
HT-tilintarkastaja Tuomas Enbuske

TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN PÄÄTÖS

HT Tuomas Enbusken toiminta Asunto Oy Rovaniemen Pirttikotkan erityisessä tarkastuksessa

Asian vireilletulo

Leena Korvanen, Aulikki Lotsari ja Pekka Meuronen ovat 4.10.2017 päivätyllä kirjeellä kannelleet HT Tuomas Enbusken suorittamasta Asunto Oy Rovaniemen Pirttikotka – nimisen yhtiön (jäljempänä yhtiö) erityisestä tarkastuksesta.

Kantelu

Lapin aluehallintovirasto on päätöksellään 29.12.2015 määrännyt kantelijoiden tekemän hakemuksen johdosta HT Tuomas Enbusken suostumuksensa mukaisesti suorittamaan asunto-osakeyhtiölain 9 luvun 13 §:n mukaisen erityisen tarkastuksen koskien Asunto Oy Rovaniemen Pirttikotkan hallintoa ajalta 1.1.2014-27.9.2015.

Kantelussa kerrotaan, että Korvanen on useita kertoja kysynyt sähköpostitse Enbuskelta tarkastuksen valmistumisesta, mutta Enbuske ei ole vastannut yhteydenottoihin. Kantelijat olisivat tarvinneet tämän tiedon, koska he olivat tehneet yhtiön kirjanpitoa koskevan tutkintapyynnön Rovaniemen poliisille 21.9.2016. Kantelun mukaan tilintarkastaja Enbuske on pitänyt yhtiön kirjanpitoaineistoa hallussaan useita kuukausia alkuvuodesta 2016. Yhtiön isännöitsijä on hakenut kirjanpitoaineiston vuoden 2015 tilinpäätöksen tekemistä varten Enbuskelta 13.4.2016 ja isännöitsijän ilmoituksen mukaan hän on palauttanut aineiston takaisin tilintarkastajalle. Enbuske on palauttanut kirjanpitoaineiston Rovaniemen poliisilaitokselle poliisin pyynnöstä tammikuun 2017 loppupäivinä.

Tilintarkastaja Enbuske on lähettänyt 14.8.2017 päivätyllä kirjeellään raportin tekemästään erityisestä tarkastuksesta yhtiön isännöitsijälle. Tämä työ on kestänyt noin 18 kuukautta eikä raportti kantelijoiden mielestä anna minkäänlaista vastausta niihin yhtiön hallinnossa ilmenneisiin epäkohtiin, joiden takia aluehallintovirastolta oli haettu määräystä erityisestä tarkastuksesta. Kantelijat pitävät erikoisena, ettei Enbuske ole lausunut yhtiön kirjanpidosta mitään, vaikka on pitänyt aineistoa hallussaan pitkän ajan. Kantelijat pyytävät tilintarkastuslautakuntaa tutkimaan, onko HT Enbuske menetellyt asiassa virheellisesti.

HT Enbusken selvitys

Enbuske on antanut tilintarkastusvalvonnalle 3.11.2017 päivätyn selvityksen liitteineen. Enbuske kertoo asian vaiheista seuraavasti. Hän on saanut Lapin aluehallintoviraston päätöksen tiedoksi 5.1.2016. Tarkastusaineistoa hän on saanut haltuunsa 14.2.2016

12.6.2018

ja 26.2.2016. Enbuske ei ehtinyt aloittaa tehtävän suorittamista ennen kuin yhtiön isännöitsijä tarvitsi tarkastusaineiston tilikauden 2015 tilinpäätöksen laatimista varten. Aineisto haettiin Enbuskelta maalisi- tai huhtikuussa 2016. Enbuske kertoo saaneensa aineiston takaisin 23.11.2016 ja jatkaneensa erityistä tarkastusta 27.1.2017. Edelleen Enbuske kertoo, että hän joutui luovuttamaan aineiston Lapin poliisilaitoksen haltuun 31.1.2017. Enbusken selvityksestä ei käy ilmi, milloin hän on tämän jälkeen saanut aineiston takaisin. Hän kertoo suorittaneensa tarkastustehtävän loppuun elokuussa 2017 ja antaneensa lausunnon siitä 14.8.2017.

Enbuske myöntää tarkastuksen kestäneen pitkään. Hän vetoaa siihen, että tarkastettava aineisto on ollut isännöitsijän, muiden tilintarkastajien ja poliisin hallussa pääosan aluehallintoviraston päätöksen ja tarkastuslausunnon antamisen välisestä ajasta. Lisäksi Enbuske katsoo joutuneensa painostuksen kohteeksi, mikä yhdessä poliisin esitutkinnan kanssa aiheutti erityistä varovaisuutta ja hidasti toimeksiannon suorittamista.

