



**TILA:N VALVONTA-ASIOIDEN RATKAISUJA 2005
JA
VALA:N MUUTOKSENHAKURATKAISUT**

Johdanto	1
Toiminnan valvonnan keinot	1
Tilintarkastuksen laadunvarmistus	1
Valvonnassa käytettävistä sanktioista	2
Ratkaisuselostukset.....	3
Vuoden 2005 ratkaisut	3
Asiasanaluettelo.....	3
Aikaisempia ratkaisuja	3
Lisätietoja	3
Asiasanaluettelo.....	4
Tilastoja	6
Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1991–2005 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat.....	6
Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2005 päättämät erityiset valvonta-asiat	7
KHT-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa	7
HTM-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa	8
Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2005 päättämät KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat	9
TILA 1/2005	10
TILA 2/2005	21
TILA 3/2005.....	37
TILA 4/2005.....	42
TILA 5/2005	47
TILA 6/2005.....	56
TILA 7/2005.....	63

Johdanto

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan (TILA) tehtävänä tilintarkastuslain mukaan on valvoa, että KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen hyväksymisen edellytykset säilyvät. TILA:n on valvottava erityisesti sitä, että KHT-tilintarkastajat säilyttävät ammattitaitonsa. Lisäksi TILA:n on tilintarkastuslain mukaan valvottava, että KHT-tilintarkastajat ja KHT-yhteisöt noudattavat toiminnassaan tilintarkastuslain ja sen nojalla annettuja säännöksiä. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastustehtäviä suorittaessaan.

Vastaavasti 21¹ kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnat (TIVA:t) valvovat omilla toimialueillaan tilintarkastuslain nojalla HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä.

KHT- ja HTM-tilintarkastajia sekä KHT- ja HTM-yhteisöjä kutsutaan tilintarkastuslaissa hyväksytyiksi tilintarkastajiksi.

Toiminnan valvonnan keinot

Hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan valvonta jaetaan ennakoivalvontaan ja jälkikäteisvalvontaan. Hyvän tilintarkastustavan noudattamisen valvonta on käytännössä yleensä jälkikäteisvalvontaa, jossa selvitetään, onko hyväksytty tilintarkastaja toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti yksittäistapauksessa.

Hyväksytyjen tilintarkastajien toimintaa valvotaan jatkuvasti useilla eri keinoilla. Jos ilmenee aihetta, yksittäinen asia voidaan ottaa käsiteltäväksi TILA:ssa tai kauppakamarin TIVA:ssa.

Valvonta-asia voi käytännössä olla tilintarkastajan toiminnasta tehdyn kantelun käsittelyä tai pisto-koetarkastuksen perusteella tapahtuvaa selvitystä tai tilintarkastajan toimintaan muulla perusteella kohdistuvan epäilyn selvittämistä. Valvontaa on myös tietojen kerääminen ammattitaidon seuranta varten tai tietojen tilastointi hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan yleistä seuraamista varten.

Tilintarkastuksen laadunvarmistus

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu laadunvalvonta. Tilintarkastajan tulee järjestää tilintarkastustyönsä siten, ettei sen laadussa esiinny olennaisia virheitä ja puutteita. Hyväksytyjen tilintarkastajien valvontaan kuuluu tilintarkastuksen laadunvarmistusjärjestelmien ylläpitäminen yhteistyössä KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n (KHT-yhdistyksen) ja HTM-tilintarkastajat ry:n (HTM-yhdistyksen) kanssa.

Tilintarkastustyön laadunvalvontaa koskee tilintarkastusalan suositus 220, joka perustuu asianomaiseen IFAC:n (International Federation of Accountants) ISA-standardiin. Laadunvarmistusjärjestelmät Suomessa vastaavat pääosin EU:n komission tilintarkastuksen laadunvarmistuksesta 21.11.2000 antaman suosituksen (EYVL 31.3.2001 L 91/91) sisältöä. KHT-yhdistyksellä ja HTM-yhdistyksellä on kummallakin omat laadunvalvontaorganisaationsa. Yhdistysten laadunvarmistusorganisaatioiden kouluttamat laaduntarkastajat tarkastavat jokaisen jäsenensä laadun vähintään viiden vuoden välein ja raportoivat tuloksista laatulautakunnalle/laatukomitealle, joka tekee tarkastuksen tuloksen perusteella päätöksen. KHT-yhdistyksen ja HTM-yhdistyksen laadunvarmistusorganisaatiot ovat TILA:n valvonnassa siten, että ne raportoivat vuosittain TILA:lle laadunvarmistuksen toteutumisesta. Laadunvarmistusjärjestelmiä kehitetään yhteistyössä.

¹ Helsingin ja Espoon kauppakamarit yhdistyivät vuoden 2006 alusta Helsingin seudun kauppakamariksi, jolloin kauppakamareita ja tilintarkastusvaliokuntia on 20.

Kaikki hyväksytyt tilintarkastajat eivät ole jäseniä KHT- ja HTM-yhdistyksissä. TILA määrää tilintarkastuslain 36 §:n nojalla laaduntarkastukset KHT-yhdistykseen kuulumattomille KHT-tilintarkastajille. Vastaavasti kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat aloittivat laaduntarkastusten määrittämisen niille HTM-tilintarkastajille, jotka eivät kuulu HTM-yhdistykseen. TILA ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnat päättävät myös toimenpiteistä, joihin laaduntarkastukset mahdollisesti antavat aihetta.

Valvonnassa käytettävistä sanktioista

Hyväksytyjen tilintarkastajien valvonnassa käytettävissä olevat kurinpidolliset sanktiot määritellään tilintarkastuslaissa. Sanktiot ovat ankarimmasta lievimpään hyväksymisen peruuttaminen, varoitus ja huomautus. Kurinpidollisten sanktioiden tunnusmerkit käyvät ilmi tilintarkastuslain 38–39 §:stä. Kurinpidolliset sanktiot eivät ole oikeudelliselta luonteeltaan rangaistuksia. Ne ovat valvojan, hyvää tilintarkastustapaa tulkitsevan toimielimen osoittamia tilintarkastajien toimintaan kohdistuvia moitteita.

Keskuskauppakamarin TILA ja kauppakamarien TIVA:t päättävät varoituksen tai huomautuksen antamisesta niiden valvontaan kuuluvalla tilintarkastajalla. Tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta päättää ensi asteena valtion tilintarkastuslautakunta (VALA). Hyväksymisen peruuttamista koskeva asia tulee vireille VALA:ssa TILA:n tekemästä kirjallisesta aloitteesta. Jos kysymys on HTM-tilintarkastajan tai HTM-yhteisön hyväksymisen peruuttamisesta, kauppakamarin TIVA:n on ensin tehtävä esitys TILA:lle, joka tekee peruuttamisesityksen VALA:lle.

VALA:n on peruutettava tilintarkastajan hyväksyminen, jos tilintarkastaja

1. on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti;
2. on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana; tai
3. ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

Hyväksyminen voidaan tilintarkastuslain mukaan peruuttaa myös enintään kahden vuoden määräajaksi. Hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös voidaan määrätä pantavaksi täytäntöön valituksesta huolimatta, jos siihen on erittäin painavia syitä.

KHT- tai HTM-tilintarkastajalle tai KHT- tai HTM-yhteisölle on annettava varoitus, jos asianosainen hyväksytty tilintarkastaja

1. on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti;
2. on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana; tai
3. on perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on omiaan alentamaan julkiseen hyväksymiseen perustuvan tilintarkastuksen luotettavuutta tai arvoa.

KHT- tai HTM-tilintarkastajalle tai KHT- tai HTM-yhteisölle on annettava huomautus, jos asianosainen hyväksytty tilintarkastaja on menetellyt edellä kuvatulla tavalla siten, että moitittavaan menettelyyn liittyy lieventäviä asianhaaroja.

Ratkaisuselostukset

TILA:n sääntöjen mukaan valvonta-asioissa tehtyjen merkittävien päätösten sisällöstä voidaan julkaista nimettömiä selostuksia ja saattaa ne yleiseen tietoon hyvän tilintarkastustavan kehittämiseksi. Osa TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuista julkaistaan Tilintarkastus–Revision-lehdessä.

Valvonta-asioiden ratkaisuselostukset perustuvat TILA:n päätöksiin. Jos TILA:n päätökseen on haettu valittamalla muutosta VALA:lta, selostus sisältää myös VALA:n muutoksenhakuratkaisun perusteluineen. Tiivistetty teksti ei täysin vastaa alkuperäistä, vaan esimerkiksi asianosaisten nimet on poistettu. Rahamääriä on joiltakin osin pyörästetty tai ne on poistettu kokonaan, ellei niillä ole merkitystä selostettavaan ratkaisuun kannalta. Myös säännösviittauksia, selostuksia asiakirjoista ja päivämääriä on poistettu. Otsikointia on yksinkertaistettu.

Vuoden 2005 ratkaisut

Vuonna 2005 TILA käsitteli kuusi KHT-tilintarkastajia ja KHT-yhteisöjä koskevaa valvonta-asiaa, joista neljä oli otettu käsittelyyn kantelun johdosta ja kaksi TILA:n omasta aloitteesta. Lisäksi yhden valvonta-asian käsittely oli kesken vuoden päättyessä.

TILA antoi tilintarkastuslain mukaisen varoituksen yhdelle KHT-tilintarkastajalle ja huomautuksen kolmelle KHT-tilintarkastajalle.

Vuonna 2005 TILA käsitteli yhden muutoksenhaun kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan antamasta huomautuksesta HTM-tilintarkastajalle. Yhden muutoksenhakuasian käsittely oli kesken vuoden päättyessä.

Käytetyt lyhenteet

TILA	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta
TIVA	Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta
VALA	Valtion tilintarkastuslautakunta
KHT	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
KHT-yhteisö	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö
HTM	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
HTM-yhteisö	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö
OYL	Osakeyhtiölaki

Asiasanaluettelo

Julkaisuun liittyy asiasanaluettelo, jonka avulla voi etsiä esimerkiksi määrättyyn aihealueeseen kuuluvia ratkaisuja.

Aikaisempia ratkaisuja

TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuja on julkaistu monisteina vuodesta 1990. Niitä voi tilata omakustannushintaan Keskuskauppakamarista. Keskuskauppakamarin kotisivuilla on julkaistu valvonta-asioiden selostuksia vuodesta 1995 lähtien.

Lisätietoja

Keskuskauppakamari / tilintarkastus, puh. (09) 696 969
<http://www.keskuskauppakamari.fi>

Asiasanaluettelo

TILA:n ratkaisun nro	Miten asia tuli vireille?	Keneen asia kohdistuu?	Millainen tarkastustehtävä ja mikä tarkastuskohde on kyseessä?	Tapauksen olennaiset substanssikysymykset	Lopputulos TILA:ssa ja VALA:ssa
TILA 1/2005	kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, asunto-osakeyhtiö	huolellisuus, varovaisuus, tilintarkastajan eroamisoikeus, osallistuminen tilinpäätöksen laadintaan, tilintarkastustyön dokumentointi	TILA: huomautus
TILA 2/2005	kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, tilintarkastajan selvitys velallisen taloudellisesta asemasta, asiantuntijalausunnot, osakeyhtiö	yrittysaneeraus, objektiivisuus, riippumattomuus, epävarmuus toiminnan jatkamisedellytyksistä, tilintarkastustyön laajuus ja dokumentointi	TILA: varoitus
TILA 3/2005	TILA:n oma aloite	KHT-tilintarkastaja	hyväksymisen edellytysten säilyminen	sopivuus tilintarkastajan tehtävään, hyvämaineisuus, ylivelkaisuus, maksukyvyttömyys	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin
TILA 4/2005	kantelu	KHT-tilintarkastaja	tilintarkastajan erityistoimeksianto, asiantuntijan lausunto, osakeyhtiö	huolellisuus, varovaisuus, kannanottojen perusteellinen, erityistoimeksiannon laajuus	TILA: huomautus
TILA 5/2005	kantelu	KHT-tilintarkastaja	tilintarkastajan erityistoimeksianto, asiantuntijan lausunto, osakeyhtiö	huolellisuus, riippumattomuus, laskentamalli, yhtiön maksukyvyttömyyden arviointi	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin

TILA 6/2005	TILA:n oma aloite	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, osakeyhtiö	huolellisuus, varovaisuus, tilintarkastusevidenssi, olennaisten tilinpäätöserien huomioiminen, saatavan perintä	TILA: huomautus
TILA 7/2005	muutoksenhaku	HTM-tilintarkastaja	tilintarkastajan muu toiminta, osakeyhtiö	riippumattomuus, varovaisuus, lisäpalvelut tilintarkastusasiakkaalle	TILA: ei muutosta TIVA:n antamaan huomautukseen

Tilastoja

Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1991–2005 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat

KAUPPAKAMARIEN TILINTARKASTUSVALIOKUNTIEN (TIVA) VUOSINA 1990–2005 PÄÄTTÄMÄT HTM-TILINTARKASTAJIEN JA -YHTEISÖJEN TOIMINTAAN KOHDISTUVAT ERITYISET VALVONTA-ASIAT						
	Valvonnan peruste			Sanktiot ¹⁾		
	Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen ²⁾ peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Varoitus	Huomautus
1990	6	6	12	4	-	-
1991	8	4	12	1	1	5
1992	9	3	12	1	3	4
1993	7	2	9	-	1	1
1994	13	3)	6	19	2	7
1995	4	6	10	2	-	1
1996	8	38	4)	46	34	1
1997	9	8	5)	17	7	3
1998	9	6	6)	15	1	2
1999	6	1	7	-	-	1
2000	7	5	7)	12	5	1
2001	9	2	8)	11	2	-
2002	10	4	9)	14	2	5
2003	10	4	10)	14	2	3
2004	3	2	11)	5	1	-
2005	7	4	11	-	-	4

- 1) Samassa valvonta-asiassa on voitu antaa useita sanktioita.
- 2) Vuodesta 1995 lähtien TIVA tekee TILA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TILA tekee VALA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Tilintarkastuslain mukaan hyväksymisen peruuttamisesta päättää VALA.
- 3) Luku ei sisällä kahta valvonta-asiata, jotka päätettiin jättää tutkimatta.
- 4) Lukuun sisältyy 34 TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 5) Lukuun sisältyy 7 TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 6) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 7) Lukuun sisältyy viisi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 8) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 9) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 10) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 11) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2005 päättämät erityiset valvonta-asiat

	KHT-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa					
	Valvonnan peruste			Sanktiot ¹⁾		
	Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen ²⁾ peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Varoitus	Huomautus ³⁾
1991	10	-	10	-	-	3
1992	15	10	25	1	3	10
1993	9	2	11	-	1	5
1994	14	2	16	-	5	2
1995	17	-	17	-	4	4
1996	16	13 ⁴⁾	29	10	10	2
1997	15	3 ⁵⁾	18	1	1	6
1998	17	1	18	-	-	3
1999	13	2	15	-	4	-
2000	7	3	10	-	3	5
2001	8	1	9	-	1	-
2002	10	1	11	-	1	-
2003	7	1	8	1	2	3
2004	2	-	2	-	2	-
2005	4	2	6	-	1	3

HTM-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa							
Vireilletuloperuste		Lopputulokset ¹⁾					
Hyväksymisen peruuttamisesitys ²⁾	Oikaisuvaatimus	Hyväksymisen peruuttaminen tai peruuttamisesitys ²⁾	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen	Sanktion pysyttäminen	Pysytetty päätös olla antamatta sanktiota ⁶⁾	
1991	-	6	-	-	-	2	2
1992	-	4	-	-	-	-	4
1993	-	4	-	-	-	1	1
1994	-	9	-	-	2	-	7
1995	3	2	3	-	-	2	-
1996	34	-	28	-	-	-	-
1997	5	1	4	-	-	1	-
1998	3	2	2	-	1	1	-
1999	-	-	-	-	-	-	-
2000	5	-	2	-	-	-	-
2001	1	-	1	-	-	-	-
2002	4	3	4	-	1	2	-
2003	2	1	2	-	-	1	-
2004	1	-	1	-	-	-	-
2005	-	1	-	-	-	1	-

- 1) Samassa valvonta-asiassa on voitu antaa useita sanktioita. Vuonna 1991 TILA palautti yhden asian ja vuonna 1993 kaksi asiaa tilintarkastusvaliokunnille käsiteltäväksi uudelleen.
- 2) Vuodesta 1995 lähtien TIVA on tehnyt TILA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TILA tekee VALA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Tilintarkastuslain mukaan hyväksymisen peruuttamisesta päättää VALA.
- 3) Huomautus-sanktioiden lukumääriin sisältyvät vuosina 1991–1992 annetut muistutus-sanktiot, yhteensä 7 kpl. Muistutus-sanktio poistettiin Keskuskauppakamarin 13.12.1990 vahvistamalla tilintarkastajasäännöillä. Sen tilalle tulivat nykyisistä sanktioista varoitus ja huomautus. Muistutus-sanktiota on sovellettu, jos sääntöjen vastainen toiminta on tapahtunut ennen 1.1.1991.
- 4) Lukuun sisältyy 10 TILA:n tekemää esitystä KHT-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.
- 5) Lukuun sisältyy yksi TILA:n tekemä esitys KHT-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.
- 6) Vuosina 1991–1995 TILA:ssa oli mahdollista muuttaa tilintarkastusvaliokunnan päätöstä myös antamalla sanktio. Vuonna 1995 voimaan tullut lainmuutos poisti nämä mahdollisuudet.

Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2005 päättämät KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat

VALTION TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN (VALA) VUOSINA 1990–2005 PÄÄTTÄMÄT KHT- JA HTM-TILINTARKASTAJIEN JA -YHTEISÖJEN TOIMINTAAN KOHDISTUVAT ERITYISET VALVONTA-ASIAT								
	Vireilletuloperuste		Päätöksen lopputulos ¹⁾					
	Hyväksymisen peruuttamisesitys ²⁾	Muutoksenhaku ³⁾	Hyväksymisen peruuttaminen	Sanktioensias-teena	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen	Sanktion pysyttäminen	Pysytetty päätös olla antamatta sanktiota
1990	-	5	-	-	-	-	-	5
1991	-	6	-	1	-	1	3	1
1992	-	11	-	-	1	1	1	8
1993	-	9	-	-	1	1	-	7
1994	-	8	-	1	-	-	1	6
1995	2	14	1	1	-	-	4	8
1996	37	9	5	-	2	4	7	-
1997	6	5	3	-	1	3	3	-
1998	3	3	3	-	1	2	1	-
1999	-	5	-	-	3	1	1	-
2000	2	2	2	-	-	-	2	-
2001	1	2	2	-	-	1	-	-
2002	4	-	3	-	-	-	-	-
2003	2		2					
2004	2	-	2	-	-	-	-	-
2005	1	1	1	-	-	-	1	-

- 1) Samassa valvonta-asiassa TILA/TIVA ovat voineet antaa useita sanktioita. Vuosina 1991 ja 1995 VALA palautti yhden asian TILA:lle käsiteltäväksi uudelleen.
- 2) Vuodesta 1995 lähtien TILA tekee VALA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Tilintarkastuslain mukaan hyväksymisen peruuttamisesta päättää VALA.
- 3) Vuodesta 1995 lähtien TILA:n valvonta-asioiden päätökseen saa hakea valittamalla muutosta vain asianosainen tilintarkastaja

TILA 1/2005

Kiinteistöhuolto Oy kanteli isännöimänsä Asunto Oy:n tilintarkastaja KHT A:n toiminnasta. Kantelun mukaan KHT A oli tarkastuksessaan todennut, että Asunto Oy:n tuloslaskelma ja tase eivät vastanneet kirjanpitolain vaatimuksia eivätkä ne sellaisenaan olleet hyväksyttäviä. KHT A oli kehottanut yhtiötä tekemään tarvittavat muutokset, jotta hän voisi antaa puhtaan tilintarkastuskertomuksen. Asunto-osakeyhtiön tilinpäätöskäytäntöön liittyvien näkemuserojen takia KHT A oli kirjeitse ilmoittanut, ettei hän enää ollut käytettävissä yhtiön tilintarkastajana, mutta että hän olisi valmis antamaan tilinpäätöksestä kertomuksen, jos se saatettaisiin lain edellyttämälle tasolle. Toisessa kirjeessään KHT A oli ilmoittanut eroavansa tehtävästään, koska tilinpäätöstä ei korjattu. KHT A oli erokirjeestään huolimatta tehnyt tilinpäätökseen korjauksia ja antanut tästä tilintarkastuskertomuksen, kantelijan mukaan ilman hallituksen ja isännöitsijän suostumusta.

KHT A vastasi kanteluun ja kertoi, että hän oli eronnut tehtävästään, koska lain vaatimia muutoksia ei tehty tilinpäätökseen. Tämän jälkeen yksi hallituksen jäsen oli pyytänyt häntä laatimaan korjaukset sisältävän mallin tilinpäätöksestä tilintarkastuskertomuksineen, jotta asiassa päättäisiin tyydyttävään lopputulokseen.

TILA tutki asian ja katsoi, että KHT A oli menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti käyttämällä eroamisoikeuttaan epäselvyyttä ja sekavuutta aiheuttavalla tavalla. KHT A:n menettelyyn liittyi lieventäviä seikkoja. KHT A oli erimielisyyksistä huolimatta pyrkinyt saattamaan Asunto Oy:n tilinpäätöksen ja tilintarkastuksen loppuun. TILA antoi äänin 8-4 KHT A:lle huomautuksen.

(KHT A ei hakenut muutosta TILA:n päätökseen.)

Kantelu

Kiinteistöhuolto Oy, asiamiehenään X, arvosteli kantelussaan ja vastaselityksessään KHT

A:n toimintaa Asunto Oy:n tilintarkastuksessa. Kantelija toivoi, että TILA tutkisi kantelun ja ryhtyisi tarvittaessa lain vaatimiin toimenpiteisiin.

Kiinteistöhuolto Oy kertoi, että se oli isännöinyt Asunto Oy:tä vuoden 2003 alusta. Paikallinen KHT A toimi Asunto Oy:n tilintarkastajana. Tilintarkastus eteni siten, että KHT A sai haltuunsa Asunto Oy:n tilintarkastusaineiston vuoden 2004 maaliskuun alkupuolella. Aineistoon kuului myös Asunto Oy:n hallituksen kokouksessaan 25.2.2004 hyväksymä tilikauden 1.1.–31.12.2003 tilinpäätös. KHT A laati 16.3.2004 päivätyn muistion, jonka mukaan yhtiön tuloslaskelma ja tase eivät olleet kirjanpitolain mukaisia eli ne eivät olleet sellaisenaan hyväksyttäviä. Muistion mukaan tuloslaskelmasta puuttuivat vertailutiedot kokonaisuudessaan ja taseen kohdalla ne olivat vaillinaiset oman pääoman kohdalla. Oman pääoman kohdalla käytettiin nimikkeitä, joita ei saa käyttää virallisessa taseessa (sidottu ja oma pääoma).

Kiinteistöhuolto Oy:ssä toimiva kirjanpitäjä Y vastasi kirjeellä KHT A:n muistioon ja totesi, että tuloslaskelman ja taseen vertailutiedot puuttuivat, koska entisen ja nykyisen kirjanpidon erilaisista tilikartoista ja kirjauskäytännöistä johtuen ne eivät olisi yksiselitteisesti vertailukelpoisia. Tilikauden talousarvio oli laadittu edellisen tilikauden tulojen ja menojen perusteena ja tilikauden toteutuneita lukuja voitiin verrata tätä kautta aiempaan tilikauteen. Tilintarkastuksessa oli Y:n vastauksen mukaan käytössä myös edellisen tilikauden tilinpäätös, jonka tuloslaskelmaan voitiin verrata tuloslaskelman lukuja. Kirjanpitäjä Y viittasi myös asunto-osakeyhtiölain (30.4.1998/296) 73 §:ään, jonka mukaan asunto-osakeyhtiön oma pääoma jaetaan sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan.

Tämän jälkeen KHT A lähetti asiaa koskevan 30.3.2004 päivätyn kirjeen Asunto Oy:n isännöitsijä B:lle. KHT A viittasi kirjeessään tilintarkastajan tehtäviin ja uuden kirjanpitolain voimaan astumiseen. KHT A totesi kirjeessään, että tuloslaskelmassa on oltava vertailutiedot ja että taseen oman pääoman suhteen saa käyttää vain kirjanpitoasetuksessa olevaa kaavaa. Oman pääoman kohdalla ei saa hävittää edellisen tilikauden tulosta. KHT

A ilmoitti, ettei hän ole käytettävissä enää yhtiön tilintarkastajana. Jos taloyhtiön tilinpäätös saatettaisiin lain edellyttämälle tasolle, hän oli vielä valmis antamaan siitä kertomuksen, koska itse tilintarkastus oli jo suoritettu.

KHT A sai tämän jälkeen kirjanpitäjä Y:n laatiman tuloslaskelmavertailun.

KHT A lähetti isännöitsijä B:lle 1.4.2004 päivätyn toisen kirjeen, jossa hän totesi vastaanottaneensa korjatun tilinpäätöksen 31.12.2003. Hän totesi, että saamansa tiedon mukaan tasetta ei korjata. Hänen tilintarkastuskäytäntönsä oli aina kuulunut, että hän ei anna niin kutsuttua epäpuhdasta tilintarkastuskertomusta, vaan esitetyt virheet/puutteellisuudet oli aina yhteisymmärryksessä korjattu. Hän oli 30.3.2004 ilmoittanut, että hän antaisi kertomuksen yhtiön kuluneelta tilikaudelta, jos esitetyt asiat korjattaisiin. Koska näin ei tehty, hän ilmoittaisi Asunto Oy:n hallitukselle, ettei hän ole käytettävissä yhtiön tilintarkastajana.

Kiinteistöhuolto Oy kertoi, että käydyn kirjeenvaihdon ja osittain sitä täydentäneiden puhelinkeskusteluiden jälkeen KHT A:n ja Kiinteistöhuolto Oy:n välinen näkemusero kulminoitui siihen, voidaanko asuntoyhtiön taseessa oma pääoma jakaa sidottuun ja vapaaseen pääomaan. KHT A:n näkemyksen mukaan näin ei voida menetellä, vaan tase oli hänen mielestään jaettava kirjanpitoasetuksen mukaisesti. Kiinteistöhuolto Oy:n mukaan asunto-osakeyhtiöissä voidaan käyttää jaottelua vapaaseen ja sidottuun pääomaan. Kummankin näkökulman tueksi voitiin löytää viitteitä eri lähteistä. Kiinteistöhuolto Oy:n näkökulmaa tukivat joidenkin alan auktoriteettien esittämät kannanotot kuten Kari Mannerin kannanotto kirjassaan Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöiden kirjanpito ja tilinpäätös (Jyväskylä 2002). Kiinteistöhuolto Oy:n näkemystä tuki myös se, että Kiinteistöhuolto Oy oli käyttänyt useiden vuosien ajan taloyhtiöiden tilinpäätöksissä jaottelua sidottuun ja vapaaseen pääomaan. Näitä tilinpäätöksiä olivat tarkastaneet myös useat KHT-tilintarkastajat puuttumatta menettelyyn.

Vaikka Kiinteistöhuolto Oy:n käyttämä jaottelu myöhemmin todettaisiin virheelliseksi, sen

käytöstä ei ollut aiheutunut millekään osapuolelle vahinkoa.

Kiinteistöhuolto Oy totesi, ettei sen kantelun syynä ollut näkemusero, vaan KHT A:n lain ja hyvän tilintarkastustavan vastaiset reaktiot edellä kuvattuun suhteellisen vähäpätöiseen näkemuseroon taseen jaottelusta.

Kiinteistöhuolto Oy katsoi, että KHT A syyllistyi lainvastaiseen menettelyyn muuttamalla omavaltaisesti Asunto Oy:n tilinpäätöstä. KHT A oli purkanut sidotun tilinpäätöksen ja vaihtanut Asunto Oy:n hallituksen hyväksymään tilinpäätökseen useita sivuja. KHT A oli liittynyt muuttamaansa tilinpäätökseen alkuperäisen tilinpäätöksen allekirjoitussivun ilman, että hän olisi saanut muuttamistoimilleen alkuperäisen tilinpäätöksen allekirjoittaneiden hallituksen jäsenten ja isännöitsijän suostumusta.

Kiinteistöhuolto Oy katsoi, että KHT A syyllistyi hyvän tilintarkastustavan vastaiseen toimintaan Asunto Oy:n tilintarkastuksessa seuraavasti:

1. KHT A erehtyi tilintarkastajan roolin sisälöstä. KHT A oli ensisijaisesti lausunnonantaja ja toisaalta myös neuvonantaja. Hän ei kuitenkaan ollut tilinpäätöksen laatija. Roolinsa vuoksi KHT A ei myöskään ollut vastuussa tilinpäätöksen sisälöstä. Tarkastaessaan Asunto Oy:n tilinpäätöstä KHT A oli uhkailamalla ja käytännön toimiin ryhtymällä toiminut myös tilinpäätöksen laatijana.
2. KHT A ymmärsi väärin tilintarkastuskertomuksen sisällön. Päinvastoin kuin KHT A oli kirjeessään 30.3.2004 todennut, tilintarkastaja ei joudu toteamaan mitään, vaan hänen tehtävänä on kirjata tilintarkastuskertomukseen se, mitä hän on suorittamassaan tilintarkastuksessa havainnut.
3. KHT A syyllistyi uhkailuun. KHT A haki tukea kirjanpidon sisältöä koskevalle näkemykselleen käyttämällä uhkailua. Hän ilmoitti 30.4.2004 päiväämässään kirjeessä, että hän ei ole käytettävissä enää yhtiön tilintarkastajana, jos hänen vaatimuksiinsa ei suostuta. Hän ilmoitti myös samassa kirjeessä, että hän ei tule antamaan tilintarkastuskertomusta suoritta-

mastaan tilintarkastuksesta, ellei hänen vaatimuksiinsa suostuta.

4. KHT A:n luotettavuus tilintarkastajana on kyseenalainen, jos hän pitää kiinni 1.4.2004 päivättyyn kirjeeseen kirjaamastaan periaatteesta, jonka mukaan hänen tilintarkastuskäytäntönsä oli aina kuulunut periaate, jonka mukaan hän ei anna niin kutsuttua epäpuhdasta tilintarkastuskertomusta. Hyvä tilintarkastustapa ei voi edellyttää mitään muuta kuin että tilintarkastuskertomukseen kirjataan vain ne havainnot, jotka tilintarkastaja on tehnyt.
5. KHT A oli antanut tilintarkastuskertomuksen esteellisenä tilinpäätöksestä, jonka hän oli osittain itse laatinut.

Kiinteistöhuolto Oy täydensi 22.11.2004 päivätyssä vastaselityksessään moitteitaan. Kiinteistöhuolto Oy huomautti, ettei KHT A:n käytäntö voi täyttää hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia. Ennen tilintarkastuskertomuksen antamista oli oltava hallituksen hyväksymä versio tilinpäätöksestä eikä hyväksytyä versiota voida enää tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen muuttaa. Hyvä tilintarkastustapa edellyttäneee, että tilinpäätös on sidottu. On selvää, että hallitus voi tehdä uuden korjatun tilinpäätöksen ja pyytää siitä uuden tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastajan oikeusturvan kannalta on välttämätöntä, että on yksiselitteisesti olemassa tilinpäätös, josta tilintarkastuskertomus on annettu.

KHT A:lla oli oikeus erota milloin tahansa tilintarkastajan tehtävästä. Kun eroamisasia esitettiin pääosin tilintarkastuksen osalta maallikoista koostuvalle taloyhtiön hallitukselle niin, että tilintarkastaja joutui eroamaan, koska tilinpäätös oli väärin laadittu, uhattiin isännöitsijää. Jos isännöitsijä ei alistu tehtyyn uhkaukseen, hän joutuu hyvin kummalliseen asemaan taloyhtiön osakkaiden silmissä. Uhkauksella kylvettiin taloyhtiön osakkaiden mieliin epäilyksen siemen ja huoli oman taloyhtiön raha-asioiden tilasta. Tilintarkastajan menettely asetti isännöitsijän ammattitaidon kyseenalaiseksi sekä on voinut aiheuttaa taloudellista vahinkoa.

Edellyttämällä tilinpäätöksen korjaamista tilintarkastajan jatkamisen edellytyksenä KHT A korotti itsensä tilintarkastusta koskevan normiston ylimmäksi tulkitsijaksi jopa ohi kirjanpi-

tolautakunnan. KHT A ei ymmärtänyt toisaalta sitä, että hänen tulkintansa laista ei välttämättä ollut ainoa oikea tulkinta ja että isännöitsijätoimistolla ja isännöitsijällä oli oikeus ja jopa velvollisuus tulkita lakia työssään ja myös tälle tulkinnalle oli annettava oma arvonsa.

KHT A:n laatima tasekirjamalli saattoi olla vain malli. Ulkopuolisen oli mahdotonta ottaa asiaan ehdotonta kantaa. Jostain syystä KHT A ei kuitenkaan ollut laittanut laatimaansa malliin mitään merkintää siitä, että kysymyksessä oli malli, vaan hän jopa sitoi mallinsa kansiin tilinpäätökseksi ja antoi laatimastaan mallista tilintarkastuskertomuksen.

KHT A:n mukaan hänen esittämänsä tilinpäätösmalli muuttui yhtiön hallituksen tilinpäätösesitykseksi, koska isännöitsijä esitti sen yhtiökokouksessa yhtiön tilinpäätöksenä. Tilanne oli isännöitsijä B:lle sekä taloyhtiön hallitukselle niin outo ja erikoinen, ettei muunlaista ratkaisua yhtiökokoustilanteessa ollut osattu toteuttaa etenkin, kun vain KHT A:n laatimasta tilinpäätöksestä oli olemassa tilintarkastuskertomus. Tosiasia oli, että sellaista hallituksen kokousta ei ollut pidetty, jossa KHT A:n muuttama tilinpäätös olisi käsitelty ja hyväksytty.

KHT A:n vastine

KHT A antoi TILA:lle kaksi vastinetta. Hän kertoi, että hän oli tarkastanut Asunto Oy:n tilikaudesta 1.1.1998 alkaen aina tilikauden 31.12.2003 päättymiseen saakka. Isännöinnin hoiti vuosina 1998–2002 Isännöintifirmaniminen auktorisoitu isännöitsijätoimisto. KHT A:lla ei ollut mainitun toimiston kanssa muita tehtäviä. KHT A esitti Asunto Oy:n tuloslaskelman, taseen, allekirjoitussivun ja tarkastuskommenttinsa vuodelta 2001.

KHT A kertoi esittämänsä esimerkin valossa, miten ja milloin tilinpäätös syntyy.

Asunto Oy:n hallitus nimesi kokouksessaan 14.1.2003 B:n yhtiön isännöitsijäksi. B:n työnantaja oli Kiinteistöhuolto Oy, joka oli kantelun tekijä.

Asunto Oy oli KHT A:n ainoa asiakas, joka käytti Kiinteistöhuolto Oy:n palveluksia. Kuten

itse kantelusta ilmeni, Kiinteistöhuolto Oy:n toimeksiantaja olivat tarkastaneet useat KHT-tilintarkastajat, jotka olivat hyväksyneet yhtiön laatimat tilinpäätökset sellaisenaan "puuttumatta menettelyyn". Jokainen tilintarkastaja toimii Suomessa omalla tavallaan. Kantelijan ja KHT A:n välinen näkemusero tilinpäätöksen hyväksyttävyydestä perustui lakimuutokseen, joka tuli voimaan viimeistään 1.1.2002 alkavan tilikauden kohdalla. Asunto Oy oli huomionut lainmuutoksen jo tilinpäätöksensä 31.12.2001. Lain edellyttämä käytäntö oli myös jatkunut tilinpäätöksessä 31.12.2002. KHT A:n keskustelussa Kiinteistöhuolto Oy:n kirjanpitäjän Y:n kanssa saamansa käsityksen mukaan yhtiön historiassa oli ennennäkemätöntä, että tilintarkastaja esitti muutosehdotuksia Kiinteistöhuolto Oy:n laatimaan tilinpäätökseen.

KHT A katsoi, että TILA:n tehtävä ei ole tutkia hyvää kirjanpitoa, vaan hyvää tilintarkastusta. Jos kantelijalla oli tarkoitus saada selville, oliko heidän käyttämänsä jaottelu oikea, niin kirjelmä olisi tullut osoittaa kirjanpitolautakunnalle.

KHT A suoritti Asunto Oy:n tilintarkastusta toimistossaan. Hän otti kantaa esitettyihin väitteisiin seuraavasti.

1. Asunto Oy:n aineisto otettiin vastaan 3.3.2004, jolloin tilinpäätöksen suhteen suoritettiin tekninen valmistelu. Tilinpäätösaineiston tekninen valmistelu tarkoitti KHT A:n toimistossa sitä, että
 - tilinpäätösaineisto kopioitiin, jollei mukana ollut jo valmiina kopio
 - tilinpäätöksen sivut numeroitiin toimiston käytännön mukaisesti
 - alkava tase "prikattiin" edellisen vuoden lukuihin (K12x; vihreä väri) ja päättävän taseen ja tuloslaskelman luvut johdettiin tilinpäätökseen (K12x; punainen väri)
 - suoritettiin tarkistuslaskenta (jos jotakin yhteenlaskettavaa, "tuplakruksi").

