



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastusyhteisö A:n ja KHT B:n toiminta X Oy:n tilintarkastuksessa tilikausilta 2011-2014

Tilintarkastuslautakunnan päätös 1/2020

Asian vireille tulo

X Oy:n toimitusjohtaja jätti PRH:n tilintarkastusvalvonnalle selvityksen (TTL 2:9) tilintarkastajan erottamisesta kesken toimikauden. Selvityksen mukaan tilintarkastajan erottamiseen on johtanut luottamuksen menettäminen tilintarkastajaan.

Selvityksen johdosta PRH:n tilintarkastusvalvonta pyysi X Oy:ltä lisätietoja asiasta.

X Oy lähetti 19.5.2017 päivätyllä saatteella PRH:n tilintarkastusvalvonnalle selvitystä. X Oy:n ja Tilintarkastusyhteisö A:n välillä on riita-asia, joka liittyy X Oy:n tilintarkastukseen tilikausilta 2011-2014.

X Oy on katsonut, että A:n ja KHT B:n päävastuullisena tilintarkastajana olisi pitänyt X OY:n tilintarkastuksessa puuttua siihen, että X OY:n hallituksen jäsen ja ainoan osakkeenomistajan edunvalvoja on osallistunut esteellisinä yhtiökokouksiin. A ja B ovat laiminlyöneet tämän.

Edunvalvoja ei saa edustaa päämiestään silloin, kun edunvalvojan ja hänen päämiehensä edut saattavat joutua keskenään ristiriitaan. Oikeustoimi, jonka tekemiseen edunvalvojalle ei ollut kelpoisuutta, ei sido päämiestä.

X Oy on todennut, että X Oy:n yhtiökokouksissa on käsitelty tilinpäätöksiä. Ne pohjautuvat edunvalvojan päättämiin yhtiön liiketoimiin sekä tili- ja vastuuvapauden myöntämisestä hänelle itselleen hallituksen jäsenenä. Edunvalvoja ei olisi saanut edustaa yhtiökokouksissa päämiestään. Häneltä on puuttunut asiaa koskeva toimivalta. Tilintarkastajan olisi tullut esittää muistutus siitä, että tehdessään esteellisenä päätöksiä X Oy:ssä Edunvalvoja on rikkonut sekä OYL:n että holhoustoimesta annetun lain säännöksiä.

Edunvalvoja ei olisi myöskään saanut yhtiökokouksissa valita tilintarkastajaa tarkastamaan hänen omaa toimintaansa. Laissa tarkoitettu eturistiriita on yksiselitteisen selvä.

Yhtiökokouksen päätökset, mukaan lukien tilintarkastajan valintaa koskevat päätökset vuosina 2011-2013 on tehty kokouksissa, joissa yhtiön ainoa osakkeenomistaja ei ollut lainkaan laillisesti edustettuna. Kyseessä on ollut niin sanottu yhtiökokouksen olemattomuustilanne.

X Oyren on katsonut, että A:n ja KHT B:n päävastuullisena tilintarkastajana olisi pitänyt hankkia osana tilintarkastusevidenssiä tietoa etenkin X OY:n maksamista palkkioista edunvalvojalle. X OY:n varoja on käytetty edunvalvontaan liittyvien palkkioiden maksamiseen Edunvalvojain puolisonsa kanssa omistamalle Oy Consulting Ab:lle siten, ettei maksuun ole ollut hyväksyttävää liikelatoudellista perustetta. X Oy on katsonut, että tilintarkastajan olisi pitänyt raportoinnissaan puuttua OYL:n vastaisiin maksuihin.

A:n ja KHT B:n päävastuullisena tilintarkastajana on täytynyt tietää, ettei yhtiössä ollut sisäistä valvontaa. Yhtiön ainoa osakkeenomistaja oli edunvalvonnassa eikä osallistunut millään tavoin yhtiön toimintaan. Ainoa toimija yhtiössä oli edunvalvoja. Hänen asemansa yhtiössä hallituksen varsinaisena jäsenenä oli perustunut hänen tehtävänsä ja toimintaansa osakkeenomistajan edunvalvojana. Edunvalvojan piti yhtiön asioita hoitaessaan toimia sekä yhtiön että sen omistajan etujen valvojana.