Enbusken mielestä hallinnon erityisen tarkastuksen toimenpiteiden valintaa vaikeuttaa se, että kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa ei yksiselitteisesti määritellä, mitä hallinnon tarkastuksella tarkoitetaan. Enbuske katsoo, että koska tilintarkastajan työn tulee tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaan perustua kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin, hänen oli valittava joku standardi työnsä pohjaksi ja hänen mielestään liitännäispalvelustandardi 4400 sopi tähän parhaiten.

Enbuske kiistää vastoin kantelussa esitettyä antaneensa toimeksiannolle kiinteän hinnan. Hän muistaa ennakkotapaamisessa tarkastuksen hakijoiden kanssa puhuneensa hintatasosta yli 3000 euroa riippuen lopullisesta työmäärästä. Hän kertoo käyttävänsä tämän tyyppisissä toimeksiannoissa aina osittaista ennakkolaskutusta riippumattomuuden turvaamiseksi.

Kantelussa esitettyyn kritiikkiin siitä, ettei Enbuske ole ottanut kantaa yhtiön kirjanpitoon, hän toteaa, ettei se aluehallintoviraston määräyksen mukaan kuulunut toimeksiantoon, vaan ainoastaan hallinnon tarkastus.

Lopuksi Enbuske viittaa ISRS 4400-standardin 5. kappaleeseen ja toteaa, että tilintarkastaja ainoastaan raportoi tekemänsä havainnot. Hän katsoo selkeästi raportoineensa tekemiään havaintoja hallinnon puutteisiin liittyen.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa HT Tuomas Enbuskelle varoituksen.

Äänestys

Ratkaisu on tehty Airaksisen, Ilveskeron, Fredrikssonin, Heiskasen, Laitisen, Lambergin ja Pajamon äänin (7). Vähemmistöön jäänyt Niskanen on jättänyt eriävän mielipiteen.

PerustelutSovellettavat oikeusohjeet

Kysymyksessä on asunto-osakeyhtiölain (AOYL, 1599/2009) 9 luvun 13-16 §:ssä säännelty erityinen tarkastus, joka suoritetaan aluehallintoviraston määräyksestä.

Hyväksytyn tilintarkastajan suorittama erityinen tarkastus on tilintarkastuslain 1 luvun 1 §:n 4 momentissa tarkoitettu tehtävä eli tilintarkastajan niin sanottua muuta toimintaa,

jota eivät koske kaikki tilintarkastuslain säännökset, vaan ne jotka kyseisessä momentissa on erikseen lueteltu. AOYL 9 luvun 14 §:n perusteella erityiseen tarkastajaan sovelletaan lisäksi, mitä tilintarkastuslain 2 luvun 7 §:ssä, 3 luvun 9-10 §:ssä, 4 luvun 6-8 §:ssä ja 10 luvun 9 §:ssä on säädetty. Erityisessä tarkastuksessa on noudatettava ammattieettisiä periaatteita ja hyvää tilintarkastustapaa.

HT Enbuske on ilmoittanut suorittaneensa tehtävän kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 (Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta) mukaisesti. ISRS 4400-standardi sisältää ohjeistuksen, joka koskee tilintarkastajan ammatillisia velvollisuuksia hänen ottaessaan vastaan toimeksiannon taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta sekä tällaisen toimeksiannon yhteydessä annettavan raportin muotoa ja sisältöä. Tehdyistä havainnoista annettavan raportin tulee sisältää ISRS 4400-standardin mukainen vähimmäissisältö (kappale 18).

Tehtävän toimeksianto ja HT Enbusken tarkastuslausunnon sisältö

Aluehallintoviraston päätöksessä ei ole tehtävän ajallista rajausta lukuun ottamatta otettu kantaa siihen, mikä on tarkastustehtävän konkreettinen sisältö ja laajuus ja mihin tarkastusaineistoon sen tulisi perustua. On kuitenkin perusteltua katsoa, että Enbusken olisi tullut kohdistaa tarkastustoimenpiteitä ainakin niihin yhtiön hallintoon liittyviin seikkoihin, jotka on otettu aluehallintoviraston päätöksen perusteluihin päätöksen kolmannella sivulla, ja käsitellä niitä lausunnossaan. Tarkastuksen hakijoilla on ollut oikeutettu odotus siitä, että Enbusken tarkastuslausunto sisältäisi havaintoja ja johtopäätöksiä yhtiön hallinnossa vallinneista kiistakysymyksistä.