Nämä toimenpiteet suoritti assistentti, samoin 3.3.2004, mikä ilmeni työpa-

pereista. On syytä huomata, että kantelijan liitteessä oli ATK-ajo, joka oli tulostettu 27.04.04. KHT A:n työpapereista ilmeni eri päivämäärä, eli 25.01.04 (sellaisenaan luvut olivat identtiset), mikä myös ilmeni ATK-ajosta kantelijan esittämästä liitteestä. KHT A totesi varmuuden vuoksi, että ATK-ajo 25.1.2004 ei ollut KHT A:n toimiston laatima (kuten ei ollut mikään muu osa kirjanpidosta), vaan kantelijan.

2. KHT A kertoi tutustuneensa aineistoon 16.3.2004. Hänen työpapereistaan ilmeni, mitkä toimenpiteet hän suoritti tarkastuksen yhteydessä. Koko kirjanpitoaineisto tarkastettiin (mikä oli tarkastussuunnitelma taloyhtiön kohdalla). Koska kysymyksessä oli asunto-osakeyhtiö, tärkeisiin tarkastustoimenpiteisiin kuului muun muassa perityn vastikkeen oikeellisuuden tarkastaminen.
3. Suoritetun tarkastuksen perusteella KHT A laati lomakkeen T5/1, joka oli käytäntö hänen toimistossaan. Tähän lomakkeeseen siirrettiin todetut virheet, esiin nousseet kysymykset, lisäselvityspyynnöt ja mahdolliset muut havainnot. Tämä lomake toimitettiin kirjanpidosta vastaavalle henkilölle, eli tässä tapauksessa isännöitsijä B:lle. B lähetti KHT A:lle 17.3.2004 kiinteistöverolipun sekä kopion vuoden 2002 tuloslaskelmasta. Y lähetti 24.3.2004 oman vastineensa varustettuna KHT A:n merkinnällä, kun hän sai vastineen. Saadusta vastineesta ilmeni muun muassa, että tilinpäätöksen lisäateinen sisältö ei ollut täysin selvillä tilinpäätöksen laatijalla. Ei ollut riittävä, että tilintarkastajalla oli käytössä edellisen vuoden tuloslaskelman tiedot (jotka KHT A oli aikanaan tarkastanut), vaan tiedot tuli ilmetä itse tuloslaskelmasta.
4. Kuten kantelijan esittämästä liitteestä ilmenee, KHT A laati ilmoituksen (telefaxin) asunto-osakeyhtiön isännöitsijälle 30.3.2004, jossa hän vielä toi esille ne seikat, joihin hän pyysi muu-

tosta. Kiinteistöhuolto Oy:n vastine oli yhtiön toimitusjohtaja C:n hieman aggressiivinen puhelu, jonka sanoma oli se, ettei mitään KHT A:n pyytämiä muutoksia tehdä. Jos KHT A:n ilmoitus toimitusjohtaja C:lle siitä, että hänellä oli oikeus erota tehtävästä niin halutessaan, kuten myös 30.3.2004 päivätyssä kirjeessä, pidettiin uhkautena, niin hän ei voi asialle mitään. Tämä oikeushan ilmenee itse tilintarkastuslaista.

5. Koska KHT A:n tilintarkastustapaan kuului, että todetut virheellisuudet korjattiin, KHT A oli joutunut umpikujaan tämän yhtiön kohdalla. Tämän takia KHT A laati virallisen erokirjeen Asunto Oy:n hallituksen puheenjohtajalle. Tässä erokirjeessä KHT A toteaa, että "kysymys on lähinnä lain ja asetuksen muodollisista vaatimuksista". Hän oli kuitenkin "saanut tarpeeksi" toimitusjohtaja C:n kielenkäytöstä.
6. Samana päivänä isännöitsijä D haki KHT A:n pyynnön mukaisesti koko tarkastusaineiston. Aineisto sisälsi tasekirjan ilman tilintarkastajan allekirjoitusta.
7. Asunto Oy:n hallitus käsitteli KHT A:n kirjeen välittömästi saatuaan sen. Tämän johdosta hallituksen jäsen E soitti KHT A:lle 5.4.2004 ja kysyi, viitaten mainintaan kirjeessä 30.3.2004 ("Jos tämän taloyhtiön tilinpäätös saatetaan lain edellyttämälle tasolle, olen vielä valmis antamaan siitä kertomuksen"), oliko mahdollista päästä kaikkia osapuolia tyydyttävään ratkaisuun. Hän kertoi myös tutustuneensa asiaan "tutun tilintarkastajan" avulla, joka ei ollut ymmärtänyt koko syntynyttä tilannetta. Esitetyt kommentit perustuvat lakiin ja yleinen käytäntö oli, että virheet korjataan. Keskusteltuaan puhelimitse E:n kanssa 6.4.2004 KHT A esitti sellaisen ehdotuksen, että KHT A:n yhtiö laatii mallin siitä, miten kiistanalaiset kohdat tulisi laatia, jotta KHT A voisi antaa niin kutsutun puhtaan kertomuksen. E haki 7.4.2004 tilintarkastuskertomuksen ja tasekirjan

eli mallin. KHT A kokosi (asetti oikeaan sivujärjestykseen) hyväksyttävän tasekirjan mukaisen nipun asunto-osakeyhtiön hallituksen nimenomaisesti pyynnöstä. KHT A ei ole syyllistynyt lainvastaiseen toimintaan eikä ole muuttanut omavaltaisesti Asunto Oy:n tilinpäätöstä. Kantelijan (toimitusjohtaja C:n) tiedossa ei vain ole ollut, mitä tapahtui sen jälkeen kun KHT A:lta haettiin aineisto. E:llä oli 7.4.2004 tullessaan KHT A:n toimistoon mukana se tasekirja, jonka hallitus oli kokouksessaan käsitellyt 25.2.2004. E:n tehtäväksi jäi asian ratkaisun esittäminen asunto-osakeyhtiön hallituksen muille jäsenille.

8. Kantajan esittämästä liitteestä oli todettavissa, että Asunto Oy oli sellaisenaan käyttänyt KHT A:n toimiston laatimaa mallia tasekirjaksi, joka sisälsi KHT A:n toimistossa laaditut sivut talousarvion toteutumisesta, tuloslaskelman sekä taseen.

KHT A ei ollut minkäänlaisessa yhteydessä isännöitsijätoimistoon tai itse asunto-osakeyhtiöön 7.4.2004 jälkeen (pois lukien hänen yhtiönsä lasku), joten hänen tiedossaan ei ollut, missä muodossa isännöitsijä esitti tilinpäätöksen yhtiön varsinaiselle yhtiökokoukselle. Saatuaan tiedoksi Kiinteistöhuolto Oy:n kantelun 28.10.2004 KHT A soitti välittömästi E:lle, ja tiedusteli, mistä oikeastaan oli kysymys. Hänelle, ja siis samoin Asunto Oy:lle, koko kantelu tuli yllätyksenä. E sai kopion kantelusta 29.10.2004. KHT A pyysi häntä antamaan lausunnon taloyhtiön kannalta. KHT A oli vastineessaan esittänyt E:n kuvauksen asiasta. Jos KHT A on ymmärtänyt asian oikein, Asunto Oy:n isännöitsijä esitti varsinaiselle yhtiökokoukselle hyvin ja oikein laaditun tilinpäätöksen. Tilinpäätöksen ensimmäinen allekirjoittaja oli asunto-osakeyhtiön isännöitsijä B. KHT A on ihmetellyt, miten oli mahdollista, että yhtiön isännöitsijä B esittäisi varsinaisessa yhtiökokouksessa tilinpäätöksen, jolla ei olisi hänen itsensä

sekä hallitusten jäsenten hyväksyntää. KHT A:n saaman selvityksen perusteella Asunto Oy:n hallitus, hallituksen jäsenen E:n ominaisuudessa, toimitti 8.4.2004 Kiinteistöhuolto Oy:lle heidän laatimansa alkuperäisen tasekirjan sekä KHT A:n toimistossa laaditun korjatun tasekirjan. Isännöitsijä B teki KHT A:n mielestä oikean ratkaisun ja esitti oikean tilinpäätöksen.

9. Esteellisyttä koskevaa moitetta KHT A kommentoi seuraavasti. Tilintarkastuslain 23 ja 24 § käsittelevät tilintarkastajan riippumattomuutta ja esteellisyttä. 24 §:n kohdalla todetaan, että esteellisyys on olemassa ainakin silloin, kun
- henkilöllä on tietty asema tarkastuskohteen hierarkiassa tai jos kirjanpidon hoito tai valvonta kuuluu tälle henkilölle;
 - on tietyssä palvelus- tai alitussuhteessa; tai
 - on tietyssä sukulaisuussuhteessa edellä mainittuihin.

KHT A ei ole Asunto Oy:n osakkeenomistaja, hän ei kuulu yhtiön hallitukseen tms., hän ei laadi yhtiön kirjanpitoa eikä hän tietäkseen ole sukulaisuussuhteessa yhteenkään henkilöön joka toimii Kiinteistöhuolto Oy:ssä tai Asunto Oy:ssä. KHT A:lla ei ole ystäviä mainituissa yhtiöissä.

KHT A:n käsityksen mukaan kysymyksessä ei myöskään voinut olla oman työn tarkastaminen. KHT A ei laatinut yhtiön kirjanpitoa eikä hän johtanut tilinpäätöksen lukuja tuloslaskelmaan eikä taseeseen. Hän antoi yhtiön hallituksen jäsenelle mallin, tasekirjan, jonka hallituksen jäsen toimitti isännöitsijälle. KHT A oli kiitollinen siitä, että Kiinteistöhuolto Oy:n isännöitsijä esitti tilinpäätöksen Asunto Oy:n yhtiökokouksessa siinä muodossa kun se esitettiin.

KHT A esitti vastineensa liitteessä esimerkinomaisesti oman pääoman luvut vahvistetusta tilinpäätöksestä 31.12.2002, Kiinteistöhuolto Oy:n laa-

timasta versiosta 31.12.2003 sekä yhtiökokouksen vahvistamasta versiosta 31.12.2003. Arvioidessaan esteellisyyttään 6.4.2004 KHT A päätyi itsellaiseen tulokseen, että kirjanpidosta johdettujen lukujen esittäminen lain edellyttämällä tavalla ei tehnyt häntä esteelliseksi antamaan kertomusta tämän yhtiön osalta. Sarakkeessa 31.12.2003 olivat tilikauden 2003 luvut muuttumattomina ja sarakkeessa 31.12.2002 olivat tilinpäätöksen luvut myös muuttumattomina.

10. Kantelija esitti kirjelmässään jotakin KHT A:lle täysin vierasta. Kantelija oli viitannut KHT A:n kirjeeseen 30.3.2004 (kantelijan liite 4) ja todennut: "Tilintarkastaja ei luonnollisestikaan joudu toteamaan mitään, vaan hänen tehtävänä on kirjata tilintarkastuskertomukseen se, mitä hän on suorittamassaan tilintarkastuksessa havainnut." Tilintarkastuslain 19 § sisältää muun muassa seuraavan säädöksen. "Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto: 1) siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti." Nykyinen tilintarkastuslaki ja tilintarkastuskertomuksen sisältö olivat ilmeisesti myös tuntematonta lainsäädäntöä/ lainsäädännön seuraamusta kantelijalle. Tilintarkastaja ei tietenkään vastaa sellaisenaan yhtiön kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä, mutta tilintarkastaja vastaa siitä, mitä hän esittää tilintarkastuskertomuksessaan. Jos säädetty laki edellyttää, että KHT A ottaa kantaa siihen, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti, niin hän reagoi tilinpäätökseen, joka ei täytä näitä vaatimuksia.

KHT A ei ymmärtänyt kantelijan esittämää väitettä siitä, että hänen luotamuksensa tilintarkastajana kärsii siitä, että hän haluaa tarkastamiensa tilinpäätösten olevan laadittu lain mukaisesti, jolloin hän voi antaa puhtaan kertomuksen. KHT A oli itse kokenut

asian täysin päinvastaisena. Hän ei todellakaan toimi siten, että hän suorittaisi tilintarkastuksen, kirjoittaisi kertomuksen kaikkine havaintomerkintöineen ja lähettäisi laskun asiakkaalle suoritetusta työstä. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu esittää tiedot tehdyistä havainnoista yhtiön vastuhenkilöille, joiden tehtävänä on tämän jälkeen ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin. Ehdollisen tai kielteisen lausunnon antaminen asunto-osakeyhtiön osakkaille olisi mitä ilmeisimmin herättänyt vain huolestuneisuutta osakkaiden kesken.

KHT A totesi vielä 29.11.2004 päivätyssä toisessa vastineessaan, että Asunto Oy:n tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä ei ollut käytettävissä yhtiön hallituksen pöytäkirjaa 1/2004. Tämä oli johtunut taloyhtiöiden normaalista käytännöstä, jonka mukaan edellisen kokouksen pöytäkirja allekirjoitettiin yleensä seuraavan kokouksen yhteydessä. KHT A:n tiedossa ei ollut, milloin pöytäkirja oli todellisuudessa allekirjoitettu, mutta sitä ei ollut olemassa kirjallisessa muodossa 7.4.2004, jolloin KHT A antoi yhtiölle tilintarkastuskertomuksen. Kuten KHT A esitti vastineessaan, hallituksen jäsenen ”E:n tehtäväksi jäi asian ratkaisun esittäminen asunto-osakeyhtiön hallituksen muille jäsenille”. KHT A:n saaman käsityksen mukaan näin myös tapahtui ja tarkoituksena oli varmaankin, että hallitus liittää sen tilinpäätöksen hallituksen kokouksen liitteeksi, joka esitetään yhtiökokouksessa. Kantelun mukaan hallituksen kokouksen pöytäkirjaan oli liitetty 27.4.2004 päivätyt tuloslaskelma ja tase.

KHT A oli antanut 7.4.2004 tilintarkastuskertomuksen tilinpäätöksestä, joka kertomuksen mukaan osoitti ylijäämää 19 500 euroa. Tilinpäätös, joka sisältää yhtiön isännöitsijän ja hallituksen jäsenten allekirjoitukset, oli E:n lausunnon mukaan esitetty ja hyväksytty yhtiön varsinaisessa yhtiökokouksessa 20.4.2004. KHT A oli kysynyt, voiko varsinaiselle yhtiökokoukselle todellakin esittää tilinpäätös, jota ei isännöitsijä eikä hallitus ole käsitelleet, kun esityksen tekijä oli yhtiön isännöitsijä. Esittämällä varsinaiselle yhtiökokoukselle tilinpäätös ilman yhtään eriävää

mielipidettä on kirjanpitolain 3 luvun 7 §:n tarkoittama tilinpäätös ollut olemassa.

Muu selvitys

TILA tutustui KHT A:n työpapereiden kopioihin, jotka koskivat Asunto Oy:n tilintarkastusta tilivuodelta 2003.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n tehtävän rajaus

TILA ottaa kantaa KHT A:n tilintarkastustyön dokumentointiin (työpapereihin) ja toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuuteen Asunto Oy:n tilintarkastuksessa tilivuodelta 2003.

2 Tapahtumien kulku

KHT A on toiminut Asunto Oy:n tilintarkastajana. KHT A sai Asunto Oy:n tilivuoden 2003 tilintarkastusaineiston vuoden 2004 maaliskuussa. Aineistoon sisältyi Asunto Oy:n hallituksen kokouksessaan 25.2.2004 hyväksymä tilikauden 1.1.–31.12.2003 tilinpäätös.

KHT A laati 16.3.2004 päivätyin muistion, jonka mukaan yhtiön tuloslaskelma ja tase eivät ole kirjanpitolain mukaisia. Hänen mielestään ne eivät olleet sellaisenaan hyväksyttäviä. Muistion mukaan tuloslaskelmasta puuttuivat vertailutiedot kokonaisuudessaan ja taseen kohdalla ne olivat vaillinaiset oman pääoman kohdalla. Oman pääoman kohdalla käytettiin nimikkeitä, joita ei saa käyttää virallisessa taseessa (sidottu ja oma pääoma).

Kirjanpitäjä Y (Kiinteistöhuolto Oy) vastasi kirjeellä KHT A:n muistioon. Y viittasi asunto-osakeyhtiölain 73 §:ään (30.4.1998/296), jonka mukaan asunto-osakeyhtiön oma pääoma jaetaan sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan.

KHT A lähetti telefaxilla 30.3.2004 päivätyin kirjeen Asunto Oy:n isännöitsijä B:lle. KHT A viittasi kirjeessään tilintarkastajan tehtäviin ja uuden kirjanpitolain voimaantuloon. KHT A totesi kirjeessään, että tuloslaskelmassa on oltava vertailutiedot ja että taseen oman pää-

oman suhteen saa käyttää vain kirjanpitoasetuksessa olevaa kaavaa. Oman pääoman kohdalla ei saa hävittää edellisen tilikauden tulosta. KHT A ilmoitti, ettei hän ole käytettävissä enää tämän yhtiön tilintarkastajana. Jos tilinpäätös kuitenkin saatetaan lain edellyttämälle tasolle, hän on vielä valmis antamaan siitä kertomuksen.

KHT A sai tämän jälkeen kirjanpitäjä Y:n laatiman tuloslaskelmavertailun.

KHT A lähetti isännöitsijä B:lle 1.4.2004 päivätyn toisen kirjeen, jossa hän totesi vastaanottaneensa korjatun tilinpäätöksen 31.12.2003. Hän totesi, että saamansa tiedon mukaan tasetta ei tulla korjaamaan. Hän ilmoitti, että hänen tilintarkastuskäytäntönsä on aina kuulunut, että hän ei anna niin kutsuttua "epäpuhdasta" tilintarkastuskertomusta, vaan esitetyt virheet/puutteellisuudet on aina yhteisymmärryksessä korjattu. Hän viittasi 30.3.2004 antamaansa ilmoitukseen, jonka mukaan hän antaa kertomuksen yhtiön kulu-neelta tilikaudelta, jos esitetyt asiat korjataan. Koska näin ei ole tehty, hän tulee kirjeen mukaan ilmoittamaan Asunto Oy:n hallitukselle, ettei hän ole käytettävissä yhtiön tilintarkastajana.

KHT A lähetti Asunto Oy:n hallituksen puheenjohtajalle F:lle 1.4.2004 päivätyn kirjeen, jossa hän viittasi tilintarkastuslain 26 §:n mukaiseen tilintarkastajan oikeuteen erota tehtävästä ja ilmoitti, että kirje on ilmoitus siitä, että hän ei ole käytettävissä Asunto Oy:n tilintarkastajana. KHT A kertoi kirjeessään myös, ettei hänen isännöitsijälle ilmoittamiaan virheitä ja puutteita tilinpäätöksessä ole suostuttu korjaamaan.

Hallituksen jäsen E on kertonut TILA:lle laatimassaan 1.11.2004 päivätyssä muistiossa asian kulusta seuraavan. E kuuli 3.4.2004 KHT A:n ilmoituksesta hallituksen puheenjohtajalta F:ltä. E otti yhteyttä 5.4.2004 KHT A:han asian selvittämistä varten. Neuvoteltuaan vielä KHT A:n ja ulkopuolisen HTM-tilintarkastajan kanssa E pyysi 6.4.2004 isännöitsijää työskentelemään tilinpäätöksen saattamiseksi "lain ja asetuksen vaatimaan muotoon". E soitti 6.4.2004 KHT A:lle ja sopi siitä, että E vie tilinpäätösaineiston KHT A:lle, jotta hän "voi tehdä korjaukset malliksi vaadit-

taviin kohtiin", jotta asiassa päästäisiin eteenpäin. E toimitti aineiston KHT A:lle ja haki sen pois samana päivänä. E toimitti korjatun tilinpäätöksen isännöitsijän toimistoon, ja kertoi, että KHT "A hyväksyi tilinpäätöksen ja teki korjausmallin vaadittaviin kohtiin. B ja C kiittivät aineiston palauttamisesta. 20.4.2004 isännöitsijä esitteli Asunto Oy:n yhtiökokouksessa korjatun tilinpäätöksen. Yhtiökokous hyväksyi ja myönsi vastuuvapauden isännöitsijälle sekä hallitukselle."

Yhtiökokouksessa 20.4.2004 esitettiin KHT A:n 7.4.2004 päivätty vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus. Siinä KHT A esittää lausuntoaan, että tilinpäätös, joka osoittaa ylijäämää 19 500 euroa, on laadittu kirjanpitolain sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätös voidaan vahvistaa sekä vastuuvapaus myöntää hallituksen jäsenille ja isännöitsijälle tarkastetulta tilikaudelta. Hallituksen esitys tuloksen käsittelystä on asunto-osakeyhtiölain mukainen.

3 Asunto-osakeyhtiön tilintarkastukseen sovellettavat säännökset ja hyvä tilintarkastustapa

Asunto-osakeyhtiölain (809/1991) 63 §:n mukaan asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä asunto-osakeyhtiölain 5 luvussa ja tilintarkastuslaissa säädetään. Asunto-osakeyhtiön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastukseen ja tilintarkastuskertomuksen antamiseen sovelletaan tilintarkastuslain säännöksiä.

Asunto-osakeyhtiön tilinpäätöksen laatii asunto-osakeyhtiölain 54 §:n nojalla hallitus ja isännöitsijä, jotka myös allekirjoittavat tilinpäätöksen. Asunto-osakeyhtiölain 56 §:n mukaan hallitus käyttää päätösvaltaansa hallituksen kokouksissa.

Tilintarkastuslain 16 §:n nojalla KHT-tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa asunto-osakeyhtiön tilintarkastusta suorittaessaan. Tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellis-

syysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksikäyttämistä tilintarkastuksessa.

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuskertomus ja muut tilintarkastajan raportit annetaan tilintarkastuslain mukaan. Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä lausunto tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1–5 kohdissa tarkoitetuista seikoista. Tilintarkastajan on muun muassa lausuttava siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti sekä siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Asunto-osakeyhtiölain tilinpäätöksen sisällöstä säädetään kirjanpitolain lisäksi asunto-osakeyhtiölain 6 luvussa.

Tilintarkastajan tehtävänä on valvoa, että yhtiön toiminnassa menetellään lain, yhtiöjärjestyksen ja yhtiön toimielinten oikeudellisesti pätevien päätösten mukaan. Tilintarkastajan tulee myös seurata, onko talousarviota noudatettu ja tarvittaessa selvitettävä syyt olennaisiin poikkeamiin. Tilintarkastajan yhtenä tärkeimmistä tehtävistä on tarkastaa, että asunto-osakeyhtiön toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksen liitetiedoissa esitettävät vastikelaskelmat on oikein esitetty ja että vastikkeet on peritty lain ja asunto-osakeyhtiössä tehtyjen päätösten mukaisesti.

Tilintarkastajan muistuttamisvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 19 §:n 2 momentissa. Asunto-osakeyhtiön tilintarkastajan on esitettävä muistutus, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai isännöitsijä on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus. Tilintarkastajalla on tilintarkastuslain mukaan muistuttamisvelvollisuus myös, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai isännöitsijä on syyllistynyt muuhun yhtiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen vastaiseen toimintaan.

Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on esitettävä tilintarkastuskertomuksessa

lausunto vastuuvapaudesta. Tilintarkastajan on annettava kielteinen vastuuvapauslausunto, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai isännöitsijä on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus ja tilintarkastaja katsoo, että korvauskanteen nostamiselle on edellytykset.

Tilintarkastaja esittää tarkastushavaintonsa ja johtopäätöksensä tilintarkastuskertomuksen muodossa yhtiökokoukselle ja tarvittaessa tilintarkastuspöytäkirjan tai -muistion muodossa yhtiön hallitukselle.

Jos hallituksen laatimassa tilinpäätöksessä on tilintarkastajan mielestä olennaisia virheitä tai puutteita, asunto-osakeyhtiön tilintarkastaja usein esittää niitä koskevat huomautuksensa hallitukselle ja/tai isännöitsijälle ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Näin hallitus ja isännöitsijä saavat tilaisuuden tarvittaessa korjata ja täydentää tilinpäätöstä. Kysymys on yleisesti noudatettuun tapaan perustuvasta käytännöstä. Jos tilinpäätöksessä on virheitä ja puutteita, eikä niitä korjata ennen tilinpäätöksen esittämistä yhtiökokoukselle, tilintarkastajan on esitettävä lausuntonsa tilintarkastuslain 19 §:n mukaisesti. Vakiomuodosta poikkeavia tilintarkastajan lausuntoja tilintarkastuskertomuksessa käsitellään KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa (700), joka on yksi keskeinen lähde hyvän tilintarkastustavan mukaiselle raportoinnille.

Tilintarkastaja voi asunto-osakeyhtiössä tarjota lakisäateisen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilintarkastuksen lisäksi myös muita palveluja edellyttäen, että hänellä on niiden tarjoamiseen vaadittava asiantuntemus, eikä muiden palvelujen, esimerkiksi asiantuntijalausuntojen laatiminen, tarjoaminen vaaranna tilintarkastuksen riippumattomuutta. Näihin tehtäviin sovelletaan tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentin nojalla hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuutta koskevaa tilintarkastuslain 16 §:ää sekä tilintarkastuslain 25, 28–39, 41 ja 42 §:ää. Tilintarkastajan on hyvän tilintarkastustavan mukaan toimittava muissakin tehtävissä rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti sekä sovellettava tehtävän hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaisia ja ammattimaisia tarkastusmenetelmiä.

4 Tilintarkastustyön dokumentointia koskevat vaatimukset

Tilintarkastustyön dokumentointi kuuluu hyvään tilintarkastustapaan. Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan hyväksytyt tilintarkastajan on kaikessa tilintarkastuslain 1 §:n mukaisessa toiminnassaan noudatettava hyvää tilintarkastustapaa.

Hyvän tilintarkastustavan mukaisia dokumentointivaatimuksia tilintarkastuksissa on kuvattu KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa. Nämä ovat yksi keskeinen lähde, kun arvioidaan KHT-tilintarkastajan toiminnan hyvän tavan mukaisuutta.

Tilintarkastusalan suositusten (230) mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tilintarkastuskertomuksen antamiseksi sekä sen toteutukseksi, että tilintarkastustyö on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastajan työpaperit koostuvat siitä aineistosta, jonka tilintarkastaja on laatinut tai hankkinut käyttöönsä tilintarkastustyönsä aikana. Tämä aineisto voi olla paperilla, koneellisella tietovälillä tai muussa muodossa. Tilintarkastajan työpapereiden tarkoituksena on a) tukea tilintarkastuksen suunnittelua ja toteutusta; b) tukea tilintarkastuksen valvontaa ja työn läpikäyntiä; ja c) taltioida ne tilintarkastusta suoritettaessa hankitut tiedot (tilintarkastusevidenssi), joihin perustuen tilintarkastaja on antanut lausuntonsa.

Tilintarkastusalan suositusten mukaan tilintarkastajan tulisi laatia työpaperit riittävän kattavasti ja yksityiskohtaisesti siten, että niiden perusteella voidaan saada kokonaiskuva suoritettusta tilintarkastuksesta. Tilintarkastajan tulisi sisällyttää työpapereihinsa tiedot tilintarkastustyön suunnittelusta, kuvaus suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta, laajuudesta ja tarkastuksen tuloksesta sekä tilintarkastuksen (tilintarkastusevidenssin) perusteella tehdyistä johdopäätöksistä.

Edellä mainitut dokumentointivaatimukset ovat olleet pääosin samat jo kauan. Nykyisin noudatettavat dokumentointia koskevat vaa-

timukset (Tilintarkastusalan suositus 230) tulivat voimaan 1.7.2000.

5 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

5.1 Tilintarkastustyön dokumentointi

TILA:lla ei ollut huomautettavaa KHT A:n työpapereista, joiden rakenne ja sisältö vastasivat ajankohdan hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia. KHT A:n työpaperit oli jaettu pysyväistietoihin ja tilikauden aikaisiin tietoihin. Työpapereiden rakenne oli selkeä. Keskeiset tarkastushavainnot ja asiakirjat oli dokumentoitu työpapereihin tarkastuskohteen toiminnan ja tilikauden tapahtumien mukaisella tavalla.

KHT A:n työpaperit mahdollistivat sen, että asiantunteva ulkopuolinen tarkastelija voi arvostella suoritettun työn laatua ja tasoa. KHT A:n työpaperit osoittivat, kuinka tilintarkastus oli tehty ja miten hän on päätenyt antamiinsa lausuntoihin tilintarkastuskertomuksissa.

5.2 Oman pääoman esittäminen asunto-osakeyhtiön tilinpäätöksessä

KHT A:n Asunto Oy:n tilintarkastusta suorittaessaan esittämä kanta asunto-osakeyhtiön oman pääoman käsittelystä taseessa on asunto-osakeyhtiöissä noudattavan hyvän kirjanpitolain kannalta perusteltu. Kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon (KILA 1998/1544) siitä, miten oman pääoman erät esitetään asunto-osakeyhtiön taseessa. Oman pääoman esitystapaa taseessa ei määrittele asunto-osakeyhtiölain 73 §:n säännös, jonka mukaan asunto-osakeyhtiön oma pääoma jaetaan sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan. Jakoa sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan ei esitetä taseessa.

Vaikka KHT A on esittänyt oman kantansa 30.3.2004 ja 1.4.2004 päivätyissä kirjeissä isännöitsijälle tarpeettoman jyrkästi, hänen kantansa oman pääoman esittämisestä on ollut perusteltu eikä menettely ole hyvän tilintarkastustavan vastainen.

5.3 KHT A:n eroaminen tilintarkastajan tehtävästä

KHT A on 30.3.2004 päivätyssä kirjeessään esittänyt eroamistaan koskevan ilmoituksen epäselvästi niin, että lukija voisi ymmärtää sen olevan tilintarkastuslain 26 §:ssä tarkoitettu eroamisilmoitus.

Ennen eroamisensa esille nostamista KHT A:n olisi pitänyt esittää 30.3.2004 päivätyn kirjeen asemesta perusteluineen isännöitsijälle ja hallitukselle ne tilinpäätöstä koskevat seikat, jotka KHT A:n mielestä olivat virheellisiä tai jotka kaipasivat täydennystä ja odottaa isännöitsijän ja hallituksen vastausta. Jos hallitus olisi jäänyt eri kannalle, KHT A:lla olisi ollut mahdollisuus antaa vakiomuodosta poikkeava tilintarkastuskertomus.

KHT A on antanut varsinaiseksi eroamisilmoitukseksi tarkoitetun 1.4.2004 päivätyn kirjeen Asunto Oy:n hallitukselle. Tästä huolimatta hän on jatkanut tehtäväänsä ja antanut Asunto Oy:n osakkeenomistajille 7.4.2004 päivätyn kertomuksen. On epäselvää, millä perusteella tilintarkastajan tehtävä on jatkunut eroamisesta huolimatta.

Tilintarkastajan eroaminen tilinpäätöskäsittelyä koskevan erimielisyyden vuoksi on lain mukaan mahdollista. Tilintarkastajan äkillinen eroaminen juuri ennen yhtiökokousta ilman painavaa perustetta voi kuitenkin merkitä hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä etenkin, kun kysymyksessä ei ole esimerkiksi tilintarkastajan johtaminen harhaan tai pyydetyn tiedon saamatta jääminen, vaan erimielisyys lain tulkinnasta. TILA on katsonut, että KHT A:n menettely, jossa hän oli ensin eronnut ja sitten jatkanut tilintarkastajana, on aiheuttanut sekavuutta tilinpäätöksen käsittelyyn ja on hyvän tilintarkastustavan vastaista.

5.4 KHT A:n osallistuminen tilinpäätöksen laadintaan

TILA:n käytössä olleesta aineistosta ja siihen sisältyvistä kantelijan, KHT A:n ja hallituksen jäsenen E:n selostuksista ei ole voitu luotettavasti päätellä, että KHT A olisi osallistunut tilinpäätöksen laatimiseen esittämällä tasekirjan ”mallin” ja siten menetellyt tilintarkastajan riippumattomuutta loukkaavalla tavalla. On myös otettava huomioon, että hän oli jo aikai-

semmin ilmoittanut eroavansa tilintarkastajan tehtävästä.

KHT A:n olisi pitänyt varmistaa, että hänen esittämänsä havainnot ja huomautukset johtivat tilinpäätöksen muuttamiseen siten, että hallitus kokonaisuudessaan hyväksyi muutokset ja päätti korjatun tai täydennetyn tilinpäätöksen esittämisestä yhtiökokoukselle.

5.5 Lieventävät seikat

KHT A on pyrkinyt yhdessä hallituksen jäsenten kanssa saattamaan Asunto Oy:n tilinpäätöksen ja tilintarkastuksen loppuun erimielisyyksistä huolimatta. Erimielisyyksien takana olivat näkemuserot taseen esittämistavasta. Erimielisyydet liittyivät vähäisiin varallisuusarvoihin. KHT A:n suorittamassa tilintarkastuksessa ja tilintarkastuskertomuksessa ei ole huomautettavaa. Nämä ovat olleet KHT A:n toimintaan liittyviä lieventäviä seikkoja.

6 Yhteenveto

KHT A on huolimattomuudesta ja varomattomuudesta menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti käyttämällä eroamisoikeuttaan 30.3.2004 isännöitsijälle ja 1.4.2004 hallituksen puheenjohtajalle annetussa ilmoituksessa epäselvyyttä ja sekavuutta aiheuttavalla tavalla. Hänen menettelynsä on liittynyt lieventäviä seikkoja, joten tilintarkastuslain 39 §:n 2 momentin nojalla KHT A:lle oli annettava huomautus.

Kahdeksan (8) TILA:n jäsentä, puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja mukaan lukien, kannattivat huomautuksen antamista KHT A:lle.

Neljä (4) TILA:n jäsentä katsoivat, ettei KHT A:n menettely ollut moitittavaa, joten sanktioiden käyttöön ei ole aihetta. Yksi (1) TILA:n jäsenistä halusi, että hänen eriyvä mielipiteensä merkitään pöytäkirjaan.

Ratkaisu

TILA antoi äänin 8–4 KHT A:lle huomautuksen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 16, 34, 37, 39 §

Muutoksenhaku

Muutoksenhausta säädetään tilintarkastuslain 41–42 §:ssä. KHT A:lla oli oikeus hakea tähän päätökseen valittamalla muutosta valtion tilintarkastuslautakunnalta, mutta KHT A ei hakenut muutosta päätökseen.

TILA:n jäsenen eriävä mielipide

TILA on tehnyt äänestyspäätöksen KHT A:ta koskevassa asiassa, joka johti huomautuksen antamiseen KHT A:lle.

Äänestin päätöstä vastaan ja halusin pöytäkirjaan merkittäväksi seuraavat perustelut: Tilintarkastaja ei vain tarkasta kirjanpitoa, tilinpäätöstä ja hallintoa. Oikean tilinpäätöksen aikaansaamiseksi tilintarkastajan tulee myös neuvoillaan ohjata kirjanpitovelvollista.

Oman pääoman erien käsittely tilinpäätöksessä on yleisessä kirjanpitokäytännössä jossakin määrin epäselvä. KHT A:n esittämät näkemykset tilinpäätöksen suhteen ovat olleet oikeat ja hän on selvittänyt ja perustellut kantaansa riittävästi.

Voidaan olla eri mieltä tavasta, jolla hän oli saanut tahtonsa tilinpäätöksen suhteen läpi. KHT A oli ilmoittanut eroavansa ja kieltäytyneen tehtävästä vastedes. Hän sitoutui kuitenkin hoitamaan jo tarkastamansa tilikauden osalta tilintarkastuksen loppuun ehdolla, että hänen näkemyksensä otetaan tilinpäätöksessä huomioon. Näin myös sitten yhteisymmärryksessä meneteltiin. Kukaan ei näytä taloudellisesti tai muutoinkaan kärsineen eroilmoituksen johdosta.

Tämän sekä koko asian vähämerkityksellisuuden johdosta en katso, että TILA:n huomautus on tarpeen tai aiheellinen.

TILA 2/2005

Asianajaja B kanteli KHT A:n toiminnasta Kauppa Oy:n tilintarkastajana. Yrityssaneerauksen selvittäjän toimeksiannosta Kauppa Oy:ssä oli toimitettu erityistilintarkastus vuosilta 1998–2001, jossa oli selvinnyt, ettei yrityksen kirjanpito antanut

luotettavaa kuvaa yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. KHT A oli kuitenkin antanut puhtaat tilintarkastuskertomukset 31.1.1999 ja 31.1.2000 päättyneiltä tilikausilta. KHT A oli antanut myös erityisiä lausuntoja Kauppa Oy:n yrityssaneerauksesta.

KHT A torjui moitteet ja totesi vastineessaan, että kantelija oli jättänyt huomiotta sen, että hänen tilintarkastuskertomuksensa tilikaudelta 1.2.2000–31.1.2001 ei ollut puhdas ja että siihen liittyi myös tilintarkastuslain mukainen tilintarkastuspöytäkirja. Yrityssaneerausta koskevien lausuntojen osalta KHT A katsoi ajankulun vaikuttaneen olennaisesti asiaan. KHT A:n lausunnot oli annettu niiden tietojen pohjalta, jotka olivat tiedossa lausunnonantohetkellä.

