



**TILA:N VALVONTA-ASIOIDEN RATKAISUJA 2006
JA
VALA:N MUUTOKSENHAKURATKAISUT**

Johdanto.....	1
Toiminnan valvonnan keinot.....	1
Tilintarkastuksen laadunvarmistus	1
Valvonnassa käytettävistä sanktioista.....	2
Ratkaisuselostukset	3
Vuoden 2006 ratkaisut	3
Käytetyt lyhenteet	3
Asiasanaluettelo.....	3
Aikaisempia ratkaisuja	3
Lisätietoja	3
Asiasanaluettelo	4
Tilastoja	6
Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1990–2006 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat....	6
Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2006 päättämät erityiset valvonta-asiat	7
KHT-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa.....	7
HTM-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa.....	8
Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2006 päättämät KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat.....	9
TILA 1/2006	10
TILA 2/2006	18
TILA 3/2006	24
TILA 4/2006	26
TILA 5/2006	37
TILA 6/2006	47
TILA 7/2006	55

Johdanto

Keskuskaupakamarin 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 20 kaupakamarin 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 ennakkovalvontaan 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 kaupakamarin 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.

Kaikki hyväksytyt tilintarkastajat eivät ole jäseniä KHT- ja HTM-yhdistyksissä. TILA määrää tilintarkastuslain 36 §:n nojalla laaduntarkastukset KHT-yhdistykseen kuulumattomille KHT-tilintarkastajille. Vastaavasti kaupakamarien tilintarkastusvaliokunnat aloittivat laaduntarkastusten mää-

räämisen 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, hyväksyttävää tilintarkastustapaa tulkitsevan toimielimen osoittamia tilintarkastajien toimintaan kohdistuvia moitteita.

Keskuskauppakamarin TILA ja kauppakamarien TIVA:t päättävät varoituksen tai huomautuksen antamisesta niiden valvontaan kuuluvalla tilintarkastajalle. 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 törkeästi 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 pyöristetty tai ne on poistettu kokonaan, ellei niillä ole merkitystä selostettavaan ratkaisuun kannalta. Myös säännösviittauksia, selostuksia asiakirjoista ja päivämääriä on poistettu. Otsikointia on yksinkertaistettu.

Vuoden 2006 ratkaisut

Vuonna 2006 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 2006 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
KILA	Kirjanpitolautakunta
KHT	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
KHT-yhteisö	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö
HTM	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
HTM-yhteisö	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö
OYL	Osakeyhtiölaki
KPL	Kirjanpitolaki

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 1/2006	oikaisuvaatimus	HTM-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, kiinteistö-osakeyhtiö	kavallus, vaarallinen työyhdistelmä, tilintarkastustyön suunnittelu, riskianalyysi, sisäinen valvonta	TILA: ei muutosta TIVA:n antamaan varoitukseen. VALA: ei muutosta TILA:n päätökseen
TILA 2/2006	oikaisuvaatimus	HTM-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, kiinteistö-osakeyhtiö	kavallus, vaarallinen työyhdistelmä, tilintarkastustyön suunnittelu, riskianalyysi, sisäinen valvonta	TILA: ei muutosta TIVA:n antamaan huomautukseen
TILA 3/2006	TILA:n oma aloite	1) KHT-tilintarkastaja 2) HTM-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, osakeyhtiö	tilinpäätösten vääristely, rikosepäily, tilintarkastustyön dokumentointi, suunnittelu, laskenta- ja atk-järjestelmien tarkastus, lähipiiritapahtuminen tarkastaminen	TILA: 1) varoitus 2) varoitus VALA: ei muutosta varoitukseen
TILA 4/2006	oikaisuvaatimus	HTM-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, asunto-osakeyhtiö	hallinnon tarkastaminen, saneeraus kustannukset, tilintarkastajan erottaminen, ulkopuolisen asiantuntijan käyttö, ammattimainen ja objektiivinen kielenkäyttö tilintarkastajan raportissa, tilintarkastustyön dokumentointi	TILA: ei muutosta TIVA:n antamaan huomautukseen VALA: huomautus poistettu
TILA 5/2006	kantelu	1) KHT-tilintarkastaja 2) KHT-yhteisö	osakkeen lunastushinnan määrittäminen osakeyhtiössä, asiantuntijalausannon antaminen, uskottun miehen lau-	osakkeen lunastushinta, asiantuntijalausunto, tilintarkastaja uskottuna miehenä, objektiivisuus	TILA: 1–2) ei aiheutta toimenpiteisiin

			sunto		
TILA 6/2006	kantelu (kantelu peruutettu -> TILA:n oma aloite)	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, osakeyhtiö	osakeyhtiön toiminnan ulkoistaminen, velvollisuus laatia tuloslaskelma, pelioikeuksien arvostus- ja poistoperiaatteet	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin
TILA 7/2006	Kauppakamarin TIVA:n esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	HTM-tilintarkastaja		hyväksymisen edellytysten säilyminen, sopivuus tilintarkastajaksi, vankeusrangaistus	TILA: esitys hyväksymisen peruuttamiseksi VALA: esitys hyväksytty

Tilastoja

Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1990–2006 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat

KAUPPAKAMARIEN TILINTARKASTUSVALIOKUNTIEN (TIVA) VUOSINA 1990–2006 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	2	7
1995	4	6	10	2	-	1
1996	8	38 ⁴⁾	46	34	1	1
1997	9	8 ⁵⁾	17	7	1	3
1998	9	6 ⁶⁾	15	1	1	2
1999	6	1	7	-	-	1
2000	7	5 ⁷⁾	12	5	1	-
2001	9	2 ⁸⁾	11	2	-	1
2002	10	4 ⁹⁾	14	2	5	5
2003	10	4 ¹⁰⁾	14	2	3	2
2004	3	2 ¹¹⁾	5	1	-	1
2005	7	4	11	-	-	4
2006	8	1 ¹²⁾	9	1	1	1

- 1) Samassa valvonta-asiassa on voitu antaa useita sanktioita.
- 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) 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.
- 12) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2006 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
2006	2	2 ⁷⁾	4	-	3 ⁷⁾	-

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 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	-
2006	1	3	1	-	-	3	-

- 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 tilintarkastajasäännöllä. 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.
- 7) Lukuun sisältyy yksi TILA:n suoraan HTM-tilintarkastajaan kohdistama valvonta-asia

Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2006 päättämät KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat

VALTION TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN (VALA) VUOSINA 1990–2006 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	
2006								

- 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. Vuodesta 1995 lähtien TILA:n valvonta-asioiden päätökseen saa hakea valittamalla muutosta vain asianosainen tilintarkastaja
- 3)