Tilintarkastajan on täytynyt ymmärtää, että edunvalvojan hoidettavana olleen yhtiön taseen loppusumma (vuosina 2011-2013 6,99 M€ – 7,59 M€) on ollut merkittävä, minkä vuoksi tilintarkastajalla on sisäisen

valvonnan puuttumisen vuoksi ollut erityistä syytä tarkastaa mahdolliset yhtiön ja edunvalvojan tai tämän lähipiirin väliset oikeustoimet.

Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajan olisi tullut kiinnittää huomiota siihen, onko yhtiön johto toiminut laillisesti ja osakhtiön luomien huolellisuus- ja lojaalisuusvelvoitteiden mukaisesti. Tilintarkastajalle kuuluu ennen kaikkea laillisuusvalvonta eli velvollisuus tarkastaa ja valvoa, että yhtiön toiminnassa menetellään lain, yhtiöjärjestyksen ja yhtiön elinten oikeudellisten pätevien päätösten mukaan.

X Oy on huomauttanut, että osakkeenomistajan edunvalvoja on ollut vuodesta 1994 vuokralaisena X Oy:n omistamalla kiinteistöllä. Vuokran määrää ei nostettu kertaakaan. Maksamalla liian vähän vuokraa edunvalvoja on aiheuttanut vahinkoa X Oy:lle. Edunvalvojalla on ollut vuokrasopimuksen mukaan kiinteistön kunnossapitovastuu. Hän ei olisi saanut teettää kiinteistöllä ylläpitoon liittyviä korjauksia X Oy:n kustannuksella. Tilintarkastaja ei ole puuttunut näihin epäkohtiin tilintarkastuksessa.

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajalla olisi ollut velvollisuus esittää muistutus tilintarkastuskertomuksessaan kerrottujen seikkojen perusteella. Tilintarkastaja on X Oy:n esittämistä epäkohdista huolimatta antanut vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset tarkastamiltaan tilikausilta 2011-2014.

X Oy on lisäksi kertonut tilintarkastusvalvonnalle, että Helsingin käräjäoikeus on antamallaan tuomiolla julistanut X Oy:n vuosina 2011-2013 pidetyt varsinaiset yhtiökokoukset olemattomiksi. Tuomio on lainvoimainen. Muilla lainvoimaisilla tuomioilla on julistettu X Oy:n aiemmat varsinaiset yhtiökokoukset olemattomiksi aina vuodesta 1987 lähtien. Olemattomuus sinällään on ollut olemassa kunkin kokouksen pitämisestä lukien.

Tilintarkastajien selvitys

A ja B ovat PRH:n tilintarkastusvalvonnalle antamassaan selvityksessä ottaneet kantaa X Oy:n moitteisiin ja toimittaneet tilintarkastusvalvonnalle aineistoa asian selvittämistä varten.

Tilintarkastajat ovat kertoneet taustaa ja kertoneet, että Tilintarkastusyhteisö A on toiminut X Oy:n tilintarkastajana ja KHT B päävastuullisena tilintarkastajana vuodesta 2011 alkaen 24.3.2017 saakka. A:n toimeksianto on koskenut vain lakisääteistä tilintarkastusta eikä se ole pitänyt sisällään X Oy:n omistajan X Oy:n edunvalvonnan tarkastamista. A ja B ovat esittäneet selvityksessään yhteenvedon tilikausien 2011-2015 tulokehityksestä, maksetuista hallintopalkkioista ja henkilöstökuluista.

X Oy:n osakkeenomistajan edunvalvoja on ollut X Oy:n hallituksen ainoa varsinainen jäsen vuosina 1986-2014. Hän on vastannut X Oy:n juoksevien asioiden hoitamisesta yhtiön ulkopuolisena konsulttina. Juoksevien asioiden hoitaminen on pitänyt sisällään huolehtia yhtiön sijoitustoiminnasta, huoneistojen vuokraamisesta ja ylläpidosta, yhtiön kirjanpidon lainmukaisuudesta, tilintarkastuksista, veroasioista sekä muista lukuisista yhtiön toimintaan liittyneistä asioista.

Edunvalvoja ja hänen vaimonsa ovat omistaneet Oy Consulting Ab:n, jolle X Oy on maksanut palkkioita siitä, että edunvalvoja on hoitanut yhtiön juoksevia asioita konsulttina ja asiantuntijana toimien.

Suorittamiensa tilintarkastusten yhteydessä B on tavannut edunvalvojaa. B on käynyt läpi hänen kanssaan X Oy:n sijoitusstrategian. on kertonut X Oy:n omistamasta kiinteistöstä, joka on ollut vuokrattuna edunvalvojalle vuodesta 1994 alkaen viideksi kuukaudeksi vuodessa. Tarkastushetkellä kiinteistö on tosiasiallisesti ollut käyttämättömänä. Tarkoituksena oli ollut siirtää kiinteistön käyttöoikeus lähitulevaisuudessa X Oy:n omistajan perilliselle.