Oikeuskirjallisuuden (Jauhiainen – Järvinen – Nevala, Asunto-osakeyhtiölaki, 2013, s. 675) mukaan: "Käytännössä lausunnossa on käsiteltävä tarkastuksen tavoitteiden kannalta olennaisia asioita eli yleensä sitä, onko tarkastaja havainnut sellaisia väärinkäytöksiä tai laiminlyöntejä, joita koskevien epäilysten vuoksi tarkastus on määrätty. Lakia on tulkittava niin, että tarkastuslausunnossa on yksilöitävä ja perusteltava havainnot väärinkäytöksistä ja laiminlyönneistä siten, että lausunnolla voi käytännössä olla merkitystä, kun yhtiökokous tai osakas harkitsee kanteen nostamista tai muuta toimenpidettä. Käytännössä erityisestä tarkastuksesta annettavat lausunnot ovat yleensä varsin laajoja. Tavallisesti lausunnossa selostetaan tarkastustoimenpiteet, tarkastushavainnot ja niistä tehdyt johtopäätökset."

HT Enbusken lausunnon sisällön perusteella voidaan katsoa, että Enbuske ei ole tarkastustyöllään onnistunut tuottamaan erityistä lisäarvoa jo ennen tarkastusta tiedossa olleiden seikkojen lisäksi. Enbuske on lausunnossaan rajannut tehtävänsä liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 mukaiseksi, joten hän on siten katsonut olevansa velvollinen lausumaan vain havainnoistaan. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastaja ei voi standardiin viittaamalla sivuuttaa tehtävän keskeistä sisältöä, joka erityisessä tarkastuksessa määräytyy AOYL 9 luvun säännösten ja aluehallintoviraston määräyksen perusteella. Enbusken omaksumasta tehtävän rajauksesta huolimatta hänen lausuntonsa ei kuitenkaan kaikilta osin myöskään vastaa ISRS 4400-standardin kappaleessa 18 asetettuja tarkastusraportin sisältöä koskevia vaatimuksia, kuten luetteloa nimenomaisista toimenpiteistä, jotka on suoritettu ja

tilintarkastajan tekemiä havaintoja koskevaa kuvausta, johon sisältyy riittävän yksityiskohtaiset tiedot löydetyistä virheistä ja poikkeamista.

Saadun selvityksen perusteella voidaan päätellä, että erityisen tarkastuksen hakijoiden tavoitteena on ollut saada tietoonsa seikkoja, joiden perusteella heidän olisi mahdollista harkita oikeudellisia toimenpiteitä yhtiön hallituksen puheenjohtajaa kohtaan. He ovat pyrkinneet omalla toiminnallaan ja asiakirjoja hankkimalla saamaan selvitystä näistä ennen erityisen tarkastuksen hakemista. Aluehallintovirasto on katsonut, että erityisen tarkastuksen toimittamiseen esitetyn selvityksen perusteella on ollut painavia syitä. HT Enbuskella on ollut nämä selvitykset tiedossaan ennen tarkastuksen aloittamista. Tästä huolimatta hänen lausuntonsa pääasiallisena sisältönä on yhtiön hallintoaineistoon kuuluvien asiakirjojen luetteleminen. Enbusken tarkastuslausuntoa on pidettävä puutteellisena. Sen ei voida kaikki asiaan liittyvät seikat huomioon ottaen katsoa vastaavan hänelle annettua asunto-osakeyhtiölakiin ja aluehallintoviraston määräykseen perustuvaa toimeksiantoa. Enbusken menettely on siten ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista.

Tarkastustehtävän suorittamiseen kulunut aika

HT Enbuske on esittänyt selvitystä siitä, että tarkastustehtävä olisi ollut eri syistä vaativa ja että siinä on ollut tilintarkastajasta riippumattomia ajallisia keskeytyksiä, koska hän on joutunut toimeksiannon kestäessä luovuttamaan tarkastusaineiston väliaikaisesti pois hallustaan. Saadun selvityksen perusteella ei kuitenkaan ole pääteltävissä, että tarkastusaineisto olisi ollut erityisen laaja. Tarkastuksesta laadittu raportti on myös hyvin suppea, laajuudeltaan noin kaksi ja puoli sivua.

Aluehallintoviraston päätöksessä ei ole määrätty, missä ajassa tarkastustehtävä olisi ollut suoritettava. Myöskään tilintarkastajia koskevassa valvontakäytännössä ei ole muotoutunut selkeitä määrittelyjä siitä, mitä on pidettävä erityisen tarkastuksen kohtuullisena suorittamis- ja raportointiaikana hyvän tilintarkastustavan noudattamisen kannalta. Näin ollen arviointi jää tehtäväksi yksittäistapauksessa tarkastustehtävän laadun, laajuuden ja sen vaatiman työmäärän perusteella.