TILA 1/2006¹

HTM A vaati TILA:lta oikaisua kauppakamarin TIVA:n päätökseen. HTM A oli toiminut tilintarkastajana kiinteistöosakeyhtiössä, jossa oli vaarallinen työyhdystelmä ja jonka tilioitteilla jatkuvasti ja säännöllisesti esiintyi huomattavia määriä käteisnostoja. Vuokrakirjanpitoa hoitanut henkilö oli kavaltanut yhtiön varoja tekemällä käteisnostoja ja peittänyt jälkiään esittämällä käteisnostot vuokranpalautuksina vuokralaisille. Pankki oli sallinut rahavarojen nostamisen henkilölle, jolla ei ollut nosto-oikeutta. HTM A oli selvityksen mukaan liiaksi luottanut Kiinteistö Oy:n sisäisen kontrollin toimivuuteen ja siihen, että hallitus ja toimitusjohtaja huolehtivat kirjanpidon ja varainhallinnan valvonnasta, ja antanut tämän seikan perusteettomasti vaikuttaa oman tilintarkastustyönsä suunnitteluun. TIVA oli antanut HTM A:lle varoituksen.

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 päätti hylätä HTM A:n oikaisuvaatimuksen.

HTM A haki valittamalla muutosta VALA:lta ja vaati TILA:n päätöksessään antamaa varoitusta kumottavaksi tai ainakin lievennettäväksi.

VALA katsoi, ettei TILA:n päätöstä ollut aihetta muuttaa ja hylkäsi HTM A:n valituksen.

(Ei muutoksenhakuoikeutta VALA:n päätökseen.)

Päätös, johon haettiin muutosta

Kauppakamarin TIVA oli ratkaissut HTM A:han ja HTM-yhteisö B:hen kohdistuvan valvonta-asian, joka oli tullut käsiteltäväksi

Kiinteistö Oy -nimisen yhtiön, asiamiehenään asianajaja C, tekemän kantelun johdosta.

Kauppakamarin TIVA totesi päätöksensä perusteluissa seuraavan.

Päätöksen rajaus

TIVA on tutkinut asian tilintarkastuslain 34 §:n mukaisena HTM-yhteisön ja HTM-tilintarkastajan toimintaa koskevana valvontasiana. TIVA:n tehtävänä on ottaa kantaa Tilintarkastus Oy:n ja HTM A:n toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuuteen tilintarkastuslain noudattamisvelvollisuuden kannalta.

Tilintarkastajan toimintaan vaikuttavat säännökset

Tilintarkastajan velvollisuudesta noudattaa hyvää tilintarkastustapaa on säädetty tilintarkastuslain 16 §:ssä, tilintarkastuskertomuksen antamisesta ja sisällöstä tilintarkastuslain 19 §:ssä sekä tilintarkastuspöytäkirjasta tilintarkastuslain 20 §: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 tilintarkastuslain 38–39 §:n mukaisesti.

Arvio HTM yhteisö B:n toiminnasta

Kiinteistö Oy:n yhtiökokous on vuosittain valinnut yhtiön toiseksi tilintarkastajaksi HTM-yhteisö B:n, jonka nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana on toiminut HTM A.

TIVA:n saama selvitys ei osoita, että HTM-yhteisö B olisi laiminlyönyt HTM A:n tilintarkastustyöhön kohdistuvan yleisen laaduntarkkailun ja riskienhallinnan valvontavelvollisuutensa tai jättänyt antamatta HTM A:lle riittäviä resursseja tilintarkastustehtävän suorittamiseksi. HTM-yhteisö B:n ei voida katsoa menetelleen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

Arvio HTM A:n toiminnasta

TIVA toteaa, että asiakirjoista saadun informaation perusteella kyseessä oli kannattama-

¹ Tapaus liittyy ratkaisuun TILA 2/2006.

ton ja saneeraustoimien kohteena oleva yhtiö, jossa lisäksi vuoteen 2000 saakka oli henkilökunnan vähäisen määrän vuoksi ns. vaarallinen työyhdistelmä ja jonka tilioitteilla jatkuvasti ja säännöllisesti esiintyi huomattavia määriä käteisnostoja. Tilintarkastustyön suunnittelussa sisäisen tarkkailun kannalta ongelmallinen työyhdistelmä oli tunnistettu ja tämän vuoksi menotositteiden hyväksyttävyyteen oli pyritty kiinnittämään erityistä huomiota. Saadun selvityksen mukaan myös tarkastettua suhteellista osuutta meno- ja muista tosisteista voidaan sinänsä pitää riittävänä.

TIVA katsoo, että jo pelkästään vaarallisen työyhdistelmän olemassa olon vuoksi olisi HTM A:n myös tullut tilintarkastuksissa yhtiön tilioitteita tarkastaessaan kiinnittää tarkempaa huomiota pankkitilien nostotapahtumiin sekä selvittää niiden perusteita ja suorittaa niiden osalta kirjanpitoon tehtyjen kirjausten oikeellisuuden varmistusta. Se seikka, että tilioitteilla on puuttunut maksupalautusten saajien tilinumeroita eikä tällaisessa tapauksessa muutakaan kuittausta tai tositetta ilmoitetulta maksun saajalta ole osoitettu olevan, on ollut omiaan viittaamaan siihen, että kyseessä on voinut olla käteisnosto.

HTM A:n työpapereiden ja hänen kantelun johdosta antamiensa lausumien perusteella voidaan päätellä, että hän ei ole tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelussa kiinnittänyt riittävästi huomiota säännöllisesti esiintyneisiin, lukumäärältään runsaisiin ja toimialalle poikkeuksellisiin nostoihin. Asiakirjoista ei myöskään käy selville, että menoja olisi yksityiskohtaisesti tarkastettu ottamalla lähtökohdaksi vuosittain tietyn ajanjakson tilioitteiden ottotapahtumat ja vertaamalla niitä vastaaviin menotositteisiin. Nostojen osalta ei ilmene suoritettujen edes pistokokein palautuksiksi esitettyjen tapahtumien hyväksyttävyyden tarkastamista vertaamalla niitä reskontrahistoriaan. Tilintarkastuksissa ei asiakirjojen perusteella ole kiinnitetty huomiota sen seikan arviointiin, kuinka uskottavaa ylipäätään olisi palautusten suorittaminen vuokralaisille vuokravalvojan ilmoittamalla tavalla. Myöskään ei ilmene, onko HTM A edellyttänyt nostoihin liittyvien väitettyjen vuokranpalautusten tai muiden vastaavien varainsiirtojen luotettavaa dokumentointia pankin varmentamalla

tilisiirtotositteella tai varojen saajan vastaanottokuittauksella.