Lähipiiritransaktioista B on käynyt läpi Oy Consulting Ab:lle maksettuja laskuja ja keskustelut niistä edunvalvojan kanssa. Laskut ovat olleet hyvin dokumentoituja, paitsi tilikautena 1.1.-31.12.2013, jolloin tilinpäätöksestä puuttui dokumentteja. Tositeaineistosta puuttuneista laskuista B antoi tilintarkastuspöytäkirjan, jonka X Oy:n hallitus käsitteli 4.11.2014. Oy Consulting Ab:n hallinnon hoitoa koskevat palkkiolaskut on esitetty tilinpäätöksessä oikein liiketoiminnan muissa kuluissa. Laskutettujen veroitusten määrät ovat olleet kohtuullisia. Oy Consulting Ab:n hallintopalkkioina X Oy:ltä laskuttamat määrät eivät ole olleet edunvalvontapalkkioita.

Kiinteistön vuokra on ollut X Oy:n liiketoiminnan ja tuloksen muodostuksen kannalta tavanomainen tuloerä, joka jää tilintarkastuksessa sovellettavan olennaisuusperiaatteen ulkopuolelle. B on pitänyt kiinteistöstä saamiaan edunvalvojan selvityksiä uskottavina ja vuokran määrää kohtuullisena. Tilintarkastuksessa sovellettavan olennaisuusperiaatteen mukaan B:llä ei ole ollut velvollisuutta tarkastaa asiaa perusteellisemmin. Kiinteistön korjaukseen ja ylläpitoon käytetyt varat ovat olleet kohtuullisia. Korjaus- ja ylläpitotoimet ovat olleet perusteltuja ja X Oy:n edun mukaisia.

A ja B ovat korostaneet, ettei tilintarkastajan tehtävänä ole ollut edunvalvonnan tarkastaminen, vaan tavanomainen yhtiöoikeudellinen, yhtiöintressin näkökulmasta tehtävä tilintarkastus. Edunvalvojan toimien ja edunvalvottavan etujen valvominen sekä holhoustoimilain säännösten noudattamisen tarkastaminen on kuulunut maistraatille. Holhoustoimea koskevissa säännöksissä ei viitata tilintarkastuslakiin. X Oy ei ole arvostellut maistraatin toimintaa eikä kohdistanut siihen mitään vaatimuksia.

A ja B ovat korostaneet, että X Oy:n hallinto on tilintarkastuksen näkökulmasta ollut moitteettomasti hoidettu ja dokumentoitu. X Oy:n yhtiökokouksissa on tarkasteluajanjaksona käsitelty ja päätetty ainoastaan yhtiökokoukselle tavanomaisesti kuuluneita asioita. Yhtiökokouspöytäkirjoissa ei ole ollut mitään sellaista, minkä takia KHT B:n olisi pitänyt epäillä, että edunvalvoja olisi ollut esteellinen edustamaan edunvalvottavaa osakkeenomistajaa tai että päätöksissä ei olisi huomioitu edunvalvonnassa olleen osakkeenomistajan etuja.

A:n ja KHT B:n käsityksen mukaan yhtiökokouksissa tehdyt päätökset ovat olleet sekä yhtiön että edunvalvonnassa olleen osakkeenomistajan edun mukaisia. B on huomionnut tarkastuksissaan holhoustoimilain säännökset tilintarkastajaa velvoittavien säännösten edellyttämässä laajuudessa, eikä hän ole havainnut mitään huomautettavaa.

A ja B ovat antaneet tilintarkastusvalvonnalle lisälausuman, jossa he ovat toistaneet, ettei väitettyä esteellisyyttä X Oy:n hallinnossa ole todellisuudessa ollut olemassa, ei ainakaan niin, että tilintarkastajan olisi pitänyt epäillä esteellisyyden olemassaoloa X Oy:n tavanomaisessa vuositilintarkastuksessa. KHT B:n aloitettua X Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana vuonna 2011 kyseinen käytäntö ja maistraatin hyväksyntä ovat jatkuneet jo vuodesta 1984 eli 27 vuoden ajan.