TILA tutki asian ja katsoi, että KHT A:n olisi pitänyt havaita kirjanpidon puutteet ja mainita niistä tilintarkastajan asiakirjoissa. Tilikauden 2001 tilintarkastusta koskeva tilintarkastuskertomus sisälsi ehdollisen, yrityssaneerausmenettelyyn sidotun vastuuvapauslausekkeen. TILA katsoi, että se oli lain ja hyvän tilintarkastustavan vastainen. TILA totesi, että KHT A oli menetellyt Kauppa Oy:n tilintarkastuksessa ja Kauppa Oy:n saneeraukseen liittyviä lausuntoja antaessaan hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. TILA antoi yksimielisesti KHT A:lle varoituksen.

(KHT A ei hakenut muutosta TILA:n päätökseen.)

Kantelu

Asianajaja B arvosteli kantelussaan, vastaselityksessään ja lisäselvityspyynnössään KHT A:n toimintaa Kauppa Oy:n tilintarkastajana. Asianajaja B toivoi, että TILA tutkii, onko KHT A toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Asianajaja B kertoi, että KHT A toimi Kauppa Oy:n varsinaisena tilintarkastajana 2.1.1998–31.1.2001 päättyneillä tilikausilla. KHT A antoi ns. puhtaat tilintarkastuskertomukset 31.1.1999 päättyneeltä tilikaudelta 22.6.1999

sekä 31.1.2000 päättyneeltä tilikaudelta 22.11.2000.

Kauppa Oy:ssä aloitettiin yrityssaneerausmenettely yhtiön omasta 17.12.1999 vireille pannusta hakemuksesta paikallisen käräjäoikeuden tekemällä päätöksellä 24.1.2001. Yhtiön suurimmat velkojat vastustivat saneerauksen aloittamista. KHT A antoi paikalliselle käräjäoikeudelle 8.2.2000 lausunnon, jossa hän piti yhtiötä saneerauskelpoisena.

Yrityssaneerauksen selvittäjän asianajaja C:n toimeksiannosta yhtiössä toimitettiin erityistilintarkastus ajalta helmikuu 1998 – tammikuu 2001. Tarkastuksen suoritti KHT X Tilintarkastusyhteisöstä.

Pesähoitajan toimeksiannosta KHT X teki 7.3.2003 annetun erikoistilintarkastuksen ajalta 1.2.2001–31.1.2002 sekä 1.2.2002 alkaen konkurssin alkamiseen 18.6.2002.

Suoritettujen erityistilintarkastusten perusteella asianajaja B:n mukaan oli syytä epäillä, ettei KHT A ollut toiminut hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla. Asianajaja B on perustellut epäilyjään seuraavasti.

Tilintarkastajan havainnot

Tilintarkastajan havainnoista asianajaja B on todennut, että erityistilintarkastuksen tehneen KHT X:n mukaan yhtiön kirjanpito ei antanut kaikilta osin luotettavaa kuvaa yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Kirjanpidon luotettavuutta heikensivät käteiskassakirjaukset, joita oli poikkeuksellisen paljon.

Yhtiön liikevaihto koostui 31.1.1999, 31.1.2000 ja 31.1.2001 päättyneiltä tilikausilta lähes yksinomaan poikkeuksellisista liiketapahtumista, joiden tositteet eivät täyttäneet hyvän kirjanpito-tavan vaatimuksia. Lisäksi KHT X:n lausuntojen perusteella Kauppa Oy:n varoihin, lähinnä myyntisaamisiin, sisältyi huomattava määrä epävarmuutta.

KHT X:n käytössä olleen aineiston perusteella ei ollut riittävää selvitystä yhtiön kyvystä selviytyä saneerausmenettelyn kustannuksista ja menettelyn aikaan syntyneistä velvoitteista. Erillistilintarkastuskertomuksista ja

niiden liitteistä selviävät ne seikat, joihin KHT X:n edellä olevat johtopäätökset perustuivat.

Selvittäjän havainnot

Asianajaja B:n mukaan selvittäjän, asianajaja C:n havainnot yhtiön kirjanpidon luotettavuudesta, velallisen varoista, myyntisaamisten perimiskelpoisuudesta ja varojen riittävydestä saneerausmenettelyyn selviävät asianajaja C:n 28.5.2001 laatimista perusselvityksistä.

Pesähoitajan havainnot

Asianajaja B on todennut, että Kauppa Oy:llä ei ollut todellista liiketoimintaa juuri lainkaan. Liikevaihto koostui Kauppa Oy:n ja sen lähi-yhtiöiden välisistä ”liiketapahtumista”, joiden perusteet eivät olleet todennettavissa Kauppa Oy:n ja lähi-yhtiöiden vastuuhenkilön Y:n laatimista tositteista.

Kauppa Oy:n kaikki myyntisaamiset osoittautuivat saneeraus- ja konkurssimenettelyn aikana tehdyissä selvityksissä perimiskelvottomiksi luottotappioiksi.

Asianajaja B:n käsityksen mukaan käräjäoikeus ei saanut oikeaa kuvaa hakijayhtiön tuloksesta ja varallisuusasemasta tehdessään tilinpäätösten perusteella saneerausmenettelyn aloittamispäätöstä. Yhtiön kirjanpidossa ei ollut asiakirjoja, joista olisi voinut todentaa yhtiön saneerauskelpoisuutta koskevassa lausunnossa 8.2.2000 olevaa tulosenustetta, jonka mukaan Kauppa Oy olisi tullut saamaan projektkorvauksena noin 1,5–2 Mmk vuosittain noin neljän vuoden aikana.

Asianajaja B toimitti TILA:lle kantelunsa mukana liitteinä KHT A:n lausunnon 8.2.2000, yrityssaneeraukseen liittyvän erityistilintarkastuksen 18.5.2001, hovioikeuden päätöksen 18.6.2002, ”erikoistilintarkastuskertomuksen” 22.2.2003, allekirjoitettu 7.3.2003, yritys-saneerailain 8 § 1 momentin 1-kohdan mukaisen selvityksen 28.5.2001 ja paikallisen käräjäoikeuden päätöksen 24.1.2001.

Vastine

KHT A on antanut TILA:lle vastineen, jossa hän on kertonut seuraavan.

Asianajaja B on perustellut kanteluaan sillä, että KHT A antoi Kauppa Oy:n tilintarkastuksesta ns. puhtaat tilintarkastuskertomukset tilikaudelta 1.2.1998–31.1.1999 sekä tilikaudelta 1.2.1999–31.1.2000.

KHT A:n mukaan asianajaja B on jättänyt kuitenkin mainitsematta KHT A:n antaman tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.2.2000–31.1.2001. Tämä tilintarkastuskertomus ei ollut puhdas ja siihen liittyi myös tilintarkastuslain mukainen tilintarkastuspöytäkirja. KHT A antoi yrityssaneerauslausunnon 8.2.2000 sekä lisäselvityslausunnot 8.1.2001, 4.7.2001 ja 9.7.2001.

KHT A otti kantaa yhtiön maksuvalmiuteen tilintarkastuskertomuksessaan, joka oli päivätty 15.5.2001. Tilintarkastuskertomuksessa KHT A totesi, että yhtiö oli maksukyvytön ja osakeyhtiölain edellyttämässä selvitystilassa. Lisäksi KHT A:n mukaan KHT X totesi 7.3.2003 suorittamassaan konkurssipesän erikoistilintarkastuksessa, että yhtiö oli ylivelkainen ja maksukyvytön 1.2.2001 tilikauden alusta lukien. Käsitys maksukyvyttömyyden alkamisesta oli molemmilla sama.

KHT A:n mukaan ajankululla on oleellinen merkitys arvosteltaessa hänen asemaansa lausunnonantajana, sillä yhtiö hakeutui yrityssaneeraukseen jo 17.12.1999. Saneeraus päätös annettiin paikallisessa käräjäoikeudessa vasta 24.1.2001. KHT A antoi lausuntonsa oman käsityksensä mukaan niiden tietojen perusteella, jotka hänellä oli lausunnon antohetkellä. Lisäksi KHT A totesi ottaneensa välittömästi kantaa asioihin yhtiössä ja sen liiketoiminnassa, kun tapahtuneet muutokset tulivat hänen tietoonsa. Saneerausmenettely keskeytettiin paikallisen hovioikeuden päätöksellä 18.6.2002, jolloin yhtiö asetettiin konkurssiin.

KHT A on todennut vastineessaan, että asianajaja B on perustellut kanteluaan myös selvitysmies asianajaja C:n toimeksiannosta Tilintarkastusyhteisön / KHT X:n 22.1.2001 allekirjoittamalla yrityssaneerauksen erityistilintarkastuksella ja sen havainnoilla. KHT A:n mukaan kertomuksessa oli oleellisilta osin virheellisiä johtopäätöksiä, jotka hän pyysi korjaamaan. KHT A informoi asiasta selvitysmiestä ja antoi oikaisuista vastineen. Hän

kommentoi asiaa vastineen kohdassa annetut tilintarkastuskertomukset ja lausunnot.

Tilintarkastuskertomus tilikaudelta 1.2.1998–31.1.1999

KHT A on antanut kyseiseltä tilikaudelta puhtaan tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomus on päivätty 22.6.1999. Puhtaan kertomuksen antamiselle ei ollut KHT A:n mukaan estettä. Yhtiön tilikauden liikevaihto oli noin 6 516 000,00 markkaa ja tilikauden tulos verojen jälkeen oli n. 174 000,00 markkaa. Yhtiön oma pääoma oli noin 894 200,00 markkaa. Liikevaihdosta merkittävimmän osan muodostivat rakennusprojektit Venäjällä 5 328 628,00 markkaa. Lisäksi toimintakertomuksesta selvisi yhtiön liiketoiminnan tila ja kehitysnäkymät.

Tilintarkastuskertomus tilikaudelta 1.2.1999–31.1.2000

KHT A on todennut, että hän on antanut kyseiseltä tilikaudelta 22.11.2000 päivätyn puhtaan tilintarkastuskertomuksen.

KHT A:n mukaan yhtiön tilikauden liikevaihto oli noin 3 241 000,00 markkaa ja tilikauden tulos verojen jälkeen oli 435 664,00 markkaa. Yhtiön oma pääoma oli noin 1 045 100,00 markkaa. KHT A:n mukaan liikevaihdosta muodostui edelleen oleellinen osa projektituotoista 2 903 815,00 markkaa ja yhtiön taaseama oli edelleen hyvä. Lisäksi yhtiö oli huolissaan Venäjällä vallitsevasta taloudellisesta tilasta. KHT A:n mukaan yhtiö oli käsitellyt asiaa toimintakertomuksessa, jossa oli otettu kantaa myös Firma Oy:n maksuvalmiuteen. Samalla oli kiistetty yhtiön velkasuhde Yritys Oy:n kanssa, mikä oli riidanalainen. KHT A:n mukaan yhtiö mietti tulevaa toimintaansa Venäjällä ja haki laajempaa omistuspohjaa yhtiölle riskirahoituksen hallitsemiseksi. Näin ollen puhtaalle tilintarkastuskertomukselle ei ollut KHT A:n mukaan lainsäädännöllisiä esteitä.

Tilintarkastuskertomus tilikaudelta 1.2.2000–31.1.2001

KHT A on todennut, että hän on antanut kyseiseltä tilikaudelta 15.5.2001 päivätyn ehdollisen tilintarkastuskertomuksen. KHT A on

avannut myyntisaamisiin liittyvät luottotappioriskit ja todennut yhtiön maksuvalmiuden heikentyneen oleellisesti. Tämän johdosta yhtiö oli osakeyhtiölain 13 luvun 2 §:n mukaisessa selvitystilassa. KHT A:n mukaan hän totesi samalla tilintarkastuskertomuksessa liitetietojen riidanalaisista oikeusriidoista.

Lisäksi KHT A:n mukaan hän totesi tilintarkastuskertomuksessaan, että tilinpäätöksen vahvistamisen edellytykset olivat mahdollisia ainoastaan rajoituksin ja vastuuvapauden myöntäminen oli mahdollista ainoastaan, mikäli liiketoiminta saataisiin käynnistettyä suunnitellulla tavalla. KHT A:n mukaan hän viittasi tähän myös saneerauslausunnonsa.

KHT A:n mukaan tilikauden liikevaihto oli noin 3 253 700,00 markkaa ja tulos verojen jälkeen oli noin 15 700,00 markkaa voittoa. Oma pääoma oli 1 010 815,00 markkaa. KHT A:n mukaan toimintakertomuksessa esitettiin syyt liiketoiminnan heikentymiseen ja suunnitelmat liiketoiminnan rakenteellisista muutoksista sekä yhteistyökumppaneista.

KHT A on huomauttanut vastineessaan, että toimintakertomuksessa kerrottiin yhtiön liiketoiminnan ylläpitoon liittyvistä vaikeuksista Yritys Oy:n riitautuksen johdosta. Oleellinen syy taloudellisiin vaikeuksiin johtui myös Venäjän taloudellisesta tilanteesta. KHT A:n mukaan hän toi yhtiön hallituksen tietoon 15.5.2001 päivätyllä tilintarkastuspöytäkirjalla tuloslaskelman, taseen sekä liitetietojen puutteet ja annettavat lisäykset. KHT A:n mukaan puhtaan tilintarkastuskertomuksen antaminen ei ollut mahdollista, kun huomioitiin yhtiöiden taloudellinen tila, maksuvalmius, riidanalaiset saamiset ja oikeusriidat.

Yrityssaneerauslausunto 8.2.2000 ja 8.1.2001 annettu lisäselvitys yrityssaneerauksen alkamiselle

KHT A on todennut, että hän antoi yrityssaneerausta koskevan lausunnon tiedoilla, jotka olivat hänen hallussaan lausuntoa antaessa. KHT A on kopioinut vastineensa liitteeksi liiketoiminnan uudelleen käynnistämiseen liittyviä sopimuksia, jotka olivat hänen hallussaan yrityssaneerauslausuntoa annettaessa. KHT A:n mukaan hän selvitti myös syytä yhtiön maksuvalmiuteen sekä toi esille

yhtiön liiketoimintaan liittyvän rakennemuutoksen. Samalla KHT A:n mukaan hän totesi antaneensa tiedoksi yhtiön taseasemaan liittyvät ongelmat. Lisäksi KHT A:n mukaan hän antoi paikalliselle käräjäoikeudelle lisäselvityksen saneeraukseen liittyvistä edellytyksistä ennen saneerausmenettelypäätöstä.

Muut lausunnot

KHT A on liittänyt TILA:lle antamaansa vastineeseen 4.7.2001 antamansa lausunnon, joka oli kohdistettu Kauppa Oy:lle. KHT A:n mukaan hän ilmaisi lausunnonnsa käsityksensä 24.1.2001 päätetystä yrityssaneerauksesta. Vastineen liitteenä ovat lisäksi vakuudettomien velkojien lausunnot selvitysmiehelle selvitysmenettelyn keskeytyspyyntöön. KHT A:n mukaan hän käsitteli Yritys Oy:n asemaa Kauppa Oy:n velkojana 9.7.2001 antamassaan lausunnonnsa.

Oikaisut Tilintarkastusyhteisön 22.5.2001 laatimaan yrityssaneeraukseen liittyvään erityistilintarkastuskertomukseen

Yllä mainitusta oikaisusta KHT A on todennut, että hän toi esille Tilintarkastusyhteisön esteellisyyden erikoistilintarkastuksen suorittamiseen sillä perusteella, että yhtiö toimi Yritys Oy:n tilintarkastajana. Yritys Oy oli ajanut Kauppa Oy:tä konkurssiin riidanalaisen saamisensa perusteella. KHT A painotti sitä seikkaa, että erityistarkastuksen suorittajina olivat Tilintarkastusyhteisön paikallisen toimiston assistentit, joiden esimiehenä toimi Yritys Oy:n vastuunalainen tilintarkastaja. KHT A:n mukaan herää kysymys, oliko erityistilintarkastus objektiivinen ja hyvän tilintarkastustavan mukainen. Edellä mainitusta syystä hän esitti selvitysmiehelle, että tarkastuksen suorittaisi jokin asemaansa nähden puolueeton tilintarkastusyhteisö.

Erityistilintarkastuksen oleellisena puutteena nähtiin käteissuorituksen suuri määrä ja siihen liittyvä tosineaineisto ja kirjausten puutteellisuus. KHT A:n mukaan hänen toimeksiannostaan assistenttina toiminut KHT T suoritti selvityksen erityistilintarkastuksessa havaituista puutteista. Vastineen liitteenä oli kopio KHT T:n työpapereista ja työpapereiden perusteella KHT A:n tekemä selvitys.

Tästä selvityksestä käy KHT A:n mukaan ilmi, etteivät tarkastajat huomioineet kirjausten kokonaisuutta ja muodostivat käsityksen yksipuolisesta kirjaustavasta. Lisäksi tarkastajien johtopäätös oli se, että yhtiön rahaliikennettä hoitanut henkilö lainasi yhtiöltä rahaa. Tällaiset johtopäätökset olivat KHT A:n mukaan täysin väärät, ja mikäli KHT X olisi selvittänyt asian oikeellisuuden ennen raportin antamista, olisi virhe luonnollisesti oikaistu.

KHT A:n mukaan raportissa oli muitakin oleellisia virheitä, joihin hän puuttui. Suuri kassatapahtumien määrä johtui yksinkertaisesti yhtiön maksuvalmiustilanteesta, jossa pääosakas ja ulkopuolinen taho antoivat yhtiölle rahaa, joka liikkui siten, että menot ja annettu rahoitus kirjautuivat samanaikaisesti.

Käsitteellinen virhe oli myös tarkastushavainnossa johtopäätöksenä esitetty Z:n laina, jolla ei ollut mitään tekemistä yhtiön lainan kanssa, eikä yhtiö suorittanut Z:n henkilökohtaista lainaa missään vaiheessa.

KHT A on todennut, ettei selvitysmies vaivautunut oikaisemaan tarkastuksessa havaittuja puutteita. KHT A:n selvitykset ohitettiin oman käsityksen perusteella ehkä tarkoituksenmukaisista syistä, ja kertomusta tulkittiin edelleen niin kuin se olisi ollut täysin virheetön. Lisäksi erityistarkastuksen puutteita oikaistiin myös yhtiön kirjanpitäjän antamassa lausunnossa.

KHT A:n johtopäätöksenä oli se, että hän toimi ja antoi lausuntonsa niillä tiedoilla, jotka olivat hänen hallussaan lausuntojen antamishetkellä. KHT A ei pyrkinyt toimimaan omasta mielestään yksipuolisesti, vaan hän on aina katsonut kaikkien osapuolten oikeuksia tasapuolisesti. Lisäksi KHT A toi esille, että vakuudettomien velkojen asemaa vaikeutettiin edellä mainituin riitautuksin ja estämällä liiketoimintaedellytykset yhtiö oli ajautunut konkurssiin ja aiheuttanut myös molemminpuoliset riitautukset konkurssipesässä.

KHT A:n toimeksianto päättyi yhtiön konkurssiin ja yhtiön riitautuksia hoiti yhtiön puolesta asianajaja D:n asianajotoimisto, jolta voi hankkia tietoa riitautuksesta. KHT A rajasi oman toimintansa käsittämään ainoastaan edellä esitetyn toiminnan, eikä hänellä ole

mitään sitoumuksia tai siteitä kumpaankaan osapuoleen.

KHT A mukaan selvitysmies asianajaja C ei ole moittinut tai pannut KHT A:n asemaa kyseenalaiseksi lausunnonantajana missään vaiheessa. KHT A on todennut, ettei hän halua jatkaa asian käsittelyä vakavan sairautensa takia.

KHT A on toimittanut TILA:lle vastineensa mukana seuraavat liitteet:

1. Kauppa Oy:n tilinpäätösasiakirjat per 31.1.1999
2. Kauppa Oy:n tilinpäätösasiakirjat per 31.1.2000
3. Kauppa Oy:n tilinpäätösasiakirjat per 31.1.2001 + kopiot tiliotteista, sopimuksista sekä päivä- ja pääkirjasta
4. Kopiot saneeraukseen liittyvistä sopimuksista
5. Kopiot lausunnoista
6. Selvitys erikoistilintarkastuksesta ja kopioita työpapereista

Vastaselitys ja lisäselvityspyyntö

Asianajaja B on antanut TILA:lle vastaselityksen/lisäselvityspyynnön KHT A:n vastineen jälkeen. Asianajaja B on todennut seuraavan.

Asian taustaa

Asianajaja B:n mukaan Kauppa Oy:n suurimmat velkojat vastustivat saneerausmenettelyn aloittamista. Vastustus käy ilmi paikallisen käräjäoikeuden saneerausmenettelyn aloittamista koskevan päätöksen 24.1.2001 pöytäkirjasta.

Asianajaja B:n mukaan osa velkojista esitti jo tuolloin, että hakijayhtiön kirjanpito oli virheellinen eikä antanut oikeaa kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta eikä taloudellisesta asemasta. Asianajaja B:n käsityksen perusteella käräjäoikeus piti päätöstä tehdessään KHT A:n antamia kertomuksia ja lausuntoja luotettavina.

Velkojien kritiikki kasvoi KHT A:n toimintaa kohtaan sitä mukaa kuin erikoistilintarkastuksen tulokset alkoivat tulla velkojien tietoon. Asianajaja B:n mukaan asian viemisen tilin-

tarkastuslautakunnan käsittelyyn päätti Kauppa Oy:n velkoajakokous.

Tilintarkastuskertomukset tilikausilta 1.2.1998–31.1.1999 ja 1.2.1999–31.1.2000

Asianajaja B:n mukaan KHT X:n erikoistilintarkastusten ja X:n niistä laatimien saneeraustarkastuksen 18.5.2001 pöytäkirjan sekä konkurssitarkastuksen 22.2.2003 pöytäkirjan perusteella oli syytä epäillä, ettei kirjanpitoa ja tilinpäätöstä ollut laadittu kirjanpitolain ja muiden tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Lisäksi asianajaja B:n mukaan oli syytä epäillä, etteivät tilinpäätökset antaneet oikeaa kuvaa toiminnan tuloksesta ja yhtiön taloudellisesta asemasta.

Asianajaja B:n mukaan tositteita oli vähän ko. tilikausilla, myyntitositteita vain muutamia. Asianajaja B:n mukaan tositetarkastuksen laajuus ei selviä KHT A:n antamasta vastineesta.

Tilikausi 1.2.2000–31.1.2001

Asianajaja B:n mukaan tilintarkastuskertomus ja tilintarkastuspöytäkirja 31.1.2001 päättyneeltä tilikaudelta oli annettu 15.5.2001. Samaan aikaan valmistui 18.5.2001 Tilintarkastusyhteisön erityistilintarkastus. Erityistilintarkastus vaikutti asianajaja B:n mukaan mitä ilmeisimmin siihen, että KHT A suoritti tarkastuksen 31.12.2001 päättyneeltä tilikaudelta aiempaa huolellisemmin.

Asianajaja B on halunnut lisäselvityspyynnössään laajentaa KHT A:ta koskevan valvonta-asian kattamaan myös 31.1.2001 päättyneen tilikauden, erityisesti liiketoiminnan tuloksen osalta. Asianajaja B on vedonnut perusteluna konkurssitarkastuksen 22.2.2003 sivulla 6 olevaan tarkastushavaintoon, jonka mukaan 416 000 euroa koko tilikauden liikevaihdosta, 547 000 euroa, perustui tositteeseen, joka ei täyttänyt kirjanpitolain vaatimusta tulotositteelle.

Asianajaja B:n mukaan tilintarkastuskertomus ja -pöytäkirja 15.5.2001 olivat ristiriitaisia jäljempänä käsitellyn KHT A:n paikalliselle käräjäoikeudelle antaman 8.1.2001 päivätyn lisälausuman kanssa. Asianajaja B:n mukaan

lisälausumassa todettiin, että yhtiö tulee selviytymään saamallaan tilauksilla saneerausmenettelyn kuluista ja ”on syytä olettaa”, että vakuusvelat ja merkittävä osa vakuudettomista veloista tullaan maksamaan. Asianajaja B:n mukaan noin kolme kuukautta myöhemmin annetussa tilintarkastuspöytäkirjassa KHT A epäili, saadaanko yhtiön liiketoiminta suunnitellulla tavalla käynnistymään.

Yrityssaneerauslausunnon lisälausunnot

KHT A:n vastineessa mainitsemat lisälausunnot eivät olleet pesänhoitajan (asianajaja B:n) tiedossa. Asianajaja B:n mukaan pesänhoitajalle luovutetussa yhtiön hallintoasiakirjoissa ei ollut näitä lausuntoja.

Lisälausunto 8.1.2001

Asianajaja B on kertonut, ettei pesänhoitajan käytössä ollut aiemmin KHT A:n 8.1.2001 allekirjoittamaa paikalliselle käräjäoikeudelle osoitettua lisälausuntoa aiempaan lausuntoon 8.2.2000. KHT A:n vastineeseen ei ollut liitetty kyseistä lisälausuntoa. Asianajaja B hankki lisälausunnon käräjäoikeudelta.

Asianajaja B:n mukaan 8.1.2001 päivätyssä lausunnossa todettiin, että tilintarkastaja tutustui aiemman lausuntonsa jälkeiseltä ajalta tapahtuneisiin muutoksiin yhtiön toimintaedellytyksistä. Yhtiöllä oli merkittävä tilauskanta, jota vahvistivat kirjalliset sopimukset sekä alihankkijoiden tilausvahvistukset. Tilaajayhtiöstä hankittiin luottotiedot.

Tilintarkastaja ilmoitti myös tutustuneensa tilaussopimuksen mukaiseen laskutukseen, josta ensimmäinen maksusitoumus 2,1 miljoonaa markkaa oli laskutettu ja 7.1.2001 päivätty kirjallinen maksusitoumus oli saatu.

Lausunnon perusteella jäi epäselväksi, oliko kyse Kauppa Oy:n tilauskannasta, sen toimintaa jatkamaan perustetun Oy XXX Ltd:n vai jonkun kolmannen ”erillisen rakennusyhtiön” tilauskannasta. Käräjäoikeuden päätöksen mukaan kyse oli Kauppa Oy:n tilauskannasta.

Lisäksi konkurssitarkastuksen 22.2.2003 ja sen liitteenä olleiden tilinpäätösten 31.1.2001 ja 31.1.2002 tiedot liikevaihdosta eivät tue neet lisälausunnon 8.1.2001 tietoja myynti-

laskutuksesta. Jos laskutus tapahtui lausunnon mukaisesti ennen 31.1.2001, sen pitäisi sisältyä asianajaja B:n mukaan 31.1.2001 päätyneen tilikauden liikevaihtoon. Konkursitarkastuksen 22.2.2003 mukaan liikevaihdosta pääosa oli edellä jo käsiteltyä Yritys Oy:ltä tullutta ennakkomaksua 416 000 euroa.

Asianajaja B on huomauttanut, ettei konkurssihallinnolla ollut käytössään asiakirjoja, joihin lisälausunto 8.1.2001 perustui. Tästä syystä asianajaja B on pyytänyt TILA:aa tutkimaan, onko KHT A toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti täydentäessään 8.1.2001 kärjäoikeudelle aiemmin antamansa lausuntoa.

KHT A:n puhelimesta antamat kommentit (tiivistelmä muistiinpanoista)

KHT A on TILA:n sihteerin kanssa käydyssä puhelinkeskustelussa todennut, että hän on kahdeksan viikkoa sairauslomalla, joten hänen mahdollisuutensa osallistua kanteluasian selvittämiseen ovat rajalliset. Asiaan liittyvät paperit ovat hyvät. Asiasta tiedävät lisäksi asianajaja D ja asianajaja E. Myös KHT A:n vaimo voi auttaa, jos KHT A:ta ei tavoiteta.

KHT A on kertonut asian taustaa. Yhtiö toimi ulkomaankaupassa. Osaksi sen tekemät sopimukset olivat muun muassa arabiankieliset. KHT A on kertonut, että hän pitää kantelua yllättävänä ja sen tekemistä keljuiluna. Riidat asian ympärillä ovat alkaneet konkurssista, mutta hän luuli niiden jo tulleen selvitettyiksi.

KHT A:n puhelimesta antamat kommentit 2 (tiivistelmä muistiinpanoista)

KHT A on TILA:n sihteerin kanssa käydyssä toisessa puhelinkeskustelussa todennut, että hänen TILA:lle antamassaan aineistossa on asiakirjoja, jotka sisältävät salassa pidettävää tietoa.

KHT A on kertonut, että Kauppa Oy oli ihan hyvin menestyvä yhtiö. Vuoden 1999 aikoihin Kauppa Oy ryhtyi liiketoimiin Yritys Oy:n ja Export Oy:n kanssa idänkaupassa. Näissä liiketoimissa Kauppa Oy toimi välittäjänä ja sai Export Oy:ltä ennakoita. Venäläisen osa-

puolen mennessä konkurssiin Export Oy riitautti yhteistyön.

KHT A on kiinnittänyt huomiota tapahtumien järjestykseen ja ajankohtiin. On kiinnitettävä huomiota siihen, milloin saneeraushakemus tehtiin. Hän on kertonut, että Kauppa Oy:n sopijapuoli ei halunnut sopimusten tulevan julkisiksi oikeudenkäynnin kautta. KHT A on kertomansa mukaan näyttänyt sopimuksia oikeuden puheenjohtajalle.

Hovioikeus päätti konkurssista, kun se totesi, ettei saneeraukseen ollut edellytyksiä. Kauppa Oy:llä oli useita vakuudettomia velkoja, ja he menettivät kaikki saatavansa.

KHT A on kertonut, ettei hän sairautensa vuoksi jaksa käsitellä asiaa tämän enempää, joten hän on liittännyt vastineeseensa paljon asiakirjoja. Näistä asiakirjoista käyvät ilmi perusteet, joilla hän on antanut lausuntonsa.

Asianajaja E:n kommentit puhelimesta

Asianajaja E on puhelimesta kertonut TILA:n sihteerille, ettei hänellä ole toimeksiantoa KHT A:lta, vaan hän on ainoastaan käynyt tapaukseen liittyviä asiakirjoja äskettäin läpi KHT A:n kanssa ja ollut yhteydessä Kauppa Oy:n omistajaan.

KHT A:n puhelimesta antamat kommentit 3 (tiivistelmä muistiinpanoista)

KHT A on TILA:n sihteerin kanssa 21.12.2004 käydyssä puhelinkeskustelussa toistanut, että hänen TILA:lle toimittamansa tilaussopimukset ("kopiot saneeraukseen liittyvistä sopimuksista") eivät olleet velkojien käytössä saneerausmenettelyvaiheessa. Hänen antamansa yrityssaneerauslausunto perustuu näihin sopimuksiin. KHT A on rajannut lausuntonsa tiettyihin asioihin. Hän on huomauttanut, ettei kukaan ole riitauttanut hänen kahtena ensimmäisenä tilikautena antamia lausuntoja vastuuvapaudesta.

Kauppa Oy teki tilaussopimuksia siinä uskossa, että toiminta saadaan käynnistettyä. Riidat toisen osapuolen kanssa estivät suunnitelmien toteutumisen. Muun muassa Rakentaja Oy olisi toiminut rakentajana, jos sopimukset olisivat toteutuneet. Kysymyksessä

on suurempi riita. Yritys Oy:n saatavat ovat suurimmat konkurssipesän velat.

KHT A on huomauttanut, että Tilintarkastusyhteisön tekemässä erikoistarkastuksessa on ehkä rikottu riippumattomuusvaatimuksia.

KHT A on todennut, ettei hän voi kertoa asiasta enempää eikä hän halua antaa kirjallista vastinetta B:n vastaselitykseen.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA:n tehtävänä on ottaa kantaa KHT A:n toiminnan tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisuuteen.

TILA arvioi päätöksessään KHT A:n toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta Kauppa Oy:n tilintarkastuksessa sen kannalta, ovatko hänen antamissaan tilintarkastuskertomuksissa ja tilintarkastuspöytäkirjassa esitetyt lausunnot olleet perusteltuja, sekä yrityssaneeraukseen liittyvien lausuntojen antamisessa sen kannalta, ovatko lausunnoissa esitetyt seikat ja kannanotot olleet perusteltuja.

TILA ottaa kantaa niihin kohtiin, joissa kantelija on esittänyt KHT A:n toimintaa koskevia moitteita.

2 Tapahtumien kulku ja KHT A:n raportointi

2.1 Yleistä

KHT A on toiminut Kauppa Oy:n tilintarkastajana 2.1.1998–31.1.2001.

TILA:n saaman selvityksen mukaan yhtiön toimialana oli kaupparekisterimerkinnän mukaan tekstiilien, elintarvikkeiden, nahkan ja kenkäteollisuuden tuotteiden, autotarvikkeiden ja varaosien, rakennustarvikkeiden, metalli- ja puuteollisuuden tuotteiden, elektronikan sekä kemikaali- ja non-food tuotteiden agenttuuri, tukku- ja vähittäiskauppaliike kotimaassa ja ulkomailla sekä mainittujen tuotteiden suunnittelu ja valmistuttaminen, ulkomaankaupan konsulttipalvelut sekä kielen-

käännös ja tulkkipalvelut. Yhtiö voi omistaa ja hallita sekä vuokrata koti- ja ulkomaisia kiinteistöjä, osakkeita ja osuuksia sekä harjoittaa arvopaperikauppaa.

TILA:n saaman selvityksen mukaan yhtiön liiketoiminta on suuntautunut lähes kokonaisuudessaan vientiin ja projektiviennin päätuotteina ovat olleet huoltoasemat. Viennin toisen päälinjan muodostivat hyötyajoneuvot, lähinnä polttonesteiden kuljetusajoneuvot.

Kauppa Oy:ssä aloitettiin yrityksen saneerausta koskevan lain (47/1993) mukainen saneerausmenettely paikallisen käräjäoikeuden 24.1.2001 tekemällä päätöksellä.

Yrityksen saneerauksen selvittäjäksi käräjäoikeus määräsi asianajaja C:n. Hänen toimeksiannostaan KHT X (Tilintarkastusyhteisö) suoritti erikoistarkastuksen ajalta helmikuu 1998 – tammikuu 2001.

Kauppa Oy asetettiin saneerausmenettelyn kuluessa hovioikeuden 18.6.2002 tekemällä päätöksellä konkurssiin.

Konkurssipesän pesänhoitajan asianajaja B:n toimeksiannosta KHT X (Tilintarkastusyhteisö) suoritti konkurssipesän erikoistarkastuksen ajalta 1.2.2001–31.1.2002 sekä 1.2.2002 alkaen konkurssin alkamiseen 18.6.2002.

2.2 Kauppa Oy:n tilintarkastuskertomus tilikaudelta 1.2.1998 – 31.1.1999

KHT A on antanut 22.6.1999 päivätyn vakio-muotoisen tilintarkastuskertomuksen Kauppa Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastuksesta tilikaudelta 1.2.1998–31.1.1999.

Antamassaan lausunnossa KHT A on todennut, että tilinpäätös on laadittu kirjanpitolain sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätös voidaan vahvistaa sekä vastuuvapaus myöntää hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle tarkastetulta tilikaudelta. Hallituksen esitys tuloksen käsittelystä on osakeyhtiölain mukainen.

2.3 Kauppa Oy:n tilintarkastuskertomus tilikaudelta 1.2.1999–31.1.2000

KHT A on antanut 22.11.2000 päivätyn vakio-
muotoisen tilintarkastuskertomuksen
Kauppa Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja
hallinnon tarkastuksesta tilikaudelta
1.2.1999–31.1.2000.

Antamassaan lausunnossa KHT A on toden-
nut, että tilinpäätös, joka osoittaa 304 690
markkaa voittoa, on laadittu kirjanpitolaisten
sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden
säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilin-
päätös antaa kirjanpitolaisten tarkoitetulla ta-
valla oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan
tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilin-
päätös voidaan vahvistaa sekä vastuuvapaus
myöntää hallituksen jäsenille ja toimitusjohta-
jalle. Hallituksen esitys tuloksen käsittelystä
on osakeyhtiölain mukainen.

2.4 Kauppa Oy:n tilintarkastuskertomus tilikaudelta 1.2.2000–31.1.2001 ja tilintarkastuspöytäkirja

KHT A on antanut 15.5.2001 päivätyn vakio-
muodosta poikkeavan tilintarkastuskertomuk-
sen Kauppa Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen
ja hallinnon tarkastuksesta tilikaudelta
1.2.2000–31.1.2001.

Antamassaan lausunnossa KHT A on toden-
nut, että tilinpäätöksen taseeseen sisältyvät
myyntisaamiset, 11 534 000 markkaa muo-
dostuvat pääosin edellisen tilikauden eristä.
Saamisiin liittyy oleellinen luottotappioriski.
Yhtiön lyhytaikaiset velat, 10 426 700 mark-
kaa, sisältävät merkittävän määrän erään-
tyneitä eräitä. Yhtiö on maksuvalmiuden kautta
osakeyhtiölain 13 luvun 2 §:n mukaisessa
selvitystilassa, joka on asiallisesti ollut myös
edellisen tilikauden päättyessä. Lisäksi KHT
A on viitannut liitetietoihin, joissa on esitetty
yhtiöllä olevia riidanalaisia oikeusriitoja.

