilinpäätös 2017, yhtiöjärjestys, oikeustieteellinen asiantuntijalausunto osakassopimuksen tulkinnasta ja laadittu muistio.
- Yhtiön osakassopimuksen mukaan lunastustilanteessa osakkeiden lunastushinta määräytyy käyvän arvon mukaan, jonka tarvittaessa määrittää yhtiön tilintarkastaja osakkaita sitovasti. Osakkeiden lunastushinnan tulee kuitenkin olla likimain osakkaan omistusosuuden osuus edellisen tilikauden (tai jos merkittävää muutosta niin kuluva) tuloksesta varojen jaon jälkeen tai osakkeiden alkuperäinen lunastushinta, jos lunastus tapahtuu kahden (2) vuoden kuluessa osakkeiden lunastuksesta.
- **TILA katsoo**, että vaikka osakassopimus on ollut tulkinnanvarainen, tilintarkastaja on antanut lausunnon saamansa toimeksiannon perusteella ja perustellut lausuntonsa riittävästi.
- Raportointi on ollut kuitenkin huolimattomasti. Tilintarkastajan olisi tullut raportoinnissaan selkeämmin ilmaista toimeksiannon olosuhteet sekä tuoda esiin tilintarkastajan toimenpiteiden rajaukset ja perustella ne.
- **TILA toteaa**, ettei tilintarkastajalla ole ehdotonta lakiperusteista velvollisuutta noudattaa tällaisen lausunnon antamisessa ISRS 4400 -standardia. Jos tilintarkastaja kuitenkin lausunnossaan esittää, että se on laadittu jonkun kansainvälisen standardin mukaisesti, lausunnon sisältö ja rakenne eivät saa olla ristiriidassa viitatu standardin kanssa, jotta lausunto täyttäisi TTL 4:1 mukaisen huolellisuusvaatimuksen.
- TILA kiinnittää huomiota siihen, ettei tilintarkastaja ole eritellyt raportoinnissaan, miltä osin hän on soveltanut standardia ja miltä osin standardia ei ole sovellettu. Mikäli tilintarkastajan toimeksianto olisi annettu siten, että standardia olisi tullut soveltaa rajatusti, myös tämä rajaus olisi tullut ilmaista selvästi raportoinnissa. ISRS 4400 ei ole soveltunut lausunnon normipohjaksi.
- **TILA katsoo**, että tältä osin KHT on toiminut huolimattomasti. **TILA katsoo** kuitenkin, ettei tapauksen olosuhteissa ISRS 4400 standardin sinänsä virheellinen mainitseminen johda tilintarkastuslain 10 luvussa tarkoitetun seuraamuksen määräämiseen tilintarkastajalle. **Esittelijä** jätti eriävän mielipiteen.

Tilintarkastuslautakunnan ratkaisut

- Tilintarkastuslautakunnan ratkaisut

<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastuslautakunta.html>

- Tilintarkastuslautakunnan ajankohtaisesta ratkaisukäytännöstä kerrotaan myös uutiskirjeessämme *”Ajankohtaista tilintarkastusvalvonnasta”*

Tervetuloa Tilintarkastusvalvonnan seuraaviin infotilaisuuksiin 2022

Tilintarkastajan muu toiminta ja hyvä tilintarkastustapa

- Tiistaina 22.11.2022 klo 9.00–11.00

Valvontatietoilmoitusten 2022 käsittely

- Loppuvuodesta 2022 – ajankohta täsmentyy

The PRH logo consists of the letters 'PRH' in a bold, white, sans-serif font. The letters are set against a dark blue rectangular background. This rectangle is framed by a thick, multi-colored border that transitions from magenta on the left to cyan on the right. The entire logo is centered in the upper half of the image.

PRH

Kiitos!

Jaakko Mikkilä

Valvontatiimin esimies

Oikeudellinen yksikkö

Patentti- ja rekisterihallitus

Tel. +358 29 509 5305

Mobile +358 50 574 6718

jaakko.mikkila@prh.fi