Tarkastustyön suorittamiseen on kulunut niin pitkä aika, ettei sitä voida Enbusken esittämistä syistä huolimatta pitää kohtuullisena tarkastustyön ja siitä annetun raportin laajuudesta sekä tehtävään käytetystä kokonaisajasta esitetty selvitys huomioon ottaen. Tarkastusraportin toimittaminen vasta yli puolentoista vuoden kuluttua aluehallintoviraston päätöksen tiedoksisaannista ei ole ollut hyvän tilintarkastustavan ja ammattieettisiin periaatteisiin kuuluvan huolellisuusvaatimuksen mukainen menettely.

Seuraamuksen määrääminen

Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n mukaan huomautus on riittävä seuraamus, jos tilintarkastajan moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen. Jos edellä tarkoitettu menettely on sellainen, että huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastus-

lautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus. Lain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat.

HT Tuomas Enbuske on edellä kerrotuin tavoin toiminut tilintarkastuslain edellyttämän hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Asiassa ei ole ilmennyt sellaisia lieventäviä seikkoja, joiden perusteella huomautusta voitaisiin pitää riittävänä seuraamuksena. Tämän vuoksi Enbuskelle on annettava varoitus.

Eriävä mielipide

Eri mieltä oleva lautakunnan jäsen Niskanen on jättänyt seuraavan eriävän mielipiteen.

Asiassa ei ole aihetta antaa sanktiota. Perustelut:

HT Enbuske on määrätty tarkastamaan Asunto Oy Rovaniemen Pirttikotkan hallintoa ajalta 1.1.2014-27.9.2015. Saadun selvityksen mukaan hallinnon tarkastukseen liittyvä aineisto on ollut isännöitsijän, muiden tilintarkastajien ja poliisin hallussa pääosan aluehallintoviraston päätöksen ja tarkastuslausunnon antamisen välisestä ajasta. On myös uskottavaa, että asiaan liittyvä esitutkinta on ollut omiaan aiheuttamaan erityistä varovaisuutta lausunnon sisältöön liittyen. Päätelmä siitä, että lausunnon antamiseen on mennyt liian kauan, on saatujen tietojen valossa kohtuuton.

TILAn varoitukseen johtavassa päätöksessä edellytetään myös, että HT Enbusken olisi pitänyt lausua jotain kantelun kohteena olevista asioista. Näkemykseni mukaan myös tämä on kohtuuton edellytys, jos mitään lausuttavaa ei Enbusken tekemien tarkastustoimien perusteella ole ollut. HT Enbusken lausunnosta käyvät ilmi ne dokumentit, joihin hän on tarkastuksen puitteissa tutustunut ja niihin liittyvät puutteet ja/tai huomiot. Hän on lausunnon perusteella tarkastanut asunto-osakeyhtiön hallinnon ja tehnyt siihen liittyen havaintoja, jotka on listannut lausuntoon. Vaikka lausunnossa ei eksplisiittisesti todeta, että muita havaintoja ei ole, käy asiantila vähintään implisiittisesti ilmi siitä, että havaintoja on ollut ja ne on lausuntoon listattu. TILAn päätös ja sen lopputulemana oleva varoitus on näkemykseni mukaan kohtuuton myös sen vuoksi, että ISRS 4400:n raporttimalli ei millään tavalla edellytä, että tilintarkastaja toteaisi, että ei ole tehnyt muita havaintoja kuin ne, mitkä hän listaa antamassaan lausunnossa.

Lainkohdat

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luku 1 ja 3 §, 7 luku 5 § ja 10 luku 1 ja 7 §

Valitusoikeus

HT Tuomas Enbuskella on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Manne Airaksinen (puheenjohtaja), Mika Ilveskero (varapuheenjohtaja), Antti Fredriksson (tarkastava jäsen), Jussi Heiskanen, Teija Laitinen, Riikka Lamberg, Mervi Niskanen (eri mieltä) ja Pekka Pajamo

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS
Tilintarkastuslautakunta



12.6.2018

Manne Airaksinen
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pekka Virtamo
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liitteet

Valitusosoitus

Tiedoksi

Leena Korvanen, Aulikki Lotsari ja Pekka Meuronen



VALITUSOSOITUS

Tilintarkastuslain (1141/2015) 11 luvun 1 §:n 3 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. Tavallisena tiedoksiantona hallintolain (434/2003) 59 §:n mukaan postitse kirjeellä toimitettaessa vastaanottajan katsotaan saaneen päätöksestä tiedon seitsemäntenä päivänä kirjeen lähettämisestä, jollei muuta näytetä. Jos päätös on annettu todisteellisena tiedoksiantona hallintolain 60 §:n mukaan, saantitodistus osoittaa tiedoksisaannin ajankohdan. Jos päätös on annettu tiedoksi sähköpostitse tavallisena sähköisenä tiedoksiantona, katsotaan päätös annetun tiedoksi kolmantena päivänä viestin lähettämisestä, ellei muuta näytetä (laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa 13/2003, 19 §).

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