Lausuntonaan KHT A on todennut, että tilin-
päätös, joka osoittaa 15 700,00 markkaa voi-
toa, on laadittu kirjanpitolaisten sekä tilin-
päätöksen laatimista koskevien muiden säännösten
ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa
kirjanpitolaisten tarkoitetulla tavalla edellä esi-
tetyin rajoituksin oikeat ja riittävät tiedot yhti-

ön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta
asemasta. Tilinpäätös voidaan vahvistaa.
Lisäksi KHT A on todennut: ”Mikäli yhtiön
liiketoimintaa ei saada käynnistettyä, kuten
saneeraushakemuksessa on esitetty, en voi
esittää vastuuvapauden myöntämistä halli-
tuksen jäsenille ja toimitusjohtajalle tarkasta-
maltani tilikaudelta. Hallituksen esitys tulok-
sen käsittelystä on osakeyhtiölain mukainen.”

KHT A on antanut tarkastamaltaan tilikaudel-
ta 15.5.2001 päivätyn tilintarkastuspöytäkirjan
Kauppa Oy:n hallitukselle, jossa hän esittää
kriittisiä huomautuksia tilinpäätöksestä ja hal-
linnosta. Hän on todennut tilintarkastuspöytä-
kirjassa muun muassa seuraavan. Tuloslaskel-
mässä myynti kotimaahan 224 000 mk
muodostaa ainoan liikevaihtoerän, jolla on
vaikutusta yhtiön maksuvalmiuteen. Edellä
olevan johdosta yhtiön liiketoiminnan tulos ei
tule riittämään yhtiön toiminnan rahoittami-
seen. Mikäli toimintaa ei saa suunnitellulla
tavalla käynnistymään, yhtiö on jätettävä sel-
vitystilaan.

KHT A:n antaman tilintarkastuspöytäkirjan
huomautusten mukaan taseeseen 31.1.2001
sisältyvien myyntisaamisten, 11 534 000 mk,
relevanttius tulee selvittää pikaisesti. Saami-
set ovat edelleen pääasiallisesti samalta ta-
holta kuin edellisellä tilikaudella. Yhtiö on
kirjannut luottotappiona saamisen Interna-
tional Business Ltd:ltä, 1 131 000 mk. Kirja-
uksen hallituskäsittely puuttuu samoin kuin
muista luottotappiokirjauksista. Muihin saami-
siin, 531 000 mk, liittyy vanhoja epävarmoja
eräitä.

Tilintarkastuspöytäkirjan mukaan tilin-
päätöksen liitetietoja tulee täydentää ja toimintaker-
tomukseen on lisättävä esitys voiton käytöstä.
Hallintoa koskevin huomautuksina KHT A
on todennut, että yhtiön hallinnon pöytäkirjoja
ei ollut käytettävissä kaikilta osin tilintarkas-
tuksessa, eikä yhtiön tilaa koskevia hallituk-
sen käsittelypäätöksiä. Muutenkin hallinnon
pöytäkirjat olivat puutteelliset.

2.5 KHT A:n lausunto 8.2.2000 yrityksen saneerausta varten

KHT A on antanut paikalliselle käräjäoikeu-
delle 8.2.2000 päivätyn yrityksen saneerauk-
sesta annetun asetuksen 1 §:n 1 momentin 8

kohdan ja yrityksen saneerauksesta annetun lain 7 §:n mukaisista seikoista.

Lausunnossaan KHT A viittaa Kauppa Oy:n liiketoimintaan, joka suuntautuu lähes kokonaisuudessaan vientiin, ja toteaa, että yhtiön saavuttama asema Venäjän markkinoilla on hyvä. KHT A:n lausunnon mukaan yhtiön ylivelkaisuus ja maksukyvyttömyys johtuvat Venäjän markkinoiden ja ruplan romahtamisesta elokuussa 1998. Nämä seikat ovat aiheuttaneet maksuviiveitä jo aiemmin suoritetuista töistä ja toimituksista. Uusien sopimusten ja tilausten toteuttaminen on vaatinut yhteistyössä asiakkaiden kanssa vakuuksien osalta erityisjärjestelyjä. Venäjän yleisestä tilanteesta johtuvista toimitus- ja maksuviivästyksistä johtuen yhtiö on ajautunut maksuvalmiuskriisiin. Yhtiö ei ole pystynyt suoriutumaan kaikista erääntyneistä veloistaan.

KHT A on lausunnossaan viitannut 31.1.1998 ja 31.1.1999 päättyneiden tilikausien tilintarkastutettuihin tilinpäätöksiin ja katsonut, että tilikauden 1/99 käyttökatteesta (-54 000 mk) näkyy jo selkeästi Venäjän markkinoiden tilanne. Yhtiö ei ole voinut toteuttaa liiketoimintaansa suunnitellusti.

KHT A:n antaman lausunnon mukaan kuluvalle tilikaudelle yhtiön liiketoimintaa on pyritty järjestämään uudella tavalla, lähinnä rahoitus- ja sopimusjärjestelyillä. Käytännössä tämä on tarkoittanut sitä, että Kauppa Oy:n liiketoiminta on siirretty uudelle jo perustetulle osakeyhtiölle, Oy XXX Ltd:lle. Kauppa Oy tulee saamaan projektikorvausta noin 1,5–2 mmk vuosittain noin neljän vuoden aikana. Kauppa Oy:n toiminta jatkossa tulee olemaan uusien huoltoasema- ja pienoisöljynjalostamoiden myyntiä. Kuluvalle tilikaudelle on arvioitu liikevaihdoksi 2–3 mmk.

Taseaseman 31.1.1999 KHT A on todennut ongelmalliseksi edellä esitetyistä syistä. Tase sisältää huomattavan määrän erääntyneitä sekä lyhytaikaisia ja pitkäaikaisia velkoja. Myyntisaamisia ei ole saatu perittyä asiakkaiden vaikeasta rahoitustilanteesta johtuen.

Yrityksen saneerausta koskevan lain 7 §:n mukaisina seikkoina KHT A on lausunnossaan (selvityksessä) todennut, että yhtiön maksuvalmius on kriittinen ja saattaa johtaa

toiminnan lopettamiseen, mikäli saneerausjärjestely ei ole mahdollinen. Saneerausmenettelyistä aiheutuvat kustannukset katetaan liiketoiminnan tuotoilla. Saneerausmenettelyn alkamisen jälkeiset kustannukset voidaan kattaa liiketoiminnan tuloksella. Yhtiön kirjanpito on hoidettu hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. KHT A:n mielestä ei ole syytä olettaa, että hakemuksen pääasiallinen tarkoitus on velkojan oikeuden loukkaaminen.

2.6 KHT A:n 8.1.2001 antama lisälausunto

KHT A on 8.1.2001 päivätyssä lisälausunnossaan ("tilintarkastajan lisälausunto Kauppa Oy:n 8.2.2000 annettuun lausuntoon yrityssaneerausasetuksen 1 §:n 1 momentin 8 kohdan ja yrityssaneerailain 7 §:n mukaisista seikoista") todennut tutustuneensa saneerauslausunnon antamisen jälkeiseltä ajalta tapahtuneisiin muutoksiin yhtiön toimintaedellytyksissä. Yhtiöllä on lisälausunnon mukaan merkittävä tilauskanta, jota vahvistaa kirjalliset sopimukset sekä alihankkijoiden tilausvahvistukset. Tilaajayhtiöissä hankitut luottotiedot osoittavat tilaajien maksukyvyt ja vakavaraisuuden olevan erittäin hyvä. KHT A on antamansa lisälausunnon mukaan tutustunut myös tilaussopimuksen mukaiseen laskutukseen, josta ensimmäinen maksusopimuksen mukainen erä 2 159 000 mk on laskutettu ja laskutuksesta on saatu 7.1.2001 päivätty kirjallinen maksusitoumus.

KHT A:n lausunnon mukaan Kauppa Oy hoitaa sopimuksen mukaisesti suunnittelun, markkinoinnin ja logistiikan. Varsinaisen lopullisen rakentamisen hoitaa tätä tarkoitusta varten perustettu erillinen rakennusyhtiö, jonka toisena osapuolena on merkittävä suomalainen rakennusyhtiö.

KHT A:n lausunnon mukaan järjestelyn tarkoituksena ei ole Kauppa Oy:n liiketoiminnan siirtäminen toiseen yhtiöön, vaan toiminnan järkipäristäminen siten, että Kauppa Oy:n liiketoiminnallinen riski voidaan minimoida. KHT A:n lausunnon mukaan edellä mainittujen tilaussopimusten merkitys yhtiön toimintaedellytyksiin tulee olemaan merkittävä ja yhtiö tulee selviytymään saneerausmenettelyistä aiheutuvista kustannuksista sekä saneerausmenettelyn jälkeiset kustannukset voidaan kattaa tulevilla tuotoilla.

KHT A on todennut näkemyksensä, ettei ole syytä olettaa, että tarkoituksena olisi velkojen oikeuden loukkaaminen, vaan heidän asemansa parantaminen. Lausunnon mukaan tilauskannan ja siitä syntyvien tuottojen perusteella on syytä olettaa, että kaikkien vakuusvelkojen saatavat voidaan suorittaa, samoin kuin myös merkittävässä määrin vakuudettomien velkojen maksuerät. KHT A:n lausunnossa ilmaistun käsityksen mukaan konkurssimenettelyllä tässä tapauksessa loukattaisiin velkojen oikeutta.

2.7 KHT A:n Kauppa Oy:n velkojille 3.7.2001 antama lausunto

KHT A on antanut 3.7.2001 päivätyn lausunnon ("Kauppa Oy:n Riidattomille velkojille"), jossa hän kommentoi asianajaja C:n paikalliselle käräjäoikeudelle jättämää esitystä saneerauksen keskeyttämisestä. KHT A on viittannut paikalliselle käräjäoikeudelle joulukuussa 2000 esittämäänsä lausuntoon ja todennut, että projektorvauksista on toteutunut 250 000 markkaa täydellisesti. KHT A:n mielestä asianajaja C antaa väärää tietoa.

KHT A toistaa lausunnossaan, että "...emme ole koskaan yhtiön tilintarkastajina vastustaneet erikoistilintarkastuksen suorittamista", vaan KHT A on yhtynyt Y:n vaatimukseen siitä, ettei tarkastusta saa suorittaa Tilintarkastusyhteisö, koska yhtiö on jäävi sillä perusteella, että se toimii Yritys Oy:n tilintarkastajana.

KHT A toteaa lausunnossaan, että asianajaja C:n antamat tiedot hänen omien saataviensa suorituksista ovat virheellisiä, koska asianajaja C on saanut suoritukset laskuilleen.

KHT A:n lausunnon mukaan asianajaja C harhauttaa sekä velkoja että käräjäoikeutta jättämällä oikaisematta tietoa Z:n kassavarojen käytöstä, vaikka asianajaja C:lle on toimitettu selvitykset ja oikaisut. KHT A:n lausunnon mukaan "...pidämme tässä asiassa C:n kohdalla menettelyä, tahallisenä, ja erittäin loukkaavana Y:tä ja Z:aa kohtaan. Pidän C:n menettelyä tarkoitushakuisena."

KHT A on lausunnossaan kertonut, että hän on kiinnittänyt huomionsa Kauppa Oy:n saa-

taviin ennen kaikkea Venäjältä. Saatavien perintää on lausunnon mukaan tiukennettava ja saatavia ei tulisi huomioida ainakaan täysimääräisesti, kun saneerausohjelmaa lopullisesti laaditaan. KHT A ei ole suositellut niiden kirjaamista luottotappioiksi.

KHT A on ilmoittanut lausunnossaan olevansa edelleen samaa mieltä kuin paikalliselle käräjäoikeudelle joulukuussa 2000 antamassaan lausunnossa siitä, että saneeraus on Kauppa Oy:n kohdalla konkurssia huomattavasti parempi vaihtoehto. Hän on todennut Kiinteistö Oy:n antaman Duuni Oy:tä koskevaan arvioon tutustumisen perusteella, että kaikki vakuusvelkojat saavat saatavansa kiinteistön vapaaehtoisella myynnillä. KHT A on lausunnossaan ihmetellyt asianajaja C:n esittämää alemmaa arviota.

KHT A toteaa lausunnossaan, että asianajaja "...C loukkaa ennen kaikkea vakuudettomien velkojen etua raskaasti, suosittelemalla konkurssia, saneerausta parempana vaihtoehtona."

Lausuntoonsa liittämässä jälkikirjoituksessa (P.S.) KHT A on lisäksi painottanut, että hän on joulukuussa 2000 antamassaan saneerauslausunnossa ilmoittanut, että Kauppa Oy:n rakentamistoiminta on KHT A:n suositellun mukaan siirretty toiselle yhtiölle ja Kauppa Oy keskittyy tulevassa liiketoiminnassa selkeästi yhtiön parhaiten hallitsemille liiketoiminta-alueille, kuten projektiviennin markkinointiin, myyntiin, logistiikan hoitoon ja kansainvälisten asiakassuhteiden kehittämiseen. Näin myöskin on tapahtunut. Kuten Venäjän kauppa rakentamisen osalta on osoittanut, se alue on Kauppa Oy:n toiminnan kannalta kaikkein riskialtein, joten katson, että suosittelemani muutos on todella aiheellinen."

2.8 KHT A:n Kauppa Oy:lle 4.7.2001 antama lausunto yrityksen saneerauksesta

KHT A on antanut 4.7.2001 päivätyn, Kauppa Oy:lle osoitetun lausunnon, "...koskien paikallisen käräjäoikeuden 24.1.2001 päätöksellä aloitettua Kauppa Oy:n yrityssaneerausmenettelyä". Lausunnossaan KHT A on ilmoittanut haluavansa tuoda selvennyksenä esiin seuraavaa:

1. Kauppa Oy:tä koskevassa paikalliselle kärjäoikeudelle joulukuussa 2000 antamassaan lausunnossa KHT A on todennut, että arvioidut projektorvaukset ovat noin 250 000 markkaa, jotka ovat myös toteutuneet 28.6.2001 mennessä. Yhtiö on suorittanut kaikki saneerausmenettelyn aikana syntyneet kustannukset.
2. KHT A:n paikalliselle kärjäoikeudelle antamassa lausunnossa on lisäksi todettu, että Kauppa Oy:n rakennuttamistoiminta on siirretty toiseen yhtiöön rakennuttamistoimintaan liittyvistä riskitekijöistä johtuen. Yhtiö on voinut keskittyä parhaiten hallitsemilleen osaamisalueille, toisin sanoen projektiviennin markkinointiin, myyntiin, logistiikan hoitoon ja kansainvälisten asiakassuhteiden kehittämiseen. Liiketoiminta on järjestetty näin saneerauksen alusta lukien.
3. KHT A on tuonut esille Tilintarkastusyhteisön esteellisyyden, joka johtuu siitä, että Tilintarkastusyhteisö toimii Yritys Oy:n tilintarkastajana. Yritys Oy on ajanut Kauppa Oy:tä konkurssiin riidanalaisen saamisensa perusteella. Asian oikeuskäsittely on vireillä. KHT A on painottanut, että erityistarkastuksen ovat tehneet paikallisen toimiston assistentit, joiden esimiehenä toimii Yritys Oy:n vastuullinen tilintarkastaja. Herää kysymys suoritettujen erityistarkastustyön objektiivisuudesta ja hyvän tilintarkastustavan mukaisuudesta. Tämän vuoksi KHT A esitti, että työn olisi tehnyt jokin asemaansa nähden puolueeton tarkastusyhteisö.
4. KHT A on huomauttanut, että erityistarkastuksessa on tuotu esiin harhaanjohtavasti Z:n henkilökohtaisen lainan takaisinmaksu. Tarkastuskertomuksen mukaan laina olisi maksettu yhtiön kassavaroista rahasiirroilla Z:lle. Erityistarkastuskertomuksessa ei kuitenkaan ole huomioitu rahojen käyttöä, vaan ainoastaan nostot. Yhtiön kirjanpidossa on pidetty erillistä kassakirjanpitoa, josta selviää menotositteiden kautta rahan käyttö. Z:n henkilökohtaisen lainan takaisinmaksulla ei ole mitään asiayhteyttä. KHT A on selvittänyt asian oikeellisuuden

ja antanut asiasta 14.6.2001 päivätyn lausunnon.

5. KHT A on painottanut, että saneeraus on kaikkien velkojien kannalta konkurssia huomattavasti parempi vaihtoehto. Konkurssi loukkaa ennen kaikkea vakuudettomien velkojien etua.

2.9. KHT A:n lausunto koskien Yritys Oy:n asemaa Kauppa Oy:n velkojana

KHT A on antanut 9.7.2001 päivätyn lausunnon, joka liittyy Yritys Oy:n asemaan Kauppa Oy:n velkojana.

Lausunnossaan kohdassa 1 (Kauppa Oy:n ja Huoltoasema Oy:n puolesta antama takaus) KHT A on todennut, että Yritys Oy:n ja Huoltoasema Oy:n välinen ”velkakirja on lain vastainen ja näin ollen arvoton.” KHT A:n lausunnon mukaan velkakirjan sitovuus olisi edellyttänyt molempien osapuolten hallitusten päätökset ja vähintään ”siihen valtuutetun Yritys Oy:n ulkopuolisen hallituksen jäsenen G:n hyväksynnän.” KHT A:n lausunnon mukaan takaus ei ole voimassa, minkä vuoksi sitä ei voi liittää Kauppa Oy:n vastuisiin eikä tilinpäätöstietoihin.

Lausunnossaan kohdassa 2 (ennakkomaksu) KHT A on esittänyt näkemyksensä tehdyistä sopimusjärjestelyistä Yritys Oy:n kanssa ja perustelunsa sille, miksi Kauppa Oy on kirjannut Yritys Oy:ltä saamansa ennakkomaksut kirjanpitoonsa lopullisina suorituksina. Lausunnon mukaan Yritys Oy:n saatava on Russian Metal Ltd:n tytäryhtiöltä Russian Metallix Ltd:ltä, eikä Kauppa Oy:ltä.

3 Hyvän tilintarkastustavan tulkinnasta lakisääteisessä tilintarkastuksessa ja yritys-saneeraukseen liittyvien lausuntojen antamisessa

3.1 Lakisääteinen tilintarkastus

KHT A:n suorittama lakisääteinen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastus Kauppa Oy:ssä on tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimintaa, jota koskevat kaikki tilintarkastuslain mukaisen hyvään tilintarkastustapaan liittyvät vaatimukset.

Tilintarkastuslain 16 §:n nojalla KHT-tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa suorittaessaan tilintarkastajan lakisääteisiä tehtäviä. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu aina keskeisten eettisten periaatteiden huomioon ottaminen. Näitä ovat rehellisyys, objektiivisuus, pätevyys-, huolellisuus- ja salassapitovelvollisuus, ammattimaisen käytöksen ja hyvää tilintarkastustapaa koskevien ohjeiden, kuten ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttöä koskevien ohjeiden noudattaminen. Lisäksi lakisääteisissä tehtävissä tilintarkastajan on oltava riippumaton.

Hyvää tilintarkastustapaa osakeyhtiön tilintarkastuksessa on kuvattu KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa. Nämä ovat yksi lähde, kun arvioidaan KHT-tilintarkastajan toiminnan hyvän tavan mukaisuutta. Lähtökohtina suosituksille ovat olleet Kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n (International Federation of Accountants) ISA-standardit. Uudet IFAC:n ISA-tilintarkastusstandardit noudattelevat tilintarkastussuosituksia tulivat voimaan 1.7.2000. Tästä huolimatta KHT A:n tilintarkastajan toimintaa arvioitaessa keskeiset hyvän tilintarkastustavan velvoitteet ovat pysyneet pääosin samanlaisina tarkasteltavana ajanjaksona 1999–2001.

Keskeisiä IFAC:n standardeihin perustuvia suosituksia tässä tapauksessa ovat etenkin suositus 100 varmennustoimeksiannoista, suositus 240 tilintarkastajan velvollisuudesta ottaa tilintarkastuksessa huomioon mahdollisia väärinkäytöksiä ja virheitä, suositus 500 tilintarkastusevidenssistä, suositus 550 lähipiiristä, suositus 570 toiminnan jatkumisen epävarmuudesta ja suositus 700 tilintarkastuskertomuksesta ja muusta tilintarkastajan raportoinnista.

Osakeyhtiön tilintarkastuskertomus ja muut tilintarkastajan raportit annetaan tilintarkastuslain mukaan. Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä lausunto tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1–5 kohdissa tarkoitetuista seikoista. Tilintarkastajan on muun muassa lausuttava siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen

laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti sekä siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Tilintarkastajan tehtävänä on valvoa, että yhtiön toiminnassa menetellään lain, yhtiöjärjestyksen ja yhtiön toimielinten oikeudellisesti pätevien päätösten mukaan.

Tilintarkastajan muistuttamisvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 19 §:n 2 momentissa. Osakeyhtiön tilintarkastajan on esitettävä muistutus, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai toimitusjohtaja on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus. Tilintarkastajalla on tilintarkastuslain mukaan muistuttamisvelvollisuus myös, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai toimitusjohtaja on syyllistynyt muuhun yhtiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen vastaiseen toimintaan.

Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on esitettävä tilintarkastuskertomuksessa lausunto vastuuvapaudesta. Tilintarkastajan on annettava kielteinen vastuuvapauslausunto, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai toimitusjohtaja on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, ja tilintarkastaja katsoo, että korvauskanteen nostamiselle on edellytykset.

Tilintarkastaja esittää tarkastushavaintonsa ja johtopäätöksensä tilintarkastuskertomuksen muodossa yhtiökokoukselle ja tarvittaessa tilintarkastuspöytäkirjan tai -muistion muodossa yhtiön hallitukselle.

Tilintarkastaja voi osakeyhtiössä tarjota lakisääteisen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilintarkastuksen lisäksi myös muita palveluja edellyttäen, että hänellä on niiden tarjoamiseen vaadittava asiantuntemus, eikä muiden palvelujen, esimerkiksi asiantuntijalausuntojen laatiminen, tarjoaminen vaaranna tilintarkastuksen riippumattomuutta.

3.2 Yrityssaneeraushakemukseen liittyvä selvitys velallisen taloudellisesta tilanteesta

KHT A:n paikalliselle käräjäoikeudelle antama, yrityksen saneeraushakemukseen liittyvä 8.2.2000 päivätty lausunto ja 8.1.2001 päivätty lisälausunto ovat tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua toimintaa, johon sovelletaan samoja hyvään tilintarkastustapaan kuuluvia vaatimuksia kuin edellä kohdassa 3.1 on mainittu tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisista tehtävistä.

Hyvää tilintarkastustapaa yrityssaneeraushakemukseen liittyvän tilintarkastajan antaman selvityksen yhteydessä on kuvattu KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa 2000. Kysymyksessä on lähde, jota voidaan käyttää apuna arvioitaessa KHT-tilintarkastajan toiminnan hyvän tavan mukaisuutta.

Tilintarkastusalan suositusten mukaan selvitys osoitetaan yhtiön toimitusjohtajalle tai hallitukselle ja otsikoidaan liitettäväksi velallisen hakemukseen tuomioistuimelle saneerausmenettelyn aloittamiseksi. Selvityksessä on yksilöitävä sen kohteena oleva hakemus liitteineen. Selvityksestä tulee käydä ilmi, että velallinen on vastuussa esitetystä aineistosta ja ennusteista.

Suosituksen mukaan laki ei edellytä tilintarkastajalta saneerausmenettelyn aloittamisen yleistä puolta tai puoltamatta jättämistä. Sen sijaan tilintarkastajan tulee selvityksessään esittää asetuksessa edellytetyt seikat. Selvityksessä on esitettävä lausunto hakemukseen liitetystä tilinpäätöksestä tai välitilinpäätöksestä ja niistä seikoista, jotka on otettava huomioon arvioitaessa velallisen taloudellista asemaa tilinpäätöksen perusteella.

Selvityksessä on todettava, onko tilinpäätös tarkastettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti sekä viitattava siitä annettuun tilintarkastuskertomukseen. Jos lausunto perustuu vielä kokonaisuudessaan tai osaksi tarkastamattomaan tilinpäätösluonnokseen tai välitilinpäätökseen, tulee tilintarkastajan mainita tästä sekä siitä, missä laajuudessa tilinpäätöstä ja kirjanpitoa on selvityksen yhteydessä tai muutoin tarkastettu.

Suositus edellyttää, että tilintarkastaja selvittäisi, millä perusteilla tai millaisten oletusten mukaisesti välitilinpäätös on laadittu. Jos tehtävään käytettävissä ollut aika on rajoittanut tilintarkastajan selvitystä, siitä on mainittava.

Tilintarkastajan on suosituksen mukaan esitettävä tarkastuksen perusteella seikkoja, jotka hänen mielestään tuomioistuimen on otettava huomioon sen arvioidessa velallisen taloudellista asemaa tilinpäätöksen perusteella. Tällaisia seikkoja ovat esimerkiksi tilintarkastajan havainnot tulonmuodostuksesta sekä taloudellisesta asemasta ja tulo-rahoituksen riittävydestä. Tilinpäätökseen liittyvät poikkeukselliset tuotto- ja kuluerät tai muut tilinpäätöksestä ilmenevät olennaiset seikat voivat kuulua selvitykseen.

Suosituksen mukaan tilintarkastajan tulisi selvityksessään mainita taloudellisen aseman arvioimiseksi esittämiinsä seikkoihin vaikuttavat epävarmuustekijät. Lisäksi tulisi todeta, miltä osin tilintarkastaja oman pätevyytensä rajoissa ei voi ottaa kantaa arvostus- ym. kysymyksiin. Tilintarkastajan tulee asetuksen mukaan lisäksi esittää tarpeellisessa laajuudessa tiedot muista seikoista, joilla saattaa olla merkitystä arvioitaessa yrityksen saneerausmenettelyn aloittamisen taloudellisia edellytyksiä.

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n suosituksen mukaan tilintarkastajan on mahdollisesti kommentoidessaan muuta aineistoa, kuten rahoitus- ja tuloennusteita, syytä erityisesti ottaa huomioon omaan pätevyyteensä liittyvät rajoitteet sekä esittää ne varaukset ja oletukset, jotka sisältyvät annettuun hakemusaineistoon. Lisäksi hänen tulee esittää mahdollisten johtopäätöstensä pohjana olleet perustelut.

3.3 Muut laissa sääntelemättömät lausunnot

KHT A:n antamat muut edellä mainitut lausunnot ovat tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua hyväksytyyn tilintarkastajan tässä ominaisuudessa harjoittamaa muuta toimintaa, johon sovelletaan hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuutta koskevaa tilintarkastuslain 16 §:n säännöstä sekä tilin-

tarkastuslain 25, 28–39, 41 ja 42 §:n säännöksiä. Lausunnon laatimiseen ei sovelleta tilintarkastuslain 23 §:n riippumattomuusvaatimusta eikä 24 §:n mukaisia esteellisyyserusteita. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu kuitenkin aina objektiivisuusvaatimus, joka velvoittaa KHT-tilintarkastajaa myös erityistoimeksiannoissa.

Erityistoimeksiannon perusteella tehtävän tarkastuksen suorittamistavasta ja raportoinnista ei ole yksityiskohtaisia säännöksiä eikä yleisesti hyväksytyjä sääntöjä eikä malleja, jotka velvoittaisivat KHT-tilintarkastajaa. Laisa sääntelemättömään tarkastustoimintaan on lähtökohtaisesti sovellettava samoja hyvään tilintarkastustapaan kuuluvia periaatteita kuin niin sanottuun lakisääteiseen tilintarkastukseen. Tilintarkastajan on noudatettava edellä mainittuja tilintarkastuslain säännöksiä. Toimeksianto määrittää tarkastustyön tarkoituksen. KHT-tilintarkastajan on toteutettava tarkastus riittävässä laajuudessa riittävin resurssein, mikä edellyttää myös riittävää asiantuntemusta tehtävän hoitamisessa. Tilintarkastajan on toimittava rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti sekä käytettävä tehtävän hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaisia ja ammattimaisia tarkastusmenetelmiä. Erityistehtävän luonteeseen ja tarkoitukseen usein kuuluu, että tilintarkastaja tarkastelee asioita toimeksiantajan näkökulmasta. Tämä ei kuitenkaan saa merkitä poikkeamista muista hyvään tilintarkastustapaan kuuluvista vaatimuksista, kuten huolellisuudesta ja objektiivisuudesta. Hyvä tilintarkastustapa erityistoimeksiannosta annettavan raportin laatimisessa edellyttää huolellista tarkastushavaintojen dokumentointia ja sitä, että lausunnossa esitettävät johtopäätökset ovat oikeassa suhteessa tarkastusaikaan, tarkastustapaan ja muihin tarkastusolosuhteisiin sekä tehtyihin tarkastushavaintoihin nähden.

Hyvän tilintarkastustavan mukaisessa tarkastustyössä lausunnon tai muun raportin sisältö ja muoto määräytyvät toimeksiannon perusteella. Tarkastusraportti tai lausunto on otsikoitava ja yksilöitävä siten, että sen lukijalle käy selväksi, mistä raportista on kysymys. Lausuntoon tai raporttiin on perusteltua sisällyttää lukijan kannalta tärkeät yksilöintitiedot, joita ovat esimerkiksi päiväys ja tarkastusaika, kenelle raportti on annettu tai tarkoitettu,

onko raportti luonnos, väliraportti vai lopullinen, mikä on ollut tarkastustyön toimeksianto, mikä on tarkastustyön ja lausunnon tarkoitus, mitkä ovat tavoitteet, tarkastustapa ja tarkastettu aineisto, mitä havaintoja on tehty ja mitkä ovat niitä koskevat johtopäätökset. Lisäksi on annettava lausunnon tai raportin kannalta tarpeelliset tiedot, kuten mahdolliset puutteet tarkastusaineistossa ja johtopäätöksiin liittyvät epävarmuustekijät.

Hyvän tilintarkastustavan mukaan lopullisten arvioiden ja ehdottomien päätelmien tekeminen ei yleensä kuulu tilintarkastajalle. Tilintarkastajan on pitäydyttävä raportoinnissaan neutraaleihin ilmaisuihin sekä pyrittävä välttämään ehdottomia kannanottoja epävarmoihin ja riidanalaisiin seikkoihin. Hänen on perustettava päätelmänsä ainoastaan dokumentoituihin tarkastushavaintoihin sekä vältettävä ottamasta kantaa sellaisiin seikkoihin, joiden arviointi ei ole mahdollista tarkastuksessa käytävissä olevan aineiston perusteella. Jos toimeksiantaja antaa siihen suostumuksensa, tilintarkastajan on tarvittaessa oma-aloitteisesti pyrittävä hankkimaan lisäaineistoa ja kuultava muita osapuolia, jos se on tarkoituksenmukaista asian selvittämiseksi tai olennaisten virhemahdollisuuksien poissulkemiseksi. Lähtökohtaisesti erityistehtävät tehdään toimeksiantajan määrittämästä aineistosta.

Jos toimeksiannon perusteella on odotettavissa, että tilintarkastajan raportti voi tulla julkisuuteen tai viranomaisen taikka muun ulkopuolisen tahon käyttöön, tilintarkastajan on raportointitavan valinnallaan pyrittävä siihen, että tarkastustyön tarkoituksen puitteissa ulkopuolinenkin lukija voi saada mahdollisimman objektiivisen eli dokumentoituihin tarkastushavaintoihin perustuvan käsityksen tilintarkastajan havainnoista ja hänen niiden perusteella tekemistään johtopäätöksistä.

4 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 TILA:n saaman selvityksen käyttö arvioinnissa

TILA vertaa KHT A:n toimintaa arvioidessaan hänen antamiaan lausuntoja ja niiden perusteluja siihen tietoon, joka ilmenee KHT A:n TILA:lle antamasta työpaperiaineistosta, ho-

vioikeuden konkurssiin asettamispäätöksestä sekä yrityksen saneerauksen ja konkurssin yhteydessä saaduista KHT X:n tekemistä erikoistarkastuksista.

TILA ei pidä perusteltuna KHT A:n väitettä KHT X:n ja Tilintarkastusyhteisön esteellisyydestä Kauppa Oy:n saneerauksen ja konkurssin aikaisiin erikoistarkastustehtäviin sillä perusteella, että Tilintarkastusyhteisö on toiminut yhden velkojayrityksen (Yritys Oy) tilintarkastajana. Tällainen asiakkuussuhde ei luo riippuvuussuhdetta tarkastuskohteen (velallisyrittäjä) ja tarkastuksen suorittajan ja sen henkilökunnan välille. Lisäksi tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentin mukaisesti tehtäviin ei sovelleta tilintarkastuslain 23 §:n riippumattomuussäännöstä. TILA:n saamasta selvityksestä ei KHT A:n ja Y:n väitteiden lisäksi käy ilmi mitään sellaista, mikä antaisi perustellun syyn asettaa KHT X:n esittämät tarkastushavainnot kyseenalaisiksi.

TILA:n arviossa on kysymys siitä, onko KHT A:n menettely hyvän tilintarkastustavan mukaista ja ovatko hänen kannanottonsa perusteltuja dokumentoitujen tarkastushavaintojen ja käytettävissä olleiden tosiasiatietojen perusteella.

4.2 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta Kauppa Oy:n lakisääteisessä tilintarkastuksessa

TILA:n saama selvitys, etenkin KHT X:n tekemät 22.5.2001 ja 7.3.2001 päivätty erikoistarkastuskertomukset, hovioikeuden 18.6.2002 antama päätös ja asianajaja C:n antama yrityksen saneerausta koskevan lain 8 §:n 1 momentin 1 kohdan mukainen selvitys, tukevat kantelijan esittämiä moitteita KHT A:n 31.1.2000 ja 31.1.2001 päättyneiltä tilikausilta antamien tilintarkastuskertomusten puutteista. TILA:n saama selvitys KHT A:lta ei riitä kumoamaan keskeisten moitteiden perusteita.

TILA:n saaman selvityksen mukaan Kauppa Oy:n kirjanpito ei antanut kaikilta osin luotettavaa kuvaa yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. KHT X:n 22.5.2001 ja 7.3.2003 päivätyistä erikoistarkastuskertomuksista käy ilmi lukuisia kirjanpitoa koskevia puutteita, jotka KHT A:n olisi tullut havaita ja tuoda esiin tilintarkastajan raporteissaan.

TILA:n saamasta selvityksestä käy ilmi, että Kauppa Oy:n liikevaihto koostui 31.1.2000 ja 31.1.2001 päättyneiltä tilikausilta lähes yksinomaan poikkeuksellisista liiketapahtumista, joiden tositteet eivät täyttäneet hyvän kirjanpitoavan vaatimuksia. Kauppa Oy:n myyntisaamisiin ja muihin varoihin sisältyi huomattava määrä epävarmuutta.

KHT A on 15.5.2001 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessaan tuonut perustellusti esiin myyntisaamisiin liittyvän luottotappioriskin. KHT A on lausunut tilintarkastuskertomuksessaan, että ”mikäli yhtiön liiketoimintaa ei saada käynnistettyä, kuten saneeraushakemuksessa on esitetty, en voi esittää vastuuvapauden myöntämistä hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle tarkastamaltani tilikaudelta”. TILA katsoo, että ehdollinen lausunto, jossa vastuuvapauskysymys tilintarkastajan lausunnossa liitetään yrityksen saneerauksen käynnistymiseen, ei perustu lakiin eikä ole hyvän tilintarkastustavan mukainen. KHT A:n antamasta 15.5.2001 päivätyistä tilintarkastuspöytäkirjasta ei käy ilmi perusteluja vastuuvapautta koskevalle ehdolliselle lausunnolle.

Edellä mainituilla perusteilla TILA katsoo, että KHT A on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Kauppa Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilintarkastuksessa tilikausilta 1.2.1999–31.1.2000 ja 1.2.2000–31.1.2001.

4.3 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta Kauppa Oy:n saneeraukseen yhteydessä

TILA katsoo, että KHT A:n 8.2.2000 päivätty lausunto (tilintarkastajan selvitys velallisen taloudellisesta tilanteesta) vastaa rakenteeltaan yrityksen saneerausta koskevan lain, asetuksen ja hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia.

TILA:n mielestä KHT A:n 8.2.2000 ja 8.1.2001 päivätyissä lausunnoissaan esittämänsä käsitys Kauppa Oy:n mahdollisuuksista selviytyä saneerausmenettelystä ei ole kuitenkaan ollut riittävän objektiivinen. KHT A ei ole tuonut esiin kannanottoihinsa liittyvää merkittävää epävarmuutta, jotka puhuvat saneerauskelppoisuutta vastaan.

TILA:n saaman selvityksen mukaan erityisesti Kauppa Oy:n myyntisaamisiin on liittynyt merkittävää epävarmuutta. Myyntisaamisia ei ole onnistuttu perimään ennen konkurssia. Tuloennuste, jonka mukaan Kauppa Oy tulee saamaan projektikorvauksena noin 1,5–2 Mmk vuosittain noin neljän vuoden ajan, on sisältänyt merkittävää epävarmuutta, mikä olisi pitänyt tuoda esiin. Tuloennuste ei ole perustunut riittävään selvitykseen eikä dokumentoituihin tarkastushavaintoihin. TILA on perehtynyt KHT A:n TILA:lle (ja käräjäoikeudelle) esittämiin kirjeenvaihto- ja sopimusko-pioihin, jotka KHT A:n mukaan ovat tulonodo-tuksia todentavaa tarkastusevidenssiä. TILA kuitenkin katsoo, etteivät asiakirjat, eikä TI-LA:n saama selvitys muutenkaan riitä tilintar-kastuksen kannalta luotettavasti osoittamaan, että KHT A:n lausunnot saneerauksen aikai-sista tulonodotuksista olisivat olleet perustel-tuja lausuntojen antamisen hetkellä.