A ja B ovat viitanneet Helsingin käräjäoikeuden päätökseen 2018, jolla X Oy:n yhtiökokoukset 8.8.2012 ja 30.6.2013 on julistettu olemattomiksi. Kyseessä oli siviilikanne dispositiivisessa riita-asiassa, jossa vastaaja ja kantaja edustivat käytännössä samaa tahoa.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa B:lle huomautuksen. Tilintarkastusyhteisö A:n toiminnan tutkinta ei anna aiheutta toimenpiteisiin.

Perustelut

1 Tilintarkastuslautakunnan toimivalta ja käsittelyn rajaus

PRH:n tilintarkastusvalvonta on aloittanut tutkinnan oma-aloitteisesti X Oy:n tilintarkastajan erottamista koskevan selvityksen (TTL 2:9) johdosta.

Tilintarkastuslautakunta on tutkinut Tilintarkastusyhteisö A:han ja B:hen kohdistuvan tutkinta-asian tilintarkastuslain 7:5:n nojalla tilintarkastusvalvonnan esittelystä.

Tilintarkastuslautakunta ei saa ottaa tutkittavaksi tilintarkastajan toimintaa, jos tapahtumista on kulunut enemmän kuin kuusi vuotta (TTL 7:3.3).

PRH:n tilintarkastusvalvonta on lähettänyt selvityspyynnön X Oy:n tilintarkastuksesta A:lle ja B:lle 24.8.2017, joka on tutkinta-asian vireille tulon ajankohta. X Oy:n tilikauden 1.1.-31.12.2011 tilikauden tilintarkastus on tehty keväällä 2012, joka on alle kuusi vuotta selvityspyynnön lähettämisestä. Tilintarkastusvalvonta ja tilintarkastuslautakunta voivat tutkia A:n ja KHT B:n toimintaa X OY:n tilintarkastuksessa 24.8.2011 lukien. (Tilintarkastuskertomus X OY:n tilikauden 1.1.-31.12.2011 tilintarkastuksesta on annettu 8.8.2012.)

2 Tapahtumien kulku

A on toiminut X Oy:n tilintarkastajana ja B sen nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana X Oy:n tilikausien 1.1. – 31.12.2011, 1.1. – 31.12.2012, 1.1. – 31.12.2013 ja 1.1. – 31.12.2014 tilintarkastuksissa.

X Oy on ollut omaisuuden hallintointiin ja sijoitustoimintaan keskittynyt yritys. X Oy on keskittynyt asuntojen ostamiseen ja omistamiseen pääkaupunkiseudulla. X Oy:n ainoan osakaan henkilökohtaisena edunvalvojana on vuodesta 1984 vuoteen 2014 toiminut edunvalvoja. Hänen toimikautensa jälkeen edunvalvojana on toiminut (toinen) edunvalvoja. Edunvalvojan poika on toiminut rinnakkaisedunvalvojana vuosina 1993-2011.

Edunvalvoja on ollut X Oy:n hallituksen ainoa varsinainen jäsen vuosina 1986-2014. Hän on vastannut X Oy:n juoksevien asioiden hoitamisesta yhtiön ulkopuolisena konsulttina. Juoksevien asioiden hoitaminen on pitänyt sisällään huolehtia yhtiön sijoitustoiminnasta, huoneistojen vuokraamisesta ja ylläpidosta, yhtiön kirjanpidon lainmukaisuudesta, tilintarkastuksista, veroasioista sekä muista yhtiön toimintaan liittyneistä asioista.

Edunvalvoja ja hänen vaimonsa ovat omistaneet Oy Consulting Ab:n, jolle X Oy on maksanut palkkioita siitä, että edunvalvoja on hoitanut yhtiön hallintoa ja juoksevia asioita.

A ja B ovat antaneet seuraavat vakimuotoiset tilintarkastuskertomukset:

- 8.8.2012 päivätyn tilintarkastuskertomuksen tilikauden 1.1.-31.12.2011 tilintarkastuksesta
- 24.6.2013 päivätyn tilintarkastuskertomuksen tilikauden 1.1.-31.12.2012 tilintarkastuksesta
- 24.10.2014 päivätyn tilintarkastuskertomuksen tilikauden 1.1.-31.12.2013 tilintarkastuksesta
- 29.4.2015 päivätyn tilintarkastuskertomuksen tilikauden 1.1.-31.12.2014 tilintarkastuksesta

Lisäksi KHT B on antanut X Oy:n hallitukselle 24.10.2014 päivätyn tilintarkastuspöytäkirjan, jossa hän kiinnittää huomiota hallintopalvelukulua koskevan veloituksen kirjanpitolain mukaisiin tosivaatimuksiin.