Asiakirjojen perusteella oikeudetonta varojen nostamista yhtiöstä on kirjanpidossa peitelty mm. ylisuurilla tyhjäkäyttökirjauksilla. Yhtiön tilinpäätöksissä tuloslaskelmassa esitetty liikevaihto on laskettu kirjaamalla tuloksi teoreettinen vuokratulo (jos kaikki asunnot olisivat olleet vuokrattuina koko tilikauden ajan) ja vähentämällä tästä tyhjäkäyttönä sen ja todellisten (nostettujen varojen määrällä vähennettyjen) tulojen erotus. Kirjaustavan hyvän kirjanpitoavan mukaisuus on TIVA:n käsityksen mukaan kyseenalainen ja joka tapauksessa kirjaustapa on poikkeuksellinen, mikä olisi erityisesti tullut ottaa huomioon tulojen täsmäytyksessä ja tyhjäkäyttökirjausten perusteiden tarkastuksessa.

Edellä kuvattuun tyhjäkäytön määrän manipulointiin liittyen HTM A selostaa vastineessaan vuoden 2002 tilintarkastuksen yhteydessä keväällä 2003 asiasta käytyä keskustelua, jonka lopputulema hänen mukaansa oli se, että yhtiön hallitus päätti asiaan liittyvästä kirjausratkaisusta ja muuten sovittiin, että jatkossa tyhjäkäyttökirjausten perusteisiin kiinnitetään yhtiön toimesta entistä enemmän huomiota. TIVA katsoo, että viimeistään kyseisenä ajankohtana, kun nimenomaan tilintarkastuksen yhteydessä tuli esiin keskustelua aiheuttanut epäselvä erä tilinpäätöksessä, olisi HTM A:n tullut raportoida asiasta kirjallisesti ainakin tilintarkastuspöytäkirjassa.

Vuokrasaamisten ja luottotappioiden määrä yhtiössä on ollut varsin huomattava. HTM A:n työpapereista tai kantelun johdosta annetusta lausumasta ei ilmene, että luottotappioiden kirjausperusteisiin ja hyväksymiseen sekä vuokrasaamisten oikeellisuuden varmistamiseen ja niiden jälkiperinnän seuraamiseen olisi tästä huolimatta tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa kiinnitetty riittävä huomiota. Sen sijaan HTM A:n lausumasta on pääteltävissä, että hän luotti yhtiön johdon, erityisesti toimitusjohtajan olevan riittävästi asiaan perehtynyt ja selvillä vuokrasaamisten ja luottotappioiden tilanteesta.

TIVA katsoo, että HTM A on liiaksi luottanut yhtiön sisäisen kontrollin toimivuuteen ja siihen, että hallitus ja toimitusjohtaja täyttävät

osakeyhtiölain 8 luvun 6 §:ään perustuvan velvollisuutensa huolehtia siitä, että kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty, ja antanut tämän seikan perusteettomasti vaikuttaa oman tilintarkastustyönsä suunnitteluun sekä tarkastustoimenpiteidensä painopisteiden ja yksityiskohtaisuuden määrittelyyn. Tilintarkastuskohteen yksityiskohtaisemmalla riskianalyysillä ja tarkastustyön painopisteiden huolellisemmalla suunnittelulla ei välttämättä olisi voitu saada täyttä varmuutta siitä, että yhtiössä tapahtunut rikollinen menettely olisi tilintarkastuksessa tullut ilmi, mutta sillä olisi voitu merkittävästi pienentää tilintarkastusriskiä.

HTM A on edellä selostetuin tavoin huolimattomuudesta ja varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain 16 §:n edellyttämän hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuuden vastaisesti.

Seuraamukseen sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain 35 §:n mukaan TIVA:n on edellytysten täytyessä ryhdyttävä toimenpiteisiin hyväksymisen peruuttamiseksi tai annettava varoitus tai huomautus. Tilintarkastuslain 39 §:n nojalla TIVA:n tulee, jos tilintarkastaja on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdan tarkoitetulla tavalla, antaa tilintarkastajalle varoitus tai jos tilintarkastajan menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja, tulee hänelle antaa huomautus.

Kauppakamarin TIVA:n ratkaisu

TIVA on yksimielisesti päättänyt antaa HTM A:lle varoituksen.

Oikaisuvaatimus

HTM A on 8.2.2006 päivätyssä oikaisuvaatimuksessaan vaatinut, että TILA kumoaa kauppakamarin TIVA:n 4.1.2006 antaman varoituksen. Oikaisuvaatimuksensa perusteina HTM A on maininnut kaiken sen, minkä hän on eri vastineissaan kauppakamarin TIVA:lle esittänyt. Lisäksi hän on tuonut esiin seuraavat asiat ja painotukset.

TIVA toteaa ratkaisunsa perusteluissa yhtiössä toteutetun vuokratuottojen ja tyhjäkäyttö-

kirjausten kirjaustavan olevan poikkeuksellinen ja jopa hyvän kirjanpitotavan vastainen. Kyseinen kirjaustapa on käytössä useissa vuokratuottoyhtiöissä. Myös "vuokratuottojen järjestelytili", jolle kirjataan vuokrareskontran tulosteesta mm. vuokramaksusuoritukset, vuokratavoitteet ja asuntojen tyhjäkäyttö pääkirjanpidon puolelta vastaavasti pankkisuoritukset ja tyhjäkäyttö, on varsin yleisessä käytössä, myöskin asunto-osakeyhtiöissä. Asuntojen tyhjänä olojen määrien seuranta vuokratuottoyhtiöissä on niiden liiketoiminnan kannalta erittäin tärkeä asia. Sen tähden tyhjäkäyttöä seurataan myös kirjanpidossa. Näin ollen mistään poikkeuksellisesta kirjaustavasta ei tällöin voi olla kyse.

Vuokrien tuloutuksen varmistamiseksi suoritettiin yhtiössä vuosittain vuokratulojen kokonaiskontrolli, jolla pyrittiin varmistamaan se, että kaikki talousarviossa päätetyt vuokrat tuloutuvat kirjanpitoon. Vastaavanlainen kokonaistäsmäytys on käytössä useissa tämän toimialan yhtiöissä. Kirjauskäytännön kuvauksen mukaan mikäli kaikkia vuokrakirjanpitoon kuuluvia rahasuorituksia ei olisi tuloutettu yhtiön kirjanpitoon, olisi "vuokratuottojen järjestelytilille" jäänyt saldo, joka olisi vaatinut lisäselvityksiä.