TILA arvosteli myös KHT A:n 8.1.2001 päivät-yä lisälausuntoa. Siinä ilmaistu käsitys tila-ussopimusten merkityksestä yhtiön toiminta-edellytyksiin on liian pitkälle menevä ja käy-tettävissä olevaan tietoon nähden epävarma. KHT A:n olisi pitänyt tuoda esiin epävarmuus, joka liittyy siihen, voidaanko saneerausme-nettelyn jälkeiset kustannukset kattaa tulevilla tuotoilla.

TILA katsoo, että KHT A:n toiminta yrityksen saneeraukseen liittyvien lausuntojen antami-ssa on edellä kerrotuin perustein hyvän tilintarkastustavan vastaista.

4.4 TILA:n arvio KHT A:n muista lausunnoista

TILA katsoo, että myös sopimukseen perus-tuvan lausunnon antamisessa on noudatetta-va edellä kerrotuin tavoin hyvään tilintarkas-tustapaan kuuluvia eettisiä peruseriaatteita. Kun KHT A on toiminut 3.7.2001 Kauppa Oy:n velkojille osoittaman lausunnon antaes-saan Kauppa Oy:n tilintarkastajana, hänellä on ollut perusteltu syy ottaa myös riippumat-tomuusnäkökohdat huomioon.

KHT A on lausunnossaan ottanut tarpeetto-man jyrkästi kantaa asioihin, jotka kuuluvat oikeuden harkintaan. Lausunnossa esitettyjen argumenttien esittäminen ei kuulu riippumat-

tomalle tilintarkastajalle. KHT A on asettunut tarpeettoman jyrkästi puolustamaan velal-lisytyksen edustajan Y:n esittämiä argu-mentteja ja yhtynyt tämän esittämään voi-makkaaseen kritiikkiin selvittäjää asianajaja C:tä kohtaan. Menettely on ristiriidassa hy-vään tilintarkastustapaan kuuluvien objektiiv-i-suuden ja asiallisuuden vaatimusten kanssa. Lisäksi KHT A on kertonut suositelleensa Kauppa Oy:n liiketoiminnan uudelleen järjes-telyä saneerauksen yhteydessä, mikä on risti-riidassa tilintarkastajan riippumattomuusvaa-timuksen kanssa. KHT A on lausunnon anta-essaan loukannut hyvään tilintarkastustapaan kuuluvia objektiivisuus-, riippumattomuus- ja asiallisuusvaatimuksia.

KHT A:n toiminta on edellä kerrotuin tavoin ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista.

5 Yhteenveto

KHT A on menetellyt Kauppa Oy:n tilintarkas-tuksessa ja Kauppa Oy:n saneeraukseen liittyviä lausuntoja antaessaan edellä kohdis-sa 4.2–4.4 kerrotuin tavoin huolimattomuu-desta ja varomattomuudesta hyvän tilintar-kastustavan vastaisesti. Tilintarkastuslain 39 §:n nojalla KHT A:lle on annettava varoitus.

Ratkaisu

TILA antoi yksimielisesti KHT A:lle varoituk-sen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 16, 34, 37, 39 §

Muutoksenhaku

Muutoksenhausta säädetään tilintarkastuslain 41–42 §:ssä. KHT A:lla oli oikeus hakea tä-hän päätökseen valittamalla muutosta ohei-sen valitusosoituksen mukaisesti, mutta hän ei käyttänyt tätä oikeutta.

TILA 3/2005

TILA otti KHT A:n hyväksymisedellytysten tarkastamisen käsiteltäväkseen oma-aloitteisesti. KHT A:n hyväksymis-

edellytysten säilymistä oli aiemmin käsitelty TILA:n valvonta-asiana kaksi kertaa (TILA 15/2000 ja TILA 8/2001). KHT A:lla oli TILA:n saamien ulosottotietojen mukaan maaliskuussa 2005 henkilökohtaisia verovelkoja noin 168 000 euroa. KHT A:n henkilökohtaiset verovelat olivat lisääntyneet vuodesta 2001, jolloin ne viimeksi tarkastettiin.

KHT A:n määräysvallassa olevien yritysten taloudellinen tila oli parantunut selvästi. Yrityksillä ei enää ollut merkintöjä ulosottorekisterissä. KHT A oli johdonmukaisesti pyrkinyt hoitamaan velkojaan palkka- ja osinkotuloillaan. KHT A arveli pystyvän maksamaan velkansa 3–4 vuodessa riippuen hänen ja hänen tilintarkastustoi- mistonsa toimeksiantojen riittävydestä ja tulotasosta.

TILA katsoi, että KHT A:n taloudellinen tila ei vielä ole ollut hyvä. Hänen taloudellinen riippumattomuutensa oli kyseenalainen. KHT A oli kuitenkin osoittanut toiminnallaan, että hän pyrkii saamaan ulosottovelkansa hallintaan ja maksettua kohtuullisessa ajassa. TILA katsoi, ettei valvonta-asia tässä vaiheessa anna aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta)

Aikaisemmat käsittelyvaiheet

TILA 15/2000

TILA otti ensimmäisen kerran asian oma-aloitteisesti käsittelyyn vuonna 2000, jolloin TILA:n sihteeri pyysi TILA:lle KHT A:n kotipaikkakunnan kihlakunnan ulosottovirastolta tietoja KHT A:n sekä hänen omistamansa Tilintarkastustoimisto A Oy:n ulosottoviranomaisen perinnässä olevista veloista. KHT A:lla oli atk-tulosten mukaan ulosotossa velkoja yhteensä noin 855 350 markkaa ja Tilintarkastustoimisto A Oy:llä (jäljempänä myös osakeyhtiö) yhteensä noin 562 000 markkaa. Kysymys oli pääasiassa verovelvoista.

KHT A oli ylivelkaantunut jo 1980-luvun lopussa, joten ylivelkaisuustilanne oli jatkunut pitkän aikaa. Velkaantuminen oli saadun selvityksen mukaan johtunut pääasiassa epäonnistunees-

ta sijoitustoiminnasta. Lisäksi KHT A:n tilannetta oli pahentanut 1990-luvun alun taloudellinen lama ja asiakaskato. KHT A oli yrittänyt hoitaa ulosotossa olevia verovelkojaan yritystoiminnan tuotoilla ja yrityksistään saamallaan henkilökohtaisilla tuloilla. Hän oli hoitanut velkojaan myös Tilintarkastustoimisto A Oy:stä ja Tili Ky:stä (jäljempänä kommandiittiyhtiö) ottamallaan lainoilla ja yksityisotoilla.

TILA:n saaman selvityksen mukaan KHT A:n ulosottovelat marraskuussa 2000 olivat seuraavat. KHT A:n henkilökohtainen ulosottovelka oli 885 623,00 markkaa. Tästä markkamäärästä vähennettiin kommandiittiyhtiön ulosottovelat 143 522 markkaa ja YEL-maksut 39 705,70 markkaa. Jäljelle jäi KHT A:n henkilökohtainen osuus 702 395 markkaa. Osakeyhtiön ulosottovelat olivat 334 482 markkaa. Yhteensä ulosottovelat olivat 1 180 399 markkaa marraskuussa 2000. Verrattaessa velkoja tilanteeseen alkuvuodesta 2000 ulosotossa olevien velkojen määrissä ei ollut tapahtunut olennaisia muutoksia, vaikkakin ulosottovelkojen määrä oli pienentynyt hieman.

TILA:n saaman selvityksen mukaan KHT A:n henkilökohtainen omaisuus koostui pääasiassa osakeyhtiön osakkeista, kommandiittiyhtiön yhtiömiesosuudesta ja Asunto Oy:n huoneiston osakkeista. KHT A:lla on määräysvalta sekä osake- että kommandiittiyhtiössä. Lisäksi KHT A:n kertoman mukaan hänen kotierittämistonsa oli kotivakuutus kirjassa arvioitu 200 000 markaksi. KHT A:n vuositulot olivat olleet puolen miljoonan markan luokkaa.

Osakeyhtiö tuotti voittoa tilikaudella 1.7.1999–30.6.2000 tilinpäätöksen mukaan 171 138 markkaa. Osakeyhtiöllä oli tilinpäätöstietojen mukaan vapaata omaa pääomaa yhteensä 1 210 422,50 markkaa. Osakeyhtiö antoi osakaslainaa KHT A:lle ja hänen omistamalleen kommandiittiyhtiölle yhteensä 1 683 040 markkaa, josta kommandiittiyhtiölle annettu osuus oli 701 567,50 markkaa. Kommandiittiyhtiön tilikauden 1.7.1999–30.6.2000 voitto oli tilinpäätöksen mukaan 285 808 markkaa. Kommandiittiyhtiö oli velkaa osakeyhtiölle taseen tilinpäätöserittelyn mukaan 701 567,50 markkaa. Yhtiöstä oli tilikauden aikana otettu yksityisottoja 331 410 markkaa, jolloin yksityisnostot olivat aikaisempien vuosien yksityisottojen kanssa yhteensä noin 1 621 000 mk.

KHT A omisti Asunto Oy:n huoneiston osakeista puolet. Asunto myytiin joulukuussa 2000 790 000 markan kauppahintaan, josta KHT A:n osuus käytettiin KHT A:n esittämän suunnitelman mukaisesti osakeyhtiön ja KHT A:n limiittien sekä kommandiittiyhtiön ja KHT A:n omien ulosottovelkojen kuittaukseen.

TILA:n saaman selvityksen perusteella Tilintarkastustoimisto A Oy:n taseesta per 30.6.1999 ja 30.6.2000 ilmenevät lähipiirilainat eivät täyttäneet osakeyhtiölain 12 luvun 7 §:n vaatimuksia. Osakeyhtiölain 12 luvun 7 §:n mukaan yhtiö voi antaa rahalainan yhtiön lähipiiriin kuuluvalla vain yhtiön voitonjakokelpoisten varojen rajoissa ja turvaavaa vakuutta vastaan. Tilikauden 2000 tilintarkastuskertomuksen mukaan yhtiön myöntämät lähipiirilainat, yhteensä 1 683 040 markkaa, ylittivät 643 755 markalla viimeksi vahvistetun taseen jakokelpoiset voittovarot 1 039 285 markkaa. Osakeyhtiön tilintarkastaja KHT C totesi tilintarkastuskertomuksessaan, että ylitysmäärä tulee palauttaa osakeyhtiölain mukaan yhtiölle. Lähipiirilainoista olivat KHT A:n itsensä saamat lainat 1 020 294 markkaa. Lisäksi Tilintarkastustoimisto A Oy oli antanut Tili Ky:lle lainaa ilman vakuuksia vähintään 643 590 mk. TILA:lle ei esitetty luotettavaa selvitystä siitä, että lähipiirilainojen vakuudeksi olisi pantattu omaisuutta eikä edes siitä, että pantatuksi väitetty omaisuus olisi vakuutena turvaava. TILA:n saaman selvityksen perusteella arvioituna lähipiirilainat olivat vakuudettomia. Tilintarkastustoimisto A Oy:n tilikauden 1.7.1998–30.6.1999 taseessa tai sen liitteenä ei myöskään ollut osakeyhtiölain 11 luvun 7 §:ssä säädettyllä tavalla annettu lähipiirilainoista koskevia tietoja lähipiirilainojen vakuuksien eikä lainan ehtojen osalta.

TILA otti päätöksessään kantaa KHT A:n toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuuteen henkilökohtaisen sekä omistamiensa yhtiöiden Tilintarkastustoimisto A Oy:n ja Tili Ky:n talouden ja hallinnon hoidossa. TILA tarkasteli KHT A:n hyväksymisedellytysten arvioinnissa hänen omistamiensa osakeyhtiön ja kommandiittiyhtiön taloudellista asemaa ja keskinäisiä suhteita, koska ne olivat läheisesti yhteydessä KHT A:n henkilökohtaiseen talouteen ja muodostavat taloudellisen kokonaisuuden. KHT A on kommandiittiyhtiön ai-

noa vastuunalainen yhtiömies. Hän on osakeyhtiön ainoa osakkeenomistaja ja sen hallituksen ainoa varsinainen jäsen ja toimitusjohtaja.

Tilintarkastuslain 4 §:n 1 momentin mukaan TILA hyväksyy hakemuksesta KHT-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään, joka ei ole konkurssissa, jonka toimikelpoisuutta ei ole rajoitettu ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa tarkoitetut hyväksymisen edellytykset. TILA totesi, että valvonnan kannalta ei ole perusteltua, että ylivelkainen ja maksukyvytön KHT-tilintarkastaja, jonka kohdalla konkurssiin asettamisen edellytykset täyttyisivät, olisi eri asemassa kuin sellainen KHT-tilintarkastaja, joka on asetettu konkurssiin (vain sen takia, että velkoja on valinnut perintäkeinokseen ulosoton). Tilintarkastuslain 4 §:n 1 momentin mukaisen viittauksen tilintarkastajan sopimattomuuteen puolestaan katsottiin tarkoittavan hyvämaineisuuden vaatimusta. Myös Euroopan Yhteisöjen neuvoston kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin (84/256/ETY) 3 artikla, joka on saatettu Suomessa voimaan tilintarkastuslain 4 §:llä, viittaa hyvämaineisuuteen. Tilintarkastajalla on oltava sellaiset ominaisuudet, että hänellä on edellytykset toimia tilintarkastuslain mukaisesti. KHT-tilintarkastajan velkaantuminen ja maksukyvyttömyys ovat omiaan vaarantamaan tilintarkastajan ammatin harjoittamisen edellyttämän taloudellisen riippumattomuuden. Riippumattomuus on tilintarkastuslain mukaan edellytys lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamiselle. Perusedellytyksenä sille, että tilintarkastaja velkaantumisen johdosta voidaan katsoa sopimattomaksi harjoittamaan tilintarkastajan tointa, on, että tilintarkastaja on muutoin kuin tilapäisesti maksukyvytön, mikä viittaa siihen, että konkurssiin asettamisen edellytykset täyttyisivät asianomaisen tilintarkastajan kohdalla. Sopivuusarvostelussa on lisäksi kiinnitettävä huomiota velkaantumisen syihin ja ajalliseen keston sekä velkojen hoitotapaan.

TILA:n käsityksen mukaan vuoden 2000 loppupuolella KHT A oli saamassa taloudellisen tilanteensa hallintaan. KHT A oli kyennyt lyhentämään ulosottovelkojaan vuoden 2000 aikana, ja niiden kokonaismäärä oli hieman

vähentynyt, vaikkakin hän oli edelleen ylivelkaantunut. KHT A:n maksukykyä arvioitaessa TILA otti huomioon KHT A:n varojen ja velkojen lisäksi myös hänen mahdollisuutensa hankkia tuloja tai muuta varallisuutta ja saada luottoa. TILA otti arviossaan huomioon KHT A:n yritykset myydä Asunto Oy:n osakkeet ja lyhentää niillä ulosottovelkoja. TILA otti huomioon myös KHT A:n yhtiöiden tuloksenteokkyvyn, hänen omaisuutensa sekä sen, että hänellä oli TILA:lle toimittamansa valvontatietoilmoituksensa mukaan 604 tilintarkastustehtävää vuonna 1999.

Saadun selvityksen perusteella TILA katsoi, että KHT A täyttää tilintarkastuslain 4 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisen vaatimuksen. Lisäksi TILA katsoi, ettei KHT A ole ylivelkaantumisen vuoksi osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään siten, että TILA:n olisi näissä olosuhteissa esitettävä VALA:lle hänen hyväksymisensä peruuttamista.

TILA kiinnitti kuitenkin huomiota siihen, että KHT A:lla oli osakeyhtiölain vastaista osakslainaa Tilintarkastustoimisto A Oy:ltä tilinpäätöksen per 30.6.2000 mukaan 981 472,50 markkaa ja Tili Ky:llä osakeyhtiölain vastaista lähipiirilainaa 701 567,50 eli yhteensä laittomat lainat olivat 1 683 040 markkaa. KHT A:n suunnitelma omien ja yhtiöidensä velkojen hoitamiseksi edellytti laittomien lähipiirilainojen säilyttämistä useiden tilikausien ajan, koska maksusuunnitelmassa ensisijaista oli velkojen maksaminen ulosmittausvelkojille. TILA:n mielestä ei ollut hyväksyttävää, jos taloudellisen tilanteen tervehdyttämissuunnitelma perustuu osakeyhtiölain vastaiseen menettelyyn. Ottaen huomioon, että lainvastainen menettely liittyi KHT A:n elinkeinotoimintaan tilintarkastajana, hän oli menetellyt hyvän tilintarkastajavan ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti siten, että hänen toimintansa oli omiaan alentamaan julkiseen hyväksymiseen perustuvan tilintarkastuksen luotettavuutta ja arvoa.

TILA katsoi, että KHT A on toiminut perusteetomasti hyvän tilintarkastajavan ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti siten, että hänen toimintansa on omiaan alentamaan julkiseen hyväksymiseen perustuvan tilintarkastuksen luotettavuutta ja arvoa. Tilintarkastuslain 39 §:n nojalla TILA päätti yksimielisesti antaa

KHT A:lle varoituksen. KHT A ei hakenut muutosta TILA:n päätökseen.

TILA 8/2001

TILA:n sihteeri pyysi vuonna 2001 KHT A:lta tietoja hänen sekä hänen omistamiensa Tilintarkastustoimisto A Oy:n ja Tili Ky:n taloudellisesta tilasta ja sen kehittymisestä.

Veroviraston toukokuussa 2001 antaman todistuksen mukaan KHT A:lla oli maksuunpantuja erääntyneitä veroja viivästysseuraamuksineen yhteensä noin 700 000 markkaa; Tili Ky:llä oli erääntyneitä arvonlisäveroja viivästysseuraamuksineen maksamatta 10 855,00 markkaa; ja Tilintarkastustoimisto A Oy:llä oli erääntyneitä veroja maksamatta noin 80 000 markkaa. Tämän lisäksi KHT A oli velkaa Tilintarkastustoimisto A Oy:lle 888 840 markkaa per 30.4.2001. KHT A:n ilmoituksen mukaan Tili Ky:llä ei enää ollut vero- eikä ulosottovelkaa, kun maksu oli suoritettu toukokuussa 2001. Taseiden mukaan Tili Ky oli per 30.4.2001 velkaa Tilintarkastustoimisto A Oy:lle noin 720 000 markkaa. KHT A oli oman ilmoituksensa ja esittämiensä maksukuittien mukaan 15.5.2001 lyhentänyt osakeyhtiön verovelkaa 50 000 markalla.

TILA:n saaman selvityksen mukaan KHT A:n henkilökohtainen varallisuus muodostui toukokuussa 2001 Tilintarkastustoimisto A Oy:n osakkeista 1–45, Tili Ky:n vastuunalaisen yhtiömiehen osuudesta sekä 150 Elisa Communications Oyj:n osakkeesta. KHT A:n omistamat Elisa Communications Oyj:n osakkeet olivat Tilintarkastustoimisto A Oy:n 100 000 markan shekkitililimiitin vakuutena Euro Panzilla.

Tilintarkastustoimisto A Oy:n taseessa suurimman varallisuuserän muodostivat saamiset KHT A:lta ja Tili Ky:ltä. Yhtiöllä oli 30.4.2001 päivätyin taseen mukaan käyttöomaisuutta noin 35 000 markkaa sekä rahoja ja pankkisaamisista 47 000 markkaa. Yhtiöllä oli taseen mukaan velkaa 252 400 markkaa, josta suurimman osan muodostivat verovelat ja lomapalkkavelka. Tili Ky:n taseen varallisuus koostui myyntisaamisista 39 150 markkaa, sekä rahoista ja pankkisaamisista 12 384 markkaa. Taseen oma pääoma oli 693 557 markkaa negatiivinen ja velkoja oli 745 092 markkaa.

KHT A:n taloudellinen tilanne oli ulosottovelkojen osalta hieman parantunut TILA:n edellisen päätöksen jälkeen. Myös Tilintarkastustoimisto A Oy:n ja Tili Ky:n ulosotossa olevien velkojen määrä oli vähentynyt verrattuna tilanteeseen marraskuussa 2000. Sen sijaan KHT A ja Tili Ky olivat edelleen, osakeyhtiölain vastaisesti, raskaasti velkaantuneita Tilitarkastustoimisto A Oy:lle, minkä lisäksi KHT A:lla oli runsaasti erääntyneitä henkilökohtaisia verovelkoja. KHT A:n ja hänen yhtiöidensä ulosotossa olevien velkojen väheneminen oli pääosin seurausta Asunto Oy:n osakkeiden myynnistä, eli velkojen lisäksi myös KHT A:n varallisuus oli pienentynyt.

TILA katsoi, ettei KHT A:n taloudellinen tila edelleenkään ollut hyvä. Koska hänen taloudellinen tilansa oli kuitenkin parantunut verrattuna tilanteeseen marraskuussa 2000, TILA katsoi, ettei asiassa ollut aihetta toimenpiteisiin. TILA:lla on kuitenkin mahdollisuus ottaa asia tarvittaessa uudelleen esille.

Ulosottoviraston todistukset

TILA:n sihteeri pyysi KHT A:n kotipaikan kihlakunnan ulosottovirastolta todistuksen KHT A:n ja hänen määräysvallassaan olevien yritysten ulosottorekisteristä. Ulosottoviraston 14.3.2005 antaman todistuksen mukaan KHT A:n henkilökohtaiset velat olivat yhteensä noin 168 000 euroa. Velat olivat verovelkoja.

Ulosottoviraston antaman todistuksen mukaan Tili Ky, jossa KHT A on vastuunalainen yhtiömies, on maksanut pois kaikki ulosotossa olleet velkansa 22.5.2001.

Ulosottoviranomaisen antaman toisen todistuksen mukaan Tilintarkastustoimisto A Oy:llä ei ole merkintöjä ulosottorekisterissä.

Selvityspyyntö KHT A:lle

TILA:n sihteeri on pyytänyt KHT A:lta selvityksen tämän sekä Tilintarkastustoimisto A Oy:n ja Tili Ky:n taloudellisesta tilasta ja sen kehittymisestä KHT A:n hyväksymisedellytysten säilymisen arvioimista varten. KHT A:ta pyydettiin toimittamaan hänen henkilökohtaiset sekä hänen yhtiönsä nykyiset varallisuus- ja velkatiedot mukaan lukien kopiot yhtiöiden

viimeisistä vahvistetuista tilinpäätöksistä ja niitä koskevat tilintarkastuskertomukset. KHT A:ta pyydettiin toimittamaan myös viimeiset vahvistetut henkilökohtaiset verotustietonsa ja hänen tuli kertoa suunnitelmistaan henkilökohtaisten velkojensa lyhentämiseksi.

KHT A:n vuonna 2005 antama selvitys

KHT A:n selvityksen mukaan hänen henkilökohtaisia tulojaan ovat hänen palkkansa, joka vuoden 2004 veroilmoituksen mukaan oli 93 800 euroa, sekä osingot Tilintarkastustoimisto A Oy:ltä, jotka vuoden 2004 veroilmoituksessa olivat 18 900 euroa. Vaikka KHT A omistaa muidenkin yhtiöiden osakkeita ja hän on muun yrityksen äänetön yhtiömies, hänellä ei oman selvityksensä perusteella ole näistä muita tuloja kuin viimeksi mainitun yrityksen äänettömän yhtiömiehen panoksen korko vuosittain. KHT A ei myöskään ole näille yhtiöille velkaa eikä hän osallistu niiden operatiiviseen toimintaan. KHT A:n muu omaisuus koostuu Elisän osakkeista (150 kpl, arvo per 31.12.2004 yhteensä 1249,50) sekä koti-irtaimistosta.

KHT A:n ulosotossa olevat velat olivat lisääntyneet vuodesta 2001, jolloin ne viimeksi tarkistettiin (vuonna 2001 ne olivat noin 700 000 mk ~ 117 000 € ja vuonna 2005 ne olivat noin 168 000 €). Ulosotossa olevat velat ovat verovelkoja maksamattomista ennakkoveroista ja jäännösveroista. Verovelat ovat KHT A:n selvityksen mukaan syntyneet verokierteestä Tili Ky:n toiminnasta saatujen tulojen progressiivisesta verotuksesta. Kommandiittiyhtiön toiminta on keskeytetty toistaiseksi KHT A:n kertoman mukaan verokierteestä irti pääsemiseksi. KHT A:lla on lisäksi 96 505 euron velka osakslainasta Tilintarkastustoimisto A Oy:lle.

KHT A on maksanut verovelkojaan palkka- ja osinkotuloillaan. Näin on tarkoitus tehdä jatkossakin. Asiasta on sovittu myös ulosottomiehen kanssa. Mikäli KHT A jatkaa verovelan pois maksamista samaan tahtiin kuin tähän mennessä, velat pitäisi hänen suunnitelmansa mukaan olla maksettu pois 3–4 vuoden kuluessa. Maksuaika riippuu luonnollisesti KHT A:n toimeksiantojen riittävydestä ja siten tulojen tasosta. KHT A oli toimittanut TILA:lle asiakirjan henkilökohtaisista vuosittaisista lasutusmäärästään ja osakeyhtiön kokonaislasutusmäärästä, jotka kummatkin ovat olleet

kasvussa, mikä KHT A:n oman lausuman mukaan antoi lujaa uskoa siihen, että verovelkojen täysin pois maksaminen on realistista edellä mainitun ajan kuluessa.

Tili Ky:n viimeisin vahvistettu tilinpäätös tilikaudelta 1.7.2003–30.6.2004 ja tase per 31.3.2005 osoittavat selvästi, että yhtiön toiminta on keskeytetty (liikevaihto 0,00 €). Yhtiön oma pääoma oli 123 260 euroa negatiivinen. Kommandiittiyhtiöllä ei ole muuta velkaa kuin 124 064 euron velka Tilintarkastustoimisto A Oy:lle. Ulosotossa olleet verovelat maksettiin pois vuonna 2001.

Tilintarkastustoimisto A Oy:n viimeksi vahvistetun taseen per 30.6.2004 mukaan osakeyhtiön käyttöomaisuus oli noin 3 000 euroa, vapaa oma pääoma 250 000 euroa ja rahat ja pankkisaamiset 43 272 euroa. KHT A:n toimitetun taseen per 31.3.2005 käyttöomaisuus oli samansuuruinen, mutta rahat ja pankkisaamiset olivat 31 257 euroa. Osakeyhtiön tulos on jatkuvasti ollut voitollinen. Ulosotossa olleet verovelat on maksettu.

Yritysten taseiden per 31.3.2005 mukaan Tili Ky:llä on 124 064 euron velka Tilintarkastustoimisto A Oy:lle. KHT A:lle myönnetty osakslainat ovat yhteensä 96 505 euroa. Siten lähipiirilainoja on myönnetty yhteensä (per 31.3.2005) 220 570 euroa. Tilikauden 1.7.2003–30.6.2004 tilintarkastuskertomuksessaan osakeyhtiön tilintarkastaja KHT C on antanut muistutuksen kahdesta osakeyhtiölain vastaisesta toimenpiteestä, joita ovat osakslainojen lähipiirilainojen myöntäminen suurelta osin ilman turvaavaa vakuutta ja pääosakkaan tilikauden aikana nostama 9 450 euron osinko varsinaisen yhtiökokouksen päätöksen vastaisesti.

Selvityksessään KHT A kertoo lyhentäneensä velkaansa osakeyhtiölle jatkuvasti osalla pallosta ja osalla osingoistaan. Lähipiirilainojen yhteismäärä on pienentynyt siten, että niiden yhteismäärä 220 570 euroa mahtuu huhtikuussa 2005 osakeyhtiön vapaan pääoman määrän 267 193 euroa puitteisiin per 31.3.2005. Vakuudet olivat KHT A:n kertoman mukaan ennallaan (TILA katsoi vuoden 2000 päätöksessään lähipiirilainojen olevan vakuudettomia).

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

Tilintarkastustoimisto A Oy:n myöntämät lähipiirilainat ovat edelleen osakeyhtiölain 12 luvun 7 §:n vastaisia. Vaikka lähipiirilainojen yhteismäärä mahtuu osakeyhtiön vapaan pääoman puitteisiin per 31.3.2005, lainat ovat vakuudettomia. Lisäksi KHT A on osakeyhtiön tilintarkastajan tilikaudelta 1.7.2003–30.6.2004 antaman tilintarkastuskertomuksen mukaan nostanut osakeyhtiön pääosakkaana osinkoa varsinaisen yhtiökokouksen päätöksen vastaisesti. TILA suhtautuu kriittisesti osakeyhtiön lain vastaiseen asiantilaan, joka ei ole vuosien kuluessa muuttunut.

TILA katsoi, että KHT A:n taloudellinen tila ei vielä ole hyvä. Hänen taloudellinen riippumattomuutensa on kyseenalainen. KHT A:n henkilökohtaiset verovelat ovat lisääntyneet vuodesta 2001, jolloin ne viimeksi tarkistettiin. KHT A on kuitenkin osoittanut toiminnallaan, että hän pyrkii saamaan ulosottovelkansa hallintaan ja maksettua kohtuullisessa ajassa. KHT A:n määräysvallassa olevien yritysten taloudellinen tila on parantunut selvästi. Yrityksillä ei enää ole merkintöjä ulosottorekisterissä.

TILA katsoi, ettei valvonta-asia tässä vaiheessa antanut aiheita toimenpiteisiin. TILA voi kuitenkin tarvittaessa ottaa asian uudelleen käsittelyyn.

Ratkaisu

Asia ei antanut aiheita toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki 4, 34, 36, 37 §

Muutoksenhaku

Muutoksenhausta säädetään tilintarkastuslain 41–42 §:ssä. Tähän päätökseen ei ole oikeutta hakea muutosta.

TILA 4/2005

Bolag Ab:s VD X klagade i februari 2005 på CGR A:s agerande och det utlåtande som CGR A gav i samband med utredningar kring Bolag Ab:s saneringsprogram och bad TILA utreda huruvida CGR A handlat i enlighet med god revisions-sed. CGR A hade anlåtats av saneringsprogrammets övervakare, advokat Z för att utreda tre specifika frågor kring Bolag Ab:s företagssanering. Klagomålet motiverades med att CGR A överskridit gränserna för sitt uppdrag, att CGR A inte motiverat eller dokumenterat sina åsikter om utdelning av extra vinst som avvek från andras åsikter och att CGR A inte kontaktat Bolag Ab för att kontrollera uppgifternas riktighet.

CGR A svarade i sitt bemötande att uppdraget hade utförts i enlighet med god revisions-sed och på basis av anvisningar och uppgifter erhållna av uppdragsgivaren i syfte att stöda övervakaren Z i dennes uppgift. CGR A hade konsulterat en utomstående advokat och en sakkunnig inom revisions-samfundet. CGR A menade att tolkningen av eventuell extra vinst försvårats eftersom budgeter för Bolag Ab fanns bara för åren 1993–1996 och inte för hela saneringstiden.

TILA ansåg att CGR A hade agerat med bristande omsorg i strid mot god revisions-sed. Då CGR A:s ställningstaganden inte hade påverkat utfallet av saneringsprogrammet och bristerna i CGR A:s verksamhet var ringa till sin omfattning, ansåg TILA att det fanns förmildrande omständigheter och gav enhälligt en anmärkning åt CGR A.

(CGR A sökte inte ändring i ärendet.)

Klagomålet

Bolag Ab/VD X har i sitt klagomål klagat på CGR A:s agerande och utlåtande i samband med utredningar kring Bolag Ab:s saneringsprogram. Bolag Ab/X har bett TILA utreda huruvida CGR A:s verksamhet varit i enlighet med god revisions-sed.

X redogjorde i sin klagan för omständigheterna som resulterade i klagomålet om CGR A:s agerande. Den lokala tingsrätten hade i sitt beslut 16.8.1993 bestämt om inledande av Bolag Ab:s saneringsförfarande som avslutades 12.8.1994. Saneringsprogrammet upphörde 31.12.2003. Som utredare och övervakare verkade advokat Y fram till 1.12.2003, då Y enligt den lokala tingsrättens beslut hade skiljts från uppdraget och advokat Z hade förordats till övervakare för den kvarstående saneringstiden. Övervakaren, advokat Z hade valt CGR A till att utreda följande frågeställningar: 1) Hurudan lön har vd/ägaren fått och har dividend betalats ut? 2) Hur har investeringar och avskrivningar skötts under saneringstiden? 3) Har extra vinst uppkommit och hur bör den fördelas enligt saneringsprogrammet? X har ifrågasatt CGR A:s utlåtande och tolkning av den sist nämnda frågan. X ansåg att CGR A hade utvidgat sitt uppdrag till att tolka saneringsprogrammets stipulation om vinst och dess användning. X har uppfattat att CGR A oakt-samt överskridit gränserna för sitt uppdrag och förfarit nonchalant.

Den tidigare övervakaren Y hade per brev 17.8.2003 framfört att saneringsprogrammet kunde avslutas emedan det inte fanns grunder för tilläggsutdelning åt borgenärerna. Bolag Ab:s revisor sedan bolagets grundande var CGR B. Även CGR B hade gett ett utlåtande 23.1.2004, vari han framfört att det inte fanns medel för en tilläggsutdelning. Bolag Ab hade dessutom införskaffat ett sakkunnig-utlåtande över tillämpningen av diverse stadganden i lagen om företagssanering på nämnda företags saneringsprogram. Enligt detta utlåtande fanns det inte grunder för tilläggsutdelning med stöd av föreskrifterna om uppkomst av avsevärd vinst i 63 § 4 moment i lagen om företagssanering. Således ansåg X att CGR A borde noggrant ha dokumenterat sin åsikt i fallet mot den bakgrunden att det allmänt inte ansågs finnas grunder för tilläggsutdelning åt borgenärerna. Trots att företaget hade gjort vinst under åren 2000–2003, hade resultatet för räkenskapsperioden 2004 varit –243 000 €, vilket enligt X hade inneburit att företaget hade gått i konkurs under sommaren 2004 om den av CGR A värderade tilläggsutdelningen om 91 000 €

hade förverkligats då företaget fått avslag från banken på sin kreditansökan.

X har motiverat sin klagan med att CGR A inte använt sig av exakta begrepp och att han inte i tillräckligt stor utsträckning har dokumenterat och motiverat sina ställningstaganden. CGR A har enligt X:s klagan konstant använt termen "extra vinst" och inte begreppet "avsevärd vinst" som avses i 63 § 4 moment i lagen om företagssanering, men endast definierat hur han tolkat begreppet "vinst" utan att beskriva hur ordet "vinst" motsvarar "extra vinst". Utöver detta förekommer det enligt X ett flertal tvetydiga satsningar eller påståenden i CGR A:s utlåtande. X undrade även på vad CGR A har baserat sin analys över relationstal. Bolag Ab har även ifrågasatt CGR A:s ställningstagande i utlåtandet 25.2.2004 om tilläggsutdelning baserat på kutymen i stadgandena om vinstens användning i företagssanering under de senaste åren. Denna kutym har CGR A inte närmare dokumenterat. Likväl har CGR A inte motiverat hur han kommit fram till att tilläggsutdelning kunde tänkas ske till 50 % (91 000 euro) utöver den del extra vinst (totalt 283 000 euro) överstiger rörelsekapitalet (101 000 euro).

X har även påpekat att CGR A inte har varit i kontakt med företaget Bolag Ab eller kontrollerat de uppgifter han fått rörande bolaget. CGR A har enligt X inte försökt erhålla tilläggsuppgifter av företaget eller kontrollera sin uppfattning, utan han har förlitat sig på det material han fått till sitt förfogande av sin uppdragsgivare. Dessutom har X konstaterat att CGR A förbisett fakta som kunde inverka på uppkomsten av vinst, bl.a. företagets behov att göra nyinvesteringar under saneringstiden (trots att det i saneringsprogrammet felaktigt hade talats om reparationsinvesteringar istället för reinvesteringar) och Bolag Ab:s skyldighet att erlagga ersättning åt en tidigare uppsagd arbetstagare. X ifrågasatte också CGR A:s opartiskhet för att CGR A fört diskussioner vid flera tillfällen med sin uppdragsgivare advokat Z, medan han inte har kontaktat företaget över huvudtaget.

X har menat att Bolag Ab lidit såväl direkt som indirekt ekonomisk skada på grund av CGR A:s utlåtande.

I sin motförklaring (daterad 6.6.2005) till CGR A:s svaromål, har X ytterligare preciserat diverse aspekter som CGR A framfört rörande material givet till övervakarens förfogande och den före detta övervakarens verksamhet.

Svaromålet

CGR A har i sitt bemötande svarat på Bolag Ab:s/VD X:s klagomål. Enligt CGR A hade saneringsprogrammets nya övervakare, advokat Z kontaktat honom i december 2003 i syfte att han skulle utreda vissa frågor som specificerats till de frågeställningar som avses i brevet till övervakaren 25.2.2004. CGR A har framfört att hans uppdrag var att på basis av de uppgifter som han fått av övervakaren och som dokumenterats i utlåtandet kommentera denna information till stöd för utförandet av övervakarens uppgifter samt att underlätta övervakarens förståelse av bolagets ekonomiska situation. Uppdraget omfattade inte utförande av en lagstadgad revision. CGR A framförde även att materialet som han hade till sitt förfogande var begränsat eftersom gäldenären inte ens till övervakaren hade inlämnat alla de uppgifter denna hade krävt.