X Oy:n ylimääräinen yhtiökokous on 27.3.2017 erottanut A:n X Oy:n tilintarkastajan tehtävästä. Syyksi X Oy on ilmoittanut selvityksessään PRH:n tilintarkastusvalvonnalle tilikausien 2011-2014 tilintarkastuksen laiminlyönnit ja puutteet.

Tilintarkastuslautakunta on todennut saamansa selvityksen perusteella X Oy:n hallinnossa ja varojenkäytössä tilikausina 2012-2014 tilintarkastukseen liittyvät seuraavat asiat, joita sen on perusteltua tutkia:

- 1) Edunvalvojan asema samanaikaisesti X Oy:n omistajan edunvalvojana, hallituksen jäsenenä, yhtiökokousedustajana ja hallintoasioiden hoitajana on luonut merkittävän intressiristiriidan. X Oy:ssä on esiintynyt vaarallinen työyhdistelmä. Sisäinen valvonta on puuttunut.
- 2) Edunvalvoja on suorittanut itsekontrahoinnin luonteisesti lähipiiritoimia, jotka koostuvat hallinnon hoidon veloituksista hänen itsensä omistamalle yritykselle Oy Consulting Ab:lle sekä liittyvät hänen ja X Oy:n väliseen vuokrasopimukseen kiinteistöstä ja kiinteistöllä suoritettuihin korjaustoimenpiteisiin.

3 Sovellettavat oikeusohjeet

Tilintarkastuslain (1141/2015) 7 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastusvalvonta valvoo, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti.

Suorittaessaan tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n mukaista tilintarkastusta tilintarkastajan on toimittava hyvän tilintarkastustavan mukaan (TTL 4:3). Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu velvollisuus noudattaa kansainvälisten tilintarkastusstandardien pääperiaatteita. Tilintarkastajan on noudatettava ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1). Tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Tilintarkastusyhteisö A ja KHT B päävastuullisena tilintarkastajana ovat olleet velvollisia tarkastamaan X Oy:n tilinpäätöksen, kirjanpidon, hallinnon ja toimintakertomuksen toiminnan hetkellä voimassa olleen tilintarkastuslain (459/2007) mukaisesti ja antamaan tilintarkastuksesta tilintarkastuskertomuksen tarkastamaltaan tilikaudelta.

Hallinnon tarkastuksessa A:n ja KHT B:n velvollisuutena on ollut tarkastaa X Oy:n vastuuhenkilöiden toiminnan lainmukaisuutta. Tähän sisältyy velvollisuus tunnistaa, tuntea ja ottaa tarkastuksessa huomioon tarkastuskohteen toimintaan olennaisesti liittyvät lait ja muut velvoitteet. Näissä olosuhteissa on ollut tärkeää tunnistaa ja tuntea myös keskeiset edunvalvontaa koskevat säännökset.

B on ollut velvollinen noudattamaan tilintarkastuksessa hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3). Hyvän tilintarkastustavan sisältöä kuvaavat kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ISA), joiden pääperiaatteita tilintarkastaja on velvollinen soveltamaan. Tapauksen kannalta keskeisiä ISA-standardeja ovat etenkin:

- ISA 240 Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa
- ISA 260 Kommunikointi hallintoelinten kanssa
- ISA 265 Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja johdolle
- ISA 300-sarjan standardit, jotka koskevat tilintarkastuksen suunnittelua ja riskien huomioon ottamista
- ISA 550 Lähipiiri

ISA 240 standardin 11 kohdan mukaan tilintarkastajan tavoitteena on (a) tunnistaa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätöksessä ja arvioida niitä; (b) hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä arvioiduista väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskeistä suunnittelemalla ja toteuttamalla tarkoitukseen soveltuvia toimenpiteitä riskeihin vastaamiseksi; ja (c) vastata tunnistettuun tai epäiltyyn väärinkäytökseen asianmukaisella tavalla.

ISA 240 standardin 13 kohdan mukaan tilintarkastajan on säilytettävä ammatillinen skeptisyys koko tilintarkastuksen ajan ja tiedostettava väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden mahdollisuus huolimatta tilintarkastajan aikaisemmasta kokemuksesta yhteisön johdon ja hallintoelinten rehellisyydestä ja vilpittömyydestä.

Tilintarkastajan on otettava tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa huomioon tilintarkastuskohteeseen liittyvät riskit ISA 300 sarjan standardien mukaisesti.