Yhtiössä tapahtuneen kavalluksen tekijä oli vuokrakirjanpitäjä. Hänellä ei ollut minkäänlaisia oikeuksia yhtiön shekkitilien käyttöön. Kuitenkin hän onnistui nostamaan pankkien tileiltä huomattavia summia. Näin ollen pankkien toiminta on ollut täysin poikkeuksellista ja ennalta arvaamatonta, myös tilintarkastajan kannalta. Pankkien toimintaan tulee pystyä myös tilintarkastajan luottamaan. Kuitenkin TIVA ratkaisunsa perusteissa ei huomioi tätä asiaa millään tavalla. Ilman pankkien edellä mainittua poikkeuksellista toimintaa ei kavallus olisi ollut edes mahdollista toteuttaa.

Ratkaisunsa perusteissa (s. 7, kohta 3) TIVA kiinnittää huomiota siihen, että tapauksesta olisi tullut laatia ainakin tilintarkastuspöytäkirja. Näin varmasti olisi pitänyt tehdäkin. Kuitenkin asia vietiin nopeasti, vielä samana päivänä kun keskustelu asiasta käytiin, hallituksen käsittelyyn. Hallituksen jäsenille informoitiin asia ja he tekivät siitä asianmukaiset päätökset. Vaikka pöytäkirja olisi laadittukin, se ei olisi millään ehtinyt hallituksen käsitte-

lyyn siihen kokoukseen, jossa asia nyt käsiteltiin. Väärinkäytöksen selviämiseen tilintarkastuspöytäkirjan laatimisella ei olisi ollut lisäarvoa, alkoihan kavallusketju purkautua edellä kuvatun keskustelun ja sen perusteella tehtyjen toimenpiteiden perusteella.

TIVA esittää ratkaisunsa perusteissa muun muassa, että tilioitteilla on esiintynyt käteisnostoja ja että allekirjoittanut ei ole kiinnittänyt näihin toimialalle poikkeuksellisiin nostoihin riittävää huomiota. On huomioitava, että tilioitteilla esiintyvissä nostoissa ei lukenut selitteenä olevan käteisnosto, vaan yleensä vain ”nosto tai palautus” ja lisäksi selitteenä henkilön nimi, jolle suoritus on maksettu. Siinä vaiheessa, kun yhtiössä suoritettiin tositetarkastusta, allekirjoittanut (HTM A), muut tilintarkastajat tai yhtiön taloushenkilökunta eivät mieltäneet pankkitileiltä suoritettuja nostoja käteisnostoiksi, vaikka he käsittelevät tilioitteita päivittäin. Niitä pidettiin vuokralaisille tai Kelalle pankkitililtä maksettuna vuokriin ja asumistukiin liittyvien liिकासuoritusten palautuksina. Myös tilioitteille kirjoitettujen nostojen selitykset tukivat samaa käsitystä. Lukihan niissä pääsääntöisesti myös asiakkaan nimi, jolle palautus oli suoritettu. On myös huomattavaa, että kyseessä oli varsin suuri vuokrataloyhtiö, olihan sillä omistuksessaan noin 600 asuntoa eri puolilla kuntaa. Näin ollen vuokrapuolen rahaliikenteeseen liittyviä kirjanpilotapahtumia oli runsaasti. Myös kirjanpidossa kyseiset nostot kulkivat vuokrareskontrakirjauksina, vuokrasuorituksia pienentäen. On myös todettava, että nostoihin sisältyi myös todellisia vuokralaisille suoritettuja palautuksia. Kyseiset palautukset eivät TIVA:n käsityksestä poiketen ole toimialalle mitenkään poikkeuksellisia, vaan ne kuuluvat tällaista toimintaa harjoittavan kunnallisen vuokrataloyhtiön normaaliin toimintaan.

TIVA:n ratkaisun perusteluista saa myös sen käsityksen, että tilintarkastajan olisi pitänyt edellyttää liitettäväksi edellä mainittuihin nostoihin pankin varmentama tilisiirtotosite tai varojen saajan vastaanottokuittaus. Kuten edellä on todettu, nostoja ei mielletty käteisnostoiksi. Siinä tapauksessa saajan vastaanottokuittaus olisi tietenkin vaadittu. Nostot miellettiin normaaleiksi yhtiön suorittamiksi vuokrien/asumistukien palautuksiksi. Näissä

tapauksissahan ei käytännön mukaan erillisiä kuittauksia vaadita.

Yhtiössä oli todettu olevan ns. vaarallinen työyhdistelmä. Se muodostui siitä, että toimitusjohtaja hyväksyi laskut ja toimi myös kirjanpitäjänä. Asia oli yhtiön hallinnon tiedossa. Tilintarkastajien työn jatkuvana painopisteenä on ollut tämän asian huomioiminen tarkastustyössään. Koska kenelläkään muulla henkilökuntaan kuuluvalla kuin toimitusjohtajalla ei ollut pankkitilien käyttöoikeutta, tarkastus luonnollisesti painottui siihen, ettei toimitusjohtaja nostaisi yhtiön varoja vieraisiin tarkoituksiin. Näin myös toimittiin. Tarkastussuunnitelman tausta-ajatuksena oli myös se, että jos toimitusjohtaja nostaisi vuokratuottoihin kuuluvia varoja vieraisiin tarkoituksiin, tämä tulisi ilmi vuokratuottojen kokonaistasmäytyksessä tai ainakin vuokrakirjanpitäjä huomaisi tämän. Tämä suunnitelma petti kuitenkin siinä, että varojen kavaltaja oli täysin ennalta arvaamattomasti vuokrakirjanpitäjä, jolla ei ollut nosto-oikeutta yhtiön shekkitileihin.

Vuokrasaatavien seuranta on perustunut vuokrareskontran tietoihin. Tarkastuksissa ei ole todettu eroja pääkirjanpidon ja vuokrareskontran välillä. Kavalluksen tultua ilmi on todettu vuokrareskontran hoitajan väärentäneen vuokrareskontran tietoja omien tarkoituseriensä saavuttamiseksi. Tällaisia toimenpiteitä hän on voinut suorittaa vuokrareskontran sisällä jälkiä jättämättä. Suurista saatavista on käyty keskustelua vuokrakirjanpitäjän, toimitusjohtajan, ja myös hallituksen puheenjohtajan kanssa. Olihan pääsääntöisesti jokaisen tarkastustilaisuuden yhteydessä yhteispalaveri hallituksen puheenjohtajan, toimitusjohtajan ja tilintarkastajien kesken. Yleensä suurimpien saatavien kohdalla selvitys tähän oli tiedossa oleva tosiasia, että yhtiön toiminta-alueella oli suuri asuntojen tyhjänäolo-ongelma. Sen tähden asukkaiksi otettiin jo etukäteen epävarmoiksi maksajiksi tunnettuja henkilöitä periaatteella, että on hyvä jos edes jotain saadaan. Pääsääntöisesti nämä saatavat poistettiin hallituksen päätöksellä jo ennen tilinpäätöstä, joten tilinpäätöksiin ei enää sisältynyt merkittävästi epäkurantteja saatavia. Vuokrasaatavien tarkastuksessa HTM A ei ole varmentanut saatavia hankituin saldovahvistuksin. Kyseinen toimintatapa ei, kun velallisina ovat yksityis-