CGR A har i sitt utlåtande specificerat det material som han baserat sitt utlåtande på. Utlåtandet har skrivits med hänsyn till dess användning och den mottagare som anges däri. Av sin uppdragsgivare hade CGR A fått till uppgift att bl.a. reda ut huruvida "extra vinst uppkommit och hur bör den fördelas enligt saneringsprogrammet". Saneringsprogrammets ordalag talade om att vinst skall användas till återbetalning av bolagets skulder och för de nödvändiga reparationsinvesteringarna. Enligt CGR A framgår hans tolkningar av relevanta begrepp, såsom reparationsinvesteringar och extra vinst, ur utlåtandet. Angående reparationsinvesteringarna konstaterar CGR A i sitt utlåtande att dessa kostnader inte kan utläsas från det material han har haft till sitt förfogande.

Enligt CGR A föranleddes problem med tolkning av begreppet "extra vinst" av att kalkyler som fastställandet av saneringsprogrammet baserar sig på fanns endast för åren 1993–1996. Budgeter har inte uppgjorts för hela

saneringstiden. Budgeterna skulle enligt CGR A ha underlättat tolkningen av extra vinst. CGR A baserar sin tolkning av begreppet "extra vinst" på 63 § 4 mom. i lagen om företagssanering och på övervakare Z:s definition av hans uppdrag.

Uppdraget bestod enligt CGR A inte av att utreda huruvida extra vinst i enlighet med 63.4 § i lagen om företagssanering uppkommit, utan av att utreda ifall vinst uppkommit utöver det som kan tolkas ha förutsatts i själva saneringsprogrammet. Till stöd för sin tolkning har CGR A fört diskussioner med en utomstående advokat, med vilken CGR A var överens om att det inte fanns ett fastställt belopp som man kunde jämföra vinsten med efter att programmet upphört och att budgeterna för åren 1993–1996 inte kunde användas som grund för antaganden att utveckling 1997–2003 sker enligt samma modell. Likväl hade en erfaren sakkunnig på området inom Revisions-samfund Ab konsulterats, speciellt med tanke på vad som eventuellt kunde utdelas i enlighet med övervakarens definition av begreppet extra vinst.

I sitt utlåtande från 25.2.2004 har CGR A framfört sin åsikt till övervakaren om att man kunde tänka sig att utdela en andel av den vinst som uppkommit utöver det som kan tolkas ha förutsatts i själva saneringsprogrammet. CGR A har motiverat sin åsikt med att hans utlåtande inte är definitivt, utan att det slutligen är övervakaren och borgenärerna som skall ta ställning till utdelningen och att en eventuell utdelning i sista hand avgörs av domstolen efter att ha hört parterna inklusive gäldenärsbolaget.

Den analys av relationstal, som VD X ifrågasatt, har CGR A förklarat med att det handlar om en bokslutsanalys som han uppgjort med hjälp av ett särskilt analysprogram som användes hos Revisions-samfund Ab.

På basis av det CGR A framförde i sitt svaromål ansåg han att det inte enligt god revisions-sed fanns hinder för att rapportera till övervakaren i enlighet med uppdraget på grundval av att övervakaren hade beställt information i den form han anser vara lämplig vid uppfyllande av sina förpliktelser. CGR A har ansett att han utfört sitt uppdrag i enlighet

med de uppgifter och direktiv han erhållit av uppdragsgivaren samt i enlighet med god revisions-sed. Uppdraget bestod av att på basis av begränsad information avge ett skriftligt utlåtande till stöd för övervakare Z i dennes beslutsfattande, inte att utföra ett lagstadgat revisionsuppdrag, ej heller en specialrevision av bolaget.

CGR A har kompletterat kort sina ståndpunkter i ett bemötande daterad 29.6.2005 till klagandens motförklaring.

TILA:S BESLUT

Motiveringar

1 Avgränsning av TILA:s beslut

TILA:s uppgift är att ta ställning till huruvida CGR A har handlat i enlighet med revisions-lagen och god revisions-sed vid avgivandet av utlåtandet och utredningar i samband med Bolag Ab:s saneringsprogram.

2 Händelseförloppet

CGR A har gjort utredningar och därav avgivit ett utlåtande på uppdrag av advokat Z som valts till ny övervakare för Bolag Ab:s saneringsprogram då den förra övervakaren skiljts från sitt uppdrag. Hans uppdrag bestod av att på basis av material erhållit av övervakaren bistå denne vid hans ställningstagande vid avslutandet av saneringsprogrammet. Uppdraget gällde tre specifika frågor: 1) Hurudan lön har vd/ägaren fått och har dividend betalats ut? 2) Hur har investeringar och avskrivningar sköts under saneringstiden? och 3) Har extra vinst uppkommit och hur bör den fördelas enligt saneringsprogrammet? Frågan huruvida extra vinst uppkommit utöver det som förutsatts i själva saneringsprogrammet har varit den mest omfattande och även ifrågasatts av gäldenären Bolag Ab.

3 God revisions-sed vid specialuppdrag

Det uppdrag som CGR A har utfört är ett specialuppdrag i enlighet med 1 § 2 momentet i revisionslagen, varpå tillämpas stadgandena i 16, 25, 28–39, 41–42 § i revisionslagen. Det finns inte stadganden eller allmängiltiga regler eller modeller för utförande och

rapportering av granskning på basis av specialuppdrag. Vid specialuppdrag blir varken 23 § i revisionslagen gällande revisorns oberoende ställning eller 24 § i revisionslagen om revisors jäv tillämpliga. Dock gäller samma principer för god revisionssed som vid lagstadgade revisioner, eftersom 16 § i revisionslagen föreskriver så. Skyldigheten att iaktta god revisionssed innebär omsorgsfullhet, aktsamhet, objektivitet och ärlighet samt tillämpning av yrkesmässiga arbetsmetoder vid granskningen och rapporteringen. God revisionssed förutsätter att en revisor verkar omsorgsfullt och sakkunnigt. Revisorn bör basera sina ställningstaganden på dokumenterade granskningsiakttagelser och rapportera över dem objektivt och vederbörligt. På och vid specialuppdrag tillämpas även ISA-standard 120 (tilintarkastussuoritusten sisältö ja laajuus, i kraft 1.7.2000) och ISA-standard 920 (taloudellista informaatiota koskevat erityistoimeksiannot, i kraft 1.7.2002) i det av KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry utgivna verket Tilintarkastuksen suosituksset. Ifrågavarande verk används som källa då man utvärderar om en revisor handlat i enlighet med god revisionssed.

Vid specialuppdrag skall revisorn utföra de honom uppdragna specialåtgärderna enligt yrkesmässiga metoder och med tillräckliga resurser. Evidens som på detta sätt framställts, används som grund för rapporteringen av revisorns iakttagelser. Revisorn rapporterar endast sina iakttagelser utan att ta ställning till hur tillförlitlig informationen är. Värderingen och slutsatser av åtgärder och rapporterade iakttagelser görs av utnyttjaren av rapporten, inte av revisorn. Vid rapporteringen bör revisorn hålla sig till neutrala uttryck och således undvika att definitivt ta ställning till saker som är beroende av tolkning eller omtvistade. Det som inkluderas i rapporten bör basera sig på dokumenterade granskningsiakttagelser. Rapporten vid specialuppdrag är ämnad att tolkas och användas enbart av uppdragsgivaren. Rapporten vid ett specialuppdrag bör beskriva uppdragets syfte, de avtalade åtgärderna, tidpunkten för granskningen, till vem rapporten riktar sig, om rapporten är ett utkast, en mellanrapport eller slutlig rapport, granskat material samt metod, vilka iakttagelser man gjort och hurdana slutsatser man kommit till så entydigt att läsaren

på basen av det kan förstå omfattningen och naturen av det utförda arbetet. Eventuella brister i granskningsmaterialet och osäkerhet i slutsatserna är det även skäl att nämna specifikt. Innehållet i utlåtandet är speciellt viktigt ifall rapporten blir offentlig eller kommer till tredje part för att även dessa utomstående skall kunna bilda sig en uppfattning om revisorns iakttagelser och slutsatser på basis av uppdraget.

Ifall uppdragsgivaren ger lov därtill och ifall det är ändamålsenligt för utredande av ärendet eller för undvikande av fel, skall revisorn vid behov självmant försöka få tilläggsmaterial och höra andra parter, även om utgångspunkten för ett specialuppdrag är det material som uppdragsgivaren givit. Dock bör noteras att det inte föreligger någon specifik skyldighet för revisorn att kontrollera givna uppgifter eller utreda tilläggsuppgifter.

4 TILA:s bedömning av CGR A:s verksamhet

CGR A har utfört ett specialuppdrag i egenkap av revisor. De frågor, som uppdragsgivaren har velat få utredda, har specificerats såväl i advokat Z:s skriftliga brev, varpå uppdraget baserar sig, som i CGR A:s utlåtande 25.2.2004. Detta utlåtande, som är den enda givna rapporteringen i ärendet, är rubricerat så att det tydligt anger vad det är frågan om och vem det angår. Även det material, som CGR A har baserat sitt utlåtande på, finns specificerat i själva utlåtandet. Således har CGR A hållit sig inom gränserna för sitt uppdrag som specificerats av uppdragsgivaren.

Vid uppdraget gällande Bolag Ab har CGR A inte över huvudtaget haft kontakt med företaget ifråga eller dess representanter. CGR A har i sitt bemötande förklarat omfattningen av det material han har haft till sitt förfogande som delvis bristfälligt och att alla uppgifter inte kunnat avläsas ur materialet. TILA anser att det skulle ha varit motiverat att kontakta Bolag Ab och kontrollera givna uppgifter för uppnåendet av en analys som ger rätt bild av företagets ekonomiska ställning.

En av de frågor som CGR A skulle utreda handlade om huruvida extra vinst har uppkommit och hur den bör fördelas enligt saneringsprogrammet. CGR A har i sitt bemötan-

de hävdar att hans definition på begreppet "extra vinst" kan läsas ur utlåtandet, medan VD X har sagt att det inte har definierats. CGR A har påpekat att hans uppdrag inte bestod av att utreda huruvida extra vinst som avses i 63.4 § i lagen om företagssanering uppkommit, utan om vinst uppkommit utöver det som kan tolkas ha förutsatts i själva saneringsprogrammet, men detta kan inte entydigt utläsas ur hans utlåtande 25.2.2004. Dessutom utgår CGR A från 63.4 § i lagen om företagssanering i sina definitioner, vilket är oomtvärat, då hans uppdrag inte har varit att tolka huruvida det vinstbegrepp som avses i nämnda lagrum blir tillämpligt. CGR A har inte använt sig av vare sig tillräckligt tydliga begrepp eller definitioner av dem och därmed agerat oaktsamt i egenskap av revisor.

CGR A:s åsikt om tilläggsutdelning åt borgenärerna av den s.k. "extra vinsten" är baserad på kutym vid tolkning av stadgandena om vinstens användning. Dock finns ingen motivering eller hänvisning i rapporten till vad detta baserar sig på eller var dokumentering om denna avsedda kutym kan återfinnas. I sitt bemötande har CGR A motiverat ställningstagandet med att han konsulterat en erfaren expert inom det företag han vid tiden för utlåtandet arbetade för. Likväl har CGR A utan motiveringar uttryckt en procentenhet (50 %) som han föreslår som grund för vad som kunde tänkas vara tilläggsutdelning. Noteras bör att ingen annan ansett att tilläggsutdelning kunde ske och att saneringsprogrammets övervakare, advokat Z inte heller i sin slutredovisning yrkat på någon tilläggsutdelning. TILA anser att CGR A borde ha motiverat sina ställningstaganden mot den givna bakgrunden. Då CGR A har underlåtit detta, har han tillika agerat oförsiktigt.

5 Förmildrande omständigheter

CGR A har utfört uppdraget i enlighet med uppdragsgivarens önskemål för att bistå övervakaren av saneringsprogrammet i dennes beslutsfattande. De brister som finns i rapporteringen har till sin omfattning varit relativt små. Bristerna i rapporteringen har heller inte påverkat det slutliga utfallet vid Bolag Ab:s saneringsprogram i och med att övervakaren inte, CGR A:s utlåtande till trots, yrkade på tilläggsutdelning åt borgenärerna i

sin slutredovisning. Således kunde det anses föreligga förmildrande omständigheter vid bedömningen av CGR A:s verksamhet.

6 Sammandrag

CGR A har agerat med bristande omsorg i strid med god revisions sed vid utförandet av specialuppdraget i samband med Bolag Ab:s saneringsprogram. På grund av att förmildrande omständigheter föreligger, ger TILA i enlighet med 39 § 2 moment i revisionslagen en anmärkning åt CGR A.

Beslut

TILA har givit en anmärkning åt CGR A i enlighet med 39.2 § i revisionslagen.

Tillämpade bestämmelser

Revisionslagen (936/1994) 16, 34, 39 §

Ändringssökande

Det stadgas om ändringssökande i 41–42 § i revisionslagen. Enligt 42 § i revisionslagen hade CGR A rätt att söka ändring i detta ärende hos statens revisionsnämnd, men denna möjlighet utnyttjades inte.

TILA 5/2005

KHT B kanteli KHT A:n toiminnasta liittyen tämän antamiin lausuntoihin Bussi Oy:n taloudellisesta tilasta ja maksukyvyttömyydestä konkurssipesän pesänhoitajan toimeksiannosta. KHT B perusteli kanteluun KHT A:n tekemillä arviointivirheillä ja epäili KHT A:n riippumattomuutta.

KHT A vastasi kanteluun ja kertoi käyttäneensä tiettyjä, lausunnoissakin mainittuja arviointimetodeja, jotka poikkeavat KHT B:n käyttämistä arviointitavoista. Hän oli vahvistanut lausuntonsa ja käsityksensä yhtiön maksukyvyttömyydestä ollessaan todistajana yhtiötä koskevissa oikeudenkäynneissä. Hän katsoi toimineensa toimeksiannosta mukaisesti ja noudattaneensa hyvää tilintarkastustapaa.

TILA tutki asian ja totesi, ettei selvitys osoittanut KHT A:n toimineen moitittavasti. Hänen antamansa maksukyvyttömyysarvio oli perusteltu. KHT A ja KHT B olivat tarkastelleet samaa asiaa erilaisten las-kentamallien ja periaatteiden mukaan. KHT A oli omissa lausunnoissaan perus-tellut tekemänsä johtopäätökset ja hänen lausuntojensa esitystapa oli johdonmu-kainen. TILA katsoi, ettei asia anna aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta.)

Kantelu

KHT B on 2.2.2005 päivätyllä kantelullaan sekä 30.5.2005 päivätyllä vastaselityksellään moittinut KHT A:n toimintaa liittyen tämän Bussi Oy:n konkurssipesän pesänhoitajan asianajaja Z:n toimeksiannosta tekemiin sel-vityksiin ja näiden selvitysten perusteella 12.3.1999 ja 28.2.2000 antamiin lausuntoihin. KHT B on pyytänyt TILA:aa tutkimaan, onko KHT A mainittuja lausuntoja antaessaan toi-minut siten kuin riippumattomana asiantunti-jana toimivalta KHT-tilintarkastajalta voidaan edellyttää.

Taustatiedot

KHT B on kantelussaan 2.2.2005 kertonut, että X-bus Oy:n omisti X. X-bus Oy:n konser-niin kuuluva Kuljetus Oy osti vuoden 1991 lopussa Y:lta Linja Oy:n osakkeet noin 81 miljoonalla markalla. Kauppa tehtiin kahden toisistaan riippumattoman osapuolen kesken. Linja Oy omisti yhdessä tytäryhtiönsä kanssa 100 % Auto Oy:n osakkeista. Kauppahinta ylitti 79 miljoonalla markalla Linja Oy:n konsernin oman pääoman ja se kirjattiin konser-nitaseessa konserniaktiivaksi. KHT B ja Tilien Tarkastus Oy valittiin kaupan jälkeen Linja Oy:n tilintarkastajiksi ja KHT B myöhemmin X-bus Oy:n konsernin muihin yhtiöihin tilintar-kastajaksi.

Vuoden 1992 puolivälissä Linja Oy myi Liikenne Oy:lle harjoittamansa pitkän matkan linja-autoliiketoiminnan, jonka kannattavuus oli vaatimaton. Linja Oy:n nimi muutettiin Bussi Oy:ksi. Bussi Oy jäi omistamaan sopi-musliikennettä harjoittavan Auto Oy:n osak-keet. Auto Oy myi 3.3.1994 tehdyllä konser-

nin sisäisellä kaupalla liiketoimintansa Linjuri Oy:lle. Kauppa toteutettiin 7.3. mennessä ja 17.3.1994 tehdyllä kaupalla X myi X-bus Oy:n osakkeet ruotsalaiselle Transport AB:lle noin 7,1 miljoonan markan kauppahinnalla. Tämän jälkeen X-bus Oy myi 31.3.1994 tehdyllä kaupalla Pikakuljetus Oy:n osakkeet ABC Oy -nimiselle yhtiölle 1 markalla. Tässä kaupa-sa konsernista irtosi Pikakuljetus Oy:n lisäksi Kuljetus Oy, Bussi Oy ja Auto Oy. Vuoden 1994 syksyllä Auto Oy sulautui Bussi Oy:öön. Tarkastettaessa Bussi Oy:n tilinpäätöstä vuo-delta 1994 todettiin, että yhtiön oma pääoma oli 19,4 miljoonaa markkaa negatiivinen. Bus-si Oy, Kuljetus Oy ja Pikakuljetus Oy asetetiin konkurssiin 22.6.1995. Näissä konkur-seissa vaille saatavansa suoritusta jäivät Lin-ja Oy:n eläkesäätiö noin 7,7 miljoonaa mark-kaa, ja X 2,1 miljoonaa markkaa eli konsernin ulkopuolisia velkoja yhteensä 9,8 miljoonaa markkaa.

Konkurssipesän toimitsijamies nosti Euro Pankkia vastaan takaisinsaantikanteen ja pyysi KHT A:lta lausuntoa Bussi Oy:n talou-dellisesta tilanteesta vuosina 1992–1995. KHT A on laatinut 12.3.1999 päivätyin lau-sunnon, jonka hän on suullisesti vahvistanut käräjäoikeudessa. Käräjäoikeus hylkäsi 22.12.1999 antamallaan tuomiolla konkurssi-pesän kanteen ja totesi, että KHT A:n kerto-mus on perustunut hänen Bussi Oy:stä jälki-käteen tekemiensä tarkastusten perusteella saatuihin tietoihin. Käräjäoikeuden mukaan KHT A:lla on todistajakuulustelun ajankohta-na ollut tiedossaan Bussi Oy:n joutuminen konkurssiin 22.6.1995. Käräjäoikeuden ha-vaintojen mukaan tämä on selkeästi vaikutta-nut hänen todistajankertomuksensa ja siihen sisältyvien laskelmien sisältöön. KHT A laati uuden 28.2.2000 päivätyin lausunnon. Hovioi-keus kumosi vuonna 2003 antamallaan tuo-miolla käräjäoikeuden tuomion ja määräsi Pankin palauttamaan konkurssipesälle kor-koineen yhteensä noin 35 miljoonaa mark-kaa. Päätöksessään hovioikeus totesi, että se on jättänyt todisteina huomioon ottamatta konkurssipesän hovioikeudelle toimittaman KHT A:n 28.2.2000 päivätyin lausunnon.

KHT A:n lausunnot

KHT B on todennut, että KHT A on sisällyttä-nyt lausunnon laatimista varten hankkimaan-

sa aineistoon muun muassa verotarkastuskertomuksia sekä konkurssipesän kannekirjelmän ja vastaajan kirjelmän, jotka riippumattoman tilintarkastajan lausunnon antamisen näkökulmasta ovat niin sanottua toisen käden tietoa. Ensimmäistä lausuntoa varten KHT A ei ole lainkaan perehtynyt X-bus Oy:n konserniin, vaikka hänen lausuntonsa koskee yhtiötä, joka on holdingyhtiön asemassa konsernissa eikä enää 31.12.1992 harjoittanut erillisenä yhtiönä muuta kuin konsernihallinnon tehtäviä. Kantelijan mielestä KHT A:n lausunnosta ilmenee, että hän on lausuntoja antaessaan ollut tietoinen vuonna 1994 keväällä tehdyistä kaupoista, mutta ei ollut ymmärtänyt niiden merkitystä. KHT B oli lisäksi saanut eräältä laskentatoimen professorilta 26.5.2003 päivätyn lausunnon, joka hänen mielestään osoittaa, ettei KHT A ole oivalta- nut asian ydintä.

KHT B:n mielestä KHT A:n käsitys siitä, että Linja Oy on rahoittanut omien osakkeiden hankintaa osakeyhtiölain säännösten ja hengen vastaisesti Kuljetus Oy:n hankkiessa ko. yrityksen osakkeita, on kyseenalainen, sillä OYL 12 luvun 7 §:n mukaan samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välillä lainaaminen on sallittua ilman vakuutta ja jakokelpoisten varojen asettamaa rajoitusta. Linja Oy oli tultuaan konserniyhtiöksi lainannut ylimääräiset rahavaransa emoyhtiölleen.

KHT B on perustellut kanteluaan KHT A:n tekemillä arviointivirheillä. Hän on maininnut virheenä KHT A:n ensimmäisen lausunnon sivulla 9 esittämän laskelman Bussi Oy:n oikaistusta omasta pääomasta. KHT A on vastoin kantelijan käsitystä katsonut saamisen 8,4 miljoonaa markkaa Express Oy:ltä arvottomaksi, vaikka Express Oy:llä oli 13,8 miljoonan markan saaminen Bussi Oy:n tytäryhtiö Auto Oy:ltä. KHT A on jättänyt huomioon ottamatta Kuljetus Oy:n vastasaatavan 8,4 miljoonaa markkaa Bussi Oy:ltä. Tälle saatavalle ei ollut sovittu mitään maksuaika- taulua. Kyse oli tavanomaisesta konserniyhtiöiden välillä syntyvästä saldosta, jota käsitel- lään lyhytaikaisena saamisena. KHT A:n käsi- tys emoyhtiöltä olevan saamisen arvottomuu- desta sisältää väitteen, että Kuljetus Oy yh- dessä vuotta aiemmin hankkimansa Linja Oy:n konsernin ja koko X-bus Oy:n muodos- taman konsernin kanssa ei selviä veloistaan.

Konserniolosuhteissa Bussi Oy ei tarvinnut suoritusta tästä saamisesta eikä Kuljetus Oy:llä ollut mitään syytä pyrkiä maksamaan tätä velkaansa. Oli ainoastaan tarpeen järjes- tää Bussi Oy:lle riittävästi varoja sen tarvit- semiin maksuihin. KHT A on jättänyt täysin huomiota vaille sen tosiasian, että niin Bussi Oy kuin sen emoyhtiö Kuljetus Oy pystyivät suoriutumaan kaikista maksuistaan häiriöttä aina konkurssiin asettamiseen asti eli kesä- kuuhun 1995.

KHT B ei ole ymmärtänyt KHT A:n lausunnon selitystä siitä, että sulautumisen johdosta Bussi Oy:n oikaistun oman pääoman laskel- missa velat tytäryhtiöille on poistettu ja täten oman pääoman tilannetta parannettu. KHT A on omaa pääomaa oikaistessaan jättänyt vaille huomiota, että myytyään liiketoimintan- sa 3.3.1994 Auto Oy fuusioitui Bussi Oy:öön. Fuusiovoitto oli 42 miljoonaa markkaa. Lisäk- si Auto Oy antoi vuonna 1993 konserniavus- tusta Bussi Oy:n emoyhtiölle Kuljetus Oy:lle 23,4 miljoonaa markkaa. Tämän takia Bussi Oy:n taseasema heikkeni. Kun Auto Oy:n osakkeiden kirjanpitoarvo Bussi Oy:n tasees- sa oli 12,5 miljoonaa markkaa, voidaan kan- telijan mukaan yksinkertaisesti laskea, että niiden arvo Bussi Oy:n omistuksessa 31.12.1992 oli $12,5 + 42 + 23,4 = 77,9$ mil- joonaa markkaa. KHT A ei ole pohdiskellut, mikä on aiheuttanut sen, että vuonna 1993 oman pääoman vaje on pienentynyt 23,4 mil- joonasta markasta 8,2 miljoonaan markkaan. Toisaalta hän on lähtenyt arvioimaan Bussi Oy:n maksukykyisyyttä tavanomaisen tunnus- lukuanalyysin perusteella, vaikka kyseessä on konsernirakenteessa holding-yhtiön ase- massa oleva yhtiö, joka ei itse harjoita liike- toimintaa. Sama pätee Kuljetus Oy:öön. Täl- lainen lähestymistapa ei kantelijan mielestä ole relevantti.

Kantelija on todennut, että toisin kuin KHT A on selittänyt, Auto Oy:n liiketoiminnan osti 3.3.1994 X-bus Oy:n tytäryhtiö Linjuri Oy. Väite siitä, että X-bus-konsernista irrotettiin alakonsernikokonaisuus ennen kuin se myy- tiin Transport AB:lle, on myös väärä. X-bus Oy myi Pikakuljetus Oy:n osakkeet 31.3.1994 eli vasta sen jälkeen, kun se oli siirtynyt Transport AB:n omistukseen. KHT A on si- vuuttanut tai ei ole ymmärtänyt Auto Oy:n liiketoiminnan myyntiä 3.3.1994 Linjuri Oy:lle.

Jos liiketoimintakaupan ehtoja ei kaupan jo toteuduttua olisi huononnettu olennaisesti, olisivat Bussi Oy:n varat riittäneet kaikkien konsernin ulkopuolisten velkojen maksamiseen. Tämä kaupan ehtojen jälkikäteinen huononnus on johtanut siihen, että 31.3.1994 tehdyllä kaupalla X-bus Oy:n konsernista erotettu Pikakuljetus Oy:n alakonserni ei kyennyt selviytymään kaikista veloistaan.

Katsoessaan emoyhtiöltä olevan saamisen arvottomaksi vuoden 1992 tilinpäätöksessä KHT A on KHT B:n mukaan sivuuttanut sen tilinpäätöksistä ilmenevän tosiasian, että tilinpäätöksessä 31.12.1993 Bussi Oy:llä oli 62,1 miljoonan markan saaminen Kuljetus Oy:ltä, jolla oli puolestaan 27,3 miljoonan markan saamia Bussi Oy:ltä ja sen tytäryrityksiltä. Nettosaatava, joka KHT A:n käsityksen mukaan voitaisiin katsoa arvottomaksi, oli 34,8 miljoonaa markkaa, mikä on 16,9 miljoonaa markkaa vähemmän kuin edellisessä tilinpäätöksessä. Kantelijan mukaan pelkästään tämä osoittaa, että väite saamisen arvottomuudesta on perusteeton ja virheellinen.

Uudemmassa 28.2.2000 päivätyssä lausunnossaan KHT A ottaa kantelijan mielestä useassa kohdassa voimakkaasti kantaa yhtiön hallituksen ja tilintarkastajan tietoisuuteen, mitä hänen toimeksiantonsa ei edellyttänyt. KHT B on katsonut, että KHT A:n tuomioistuimessa vahvistamat lausunnot sisältävät kovaa kritiikkiä Bussi Oy:n tilintarkastajina toimineita KHT B:tä ja Tilien Tarkastus Oy:tä kohtaan. Kantelija on myös todennut, että kukaan muu asiantuntija kuin KHT A ei ole esittänyt väitettä, että yhtiössä olisi oltu tietoisia jo vuoden 1992 lopulta asti vallinneesta maksukyvyttömyyden tilasta.

Tässä toisessa lausunnossaan sivulla 14 KHT A on kirjoittanut, että konsernin kannalta goodwill on poistunut viimeistään vuonna 1994, kun Auto Oy:n liiketoiminta myytiin. X-bus-konsernin omaisuuden myyntituotot eivät kuitenkaan riittäneet kaikkien velkojen maksamiseen, joten lähes koko goodwill jäi katamatta. Kantelijan mielestä KHT A:n kommentti osoittaa, ettei KHT A ole lausuntoa antaessaan riittävästi perehtynyt asiaan, sillä ruotsalainen Transport AB osti 17.3.1994 tehdyllä kaupalla X-bus Oy:n osakkeet yli 7 miljoonalla markalla. Kaupassa myytiin koko

konserni, jonka taseessa 31.12.1993 oli konserniaktiivaa 63,2 miljoonaa markkaa. Konsernin oma pääoma oli varauksiin sisältyvän verovelan vähentämisen jälkeen vähemmän kuin kauppahinta. Ostaja arvosti konserniaktiivan täyteen arvoonsa ja sille saatiin siten täysi kate. KHT A on kirjoittanut vuoden 2000 lausuntonsa sivulla 15, että Bussi Oy:n oma maksukyky oli menetetty liiketoimintakaupan yhteydessä syksyllä 1992. KHT A tarkoittaa tällä, että luopuminen tappiollisesta liiketoiminnasta johtaa maksukyvyttömyyteen, vaikka kaupalla oli saatu $29,8 + 4,3 = 34,1$ miljoonaa markkaa rahaa.

Kantelijan mukaan KHT A on luullut, että X-bus Oy oli asetettu konkurssiin, ja esittänyt tällaisen väitteen myös hovioikeudessa. Tosi-asiassa Express Oy fuusioitui vuonna 1994 Pikakuljetus Oy:öön ja toimii edelleen toiminnalla Oy Linja-Auto Ab. Kantelija on kertonut, että KHT A:ta on kuultu syyttäjän todistajana paikallisessa käräjäoikeudessa alkuvuodesta 2005, jolloin KHT A vahvisti antamansa lausunnot. Samaan juttuun liittyen käräjäoikeudessa on kuultu asiantuntijatodistajina erästä laskentatoimen professoria ja KHT C:tä, jotka molemmat olivat sitä mieltä, että Bussi Oy ei 31.12.1992 eikä 31.12.1993 ollut maksukyvytön eikä ylivelkainen.

KHT B on todennut, että KHT A:n lausunto vaikuttaa kokonaisuudessaan tarkoitushakuiselta ja on epäiltävissä, että hän ei lausuntoa laatiessaan ole kyennyt säilyttämään riippumattomuuttaan. Lausunnoissa on kantelijan mielestä osoitettavissa niin paljon teknisiä virheitä, ettei se täytä sellaista ammattitaitotasoa, mitä riippumattomana asiantuntijana toimivan KHT-tilintarkastajan lausunnoilta voidaan kohtuudella edellyttää. Lisäksi kantelija on kertonut, että KHT A ei selvitystä tehdessään ja lausuntoja laatiessaan ollut missään yhteydessä Bussi Oy:n tilintarkastajiin eikä hän ole asettanut tilintarkastajien riippumattomuutta kyseenalaiseksi.

Vastine

KHT A on antanut TILA:lle 16.5.2005 ja 15.9.2005 päivätyt vastineet. Hän on kertonut, että hänen tehtävänsä vuoden 1999 lausunnossa oli arvioida Bussi Oy:n taloudellista asemaa maksukyvyyn, oikaistun oman pää-

oman ja kannattavuuden kautta laajan aineiston perusteella. KHT A:n toimeksiantoon ei kuulunut asioiden muu yhtiöoikeudellinen tai kirjanpitolain mukainen selvittäminen. Toimeksianto laajeni vuonna 2000 koskemaan konsernia laajemmin. Lausuntoa ei kuitenkaan käytetty hovioikeudessa, koska sitä ei ollut kirjallisena todisteena aiemmin esitetty. Lausuntojen perusteella KHT A on ollut todistajana kuultavana käräjäoikeudessa vuonna 1999 sekä hovioikeudessa vuonna 2003 Bussi Oy:n konkurssipesän asiassa. Hän on ollut tammikuussa 2005 paikallisessa käräjäoikeudessa syyttäjän haastamana todistajana. KHT A on mielestään ollut riippumaton toimeksiantajasta Bussi Oy:stä, yhtiön hallituksen jäsenistä, tilintarkastajista ja/tai omistajista lausuntoja laatiessaan ja antaessaan todistajanlausuntoja oikeuden istunnoissa. KHT B:n tilaamaan lausuntoon laskentatöiden professorilta KHT A ei ota kantaa, koska nyt on kyse hänen omista lausunnoistaan.

Tapahtumien kuvaus

Linja Oy:n (sittemmin Bussi Oy) rahavarat olivat 31.12.1991 noin 26 miljoonaa markkaa ja muun muassa osittain näillä yhtiön omilla rahoilla rahoitettiin yhtiön osakkeiden ostoa, kauppahinnan ollessa varainsiirtoveroineen noin 81 miljoonaa markkaa. Kauppaan ei saatu ulkopuolista rahoitusyhtiölainaa lainkaan. Yhtiöllä oli entuudestaan pitkäaikaisia korollisia velkoja noin 59 miljoonaa markkaa ja lyhytaikaisia velkoja 14 miljoonaa markkaa.

Kauppahintoja yhdistellessään KHT B on laskenut osakekaupan ja liiketoimintakaupan yhteen todeten, että Transport AB osti X-bus Oy:n linja-autoliiketoimintaa harjoittavan osan 60,1 miljoonalla markalla. KHT A:n mukaan on kuitenkin huomattava, että Auto Oy:n 53 miljoonan markan kauppahinta koostui liiketoiminnasta ja linja-autokalustosta ilman minikäänlaisia vastuita tai velkoja, ei osakkeiden kauppahinnasta.

KHT A on vastineessaan osoittanut, että oleellisin virhe KHT B:n kantelunsa liitteessä esittämässä laskelmassa on Kuljetus Oy:n ja Express Oy:n saatavien käsittely rahoitusomaisuudessa ja siten virheellisen käsityksen antaminen Bussi Oy:n maksukyvyistä. KHT B:n oikaistu laskelma siis osoittaa, että Bussi

Oy:n kannalta esimerkiksi saatava Kuljetus Oy:ltä on likvidi ja arvoltaan 60 miljoonaa markkaa. Hän ei ole esittänyt mitään kriittisyyttä konsernisaatavien arvostukseen.

Lausunnot 12.3.1999 ja 28.2.2000

KHT A on kertonut, että lausunnoissa on ollut pohjana tapahtumien kulku, kohdeyhtiöiden liiketoiminnot, kohdeyhtiöiden rahoitus ja kannattavuus, taseasemat, velkaantumiset, pankin tekemät analyysit, tilinpäätökset ja liitetiedot. Kohdeyhtiöissä tehdyillä verotarkastuksilla ei ollut painoarvoa lausunnoissa. X-bus-konsernia koskevat KHT A:n tiedot perustuvat koko konsernin ymmärtämiseen konsernikuvion perusteella. Se oli hänen käytettävissään heti alusta lähtien. Myös eri konserniyhtiöiden tuloslaskelmat ja taseet olivat KHT A:n tiedossa lausuntoja annettaessa.

KHT A on todennut realiteettien olevan nähtävillä tilinpäätöksistä. Bussi Oy menetti asemansa maksukyvyttömyysarvioinnissa, koska se oli sidoksissa emoyhtiöön Kuljetus Oy:öön. KHT A on todennut, että hänen tekemissään oman pääoman laskelmissa ei ole yksipuolisesti ainoastaan poistettu konsernisaamia arvottomina niiltä osin, missä yhtiöiden taseet sitä selkeästi osoittivat, vaan myös konsernivetat, jotta laskelmat eivät vääristy (viittaus lausunnon 12.3.1999 sivulla 9 toisessa kappaleessa todettuun). Konsernissa ei voi poistaa maksukyvyttömyyttä tai oman pääoman tilannetta arvioitaessa yksinomaan saamia, vaan myös konserniyhtiöiden keskinäiset velat tulee eliminoida. Tämä sama loogisuus konsernivelelän eliminoinnista esiintyy lausunnoissa myös maksuvalmiutta esittävässä laskelmissa. KHT A ei ole hyväksynyt kantelijan muodostamaa käsitystä, jonka mukaan hänen väitteensä saamisen arvottomuudesta olisivat perusteettomia ja virheellisiä. KHT A:n mielestä hänen laskelmansa oikaistusta omasta pääomasta Bussi Oy:ssä (s. 9 lausuma 1999) otti kantaa siihen, oliko myös konsernivelelkoja olemassa. Eliminoimalla ne arvioitiin oman pääoman riittävyttä.

KHT A on esittänyt, ettei hän ole erikseen lähtenyt lausunnoissaan avaamaan X-bus Oy:tä. Hänen tiedossaan oli X-bus-konsernista irrotettu alakonsernikokonaisuus, jossa konkurssit käytännössä tapahtuivat.

Missään tapauksessa KHT A ei ole ollut siinä luulossa eikä ole todistajana oikeudessa esittänyt väitettä, että X-bus Oy olisi konkurssissa.