ISA 260 standardin 16 kohdan mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava hallintoelinten kanssa muun muassa mahdollisista merkittävistä ongelmista, joita tilintarkastuksen aikana on kohdattu ja muista mahdollisista tilintarkastuksessa esiin tulleista seikoista, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat merkittäviä taloudellisen raportoinnin prosessin valvonnan kannalta.

ISA 265 standardin mukaan tilintarkastajan on kommunikoitava merkittävät tilintarkastuksessa havaitut puutteet yhteisön johdolle. ISA 265 standardin kohdan A17 mukaan se, että tilintarkastaja on kommunikoinut merkittävästä puutteellisuudesta hallintoelimille ja johdolle aiemmassa tilintarkastuksessa, ei poista tarvetta toistaa kommunikointia, jos korjaaviin toimenpiteisiin ei vielä ole ryhdytty. Jos aiemmin kommunikoitu merkittävä puutteellisuus on edelleen olemassa, tarkastuksen kohteena olevan vuoden kommunikoinnissa voidaan toistaa edellisessä kommunikoinnissa esitetty kuvaus tai yksinkertaisesti viitata edelliseen kommunikointiin. Tilintarkastaja voi kysyä johdolta tai soveltuvissa tapauksissa hallintoelimiltä, miksi merkittävää puutteellisuutta ei vielä ole korjattu. Se, ettei toimenpiteisiin ole ryhdytty ilman järkevää selitystä, voi itsessään olla merkittävä puutteellisuus.

Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja puuttuu havaitsemiinsa epäkohtiin, kommunikoi ne tilintarkastusasiakkaan johdolle ja seuraa kehittämissuhteiden toteutusta. Tarvittaessa tilintarkastajan on nostettava asia uudelleen tilintarkastusasiakkaan johdon tietoisuuteen, jos parannusta ei tapahdu (ISA 265).

ISA 550 standardin 11 kohdan mukaan, tilintarkastajan on osana riskienarviointitoimenpiteitä, joita ISA 315 (uudistettu) ja ISA 240 edellyttävät tilintarkastajan suorittavan tilintarkastuksen aikana, suoritettava määrättyt tilintarkastustoimenpiteet ja niihin liittyvät toimenpiteet hankkiakseen lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvän olennaisen virheellisuuden riskien tunnistamisen kannalta relevanttia tietoa.

ISA 550 standardin 12 kohdan mukaan tilintarkastajan on tarkastettava tilinpäätöksen alttiutta olennaiselle virheellisyydelle johtuen väärinkäytöksestä tai virheestä, joka voisi aiheutua yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista.

ISA 550 standardin mukaan tilintarkastajan on tarkastettava lähipiiritransaktioita noudattaen ammatillista skeptisyyttä ja otettava huomioon väärinkäytösten mahdollisuus. ISA 550 standardin 12 kohdan mukaan tilintarkastajan on osoitettava tiedusteluja johdolle ja muille yhteisössä toimiville sekä suoritettava muita asianmukaisiksi katsomiaan riskienarviointitoimenpiteitä muodostaakseen käsityksen mahdollisista kontroleista, joita johto on järjestänyt seuraavia tarkoituksia varten: (a) lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tunnistaminen ja kirjanpitokäsittely sekä niitä koskevien tietojen esittäminen tilinpäätöksessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; (b) lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutettavia merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevat valtuuttamiset ja hyväksymiset; ja (c) tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevat valtuuttamiset ja hyväksymiset.

4 KHT B:n toiminnan arviointi

4.1 Esteellisyytilanteen, intressiristiriidan ja vaarallisen työyhdistelmän ottaminen huomioon tilintarkastuksessa

Hallinnon tarkastuksessa KHT B:n velvollisuutena on ollut tarkastaa X Oy:n vastuuhenkilöiden toiminnan lainmukaisuutta tilikausilta 2011-2014. Käytännössä valvontavastuu on kohdistunut yksinomaan X Oy:n omistajan edunvalvojana toimineen edunvalvojan toimintaan. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että KHT B:n on hallinnon tarkastuksessa tullut tuntea ja ottaa huomioon myös holhoustoimesta annetun lain (442/1999) edunvalvojan asemaa ja toimintaa koskevat säännökset, koska tässä tapauksessa edunvalvoja on toiminut X Oy:n vastuuhenkilönä.