henkilöt, ole vuokratalo- eikä asun-
osakeyhtiöissä käytössä. On myöskin hyvä
tiedostaa se asia, että vuokrataloyhtiöitten
henkilökunnalla (yli 20 vuoden kokemus yhti-
ön palveluksessa) ja hallinnon jäsenillä (kun-
nan luottamus- ja toimihenkilöitä), on erittäin
hyvä tuntemus paikkakunnalla asuviin ihmi-
siin, tuntevathan he niistä osan jopa henkilö-
kohtaisesti. Näin ollen heillä on paras tunte-
mus siitä, tuleeko joku saatava kirjata luotto-
tappioksi ja kannattaako jälkiperintää jatkaa.

Yhtiössä oli sisäinen valvontajärjestelmä,
jonka mukaan yhtiön toimitusjohtaja hyväksyi
kaikki yhtiön laskut. TIVA on ratkaisussaan
arvostellut sitä, että tilintarkastajat liiaksi luot-
tivat sisäisen kontrollin toimivuuteen. Yhtiös-
sä hyväksyty sisäinen kontrollijärjestelmä
toimi teknisesti niin kuin se oli suunniteltukin.
Eri asia on se, että hyväksyjän kontrollin läpi
meni tyhjäkäyttöositteita, jotka eivät vastan-
neet tositteesta ilmenevää tapahtumaa. On
vaikea kuvitella, että tilintarkastaja olisi voinut
tietää tositteen sisällön hyväksyjää parem-
min. Jos hyväksyjän toimintaan ei voi lain-
kaan luottaa, asettaa se tilintarkastajan ase-
man erittäin hankalaksi, ovathan vuokrien
tyhjäkäyttöositteet vain murto-osa hyväksy-
jän kautta kulkevasta muusta tosittemateriaa-
lista, ja joka taloudelliselta arvoltaan on hu-
omattavasti tyhjäkäyttöarvoa suurempaa. Ei
voi edes kuvitella, että tilintarkastaja voisi
tietää esimerkiksi sitä, onko jossain yhtiön
600:sta huoneistossa jokin remontti suoritet-
tu. Kyllähän näissäkin tapauksissa ainoa tapa
on luottaa siihen, että liiketapahtuma on loo-
ginen, yhtiön toimialaan kuuluva, ja siihen,
että se on asianmukaisesti hyväksytty.

TIVA ei ole ottanut riittävästi tai ollenkaan
huomioon ratkaisua tehdessään sitä, että
kavalluksen mahdollistaneitten tekijöiden tun-
nistaminen ei ole ollut helppoa. Kysymykses-
sä ei ollut pieni asunto-osakeyhtiö, vaan suu-
rehko kunnallinen vuokrataloyhtiö, jossa
vuokrakirjanpitoon liittyviä suorituksia oli run-
saasti. Lisäksi väärinkäytöksen suoritti pitkän
kokemuksen omaava talousalan ammattilai-
nen asiantuntevasti. Tätä käsitystä tukee
myös hovioikeuden asiasta antama rikostuo-
mio, jonka perusteluissa todetaan, että ”ka-
valluksen toteuttaminen on vaatinut suurta
työmäärää, taitoa ja harkintaa”. Myöskään
TIVA ei ole mitenkään huomionnut sitä erittäin

poikkeuksellista menettelyä, johon pankit
syyllistyivät antaessaan vuokravalvojan nos-
taa rahaa yhtiön tileiltä ilman minkäänlaisia
nostovaltuutuksia. On huomattavaa, että il-
man pankkien tällaista toimintaa, ei kavallusta
olisi ollut edes mahdollista toteuttaa. Tähän
viittaa myös Pitäjän käräjäoikeuden päätök-
sen perusteluissa esittämä toteamus että
”..pitkään jatkuneen vilpillisen menettelyn on
tehnyt mahdolliseksi Taajaman Peruspankin
ja Tavispankin huolimattomuus tilinkäyttöoi-
keuksien valvonnassa. Pankit ovat valvonta-
velvollisuutensa laiminlyömällä osaltaan myö-
tävaikuttaneet vahingon syntyyn”.

Tarkastushetkellä voimassa olleiden tilintar-
kastussuosituksen mukaan (kirja ”Suositukset
hyväksi tilintarkastustavaksi”, suositus 240,
kappale 1) ”ensisijainen vastuu ehkäistä ja
havaita väärinkäytöksiä ja virheitä on hallin-
toelinten jäsenillä ja tarkastuskohteen johdol-
la”. Tätä korostaa myös hovioikeus asiasta
antamassaan päätöksessä. Lisäksi kappal-
leessa 13 todetaan, että ”Tilintarkastus voi
vaikuttaa ennaltaehkäisevästi, mutta tilintar-
kastaja ei ole eikä häntä voida pitää vastuus-
sa väärinkäytösten ja virheiden ehkäisemi-
sistä”. TIVA ei ratkaisussaan ole millään ta-
voin huomionnut tätä tilintarkastussuositusta.
TIVA tekemällään ratkaisulla asettaa osake-
yhtiölain yhtiön johdolle asettaman valvonta-
velvollisuuden tilintarkastajan vastuulle.

Käsiteltävänä olevan väärinkäytöksen mah-
dollistaneet laiminlyönnit kohdistuvat pankki-
en tekemiin laiminlyönnteihin tilinkäyttöoikeuk-
sien valvonnassa sekä yhtiön tositteiden hy-
väksymisjärjestelmän mukaisen henkilön,
tässä tapauksessa toimitusjohtajan, huolimatt-
tomuuteen tositteiden sisällön tarkastukses-
sa. Kummassakaan tapauksessa syytä ei voi
vierittää lakisäateistä tilintarkastusta suoritta-
neen tilintarkastajan vastuulle.

Tilintarkastaja antaa kertomuksessaan lau-
sunnon siitä, onko tilinpäätös oikein laadittu.
HTM A on todennut, että kyseisen yhtiön ti-
linpäätöksiin ei ole sisältynyt epäkurantteja
eriä, eikä kukaan ole edes asettanut tilinpää-
töksen oikeellisuutta kyseenalaiseksi.

Kiinteistö Oy:n kommentit oikaisuvaatimukseen

Kiinteistö Oy on 3.3.2006 lausumallaan kommentoinut HTM A:n oikaisuvaatimusta asiamiehensä AA C:n välityksellä.