KHT A on todennut, että hänen käsityksensä Bussi Oy:n maksukyvyttömyydestä perustui yksinomaan taseen analysointiin ja yhtiöiden kannattavuuteen. Esitetyt laskelmat oikaistusta omasta pääomasta on selvitetty seikkaperäisesti, samoin maksukyvyttömyyden laskelmat ja niihin tehdyt oikaisut. Erityisen mallin mukainen laskelma on esitetty yhtenä erillisenä tekijänä. Yksikään laskelma ei ole tehty virheellisten lähtökohtatietojen tai väärin tietojen pohjalta. Kaikissa laskelmissa oli eliminoitu myös konsernivetat ja tuotu näin esiin Auto Oy:n hyvä tilanne. KHT A ei mielestään ole missään vaiheessa aliarvioinut Auto Oy:tä, vaan päinvastoin tuonut esiin laskelmissaan ja todistajanlausunnoissaan sekä kärjäoikeudessa että hovioikeudessa selkeästi sen, että Auto Oy oli hyvä ja kannattava yhtiö. Käytännössä Auto Oy oli se yhtiö, joka oli kyennyt antamaan konserniavustuksia muille kuin Bussi Oy:lle, ja oli siten velkaantunut. Kaikki laskelmat on lisäksi tehty samoin perustein ja aikajanalla esitettyinä.

Lausuntoja on kaksi, koska ensimmäisenä toimeksiantona oli yksinomaan Bussi Oy:n arviointi. Sen jälkeen tehtiin arviointi X-bus-konsernista. Lausunnot on tehty itsenäisesti, samoin laskelmat täysin itsenäisesti, ilman kenenkään puuttumista niiden tekniseen toteuttamiseen. KHT A on kertonut olleensa asian osalta yhteydessä konkurssipesän hoitajiin ja sitä kautta saanut käyttöön laajan aineiston. Väite siitä, että hän olisi ollut konkurssipesän toimitsijamiehen ohjailtavissa, on perusteeton. Samoin väitteet siitä, että lausunnoissa olisi teknisiä virheitä, jotka kyseenalaistaisivat hänen ammattitaitoaan KHT-tilintarkastajana. KHT A on korostanut, että lausunnot ja laskelmat ovat olleet nyt jo kaksi kertaa kärjäoikeudessa ja kerran hovioikeudessa, eikä niiden tekniseen sisältöön tai lausuntojen muuhunkaan sisältöön ole esitetty sellaisia vastaväitteitä, jotka osoittaisivat lausunnot vääriksi.

KHT A on vastineessaan osoittanut, että hän on laatinut lukuisia lausuntoja ja ollut riippumattomana asiantuntijana useissa eri yhteyk-

sissä sekä laatinut erityisiä tarkastuksia huomattavan määrän muun muassa konkurssiasiamiehen toimistolle. Näissä tarkastuksissa otetaan lähes aina kantaa maksukyvyttömyyteen ja oman pääoman tilanteeseen. Hänen tapansa laatia ja tehdä lausunto esimerkiksi yhtiön maksukyvyttömyydestä ei sisällä normaalisti yhteydenottoa yhtiön tilintarkastajaan, yksinomaan jo sen vuoksi, että tilintarkastajat eivät voi puhua asiakkaidensa tai entisten asiakkaidensa asioista juurikaan mitään. Hänen käsityksensä mukaan tilintarkastajien kuuleminen esimerkiksi maksukyvyttömyysarvioinnissa ei tuo käytännössä mitään lisäarvoa. Hän on uskonut, että asia pätee myös KHT B:hen. Lausunnot, kuten nyt annetut, menevät hyvin usein tuomioistuimeen. Tietoisuus siitä pitää lausunnon sisällön vieläkin entistä varovaisempana ja virheettömämpänä, erityisesti laskelmien suhteen. KHT A on kertomansa mukaan ollut lukuisia kertoja oikeuden istunnoissa todistajana asiantuntijalausuntojen perusteella.

Viittaukset hallituksen ja tilintarkastajan tietoisuuteen ovat luettavissa lausunnoista. KHT A on todennut niiden olevan yleisellä tasolla. Ne perustuvat siihen kokemukseen, joka hänellä on hallituksen ja tilintarkastajien toimista omien kokemusten kautta. KHT A:n mukaan se, että KHT B on ollut syytettynä kärjäoikeudessa avunannosta törkeään velallisen epärehellisyysyteen, onkin syy siihen, että hän on kannellut lausunnoista. Muutoin ei ole ymmärrettävissä se, että hänellä alkuvuonna 1999 käytettävissä ollut lausunto olisi muuttunut nyt kantelun arvoiseksi kuusi vuotta myöhemmin. Asialla on ollut merkittäviä taloudellisia kytköksiä muiden kuin KHT B:n toimesta ja ainoa, joka on katsonut lausunnot epäammattimaisiksi, on KHT B. KHT A on väittänyt, ettei hän ole arvostellut kollegaansa missään yhteydessä tuomioistuimessa.

KHT A on toisessa vastineessaan 15.9.2005 todennut, että hän on tehnyt lausuntonsa yksinomaan maksukyvyttömyysnäkökohdasta noudattaen hyvää tilintarkastustapaa. Asiasa on ollut kysymys vain siitä, että yhtiönä Bussi Oy oli arvion perusteella maksukyvyttön, johon se oli joutunut pääosin siitä syystä, että sen likvidit varat olivat vaihtuneet pääosin epälikvideiksi emoyhtiösaataviksi. Lisäksi KHT A on todennut, ettei KHT B:n tekstistä

löydy viittauksia tai mainintaa Yritystutkimusneuvottelukunnan (YTN) käsitteisiin taseen sisällöstä tai konkurssiainain neuvottelukunnan määritteitä maksukyvyttömyyteen tai sen asiayhteyteen liittyen. Ne ovat kuitenkin maksukyvyttömyyden kannalta oleellisia tiedon lähteitä normaalin tunnusluokinformaation lisäksi.

Kaikki kirjanpidon ajot ja tilinpäätökset ovat olleet KHT A:n käytettävissä, mutta ei erikseen jonkun tietyn kustannuspaikan tietoja. Maksukyvyttömyyden arvioinnissa on oma lähestymistapansa tilanteissa, joissa esimerkiksi pantattu omaisuus myydään. KHT B ei mainitse missään, kuinka paljon rahaa itse asiassa jäi yhtiölle itselleen. Tosiasiassa myydyt varat olivat valtaosaltaan pantattuja Trade Pankille. KHT A:n mielestä Bussi Oy ja Kuljetus Oy pystyivät selviämään maksuista aina konkurssiin asti myymällä pantatut varat ja saamalla näistä suoritukset. KHT B ei ole ottanut kantaa pantattujen varojen pidättämiseen linja-autoyhtiöiden liiketoiminta- ja kalustokaupoissa, saati sitten varojen jakamiseen, jotka on sittemmin todettu muita velkoja loukkaaviksi.

KHT B:n mielestä KHT A oli ymmärtänyt väärin Express Oy:n aseman Pikakuljetus Oy:n konkurssissa. KHT A on todennut, että yhtiö sulautui Pikakuljetus Oy:öön ennen väistämättä tulevaa konkurssia. KHT A:n mukaan kyse oli kahden täysin maksukyvyttömän yhtiön sulautumisesta ja sulautumisen jälkeen tehdystä konkurssista. Pikakuljetus Oy oli käytännössä konkurssiuhan alainen yhtiö jo vuonna 1992. Sen varsinainen liiketoiminta oli loppunut elokuussa 1992 ja se vältti selvitystilan ainoastaan 7,4 miljoonan markan konserniavustussaatavakirjauksen avulla (Bussi Oy kirjasi velaksi). Pikakuljetus Oy:n 31.12.1992 taseen loppusummasta noin 16 miljoonasta markasta velkoja oli yli 15 miljoonaa markkaa.

Kantelijan väitteestä, että KHT A on esittänyt kovaa kritiikkiä Bussi Oy:n tilintarkastajina toimineita tahoja kohtaan, KHT A on todennut, että asian osalta aivan oleellista on se, että hänen käsityksensä mukaan maksukyvyttömyyskynnys on ylitetty. Sillä ei ole mitään tekemistä KHT B:n tai Tilien Tarkastus Oy:n kanssa. KHT A ei voi uskoa, että tilintar-

kastajien ammattikunnassa kaikista asioista oltaisiin samaa mieltä ja omalta osaltaan hän tietää, että hän ei ole työuransa aikana esittänyt koskaan kritiikkiä toista KHT-tilintarkastajaa vastaan.

KHT A ei ole halunnut pilkkoa muutaman päivän sisällä tehtyjen ja päivättyjen kauppajen yhteyttä varsinaiseen asiaan, joka oli hänen lausuntonsa pohjalla: maksukyvyttömyyden mallintaminen ja laskeminen. Ne eivät ole millään muotoa vaikuttaneet hänen arvioonsa, koska lausunto keskittyi maksukyvyttömyyteen.

Lausunnossa 12.3.1999 ollut lause, jonka mukaan konsernissa ei voi poistaa maksukyvyttömyyttä tai oman pääoman tilannetta arvioitaessa yksinomaan saamia ilmaan, että konserniyhtiöiden keskinäiset velat eliminoidaan, on KHT A:n mukaan irrotettu kokonaisuudesta. Jos arvottomat konsernisaamiset poistetaan maksukyvyttömyyden tai oman pääoman arvioinnissa, tulee vastaavasti laskelmissa huomioida, että konsernille olevat velat eivät ole niin akuutteja maksujen kanssa ja oman pääoman kannalta konsernille olevat velat on aina pääomitettävissä oman pääoman ehtoiksi. Mikäli ainoastaan saatavat katsotaan arvottomiksi, olisi näkökanta liian yksipuolinen ja tarkoituksenhenkinen ja johtaisi monissa tapauksissa aiheettomiin maksukyvyttömyysarviointeihin.

Kantelijan väitteeseen, ettei lausunnoissa ole pohdittu pääoman vajeen pienentymistä, KHT A on esittänyt, että oleellista on se, kuinka erillistä yksittäistä konserniyhtiötä tarkastellaan. Lisäksi oleellista on se, kuinka arvioidaan yhtiötä, joka on myynyt liiketoimintansa (oman pääoman vajeen pienentyminen). Tältä osalta Bussi Oy:n tilannetta voidaan verrata KKO:n ratkaisuun 2000:125, jossa on otettu kantaa liiketoiminnan myyneen yhtiön maksukykyyn tai maksukyvyttömyyteen. Maksukykyysarviointiin liittyen KHT A on sanonut, että Kuljetus Oy:n konsernissa oli huomattava konsernigoodwill varallisuutena. Yksittäistä yhtiötä ei saa vielä maksukykyiseksi sillä, että toteaa yksioikoisesti, että kaikkien konserniyhtiöiden varat ovat velkoja suuremmat, jos jättää täysin huomioimatta varallisuuden sisällön.

Kantelijan väitteeseen siitä, että KHT A on pitänyt Bussi Oy:n saatavaa Kuljetus Oy:ltä arvottomana, hän on vastannut, että Kuljetus Oy:n tase on nähtävillä hänen lausunnoistaan ja aineistostaan. KHT A on todennut, että hänen lausunnossaan esiintyi kritiikkiä Bussi Oy:n tilinpäätöstä kohtaan juuri Bussi Oy:n tilinpäätöksessä esitetystä lyhytaikaisesta lainasaatavasta emoyhtiöltä hänen aiemmista sanoistaan poiketen. Hänen käsityksensä mukaan se olisi tullut käsitellä pitkäaikaisena. Asialla on oleellinen merkitys likviditeetin kannalta.

Muu selvitys

TILA:lla on ollut käytössään seuraavat KHT A:n työpapereista kootut asiakirjat: erinäisiä kaupperekisteriotteita, tapaukseen liittyvien yhtiöiden tilinpäätökset tilintarkastuskertomuksineen 1991–1994, kopiot eri oikeusasteiden päätöksistä takaisinsaantiasiassa Euro Pankkia vastaan, kopio käräjäoikeuden ratkaisusta X:ää vastaan nostetussa takaisinsaantiasiassa, käsin kirjoitettuja muistiinpanoja Bussi Oy:öön ja X-bus Oy:n konserniin liittyen sekä KHT A:n työtä tukevia otteita maksukyvyttömyyttä käsittelevästä kirjallisuudesta.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA:n tehtävänä on ottaa kantaa siihen, onko KHT A toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti antaessaan lausuntoja Bussi Oy:n konkurssiin liittyvässä asiassa.

2 Tapahtumien kulku

KHT A on Bussi Oy:n konkurssipesän pesähoitajan, asianajaja Z:n toimeksiannosta laatinut 12.3.1999 päivätyn lausuntonsa perheytyään Bussi Oy:n taloudelliseen tilanteeseen vuosina 1992–1995. Lausunnon tarkoituksena oli selvittää yhtiön taloudellinen tila ja mahdollinen maksukyvyttömyys. KHT A on erityisesti selvittänyt maksukyvyttömyyteen vaikuttaneita seikkoja analysoimalla kannattavuutta ja oikaistua omaa pääomaa. Lausunto on annettu pääosin Bussi Oy:n ja tämän

tytäryhtiön Auto Oy:n vuosien 1991–1994 tilinpäätöksien perusteella. KHT A on tullut siihen lopputulokseen, ettei Bussi Oy pystynyt suoriutumaan velvoitteistaan.

KHT A on antanut myös 28.2.2000 päivätyn lausunnon Bussi Oy:n konkurssipesän pesähoitajan toimeksiannosta. KHT A sai toimeksiannon sen jälkeen kun käräjäoikeus oli ratkaissut konkurssipesän nostaman takaisinsaantikanteen. Tällä toimeksiannolla KHT A:n tehtävä laajeni ja sisälsi myös X-bus Oy:n muodostaman konsernin ja sen erillisyhtiöiden taloudellisen tilanteen ja kannattavuuden analysoinnin, koska näitä oli pohdittu käräjäoikeudessa. KHT A tarkastelee kuitenkin Bussi Oy:n maksukyvyttömyyttä ensisijaisesti tämän yksittäisen yhtiön tasolla. Lausunnossaan KHT A keskittyy maksuvalmiuden laskemiseen ja mallintamiseen. KHT A:n päätelmä oli sama kuin 12.3.1999 päivätystä lausunnosta eli, että Bussi Oy oli kykenemätön suoriutumaan kaikista velvoitteistaan. Hän on myös todennut lausunnossaan, että koko konsernin taloudellinen asema oli raskas ja ettei Auto Oy hyvästä taloudellisesta tilasta huolimatta yksin pystynyt lainoittamaan emoyhtiötään taikka vastaamaan konsernin kaikista veloista.

KHT A:n lausunnot ovat olleet kirjallisina todisteina Bussi Oy:öön liittyvässä oikeudenkäynnissä. KHT A:n 12.3.1999 päivätty lausunto oli ensimmäisen kerran esillä käräjäoikeuden 22.12.1999 ratkaisemassa asiassa, jossa oli kyse takaisinsaannista konkurssipesään. Hovioikeus käsitteli asian muutoksenhakuasiana. Hovioikeus jätti 28.2.2003 päivätystä tuomiossaan (lainvoimainen) huomioon ottamatta KHT A:n 28.2.2000 antaman lausunnon. KHT A:n molemmat lausunnot olivat todisteina myös Bussi Oy:n konkurssipesän nostamassa toisessa takaisinsaantikanteessa, jossa käräjäoikeus antoi tuomionsa 4.7.2003 ja hovioikeus 27.1.2005 (lainvoimainen) sekä rikosasiassa, jossa käräjäoikeus antoi tuomionsa 23.3.2005 (ei kaikissa syytekohtissa, ei lainvoimainen). KHT A:ta on kuultu samoissa asioissa todistajana.

3 Hyvä tilintarkastustapa erityistoimeksiannoissa

KHT A:n antamat lausunnot eivät ole laissa säänneltyjä tilintarkastajan lausuntoja, vaan niiden laatimisessa on kysymys tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettu hyväksytyyn tilintarkastajan tässä ominaisuudessa harjoittamasta muusta toiminnasta. Laissa sääntelemättömään tarkastustoimintaan sovelletaan hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuutta koskevaa tilintarkastuslain 16 §:n säännöstä ja siten samoja hyvään tilintarkastustapaan kuuluvia periaatteita kuin niin sanottuun lakisääteiseen tilintarkastukseen. Tilintarkastajan on noudatettava tilintarkastuslain 25, 28–39, 41 ja 42 §:n säännöksiä. Lausuntojen laatimiseen ei kuitenkaan sovelleta tilintarkastuslain 23 §:n riippumattomuusvaatimusta eikä 24 §:n mukaisia esteellisyysperusteita. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu kuitenkin aina objektiivisuusvaatimus, joka velvoittaa KHT-tilintarkastajaa myös erityistoimeksiannoissa.

Erityistoimeksiannon perusteella tehtävän tarkastuksen suorittamistavasta ja raportoinnista ei ole yksityiskohtaisia säännöksiä, yleisesti hyväksytyjä sääntöjä eikä malleja, jotka velvoittaisivat KHT-tilintarkastajaa. KHT-yhdistyksen vahvistamien Tilintarkastusalan suositusten mukaan tilintarkastajan erityistoimeksiannot ovat liitännäispalveluja, joihin yleensä sovelletaan ISA 920-standardia. Tilintarkastusalan suositusten mukaan liitännäispalveluihin kuuluvissa erityistoimeksiannoissa tilintarkastaja yksinkertaisesti raportoi havainnoistaan. Tilintarkastaja ei siten ota kantaa varmuuden tasoon eli siihen, kuinka vakuuttunut tilintarkastaja on esitetyn kannanoton luotettavuudesta. Tilintarkastajan suorittamat toimenpiteet ja niiden tulokset määrittävät vakuuttuneisuuden tason ja samalla varmuuden asteen. Tilintarkastusalan suositusten mukaan erityistoimeksiannoissa tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja havaintojen arvioiminen jää raportin hyväksikäyttäjän tehtäväksi. Heidän on tehtävä omat johtopäätöksensä tilintarkastajan tekemän työn perusteella.

Toimeksianto määrittää tarkastustyön tarkoituksen. Lausunnon antamista edeltävä tarkastus on tehtävä riittävässä laajuudessa ja riittävin resurssein, mikä edellyttää riittävää asiantuntemusta tehtävän hoitamisessa. Tilintarkastajan on toimittava rehellisesti, huolelli-

sesti ja objektiivisesti sekä käytettävä tehtävän hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaisia ja ammattimaisia tarkastusmenetelmiä. Usein erityistoimeksiannon luonteeseen ja tarkoitukseen kuuluu, että tilintarkastaja tarkastelee asioita toimeksiantajan näkökulmasta. Tämä ei kuitenkaan saa merkitä poikkeamista muista hyvään tilintarkastustapaan kuuluvista vaatimuksista, kuten huolellisuudesta ja objektiivisuudesta. Hyvä tilintarkastustapa erityistoimeksiannosta annettavan raportin laatimisessa edellyttää huolellista tarkastushavaintojen dokumentointia ja sitä, että lausunnossa esitettävät johtopäätökset ovat oikeassa suhteessa tarkastusaikaan, tarkastustapaan ja muihin tarkastusolosuhteisiin sekä tehtyihin tarkastushavaintoihin nähden.

Toimeksianto määrää myös lausunnon tai muun raportin sisällön ja muodon hyvän tilintarkastustavan mukaisessa tarkastustyössä. TILA on valvonta-asioiden ratkaisuisaan edellyttänyt, että tilintarkastajan raportti tai lausunto erityistoimeksiannosta on otsikoitava ja yksilöitävä siten, että sen lukijalle käy selväksi, mistä raportista on kysymys. Lausuntoon tai raporttiin on perusteltua sisällyttää lukijan kannalta tärkeät yksilöintitiedot. Näitä ovat esimerkiksi päiväys ja tarkastusaika, kenelle raportti on annettu tai tarkoitettu, onko raportti luonnos, väliraportti vai lopullinen, mikä on ollut tarkastustyön toimeksianto, mikä on tarkastustyön ja lausunnon tarkoitus, mitkä ovat tavoitteet, tarkastustapa ja tarkastettu aineisto, mitä havaintoja on tehty ja mitkä ovat niitä koskevat johtopäätökset. Lisäksi on annettava lausunnon tai raportin kannalta tarpeelliset tiedot, kuten mahdolliset puutteet tarkastusaineistossa ja johtopäätöksiin liittyvät epävarmuustekijät. Hyvän tilintarkastustavan mukaan lopullisten arvioiden ja ehdottomien päätelmien tekeminen ei yleensä kuulu tilintarkastajalle. Tilintarkastajan on pitäydettävä raportoinnissaan neutraaleihin ilmaisuihin sekä pyrittävä välttämään ehdottomia kannanottoja epävarmoihin ja riidanalaisiin seikkoihin. Hänen on perustettava päätelmänsä ainoastaan dokumentoituihin tarkastushavaintoihin sekä vältettävä ottamasta kantaa sellaisiin seikkoihin, joiden arviointi ei ole mahdollista tarkastuksessa käytettävissä olevan aineiston perusteella. Jos toimeksiantaja antaa siihen suostumuksensa, tilintarkastajan on tarvittaessa oma-aloitteisesti pyrittä-

vä hankkimaan lisääineistoa ja kuultava muita osapuolia, jos se on tarkoituksenmukaista asian selvittämiseksi tai olennaisten virhemahdollisuuksien poissulkemiseksi. Lähtökohtaisesti erityistehtävät tehdään toimeksiantajan määrittämästä aineistosta.

Jos toimeksiannon perusteella on odotettavissa, että tilintarkastajan raportti voi tulla julkisuuteen tai viranomaisen taikka muun ulkopuolisen tahon käyttöön, tilintarkastajan on raportointitavan valinnallaan pyrittävä siihen, että tarkastustyön tarkoituksen puitteissa ulkopuolinenkin lukija voi saada mahdollisimman objektiivisen eli dokumentoituihin tarkastushavaintoihin perustuvan käsityksen tilintarkastajan havainnoista ja hänen niiden perusteella tekemistään johtopäätöksistä.

4 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Maksukyvyttömyysarvio

Hovioikeus on todennut tuomiossaan 28.2.2003 (lainvoimainen), että Bussi Oy oli maksukyvytön elokuun 1992 liiketoimintakauden seurauksena ja viimeistään vuoden 1992 lopussa. Yhtiön muilla tuloilla (esimerkiksi vuokratuloilla) ei ole merkitystä velkojen ja niistä aiheutuvien kulujen takia. Yhtiön saamista lainoilla muilta konserniyhtiöiltä ei ole merkitystä, koska ne on käytetty liiketoiminnan lopettaneen yhtiön menojen hoitamiseen eikä tilapäisten maksuvaikeuksien parantamiseen. Muuta kuin Bussi Oy:n asiaa käsittelevässä KKO:n ratkaisussa 2000:125 maksukyvyttömyyttä on arvioitu lähes samoin perustein. Käräjäoikeus puolestaan on todennut tuomiossaan 23.3.2005 (ei lainvoimainen), että viimeistään loppuvuonna 1994 toteutetut omaisuuden luovutukset ovat aiheuttaneet Bussi Oy:n maksukyvyttömyyden, koska omaisuuden realisoinnista saadut varat eivät ole riittäneet kaikkien velkojen maksuun. TILA katsoo, että KHT A:n lausunnot yhtiön heikosta taloudellisesta tilasta jo ennen konkurssia 22.6.1995 olivat perusteltuja.

4.2 KHT A:n lausunnot 12.3.1999 ja 28.2.2000

KHT A:n ja KHT B:n tekemät laskelmat ja Bussi Oy:n varallisuuden arvostukset poikkeavat toisistaan. Tämä johtuu siitä, että KHT

A ja KHT B tarkastelevat samaa asiaa eri periaatteiden mukaan. KHT A on kertonut laatineensa 12.3.1999 päivätyn lausunnon maksukyvyttömyysarviot tietyn laskentamallin mukaan ja 28.2.2000 päivätyn lausunnon taloudelliset analyysit Yritystutkimusneuvottelukunnan (YTN) laskentaperiaatteiden mukaan. KHT A toteaa lausunnoissaan selkeästi sen, minkä periaatteen tai ohjeistuksen taikka teorian mukaan hän on laatinut kunkin laskelmansa.

TILA:n saama selvitys ei osoita, että KHT A on toiminut moitittavasti. KHT A on perustellut lausunnoissaan tekemänsä johtopäätökset asianmukaisesti. Lausuntojen esitystapa on johdonmukainen. TILA katsoo, ettei KHT A ole toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti antaessaan lausuntoja Bussi Oy:n taloudellisesta asemasta.

Ratkaisu

Kantelu ei antanut aiheutta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 16, 34 §

Muutoksenhaku

Muutoksenhausta säädetään tilintarkastuslain 41–42 §:ssä. Tähän päätökseen ei ole oikeutta hakea valittamalla muutosta.

TILA 6/2005

Kylän Ravi Oy kanteli KHT A:n toiminnasta Kylän Ravi Oy:n tilien tarkastamisessa vuosina 2000–2003. KHT A oli antanut puhtaat tilintarkastuskertomukset näiltä vuosilta, vaikka ulosotossa useaan kertaan varattomaksi todettu pelipisteen hoitaja oli jättänyt yhtiölle tilittämättä pelivaroja vuosina 2000–2005 yhteensä noin 121 000 euroa. Kylän Ravi Oy peruutti myöhemmin kantelunsa, mutta TILA jatkoi asian selvittelyä oma-aloitteisena valvonta-asiana.

KHT A vastasi kanteluun ja kertoi, että ainakin vuoden 2000 saatava pelipisteen hoitajalta oli saatu yhtiölle. Saatavat olivat

olleet todellisia ja sisältyneet tilinpäätöksiin oikean määräisinä. Tilikauden 2003 tarkastuksen yhteydessä KHT A:n tilintarkastusapulainen oli tiedustellut saatavan suorittamisesta Kylän Ravi Oy:ltä. Yhtiön toimitusjohtaja oli kertonut asian olevan hoidossa. Maksua ei tarkistettu pankin tiliotteista. Maksua ei olisi voitu tarkistaa yhtiön kirjanpidosta, koska se ei ollut ajan tasalla.

TILA tutki asian ja totesi, että KHT A ei ollut hankkinut tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä tarkastaessaan Kylän Ravi Oy:n tilejä, vaan hän oli luottanut liikaa yhtiön toimitusjohtajalta saamiinsa tietoihin. KHT A oli siten toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. KHT A:n toimintaan liittyi lieventäviä seikkoja, joten TILA antoi yksimielisesti KHT A:lle huomautuksen.

(KHT A ei hakenut muutosta TILA:n päätökseen)

Kantelu

Kylän Ravi Oy, edustajanaan hallituksen puheenjohtaja X, pyysi kantelussaan, että TILA selvittäisi Kylän Ravi Oy:n tilintarkastajan KHT A:n toimintaa Kylän Ravi Oy:n tilien tarkastamisessa 2000–2003.

X on kertonut, että 2000-2/2005 Kylän Radan pelipisteestä oli jätetty tilittämättä Kylän Ravi Oy:lle yhteensä 121 000 euroa. Tilitysvaje oli kasvanut vuosittain seuraavasti:

31.12.2000	5 560,00
31.12.2001	14 255,70
31.12.2002	39 240,00
31.12.2003	76 665,80
31.12.2004	91 694,70

Tilintarkastajat olivat antaneet tilivuosilta 2000–2003 puhtaat tilintarkastuskertomukset. Tilintarkastajat eivät ole antaneet muistioita tai pöytäkirjoja yhtiön johdolle. Tilinpäätöksissä oli ollut ulosotossa useaan kertaan varattomaksi todetun henkilön tilitysvelka, jonka takaisin saaminen on erittäin epävarmaa. Tilinpäätöksissä esitetyt tiedot eivät ole em. epävarmasta saatavasta johtuen antaneet oikeaa kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Kiinnittämällä ajoissa yhtiön johdon huomio pelipisteen kasva-

vaan tilitysvajeeseen tilintarkastajat olisivat pelastaneet yhtiön koko toiminnan jatkuvuuden vaarantavalta luottotappiolta.

Kylän Ravi Oy on pyytänyt kannanottoa siitä, onko KHT A menetellyt kirjanpitolain ja hyvän kirjanpitokäytännön vastaisesti ja onko hän korvausvelvollinen yhtiölle syntyneestä tappiosta.

Kylän Ravi Oy on toimittanut TILA:lle kantelunsa mukana kopion KHT-yhteisö Tilintarkastus Oy:n 10.6.2005 päiväystä erityistarkastuskertomuksesta sekä Kylän Ravi Oy:n tilinpäätöksistä vuosilta 2000–2004.

Kantelun peruutus

Kylän Ravi Oy ilmoitti kirjeellään, että Kylän Ravi Oy peruuttaa kantelunsa koskien KHT A:n toiminnasta Kylän Ravi Oy:n tilintarkastuksessa 2000–2003.

Vastine

KHT A on antanut TILA:lle vastineen. Hän on todennut, että velallinen todettiin ensimmäisen kerran ulosotossa varattomaksi joulukuussa 2003. Vuoden 2000 saatavat on saatu yhtiölle. Vuoden 2004 tilinpäätöksessä saatavia ei enää ollut taseessa, vaan ne poistettiin vuoden 2004 tuloslaskelmassa.

KHT A:n mukaan saatavat ovat olleet todellisia ja ne ovat sisältyneet tilinpäätöksiin oikean määräisinä. OYL 8 luvun 6 §:n 2 momentin mukaan hallituksen on huolehdittava siitä, että kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Toimitusjohtajan on huolehdittava siitä, että yhtiön kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty. Hallitus ja toimitusjohtaja ovat allekirjoittaneet tilinpäätökset ennen tilintarkastuksia. Yhtiön hallituksen olisi pitänyt olla tietoinen saatavatilanteesta ilman tilintarkastajiakin.

Vuoden 2003 tilinpäätöksen saatava oli etenkin sen selvä epävarmuus huomioiden oleellinen ja se olisi tullut poistaa tilinpäätöksessä. Tilintarkastajat eivät raportoidessaan kiinnittäneet siihen huomiota, koska toimitusjohtaja kysyttäessä ilmoitti, että kyseinen saatava oli saatu perityksi. Tilinpäätöksen yksityiskohtaisen tarkastuksen suoritti KHT A:n apulaisena

toiminut KTM Y, joka tiedusteli asiaa puhelimitse toimitusjohtaja C:ltä. Raviradan toimistosihteerinä toiminut D on ilmoittanut kuulleen keskustelun. Velallisen luottokelpoisuutta ei ollut tarpeen tarkistaa, koska toimitusjohtajan ilmoituksen mukaan saatavaa ei enää ollut. Yhtiön kirjanpitoa vuodelta 2004 ei vuoden 2003 tilejä tarkastettaessa huhtikuussa ollut vielä aloitettu eikä saatavasaldon tarkastaminen siten ollut tavanomaisin tarkastustoimenpitein mahdollista. Mikäli pankin tiliotteita olisi tarkastettu, olisi niistä voitu todeta saatavan kertyneen ennen tilintarkastusta. Uuden saatavan muodostuminen ei tiliotteista olisi selvinnyt.

Tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetään yhteisön ja säätiön toimielinten velvollisuudesta avustaa tilintarkastajaa: ”Yhtiömiesten tai hallituksen ja toimitusjohtajan taikka vastavien toimielinten on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää.” Antamalla virheellistä tietoa oleellisessa asiassa toimitusjohtaja päinvastoin vaikeutti tarkastusta ja esti tilintarkastajia saamasta oikean tiedon oleellisessa asiassa.

Erityistilintarkastuskertomuksessa ei otettu kantaa siihen, mikä merkitys hallituksen ja tilintarkastajien vastuuseen on ollut sillä, että toimitusjohtaja oli salannut asian hallitukselta ja antanut tilintarkastajille vääriä ja harhaanjohtavia tietoja.

Asiaa on jälkikäteen selvitetty paitsi erityistilintarkastuksessa myös Asianajotoimisto Antti Asianajajan toimesta. KHT A oli liittännyt asianajotoimiston muistion vastineensa liitteeksi (31.10.2005 päivätty täydennys). Muistiossa todetaan muun muassa, että C (toimitusjohtaja) kertoi tehneensä tiedottamisen osalta ratkaisun tilintarkastustoimiston tiedustellessa keväällä 2004 saatavan tilaa. C kertoi punninneensa vastakkain ikävää julkisuutta ja pehmeää perintää. Edellisen pohjalta hän ”teki ratkaisun antaa Pekka Pelurin (velallinen) yrittää”. Tämä toimitusjohtajan valitsema linja edellytti siis asian salaamista muun muassa tilintarkastajilta. Samalla toimitusjohtaja siirsi KHT A:n mielestä vastuun itselleen.

Muu selvitys

KHT A toimitti TILA:lle valvontaa varten työpaperit Kylän Ravi Oy:n tilivuosien 2000–2004 tilintarkastuksesta.

KHT A antoi selvityksen käyttämästään tilintarkastussuunnitelmasta sekä Kylän Ravi Oy:n tilintarkastukseen käytetyistä työtunneista ja laskutuksesta.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA:n tehtävänä on ottaa kantaa KHT A:n toiminnan tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisuuteen. TILA käsittelee asian oma-aloitteisesti kantelun peruutuksesta huolimatta, koska se on tilintarkastuslakiin perustuvan TILA:n valvontatehtävän kannalta perusteltua.

TILA arvioi päätöksessään KHT A:n suorittaman tilintarkastuksen tasoa hänen työpapereidensa kannalta sekä sen kannalta, että yhtiössä on havaittu epävarma saatava, joka on johtanut kavallusepäilykseen.

2 Tapahtumien kulku

2.1 Kylän Ravi Oy:n toiminta

KHT A on toiminut Kylän Ravi Oy:n tilintarkastajana tilivuosina 2000–2004.

TILA:n saaman selvityksen mukaan Kylän Ravi Oy:n toimialana on järjestää ravi- ja ratsastuskilpailuja, hevosnäyttelyitä ja muita vastaavia tilaisuuksia ja tätä tarkoitusta varten vuokraoikeuden nojalla hallita Kylässä sijaitsevaa ravirataa sekä omistaa ja hallita mainitulle vuokra-alueelle tehtyjä rakennuksia ja rakennelmia.

Kylän Ravi Oy:llä on ravi- ja ratsastuskilpailuihin liittyvien pelien järjestämiseksi ollut useita pelipisteitä. Vakinaisia toimihenkilöitä tilivuosina 2000–2004 Kylän Ravi Oy:llä on ollut kolme, minkä lisäksi sillä on ollut noin sata toimihenkilöä raveissa. Osa heistä on

ollut talkootoimihenkilöitä. Kylän Ravi Oy:n liikevaihto on tilivuosina ollut seuraava:

2000	3 460 360,50 markkaa
2001	4 157 100,77 markkaa
2002	721 400,00 euroa
2003	793 450,40 euroa
2004	839 760,20 euroa

Kylän Ravi Oy on käyttänyt raveihin ja ratsastuskilpailuihin liittyvien pelien hoitamiseksi pelipisteitä, joiden hoitajat ovat olleet sopimussuhteessa Kylän Ravi Oy:öön.

Kylän Ravi Oy:ssä suoritetun erikoistilintarkastuksen mukaan pelipisteissä on tulostettu Finntoton pelijärjestelmästä päivittäin kassatase, josta käy ilmi päivän peleistä Kylän Ravi Oy:lle tilittävä rahamäärä. Toimiston henkilökunta on laatinut päivittäisten kassataseiden perusteella viikkoyhteenvedon, jonka perusteella pelipisteen kassatuotot on kirjattu kirjanpitoon. Viikkotilityslaskelma on lähetetty pelipisteen hoitajalle. Raviradan kaikkien pelipisteiden kassatuotot on kirjattu totolinekauttakutilille. Finntoto lähettää raviradalle kaikkien pelipisteiden rahaliikenteestä viikkolaskun, jonka perusteella Kylän Ravi Oy on tilittänyt edellisen viikon myynnistä rahat Finntotalle. Totoline-kauttakutili on täsmätty viikoittain.

Erikoistarkastuskertomuksen mukaan Kylän Ravi Oy on tehnyt Pekka Pelurin ja Yrjö Yrittäjän kanssa sopimuksen totopelien ja veikkospelien vastaanottamisesta 1.1.2001 alkaen. Pekka Peluri ja Yrjö Yrittäjä ovat allekirjoittaneet sopimuksen myöhemmin ilmoitettavan yrityksen nimissä. Mitään yhtiötä ei kuitenkaan perustettu. Yrjö Yrittäjän lopetettua toimintansa pelipisteessä huhtikuussa 2002 Pekka Peluri on jatkanut toimintaa yksityisenä elinkeinonharjoittajana.

Kylän Ravi Oy:n saamiset Pekka Pelurin ja Yrjö Yrittäjän pelipisteeltä ovat erikoistarkastuskertomuksen mukaan kehittyneet vuositasolla seuraavasti:

31.12.2000	5 560,00 € Yrjö Yrittäjän aikaisemman pelipisteen saldo
31.12.2001	14 255,70 €

	Joulukuun tilittävä määrä
	9 000 €
31.12.2002	39 240,00 € Joulukuun tilittävä määrä
	15 000 €
31.12.2003	76 665,80 € Joulukuun tilittävä määrä
	15 000 €
31.12.2004	91 694,70 € Joulukuun tilittävä määrä
	58 000 €
22.2.2005	119 961,00 € Lopulliset saamiset pelipisteen toiminnan päättyessä.

Kylän Ravi Oy ja Pekka Peluri ovat 19.4.2004 tehneet sopimuksen tototilitysten suorittamisesta. Sopimuksen mukaan viikkotilitykset tulee maksaa yhtiön tilille viikoittain torstaihin mennessä. Sopimuksessa on sovittu myös pelipisteessä syntyneen velan lyhentämisestä vähintään 1 000 € viikossa.