Edunvalvojan asemaan X Oy:n omistajan edunvalvojana, yhtiön hallintoasioiden hoitajana, hallituksen jäsenenä ja yhtiökokousedustajana on liittynyt merkittävä väärinkäytöksen riski ja tilintarkastusriski. Kyseessä on ollut vaarallinen työyhdistelmä, joka KHT B:n on tullut ottaa huomioon suorittamassaan tilintarkastuksessa ja raportoinnissa. B on ollut velvollinen ottamaan väärinkäytösriskin ja vaarallisen työyhdistelmän huomioon myös tilintarkastuksen suunnittelussa. B on ollut velvollinen reagoimaan tilintarkastuksessa etenkin sisäisen valvonnan puuttumiseen X Oy:ssä. Tilintarkastusriskin (virheellinen tilintarkastusraportointi) kannalta riski on ollut merkittävä myös X Oy:n varallisuuden määrän kannalta.

KHT B:n olisi pitänyt kommunikoida kyseiset merkittävät puutteellisuudet X Oy:lle. Hänellä on ollut mahdollisuus myös kommunikoida puutteista edunvalvontamääräyksen antaneelle maistraatille. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja puuttuu havaitsemiinsa epäkohtiin, kommunikoi ne tilintarkastusasiakkaan johdolle kehittämisehdotuksineen ja seuraa kehittämisehdotusten toteutusta. B:n olisi pitänyt seurata, että korjaaviin toimenpiteisiin ryhdytään X Oy:ssä. Jos kommunikoitu merkittävä puutteellisuus olisi edelleen jatkunut, B:n olisi pitänyt palata asiaan seuraavan tilikauden tilintarkastuksessa ja selvittää X Oy:n johdon (edunvalvojan) kanssa, miksi merkittäviä puutteellisuuksia ei ole korjattu. Viime kädessä B:n olisi pitänyt reagoida puutteiden korjaamattomuuteen tilintarkastusraportoinnissaan.

B on lyönyt laimin puuttua X Oy:n hallinnon perustavanlaatuisen esteellisyytilanteeseen, kommunikoida sitä koskevat havaintonsa ja kehittämisehdotuksensa X Oy:lle ja siten toiminut vastoin hyvää tilintarkastustapaa. B:n olisi pitänyt edellyttää tilintarkastustoimeksiannon jatkamista varten, että sisäisen valvonnan puutteet korjataan ja lähipiirin kanssa tehtäviä oikeustoimia varten luodaan läpinäkyvä ja riippumaton menettely väärinkäytösriskin eliminoimista varten.

4.2. Lähipiiritoimien tarkastus

Edunvalvojan ja hänen puolisonsa omistama ja hallinnoima Oy Consulting Ab on kuulunut X Oy:n lähipiiriin. Oy Consulting Ab on laskuttanut merkittäviä hallintopalkkioita X Oy:ltä tilikausina 2011-2014. Lisäksi edunvalvoja on itsekontrahoinut kiinteistön vuokrausta itselleen. Edunvalvoja on teettänyt kiinteistöllä kunnostus- ja parannustoimia X Oy:n kustannuksella.

Tilanteessa, jossa yhteisö tekee hankintoja lähipiiriltä, tilintarkastajan on tullut kiinnittää erityistä huomiota väärinkäytöksen mahdollisuuteen ISA 240 standardin vaatimukset huomioon ottaen.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että selvityksen perusteella ei voida katsoa, että B olisi täysin laiminlyönyt suorittaa kyseiset tarkastustoimenpiteet. Selvityksessä ei ole myöskään tullut esiin seikkoja, jotka osoittaisivat hallintoveloitusten olleet selvästi virheellisiä tai perusteettomia. Puutteet liittyvät tältäkin osin sisäisen valvonnan puutteisiin, joista B ei ole raportoinut eikä esittänyt kehittämistoimenpiteitä X Oy:lle.

B on kuitenkin 24.10.2014 tilintarkastuspöytäkirjassa X Oy:n hallitukselle kiinnittänyt huomiota kirjanpitolain mukaisesti tositetta koskeviin sisältövaatimuksiin. Hän on todennut pöytäkirjassa, että Oy Consulting Ab:n hallintopalveluja koskevan veloituksen muistiotositteen tositiesältövaatimukset eivät täyty.

5 Tilintarkastusyhteisö A:n toiminnan arviointi

Tilintarkastuslakiin perustuvassa tilintarkastajien valvonnassa vakiintuneen soveltamiskäytännön mukaan tilintarkastusyhteisön on vähintään tarjottava sen palveluksessa olevalle tilintarkastajalle riittävät resurssit toimeksiannon suorittamista varten sekä tuettava ja valvottava tilintarkastajan toimintaa.