Kiinteistö Oy katsoo, että TIVA:n päätöstä, jolla HTM A:lle on annettu varoitus, ei ole syytä muuttaa. Oikaisuvaatimus on perusteetomana hylättävä. Lausumansa perusteluina kiinteistöyhtiö on esittänyt seuraavan.

Kiinteistö Oy toistaa TIVA:lle lausumansa.

HTM A toteaa oikaisuvaatimuksessaan, että vuokrakirjanpidon osalta on suoritettu ”kokonaiskontrollia” ja että vuokrareskontran ja pääkirjanpidon välillä ei ole todettu eroja. Sen vuoksi tilintarkastuksissa ei ole muihin toimiin ryhdytty. Vuokratulot ovat vuokrataloyhtiössä pääasiallinen tulon lähde, joten vuokrareskontran voidaan edellyttää tilintarkastuksissa olevan erityisen huomion kohteena. Tilintarkastajien tiedossa on ollut, että vuokrareskontraa hoitaa yksi henkilö, mikä sekin on sisältänyt tilintarkastuksen suunnittelun kannalta erityisen riskin, joka olisi tullut ottaa huomioon tilintarkastusmenetelmiä valittaessa. Ei ole asianmukaista, että seitsemään vuoteen reskontraa ei ole edes pistokokein tarkastettu sen selvittämiseksi, ovatko kirjat oikeita.

Mikäli tilintarkastaja olisi suorittanut asianmukaisen tositetarkastuksen, olisi väärinkäytös varsin todennäköisesti tullut ilmi.

HTM A pyrkii oikaisuvaatimuksessaan vierittämään tilintarkastajalle kuuluvan vastuun pankin ja yhtiön johdon kannettavaksi. Tässä kantelumenettelyssä ei voida ratkaista näiden kolmen tahon keskinäisiä vastuita. Keskinäiset vastuut jäävät kokonaan muiden prosessien kautta selvitettäväksi. Vaikka kysymyksessä onkin ollut tahallinen rikos ja vaikka pankit ovat törkeästi laiminlyöneet huolellisuusvelvollisuutensa, eivät nämä seikat muuta muuksi sitä tosiasiaa, että tilintarkastusta ei ole toimitettu lain ja hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla. Tilintarkastajat ovat omalta osaltaan huolimattomuudellaan mahdollistaneet sen, että vuokrareskontran hoita-

ja on vuosikausia nostanut oikeudettomasti yhtiön pankkitileiltä varoja omaan käyttöön.

TIVA:n päätös on sekä perustelujen että johtopäätöksen osalta oikea.

HTM A:n kommentit Kiinteistö Oy:n kommentteihin

Lisäkommenttina HTM A on 12.3.2006 todennut, että Kiinteistö Oy:n asiamiehen mielestä tilintarkastajien tehtävänä olisi ollut huomata vuokrakirjanpitäjän suorittama luvaton rahankäyttö. Asiamiehen tekemä johtopäätös on täysin käsittämätön, kun lisäksi huomioidaan, että kyseistä luvatonta rahankäyttöä eivät huomanneet myöskään yrityksen johto, joka suoritti tositevointaa päivittäin hyväksyen yhtiön koko tositemateriaalin, ja jolle sen valvonta myös lain mukaan kuuluu. Kantelun tekijä ei tee eroa tilintarkastajan vastuun ja lain mukaan yhtiön johdolle kuuluvan valvontavastuun välille. Mikäli tällainen yhtiön johdon vastuulle kuuluva valvontavelvollisuus säilytetään tilintarkastajien vastuulle, tarkoittanee se sitä, että kaikki asiantuntevasti, ja siten ”viiveellä” havaitut kavallustapahtumat luetaan tilintarkastajien vastuulle kuuluviksi. Näinhän asia ei voi olla.

Lisäksi HTM A toteaa, että nyt kyseessä olevassa tilintarkastustoimeksiannossa on ollut kysymys ainoastaan ns. lakisääteisen tilintarkastuksen toimittamisesta, johon ei sisälly yhtiön sisäisen valvonnan suorittaminen.

HTM A on sähköpostitse 14.3.2005 lisännyt kommenttiinsa sen, että Pitäjän käräjäoikeus on antamassaan tuomiossa hyväksynyt Kiinteistö Oy -nimisen yhtiön kanteen Taajaman Peruspankkia vastaan kokonaisuudessaan. Pankki on velvoitettu suorittamaan yhtiölle koko kavalletun summan, 624 349 euroa korkoineen. Käräjäoikeuden päätöksestä voi HTM A:n mielestä vetää johtopäätöksen, että senkin mielestä vastuu siitä, että kavallus oli mahdollista toteuttaa, oli nimenomaan pankilla eikä tilintarkastajilla. HTM A on postitse 17.3.2006 päivätyllä kirjelmällä toimittanut kopion käräjäoikeuden päätöksestä ja katsonut oikeudessa esitettyihin asiantuntijalausuntoihin viitaten, että kavalluksen ajoissa huomaamatta jättäminen ei ole voinut johtua tilintarkastajien huolimattomuudesta.

Muu selvitys

TILA:lla on ollut käytettävissään HTM A:n työpaperit Kiinteistö Oy:n tilikausien 1997–2003 tilintarkastuksesta.

TILA:lla on ollut käytettävissään kauppakamarin TIVA:n käyttämä aineisto. TIVA:n sihteerin on 3.3.2006 päivätyssä viestissään ilmoittanut, ettei TIVA kommentoi HTM A:n oikaisuvaatimusta.

TILA on ottanut päätöksessään tausta-aineistona huomioon toisen kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan antaman päätöksen, joka koskee HTM X:n toiminnan tarkastamista ja siihen liittyvän aineiston sekä JHTT-lautakunnan 26.1.2006 antaman päätöksen JHTT Y:n ja HTM, JHTT X:n toiminnan tarkastamisesta Kiinteistö Oy:n tilintarkastuksesta.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

TILA katsoo, että HTM A on toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti kauppakamarin TIVA:n päätöksestä ilmenevällä tavalla. TILA yhtyy TIVA:n päätöksen perusteluihin.

HTM A on oikaisuvaatimuksessaan ja aikaisemmin kauppakamarin TIVA:lle esittämisessään vastineissa puolustanut toimintaansa viittaamalla Tilintarkastusalan suosituksiin, minkä vuoksi TILA toteaa lisäksi seuraavan.

Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan hyväksytyt tilintarkastajan on kaikessa tilintarkastuslain 1 §:n mukaisessa toiminnassaan noudatettava hyvää tilintarkastustapaa. Hyvän tilintarkastustavan mukaisia vaatimuksia tilintarkastuksessa kuvataan KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa. Nämä ovat yksi lähde, kun arvioidaan hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta.