Erikoistarkastuskertomuksen mukaan edellä mainittuja saamisia on käsitelty seuraavasti:

Tilinpäätöksen 31.12.2000 tase-erittelyjen mukaan erään rahat ja pankkisaamiset sisältyy saamisia Yrjö Yrittäjän pelipisteeltä yhteensä 33 060,00 markkaa (5 560,00 €).

Tilinpäätöksen 31.12.2002 tase-erittelyjen mukaan erään rahat ja pankkisaamiset sisältyy saamisia Pekka Pelurilta 39 240,00 €.

Tilinpäätöksen 31.12.2003 tase-erittelyjen mukaan erään muut saamiset sisältyy Pekka Pelurilta 76 665,80 €.

Tilinpäätöksessä 31.12.2004 saatavat Pekka Pelurilta ovat 91 694,70 € ja ne on kirjattu kuluksi tilinpäätökseen liiketoiminnan muina kuluina. Saatavien vähennykseksi on kirjattu Pekka Pelurin 43 754 € palkkio totomyynnistä 2004.

Erikoistarkastuskertomuksessa todetaan, että kun tuloslaskelma 31.12.2003 on osoittanut voittoa 667,85 €, olisi tilikauden tulos ollut tappiollinen, jos saamiset Pekka Pelurilta olisi kirjattu kuluksi. Oma pääoma olisi ollut 31 303 €. Kulukirjaus olisi aiheuttanut oman pääoman alenemisen alle puoleen osakepääomasta, joskin taseessa olleen poistoeron

vuoksi oma pääoma olisi säilynyt osakeyhtiölain edellyttämällä tasolla.

Tilivuosien 2003–2005 aikana Pekka Peluri todettiin ulosotossa varattomaksi 10.12.2003, 18.12.2003, 23.11.2004, 27.1.2005 ja 21.3.2005.

Kylän Ravi Oy:n hallitus on käsitellyt kokouksissaan vuonna 2005 pelipisteen toimintaan liittyviä epäselvyyksiä. Hallituksen kokouksessa 8.3.2005 todettiin, että pelipisteen hoitaja Pekka Peluri oli jättänyt tilittämättä asiakkaiden peleistä saamiaan varoja sekä mahdollisesti omien peliensä maksuja noin kahden vuoden ajalta. Vuoden 2003 tilinpäätöksessä saatavat olivat 76 665,80 € ja vuoden 2004 tilinpäätöksessä 91 694,70 €. Lopulliseksi saatavaksi pelipisteen lakkauttamisen jälkeen katsottiin 124 395 €.

Kylän Ravi Oy:n hallituksen kokouksessa 11.3.2005 todettiin, että hallituksen puheenjohtaja ja toimitusjohtaja olivat tehneet Pekka Pelurin toiminnasta rikosilmoituksen 10.3.2005. Hallitus päätti vapauttaa toimitusjohtajan tehtävistään kunnes hallintoneuvosto tekee asiassa lopullisen päätöksen.

2.2 Kylän Ravi Oy:n tilintarkastuskertomukset tilivuosilta 2000–2004

KHT A on toisena tilintarkastajana toimineen B:n kanssa antanut päivätyt vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset Kylän Ravi Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastuksesta tilivuosilta 2000–2004.

Antamissaan tilivuosia 2000–2003 koskevissa tilintarkastuskertomuksen lausunnoissa KHT A ja B ovat todenneet, että tilinpäätökset on laadittu kirjanpitolaisten sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätökset antavat kirjanpitolaisten tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätökset voidaan vahvistaa sekä vastuuvapaus myöntää hallintoneuvoston ja hallituksen jäsenille sekä toimitusjohtajalle tarkastetuilta tilikausilta. Hallituksen esitys tuloksen käsittelystä on osakeyhtiölain mukainen.

KHT A:n ja B:n tilinpäätöksiin allekirjoittamisessa vakiomuotoisissa tilinpäätösmerkinnöissä tilivuosilta 2000–2004 todetaan, että tilinpäätökset on laadittu hyvän kirjanpitotavan mukaisesti.

KHT A on kertomansa mukaan ollut vuoden 2003 tilintarkastusta suorittaessaan puhe-lyhyteydessä toimitusjohtajaan 76 000 €:n kassavajeen kattamisesta. Toimitusjohtaja oli ilmoittanut, että kyseiset saatavat on saatu. KHT A ei näin ollen katsonut tarpeelliseksi tiedottaa asiasta hallitukselle, koska vaje oli saadun tiedon mukaan tullut katetuksi.

Tilivuodelta 2004 antamassaan 23.5.2005 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessa KHT A ja B ovat todenneet, että "...tilinpäätös osoittaa 63 089 euroa tappiota sen jälkeen kun 31.12.2004 mennessä kertynyt tilitysvaje 91 694,70 euroa on kirjattu kuluksi. Toimintakertomuksessa on selostettu tappion aiheuttanutta tilitysvajetta ja toimenpiteitä saatavan perimiseksi yhtiölle. Tilitysvaje on kuluvan tilikauden aikana lisääntynyt noin 33 000 eurolla. Vaje ja asiaan liittyvät selvittelykustannukset uhkaavat edelleen heikentää yhtiön vakavaraisuutta."

Lausuntonaan 23.5.2005 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastajat ovat todenneet, että "...tilinpäätös on laadittu kirjanpitolaisten sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa kirjanpitolaisten tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätös voidaan vahvistaa sekä vastuuvapaus myöntää hallintoneuvoston jäsenille tarkastamaltamme tilikaudelta. Vastuuvapauden myöntämisen yhtiön hallituksen jäsenille sekä aikaisemmalle toimitusjohtajalle jätämme yhtiökokouksen harkittavaksi. Hallituksen esitys tuloksen käsittelystä on osakeyhtiölain mukainen."

3 Hyvän tilintarkastustavan tulkinnasta lakisääteisessä tilintarkastuksessa

KHT A:n suorittama lakisääteinen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastus Kylän Ravi Oy:ssä on tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimintaa, jota koskevat

kaikki tilintarkastuslain mukaisen hyvään tilintarkastustapaan liittyvät vaatimukset.

Tilintarkastuslain 16 §:n nojalla KHT-tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa suorittaessaan tilintarkastajan lakisääteisiä tehtäviä. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu aina keskeisten eettisten pääperiaatteiden huomioon ottaminen. Näitä ovat rehellisyys, objektiivisuus, pätevyys-, huolellisuus- ja salassapitovelvollisuus, ammattimaisen käytöksen ja hyvää tilintarkastustapaa koskevien ohjeiden, kuten ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttöä koskevien ohjeiden noudattaminen. Lisäksi lakisääteisissä tehtävissä tilintarkastajan on oltava riippumaton.

Hyvää tilintarkastustapaa osakeyhtiön tilintarkastuksessa on kuvattu KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa. Nämä ovat yksi lähde, kun arvioidaan KHT-tilintarkastajan toiminnan hyvän tavan mukaisuutta. Lähtökohtina suosituksille ovat olleet Kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n (International Federation of Accountants) ISA-standardit. Uudet IFAC:n ISA-tilintarkastusstandardeja noudattelevat tilintarkastussuosituksukset tulivat voimaan 1.7.2000. KHT A:n tilintarkastajan toimintaa arvioitaessa keskeiset hyvän tilintarkastustavan velvoitteet ovat pysyneet pääosin samanalaisina tarkasteltavana ajanjaksona 2000–2004.

Keskeisiä IFAC:n standardeihin perustuvia suosituksia tässä tapauksessa ovat etenkin suositus 100 varmennustoimeksiannoista, suositus 240 tilintarkastajan velvollisuudesta ottaa tilintarkastuksessa huomioon mahdollisia väärinkäytöksiä ja virheitä, suositus 500 tilintarkastusevidenssistä, suositus 550 lähipiiristä, suositus 570 toiminnan jatkumisen epävarmuudesta ja suositus 700 tilintarkastuskertomuksesta ja muusta tilintarkastajan raportoinnista.

Osakeyhtiön tilintarkastuskertomus ja muut tilintarkastajan raportit annetaan tilintarkastuslain mukaan. Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä lausunto tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1–5 kohdissa tar-

koitetuista seikoista. Tilintarkastajan on muun muassa lausuttava siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti sekä siitä, antaako tilinpäätös kirjanpito-laissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Tilintarkastajan tehtävänä on valvoa, että yhtiön toiminnassa menetellään lain, yhtiöjärjestyksen ja yhtiön toimielinten oikeudellisesti pätevien päätösten mukaan.

Tilintarkastajan muistuttamisvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 19 §:n 2 momentissa. Osakeyhtiön tilintarkastajan on esitettävä muistutus, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai toimitusjohtaja on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus. Tilintarkastajalla on tilintarkastuslain mukaan muistuttamisvelvollisuus myös, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai toimitusjohtaja on syyllistynyt muuhun yhtiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen vastaiseen toimintaan.

Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on esitettävä tilintarkastuskertomuksessa lausunto vastuuvapaudesta. Tilintarkastajan on annettava kielteinen vastuuvapauslausunto, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai toimitusjohtaja on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus ja tilintarkastaja katsoo, että korvauskanteen nostamiselle on edellytykset.

Tilintarkastuskertomuksen lausuntojen on sisällettävä tilintarkastajan selvä kannanotto niihin asioihin, joista tilintarkastajan on lausuttava. Myös vastuuvapautta koskevan lausunnon on oltava selvä. KHT-yhdistyksen vahvistamien Tilintarkastusalan suositusten mukaan tilintarkastaja voi antaa ehdollisen lausunnon silloin, kun hän päättelee, että vakiomuotoinen lausunto ei ole mahdollinen, mutta näkemyseroilla johdon kanssa tai tilintarkastuksen laajuutta koskevilla rajoituksilla ei ole niin merkittäviä ja laajoja vaikutuksia, että avoin tai kielteinen lausunto olisi tarpeen. Ehdolli-

nen lausunto annetaan ”muilta osin” kuin mitä ehdollisena mainittu asia koskee.

Tilintarkastusalan suositusten mukaan avoin lausunto tulisi antaa silloin, kun tilintarkastuksen laajuutta koskevilla rajoituksilla on niin merkittäviä ja laajoja mahdollisia vaikutuksia, että tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellisessa määrin tilintarkastusevidenssiä eikä siten voi antaa lausuntoa tilinpäätöksestä.

Tilintarkastaja esittää tarkastushavaintonsa ja johtopäätöksensä tilintarkastuskertomuksen muodossa yhtiökokoukselle ja tarvittaessa tilintarkastuspöytäkirjan tai -muistion muodossa yhtiön hallitukselle.

4 Tilintarkastustyön dokumentointia koskevat vaatimukset

Tilintarkastustyön dokumentointi kuuluu hyvään tilintarkastustapaan. Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan hyväksytyyn tilintarkastajan on kaikessa tilintarkastuslain 1 §:n mukaisessa toiminnassaan noudatettava hyvää tilintarkastustapaa.

Hyvän tilintarkastustavan mukaisia dokumentointivaatimuksia on kuvattu KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa. Nämä ovat yksi lähde, kun arvioidaan KHT-tilintarkastajan toiminnan hyvän tavan mukaisuutta.

Tilintarkastusalan suositusten (230) mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tilintarkastuskertomuksen antamiseksi sekä sen toteamiseksi, että tilintarkastustyö on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastajan työpaperit koostuvat siitä aineistosta, jonka tilintarkastaja on laatinut tai hankkinut käyttöönsä tilintarkastustyönsä aikana. Tämä aineisto voi olla paperilla, koneellisella tietovälillä tai muussa muodossa. Tilintarkastajan työpapereiden tarkoituksena on a) tukea tilintarkastuksen suunnittelua ja toteutusta; b) tukea tilintarkastuksen valvontaa ja työn läpikäyntiä; ja c) taltioida ne tilintarkastusta suoritettaessa hankitut tiedot (tilintarkastusevidenssi), joihin perustuen tilintarkastaja on antanut lausuntonsa.

Tilintarkastusalan suositusten mukaan tilintarkastajan tulisi laatia työpaperit riittävän kattavasti ja yksityiskohtaisesti siten, että niiden perusteella voidaan saada kokonaiskuva suoritetusta tilintarkastuksesta. Tilintarkastajan tulisi sisällyttää työpapereihinsa tiedot tilintarkastustyön suunnittelusta, kuvaus suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta, laajuudesta ja tarkastuksen tuloksesta sekä tilintarkastuksen (tilintarkastusevidenssin) perusteella tehdyistä johtopäätöksistä.

Edellä mainitut dokumentointivaatimukset ovat olleet pääosin samat jo kauan. Nykyisin noudatettavat dokumentointia koskevat vaatimukset (Tilintarkastusalan suositus 230) tulivat voimaan 1.7.2000.

5 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

5.1 KHT A:n työpaperit

KHT A:n työpaperit Kylän Ravi Oy:n tilintarkastuksesta tilivuodelta 2000–2004 eivät anna aihetta moitteisiin.

5.2 KHT A:n suorittama tilintarkastus

Kylän Ravi Oy:llä on ollut tilivuodesta 2000 lähtien jatkuvasti kasvava erääntynyt saatava pelipisteen hoitaja Pekka Pelurilta. Tilivuoden 2003 aikana saatava on muodostunut epävarmaksi, mitä osoittaa se, että Pekka Peluri on todettu ulosotossa varattomaksi. Samalla saatavan määrä on muodostunut Kylän Ravi Oy:n tilinpäätöksen kannalta olennaisen suureksi.

KHT A:n olisi suorittamassaan tilintarkastuksessa pitänyt kiinnittää enemmän huomiota saatavien perintään ja niiden perimiskelpoisuuteen. Viimeistään suorittaessaan tilintarkastusta tilivuodelta 2003 KHT A:n olisi pitänyt vaatia Pekka Pelurilta olevan saatavan kirjaamista kuluksi tai lausua siitä tilintarkastuskertomuksessa.

KHT A on luottanut tilivuoden 2003 tilintarkastuksessa liikaa toimitusjohtajan antamiin tietoihin Pekka Pelurilta olleen saatavan suorituksesta. Hän ei ole hankkinut luotettavaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuslausunto-

jensa tueksi. KHT A:n toiminta on hyvän tilintarkastustavan vastaista.

5.3 Lieventävät seikat

Kylän Ravi Oy:n tilivuosien 2000–2003 tilinpäätöksiin sisältyvät saatavat Pekka Pelurilta on kirjattu oikeamääräisesti. KHT A:n laiminlyöntiin raportoida Pekka Pelurilta olevan saatavan kirjaamisesta tilivuoden 2003 tilintarkastuskertomuksessa on olennaisesti vaikuttanut toimitusjohtajan antama virheellinen tieto. Lisäksi on otettava huomioon asianajaja Antti Asianajajan 28.4.2005 päiväystä muistiosta ilmenevä tieto, jonka mukaan Kylän Ravi Oy:n toimitusjohtaja oli jättänyt toimittamatta hallitukselle asiakirjoja ja sopimuksia, jotka kuuluisivat hallituksen käsiteltäväksi. Toimitusjohtaja ei tiedottanut hallitukselle yhtiön kannalta olennaisia asioita. Osakeyhtiössä hallituksen tehtävänä on huolehtia yhtiön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Hallituksen on huolehdittava siitä, että kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Toimitusjohtajan tehtävänä on huolehtia siitä, että yhtiön kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty. Tilintarkastuslain mukaan toimitusjohtajan ja hallituksen olisi pitänyt antaa KHT A:lle hänen pyytämänsä selvitystä ja apua. KHT A on kiinnittänyt Pekka Pelurilta olleeseen saatavaan huomiota, mikä osoittaa tilintarkastuksen muuten olleen ammattitaitoista. TILA katsoo, että edellä mainitut näkökohdat on otettava huomioon lieventävinä seikkoina KHT A:n toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta arvioitaessa.

5.4 Yhteenveto

KHT A on menetellyt Kylän Ravi Oy:n tilintarkastuksessa edellä kohdassa 5.2 kerrotuin tavoin huolimattomuudesta ja varomattomuudesta hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Hänen toimintaansa liittyy lieventäviä seikkoja, joten tilintarkastuslain 39 §:n 2 momentin nojalla KHT A:lle on annettava huomautus.

Ratkaisu

TILA antoi yksimielisesti KHT A:lle huomautuksen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 16, 34, 37, 39 §

Muutoksenhaku

Muutoksenhausta säädetään tilintarkastuslain 41–42 §:ssä. KHT A:lla oli oikeus hakea tähän päätökseen valittamalla muutosta, mutta hän ei hakenut muutosta päätökseen.

TILA 7/2005

HTM A vaati TILA:lta oikaisua kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan (TIVA) tekemään päätökseen. TIVA oli antanut HTM A:lle huomautuksen tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan riippumattomuusvaatimuksen vastaisesta toiminnasta. HTM A oli toiminut Virta Oy:ssä samanaikaisesti tilintarkastajana, yhtiökouksen puheenjohtajana ja hallituksen sihteerinä. HTM A vaati, että TIVA:n antama huomautus kumottaisiin.

TILA käsitteli HTM A:n oikaisuvaatimuksen ja katsoi, että HTM A ei ollut esittänyt riittäviä perusteita päätöksen muuttamiseksi. TILA katsoi HTM A:n toimineen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti kauppakamarin TIVA:n päätöksestä ilmenevällä tavalla. TILA hylkäsi HTM A:n oikaisuvaatimuksen.

(HTM A ei hakenut muutosta TILA:n päätökseen.)

Päätös, johon on vaadittu oikaisua

Kauppakamarin TIVA oli ratkaissut HTM A:han kohdistuvan valvonta-asian, joka oli tullut käsiteltäväksi X:n ja Y:n tekemän kantelun johdosta. X ja Y olivat kantelukirjelmässään esittäneet seuraavat moitteet HTM A:n toiminnasta Virta Oy:n (jäljempänä yhtiö) tilintarkastajana.

1. HTM A oli ”antanut valita itsensä yhtiökouksen puheenjohtajaksi, vaikka kahden omistajasuvun osakeomistukset jakaantuvat 50/50”. X:n ja Y:n mukaan HTM A oli riitatilanteissa asettunut systemaattisesti ”toisen suvun puolelle”.

2. Käydyssä oikeudenkäynnissä HTM A oli toiminut kyseisen suvun puolustusasianajajana.

3. HTM A oli edistänyt ainoastaan toisen suvun asioita toimiessaan yhtiössä konsulttina.

4. HTM A oli ”kaupitellut” yhtiötä ulkopuolisille ja antanut ymmärtää koko osakekannan olevan myytävänä, vaikka X ja Y eivät olleet halukkaita myymään osakkeitaan.

5. Hallituksen jäsenille ei ollut pyynnöstä kerrottu HTM A:n konsultti- ja tilintarkastuspalkkioiden määrää ja mahdollisesti osa palkkioista oli maksettu tavarana kuittauksitta.

6. Konsultointiin oli kuulunut esimerkiksi Lapin-matkailua ilman ”toisen suvun” mukanaoloa.

7. HTM A:n tilintarkastaja- ja konsultointikaudella yhtiö oli tuottanut heikkenevää tulosta ja HTM A oli ”toimillaan lietsonut henkilöstiriitaja”.

Kauppakamarin TIVA on todennut päätöksensä perusteluissa seuraavan.

1. TIVA:n päätöksen rajaus

TIVA:n tehtävänä on ollut ottaa kantaa HTM A:n toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuuteen tilintarkastuslain noudattamisvelvollisuuden kannalta.

2. Tilintarkastajan toimintaan vaikuttavat säännökset ja säännöt

Tilintarkastajan velvollisuudesta noudattaa hyvää tilintarkastustapaa on säädetty tilintarkastuslain 16 §:ssä sekä riippumattomuudesta ja esteellisyydestä lain 23–24 §:ssä. HTM-tilintarkastajan valvontaa koskee tilintarkastuslain 35 §, jonka mukaan TIVA:n on säädettyjen edellytysten täytyessä ryhdyttävä toimenpiteisiin tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi tai annettava varoitus tai huomautus lain 38–39 §:n mukaisesti.

3. TIVA:n arvio HTM A:n toiminnasta

3.1 Toimiminen asiakasyrityksen yhtiökokouksen puheenjohtajana

On tulkinnanvaraista, voidaanko toimimista asiakasyrityksen yhtiökokouksen puheenjohtajana yleisesti pitää tilintarkastajan riippumattomuutta vaarantavana seikkana. TIVA on

katsonut, että HTM A on toiminut tässä tehtävässä hyväksytyin tilintarkastajan ominaisuudessa, koska tilintarkastajan valitseminen yhtiökokouksen puheenjohtajaksi on ollut käytäntönä yhtiössä.

HTM A on selityksessään kertonut, että yhden kerran hänen äänensä yhtiökokouksen puheenjohtajana oli ratkaissut vastuuvapauden myöntämisen. TIVA on katsonut, että tässä oli toteutunut oman työn tarkastamisen uhkaan verrattava tilanne. HTM A oli kyseisellä menettelyllään rikkonut tilintarkastajan riippumattomuusvelvoitetta ja samalla tilintarkastuslaissa tarkoitettua hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuutta.

3.2 Toimiminen yhtiön edustajan avustajana riita-asian oikeudenkäynnissä

TIVA on katsonut, että kyseisen riita-asian taloudellinen intressi ei ole ollut olennainen yhtiön tilinpäätös huomioon ottaen, joten riippumattomuutta vaarantavaa oman työn tarkastamisen tai asian ajon uhkaa on pidettävä merkityksettömän pienenä. HTM A:n riippumattomuuden tilintarkastajana ei voida katsoa vaarantuneen avustajana toimimisen johdosta.

3.3 Osallistuminen yrityskauppaneuvotteluihin

TIVA:n käsityksen mukaan toimitettu asiakirjamateriaali ei osoita HTM A:n osallistuneen yhtiön operatiiviseen toimintaan. Menettelyn ei voida katsoa vaarantaneen hänen riippumattomuuttaan tai olevan muutenkaan hyvän tilintarkastustavan vastaista.

3.4 Toimiminen yhtiön hallituksen sihteerinä

TIVA:lle toimittamassaan lisäselvityksessä HTM A on todennut olleensa läsnä yhtiön hallituksen pyynnöstä muutamassa kokouksessa laatien myös pöytäkirjan. Hän on todennut, ettei ollut voinut osallistua päätöksentekoon. HTM A:n käsityksen mukaan tämä menettely ei ole vaarantanut hänen riippumattomuuttaan tai mahdollisuuttaan jälkikäteen tarkastaa hallintoa tai hallituksen toimintaa.

TIVA on katsonut, että kyseistä toimintaa on pidettävä yhtiön hallintoon osallistumisena

siten, että se on vaarantanut tilintarkastajan riippumattomuuden ja tilintarkastukseen kuuluvan hallinnon tarkastuksen suorittamisen objektiivisella tavalla. Menettelyä ei voida pitää hyvän tilintarkastustavan mukaisena.

3.5 Muut moitteet

Kantelussa HTM A:n suorittamaksi väitetystä konsultoinnista saadun selvityksen perusteella on voitu päätellä, että tilintarkastaja oli ohjannut ja neuvonut yhtiön edustajia runsaasti kirjanpidon ja tilinpäätöksen sisältö- ja muotovaatimuksissa. Vaikka HTM A:n korjausehdotukset olivat olleet yksityiskohtaisia, kattavia ja kirjallisia, ei ole perusteltua katsoa niiden olleen osallistumista kirjanpidon hoitamiseen. Neuvojen ja korjausehdotusten esittämisen ei voida katsoa näissä olosuhteissa vaarantaneen HTM A:n riippumattomuutta tai olevan hyvän tilintarkastustavan vastaista.

TIVA on katsonut, että muilta osin kantelussa ja sen liitteissä esitetyt laajat ja vakavat moitteet HTM A:n toiminnasta ovat olleet aikaan ja paikkaan nähden yksilöimättömiä ja perustuvat väitteisiin, joiden tueksi ei ole esitetty luotettavaa ja objektiivista kirjallista dokumentaatiota. Näin ollen niitä ei voida ottaa perusteeksi HTM A:n toimintaa arvioitaessa.

4. Yhteenveto

HTM A on varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain 16 §:n edellyttämän hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuuden ja tilintarkastuslain 23 §:n edellyttämän riippumattomuusvelvoitteen vastaisesti toimimalla Virta Oy:n yhtiökokouksen puheenjohtajana sekä hallituksen sihteerinä.

HTM A:n menettelyä lieventävänä seikkana on otettu huomioon se, että mainitunlaiseen toimintaan ei ole tilintarkastuksen eettisissä ohjeissa tai muuallakaan alan kirjallisuudessa otettu selvästi kantaa eikä hyväksytyjä tilintarkastajia koskevasta kurinpidollisesta valvontakäytännöstä ole löydettävissä ohjetta asiaan.

Ratkaisu

TIVA on yksimielisesti päättänyt antaa HTM A:lle huomautuksen.

Oikaisuvaatimus

HTM A on oikaisuvaatimuksessaan TILA:lle vaatinut, että TILA kumoaa kauppakamarin TIVA:n päätöksen. Perusteluiksi HTM A on esittänyt seuraavan.

TIVA:n päätöksen yhteenvedon kohta 1

HTM A:n mukaan hänet oli valittu yhtiön tilintarkastajaksi sen takia, että hän on lakimies. Näin ollen hän oli mielestään toiminut yhtiökokouksen puheenjohtajana ja hallituksen sihteerinä lakimiehen eikä HTM-tilintarkastajan ominaisuudessa. Hän ei ole käyttänyt pöytäkirjaa allekirjoittaessaan merkintää HTM. HTM A:n mukaan tilintarkastajan riippumattomuutta koskevaa tilintarkastuslain 23 §:ää ei sovelleta hyväksytyyn tilintarkastajan muuhun toimintaan.

TIVA:n päätöksen yhteenvedon kohta 4

HTM A on todennut, että hallituksen sihteerinä hänelle ei ole kuulunut valmistelutöitä, vaan hän oli ainoastaan kirjannut päätökset ja laatinut pöytäkirjat. HTM A on vedonnut eettisiin ohjeisiin, joiden mukaan tilintarkastajan on luvallista laatia yhtiön kirjanpito, edellyttäen, että tiliöinnin tekee joku muu henkilö.

Yhteenveto

TIVA:n päätöksessään mainitsemaan lieventävään seikkaan viitaten HTM A on lisännyt, että ohjeissa tai kirjallisuudessa ei ole otettu lainkaan kantaa hyväksytyyn tilintarkastajan toimimiseen yhtiökokouksen puheenjohtajana ja hallituksen sihteerinä. HTM A:n käsityksen mukaan kyseessä ei ole lieventävä seikka, vaan rangaistavuuden poistava seikka. Mielestään hän ei ole toiminut varomattomasti, koska ei ole voinut tietää menettelynsä rangaistavuudesta.

Muu selvitys

Kauppakamarin TIVA on toimittanut TILA:lle kopiot sen käyttämästä aineistosta. TIVA:n sihteerin on ilmoittanut, ettei TIVA:lla ole lausuttavaa oikaisuvaatimuksen johdosta.

X:n ja Y:n kommentit oikaisuvaatimukseen

X ja Y ovat toimittaneet TILA:lle kommenttinsa HTM A:n oikaisuvaatimukseen.

TIVA:n päätöksen yhteenvedon kohta 1

X:n ja Y:n mukaan HTM A oli vastuuvapauden ratkaistessaan suosinut toista osapuolta eli toista omistajasukua. Lisäksi HTM A oli X:n ja Y:n kantaa vastoin puoltanut runsasta osingonjakoa, ”vaikka yhtiö ei ole tuottanut tulosta”. X ja Y ovat todenneet, että ”tällä hetkellä yhtiön talous pyörii lainavaroin”, eikä yhtiökokouksen 14.6.2005 päättämää osingonmaksua ole voitu suorittaa.

Yhtiön yhtiökokouksessa 14.6.2005 HTM A oli toiminut kokouksen puheenjohtajana ja sihteerinä käyttäen X:n ja Y:n mukaan äänivaltaansa ”vastapuolen hyväksi”. X ja Y ovat todenneet, että aikaisemmat puheenjohtajana toimineet tilintarkastajat eivät koskaan käyttäneet äänivaltaansa. X ja Y ovat todenneet, että yhtiön hallituksessa oli päätetty HTM A:n palkkaamisesta ainoastaan tilintarkastajan tehtävään.

TIVA:n päätöksen yhteenvedon kohta 2

X:n ja Y:n näkemyksen mukaan TIVA oli ”vähätellyt HTM A:n roolia kahden suvun välisessä riita-asiassa”. Heidän mukaansa HTM A oli ajanut toisen suvun asiaa päätöksessä, jossa eläkkeenmaksu Z:lle päätettiin lopettaa. X ei ollut kutsuttu kokoukseen, jossa päätös tehtiin. Lisäksi X ja Y ovat huomauttaneet, että yhtiön hallussa ei ole pöytäkirjaa, josta kävisi selville hallituksen pyytäneen HTM A:ta avustajaksi oikeudenkäyntiin.

TIVA:n päätöksen yhteenvedon kohta 3

X ja Y ovat todenneet, että yhtiön hallitus ei ollut tehnyt päätöksiä koskien yhtiön myyntiä kolmannelle taholle. He eivät ole koskaan tarjonneet ostettavaksi omaa osuuttaan yhtiöstä eivätkä ole antaneet lupaa muillekaan henkilöille käydä kauppaa omasta osuudestaan. X:n ja Y:n mukaan ei ole olemassa hallituksen pöytäkirjaa, josta kävisi ilmi HTM A:n nimittäminen hallituksen asiantuntijaksi kauppaneuvotteluissa.

TIVA:n päätöksen yhteenvedon kohta 5

X:n ja Y:n käsityksen mukaan hallitus oli poistanut kaupparekisteri-ilmoituksissa hallitusta konsultoineen HTM A:n kehotuksesta kaupparekisterimerkinnän X:n hallitusjäsenyydestä vuonna 2000. Asiaa ei ollut korjattu vaatimuksista huolimatta, vaan X oli ilmoittanut muutoksen itse kaupparekisteriin vuonna 2005. X ja Y ovat olleet kommenttikirjelmässään sitä mieltä, että HTM A:n konsultointi- ja muut vastaavat toimet ovat olleet puolueellisia ja näin ollen vaarantaneet tilintarkastajan riippumattomuuden.

X:n ja Y:n mukaan osa HTM A:n konsultti- ja tilintarkastuspalkkioista oli mahdollisesti maksettu tavaranä ilman kuittauksia. Tällaiseksi palkkioksi X:n ja Y:n olettaa yhtiön hankkimaa kannettavaa tietokonetta ja tulostinta ei heidän mukaansa yhtiössä ole.

X ja Y ovat todenneet, että koska HTM A:n konsultointitoimiin liittyneiden Lapin-matkojen käsittelystä yhtiön hallituksessa ei ole pöytäkirjapäätöksiä, Lapin-matkat eivät ole olleet yhtiön hallituksen järjestämiä eivätkä hyväksymiä. X:n ja Y:n mukaan heidän kommenttiansa liitteenä esitetty matkaohjelma osoittaa, että HTM A oli osallistunut yhtiön operatiiviseen johtoon.

X:n ja Y:n mukaan V:n ja U:n TIVA:lle antama 3.6.2005 päivätty kommentti HTM A:n toiminnasta tehdystä kantelusta on heidän omansa eikä yhtiön hallituksen, koska lausunnon antamisesta ei ollut päätetty 31.5.2005 pidetyssä hallituksen kokouksessa.

HTM A:n kommentit

HTM A on toimittanut TILA:lle kommenttinsa X:n ja Y:n kirjelmään.

TIVA:n päätöksen yhteenvedon kohta 1

HTM A on todennut, että X ja Y omistavat 10 kappaletta yhtiön 30 osakkeesta, eikä omistus siten jakaudu tasan puoliksi. Tällöin toisella taholla on ehdoton enemmistö yhtiössä. HTM A:n mukaan X ja Y olivat vastustaneet osingonjakoa mahdollisesti tarkoituksenaan ostaa itselleen vähintään enemmistö yhtiön osakekannasta. HTM A on kommentteissaan esittänyt uskovansa, että yhtiön tilasta oli

pyrity antamaan todellista huonompi kuva yhtiön tulosta ja varaston arvoa alentamalla. HTM A on korostanut, ettei yhtiön kirjanpito ja siitä johdettava tilinpäätös ole "kahden suvun välinen asia", vaan laissa määritelty prosessi, jonka tuloksena tilinpäätöksen tulee antaa oikea kuva yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

TIVA:n päätöksen yhteenvedon kohta 2

HTM A on todennut, että velkomusasiassa, jossa kantajana oli ollut Z, vastaajana oli ollut Virta Oy eikä osakkeiden enemmistö. HTM A:n saaman tiedon mukaan asiaa koskeva hallituksen kokous oli järjestetty ilman X:ää, koska tämä oli ollut "ilmoittamattomalla lomalla", eikä ollut kyseisenä päivänä tavoitettavissa. HTM A on kertonut toimineensa oikeudessa toimitusjohtajan avustajana, eikä tehtävään valitseminen edellytä hallituksen päätöstä. HTM A on todennut, että vaaditun eläkkeen määrä oli ollut hänen aikaisemman ilmoituksensa mukaiset 23 616 euroa. Summa ei ollut sisältänyt korkoja. HTM A:n mukaan X:n ja Y:n kommenttien liitteenä 6 ollut kirje liittyy lähinnä päättyneeseen oikeudenkäyntiin. Siinä oli hänen mukaansa tuotu julki 20 yhtiön osaketta omistavan tahon halu purkaa omistajatahojen riidat joko ostamalla toisen tahon osakkeet tai siten, että toinen taho ostaa enemmistön osakkeet. HTM A:n mielestä X ja Y eivät ole olleet halukkaita vastaamaan tähän esitykseen.

TIVA:n päätöksen yhteenvedon kohta 3

HTM A on korostanut, että päätöksen liiketoiminnan myynnistä tekee yhtiökokous hallituksen valmistelun pohjalta. Osakkeiden myynnistä taas vastaavat kaikki osakkeenomistajat itse. HTM A on ollut samaa mieltä X:n ja Y:n kanssa siitä, ettei yhtiön hallitus ollut tehnyt pöytäkirjaan kirjattua päätöstä liiketoimintakaupan valmistelusta. HTM A on oikaissut, että hän oli toiminut kahdessa tilaisuudessa yhtiön pyytämänä asiantuntijana.

TIVA:n päätöksen yhteenvedon kohta 5

Virta Oy:n ylimääräinen yhtiökokous oli päättänyt 28.11.2000 muuttaa yhtiöjärjestystä. HTM A:n mukaan ilmoitusta kaupparekisteriin ei ollut voitu tehdä, koska Y oli kieltäytynyt

pöytäkirjantarkastajana allekirjoittamasta pöytäkirjaa. Näin ollen oli jäänyt tekemättä myös ilmoitus kaupparekisteriin Y:n hallitusjäsenyydestä. HTM A on otaksunut, että Y oli ymmärtänyt merkinnän puuttumisen johtuvan itsestään, koska Y oli kesäkuussa 2005 itse tehnyt ilmoituksen kaupparekisteriin.

HTM A on toistanut aiemmin esittämänsä käsityksen siitä, että X:n ja Y:n HTM A:n saamaksi kuittaamattomaksi konsultti- tai tilintarkastuspalkkioksi epäilemä tietokone on hallituksen puheenjohtajan käytössä.

HTM A:n mukaan Lapin matkat olivat olleet yhtiön matkoja ja puheenjohtajan ja toimitusjohtajan osallistuminen tämän kaltaisille matkoille yhtiön edustajina on tavanomaista. HTM A:n mielestä X:n ja Y:n kommentteihin liittämä matkaohjelma ei kuvaa hänen osallistumistaan yhtiön operatiiviseen johtoon.

HTM A:n käsityksen mukaan V:n ja U:n TIVA:lle antama 3.6.2005 päivätty kommentti HTM A:n toiminnasta tehdystä kantelusta on annettu yhtiön puolesta.

HTM A on pitänyt epätodennäköisenä, että missään yhtiössä tehtäisiin hallituksen päätöstä konsultointipyyntöä. Konsultointipyyntöä oli HTM A:n mukaan keskusteltu yhtiön hallituksessa. HTM A:n mukaan "Y joko muistaa asian väärin tai on ollut silloin 'omalla lomalla'."

HTM A on toimittanut allekirjoittamansa 14.6.2005 pidetyn yhtiökokouksen pöytäkirjan yhtiölle samalla viikolla.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

HTM A on toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan 27.9.2005 tekemästä päätöksestä ilmenevällä tavalla. HTM A ei ole esittänyt riittäviä perusteita päätöksen muuttamiseksi.

Ratkaisu

Oikaisuvaatimus hylättiin.

Sovelletut säännökset ja määräykset

Tilintarkastuslaki (936/94) 16, 23, 35, 37, 39, 41, 42 §

Muutoksenhaku

Muutoksenhausta säädetään tilintarkastuslain 41–42 §:ssä. HTM A:lla oli oikeus hakea valittamalla muutosta tähän päätökseen VALA:lta, mutta hän ei käyttänyt muutoksenhakuoikeuttaan.



Keskuskauppamari

Aleksanterinkatu 17, PL 1000

00101 Helsinki

puh. (09) 696 969

faksi (09) 650 303

keskuskauppamari@chamber.fi