Tämän tutkinta-asian selvityksessä ei ole tullut esiin seikkoja, jotka osoittaisivat, että A olisi menetellyt epäasianmukaisesti tai muuten tilintarkastuslakiin perustuvien velvollisuuksiensa vastaisesti X Oy:n tilintarkastuksessa tilikausilta 1.1.–31.12.2011, 1.1.–31.12.2012, 1.1.–31.12.2013 ja 1.1.–31.12.2014.

6 Yhteenveto

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että edellä jaksossa 4 esitetyillä perusteilla B on toiminut X OY:n tilikausien 1.1.–31.12.2011, 1.1.–31.12.2012, 1.1.–31.12.2013 ja 1.1.–31.12.2014 tilintarkastuksessa hyvän tilintarkastustavan ja tilintarkastuslain vastaisesti.

PRH:n saamasta selvityksestä käy ilmi, että X Oy:n hallintoa on hoidettu edunvalvojan toimikaudella ilman sisäistä valvontaa. Intressiristiriita edunvalvojan eri roolien vuoksi X Oy:n hallinnossa on ollut merkittävä. Edunvalvoja on toiminut samanaikaisesti X Oy:n ainoan omistajan edunvalvojana, X Oy:n hallituksen ainoana jäsenenä, hallintoasioiden hoitajana ja ainoana yhtiökokousedustajana. B:n olisi pitänyt raportoida sisäisen valvonnan puutteista X Oy:n johdolle ja seurata korjaustoimien toteutusta. B:n olisi pitänyt edellyttää ennen vakiomuotoisten tilintarkastuskertomusten antamiselle, että edellä mainitut intressiristiriidat ja sisäisen valvonnan puutteet olisi korjattu.

B:n suorittama tilintarkastus ei täytä tilintarkastuslakiin perustuvia vaatimuksia. B:n menettely ei vastaa tilintarkastajalta vaadittavaa huolellisuutta eikä ammatillista skeptisyyttä ja varovaisuutta.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei A:n toiminnasta voida osoittaa tilintarkastuslain vastaisuutta.

7 Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat (TTL 10:1 ja 10:7)

Tilintarkastuslautakunnan ratkaisukäytäntö huomioon ottaen huomautus on riittävä seuraamus KHT B:n moitittavasta menettelystä.

Tilintarkastuslain 12 luvun 2 §:n 15 kohdan mukaan valvottavan toiminnan sijoituessa aikaan ennen tilintarkastuslain (1141/2015) voimaantuloa, 10 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdan edellytystä varoituksen ja huomautuksen antamiseen arvioidaan kumotun lain ja sen perusteella annettujen säännösten mukaan. B:n toiminta täyttää huomautuksen antamisen edellytykset sekä kumotun tilintarkastuslain että voimassa olevan tilintarkastuslain mukaan.

Tilintarkastuslautakunta ottaa huomioon, että B:n moitittava menettely liittyy ensisijaisesti reagoimattomuuteen hallinnon rakenteelliseen asetelmaan, joka sisältää sisäisen valvonnan puutteen. PRH:n tilintarkastusvalvonnan saamasta selvityksestä ei voi päätellä, että puutteet tilintarkastuksessa olisivat olennaisesti johtaneet X Oy:n tilinpäätösten olennaisiin virheisiin tai vaarantaneet tilinpäätösten antaman oikean ja riittävän kuvan. B:lle on aikaisemmin määrätty 2019 TTL 10 luvun mukainen seuraamus ... (lainvoimainen). X Oy:n tilikausien 2012-2014 tilintarkastuksista on kulunut kauan aikaa. Asian käsittely PRH:n tilintarkastusvalvonnassa on kestänyt kauan. Nämä seikat puoltavat varoitusta lievemmän seuraamuksen eli huomautuksen käyttöä.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 1, 11, 15, 20, 22 ja 49 §

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1, 3 luku 1 ja 2 §, 7 luku 2 §, 10 luvun 1 ja 7 §, 12 luvun 2 §

Valitusoikeus

Asianosaisilla A:llä ja B:llä on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen valitusosoituksen mukaisesti.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Ari Ahti, Antti Fredriksson, Teija Laitinen, Riikka Rannikko, Silja Leino ja Anders Tallberg

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Pajamo

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo

Esittelijä

Liite

Valitusosoitus