Tapaukseen soveltuvat etenkin Tilintarkastusalan suositukset 230, 240 ja 400. HTM A on viitannut myös suosituksen 530, jota voidaan myös soveltaa tapaukseen.

Tilintarkastusalan suositukset 230, 400 ja 530 tulivat voimaan 1.7.2000. Suositus 240 tuli voimaan 1.7.2004. Aiemminkin on ollut voimassa vastaavansisältöisiä suosituksia. Vain hieman erilainen IFAC:n standardeihin perustuva suositus 240 on ollut voimassa 1.7.2000 lukien. Ennen KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n 19.11.1999 hyväksymiä IFAC:n standardeihin perustuvia suosituksia voimassa olleet suositukset ovat huomattavasti suppeammat, mutta ne sisältävät pääkohdat hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista, jotka koskevat tilintarkastukseen liittyvien riskien huomioimista tilintarkastustyön suunnittelussa, sisäisen tarkkailun huomioon ottamista, saamisten tarkastamista, tilintarkastustyön dokumentointia jne.

TILA toteaa, että HTM A:n työpaperit ovat keskeisiä hänen toimintansa arvioimisen kannalta, kuten kauppakamarin TIVA:n päätöksestä ilmenee. 1.7.2000 voimaan tulleen suosituksen 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 suoritettusta tilintarkastuksesta. Tilintarkastajan tulisi sisällyttää työpapereihinsa tiedot tilintarkastustyön suunnittelusta, kuvaus suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta, laajuudesta ja tarkastuksen tuloksesta sekä tilintarkastuksen (tilintarkastusevidenssin) perusteella tehdyistä johdopäätöksistä.

HTM A:n toimintaa arvioitaessa suosituksen 240 vaatimuksia on sovellettava kokonaisuudessaan. 1.7.2000 voimaan tulleen ja 1.7.2004 lukien uudistetun suosituksen 240 mukaan tilintarkastajan on otettava tilintarkastuksessa huomioon mahdolliset väärinkäytökset ja virheet. Tilintarkastajan tehtävänä on arvioida sellaisia virheitä ja väärinkäytöksiä, jotka aiheuttavat olennaisen puutteen tai virheen tilinpäätökseen. Tilintarkastajan on syytä keskustella johdon ja tarvittaessa hallintoelimenkin kanssa olennaisista virheistä ja väärinkäytösriskistä ja tiedustella sisäisestä valvonnasta. Käyttämällä osaamistaan liike-toiminnasta tilintarkastaja voi kuitenkin tunnistaa olosuhteet ja tapahtumat, joissa väärinkäytös on mahdollinen tai jo tapahtunut. Tilintarkastaja voi muuttaa aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta tai arvioida saamansa evidenssin luotettavuutta olemassa olevien väärinkäytöksen riskitekijöiden johdosta. Tilintarkastus luontaisine rajoitteineen voi vaikuttaa ennaltaehkäisevästi väärinkäyttötilanteissa, mutta ensisijainen vastuu on kuitenkin hallintoelinten jäsenillä ja tarkastuskohteen johdolla. Päinvastoin kuin HTM A, TILA katsoo, että suosituksen 240 vaatimukset tukevat kauppakamarin TIVA:n päätöksessä esitetyjä perusteita, joiden mukaan HTM A on laiminlyönyt ottaa tilintarkastuksen suunnittelussa ja tarkastusmenetelmien valinnassa huomioon väärinkäytöksen mahdollisuuden suosituksen 240 edellyttämällä tavalla.

HTM A on vedonnut aineistotarkastustoimenpiteiden osalta suositukseen 530 ja korostanut, ettei Kiinteistö Oy:n tilinpäätöksen oikeellisuutta missään vaiheessa kyseenalaistettu. Suositus 530 koskee otantaa ja muita selektiivisiä tarkastusmenetelmiä. Suosituksen mukaan tilintarkastajan tulisi tarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan määritellä sopivat tavat testauskohteiden valitsemiseksi, jotta tilintarkastusevidenssiä saataisiin hankittua tarpeellisessa määrin tilintarkastuksen tavoitteiden saavuttamiseksi. Suosituksen mukaan aineiston ja kontrollien tarkastustoimenpiteet on mitoitettava tilintarkastusriskin mukaan. Suositus ei ole velvoittanut HTM A:ta tarkastamaan kaikkea aineistoa, vaan käyttämään asianmukaisia menetelmiä, kuten riittävää tarkastettavan aineiston otantaa.

Kiinteistö Oy:n tilintarkastuksessa ennen kauppakamarin havaitsemista tilintarkastuksessa ei ole havaittu sellaisia virheitä, jotka olisivat velvoittaneet laajentamaan tarkastusta esimerkiksi otantaa laajentamalla. Vaikka HTM A olisikin esittämällänsä tavalla toiminut suosituksen 530 metodien mukaisesti, hänen toimintaansa liittyy puutteita tilintarkastukseen liittyvien riskien havaitsemiseksi kauppakamarin TIVA:n päätöksen perusteluissa esitetyllä tavalla. Myös suositus 530 edellyttää, että tilintarkastusevidenssi hankitaan menetelmillä, jotka vastaavat tilintarkastusriskiä ja tilintarkastuksen tehokkuutta.

TILA toteaa, että HTM A:n suorittamassa tilintarkastuksessa lopputuloksena on ollut tilintarkastusriskin toteutuminen. Tilintarkastusalan suosituksessa 400, joka tuli voimaan 1.7.2000, kuvataan riskien arvioimista ja sisäistä kontrollia. Tilintarkastajan tulee käyttää ammatillista harkintaa arvioidessaan tilintarkastusriskiä ja sen pienentämistä hyväksyttävälle/ tasolle. Tilintarkastusriskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että tilintarkastaja antaa väärän lausunnon silloin, kun tilinpäätökseen sisältyy olennainen virhe tai puute. Tilintarkastusriski koostuu kolmesta tekijästä: toimintariskistä, kontrolliriskistä ja havaitsemisriskistä. Tilintarkastajan tulisi perehtyä tarkastuskohteen sisäiseen kontrollijärjestelmään ja kirjanpitojärjestelmään ja hankkia evidenssiä tehokkaiden tarkastustoimenpiteiden avulla voidakseen arvioida riskejä olennaisen tilinpäätöskannanoton tasolla. Tilintarkastajan tulisi dokumentoida käsityksensä riskeistä ja raportoida puutteista tarkastuskohteen toimivalle johdolle. HTM A:n työpapereiden perusteella hän on laiminlyönyt näiden vaatimusten riittävän noudattamisen.

TILA:n yhteenveto HTM A:n oikaisuvaatimukseen

TILA katsoo, ettei myöskään Tilintarkastusalan suositusten korostaminen lähteenä HTM A:n toimintaa arvioitaessa anna aiheutta muuttoa kauppakamarin TIVA:n tekemää arviota.

HTM A ei ole oikaisuvaatimuksessaan esittänyt riittäviä perusteita kauppakamarin TIVA:n 4.1.2006 tekemän päätöksen oikaisemiseksi.

Ratkaisu

Oikaisuvaatimus hylättiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 16, 34, 35, 39, 42 §

Muutoksenhaku VALA:aan

HTM A valitti TILA:n päätöksestä VALA:aan.

HTM A:n valitus VALA:lle

HTM A vaati TILA:n päätöksessään antaman varoituksen kumoamista tai ainakin lieventämistä. HTM A on valituksessaan esittänyt seuraavaa.

Tarkastussuunnitelmaa laadittaessa oli kartoitettu yhtiön sisäinen tarkastusjärjestelmä. Yhtiön ainoa toimihenkilö, jolla oli rahavarojen käyttöoikeus, oli toimitusjohtaja/kirjanpitäjä, joka myös hyväksyi kaiken tositemateriaalin. Vuokralvojoilla ei ollut oikeuksia rahavarojen käyttöön. Yhtiön nk. vaarallinen työyhteisö kohdistui rahavarojen osalta toimitusjohtaja/kirjanpitäjään, joka hoiti sekä yhtiön rahaliikenteen että kirjanpidon. Tarkastussuunnitelmassa ei osattu ottaa huomioon, että pankki sallisi rahavarojen nostamisen henkilölle, jolla ei ollut nosto-oikeutta. Pitäjän käräjäoikeus onkin tuominnut pankin korvaamaan kavalletun rahamäärän kokonaisuudessaan yhtiölle.

Kavallukseen liittyviä nostoja ei kirjattu kuluksi, vaan erityiselle järjestelytilille, jonka käyttö on alalle hyvin tavanomaista. Kulukirjaukset tapahtuivat tyhjäkäyttökirjausten muodossa. Nostoja ei mielletty käteisnostoiksi. Niitä luultiin normaaleiksi vuokrasuoritusten palautuksiksi asiakkaalle tai Kelalle. Palautukset ovat vuokrataloyhtiöille erittäin tavanomaisia, ja niitä tapahtuu jokaisessa vuokrataloyhtiössä.

Yhtiön käyttämä asuntojen tyhjäkäytön kirjaustapa on ollut käytössä myös eräissä Suomen merkittävimmissä vuokrataloyhtiöissä sekä eräissä kunnallisissa vuokrataloyhtiöissä. Poikkeuksellisesta menettelystä ei ole ollut kysymys. Tyhjäkäyttökirjaukset liittyivät

huoneistoihin, joissa reskontran mukaan ei ollut asukkaita.

Saatavista ja tyhjäkäytöstä on raportoitu seuraavasti: Tilintarkastuspöytäkirja 3.3.1998, muistio hallitukselle 23.2.1998 ja maininta tilintarkastuskertomuksessa 27.2.2002. Jokaisen tarkastuskäynnin yhteydessä on käyty keskustelut aiheista yhtiön johdon kanssa. Vuoden 2002 tilinpäätökseen liittyvästä keskustelusta ja toimenpiteistä raportoitiin suullisesti ajan niukkuuden vuoksi. Jälkikäteen laadittava pöytäkirja ei olisi tuonut lisäarvoa asiaan. Väärinkäytökseen liittyvistä riskeistä ei ole ollut mahdollista raportoida, koska kukaan ei voinut olettaa pankin myötävaikuttavan kavalluksen toteutukseen.

Jokaiselle tarkastusvuodelle on laadittu tarkastussuunnitelma, jota on myös käytetty työpaperina, johon on kuitattu tehdyt tarkastukset. Kun asioista ei ole ollut erityistä raportoitavaa, on tarkastus vain kuitattu tehdyksi. Yksityiskohtien kirjoittelu, joka Tilan perustelujen mukaan olisi pitänyt tehdä, ei olisi tässä tapauksessa tuonut mitään lisäarvoa. Yhtiön tilinpäätöksiä ei ole minkään vuoden osalta todettu virheellisiksi tai puutteellisiksi.

TILA:lta pyydetty selitys:

TILA totesi, että HTM A ei muutoksenhakukirjelmässään esittänyt mitään sellaista, mikä antaisi aiheita muuttaa TILA:n tekemää päätöstä.

VALA:n päätös:

VALA tutki valituksen ja katsoi, ettei TILA:n päätöstä ollut aiheita muuttaa ja hylkäsi HTM A:n valituksen.

Sovelletut säännöt ja määräykset:

Tilintarkastuslaki (936/94) 1, 16, 34, 35, 37, 39, 41 ja 42 §

TILA 2/2006²

HTM B vaati TILA:lta oikaisua kaupparegistraation TIVA:n päätökseen. HTM B oli toi-

² Tapaus liittyy ratkaisuun TILA 1/2006.

minut yhden tilikauden ajan tilintarkastajana kiinteistöosakeyhtiössä, jossa oli vaarallinen työyhdistelmä ja jonka tiliotteilla jatkuvasti ja säännöllisesti esiintyi huomattavia määriä käteisnostoja. Vuokrakirjanpitoa hoitanut henkilö oli kavaltanut yhtiön varoja tekemällä käteisnostoja ja peittänyt jälkiään esittämällä käteisnotot vuokranpalautuksina vuokralaisille. Pankki oli sallinut rahavarojen nostamisen henkilölle, jolla ei ollut nosto-oikeutta. HTM B oli selvityksen mukaan liiaksi luottanut Kiinteistö Oy:n sisäisen kontrollin toimivuuteen ja siihen, että hallitus ja toimitusjohtaja huolehtivat kirjanpidon ja varainhallinnan valvonnasta, ja antanut tämän seikan perusteettomasti vaikuttaa oman tilintarkastustyönsä suunnitteluun. TIVA oli antanut HTM B:lle huomautuksen.

TILA käsitteli HTM B:n oikaisuvaatimuksen ja katsoi, että HTM B ei ollut esittänyt riittäviä perusteita päätöksen muuttamiseksi. TILA katsoi HTM B:n toimineen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti kaupakamarin TIVA:n päätöksestä ilmenevällä tavalla. TILA päätti hylätä HTM B:n oikaisuvaatimuksen.

(HTM B ei hakenut TILA:n päätökseen valittamalla muutosta.)

Päätös, johon haetaan muutosta

Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta (TIVA) on ratkaissut HTM B:tä koskevan valvonta-asian, joka on tullut käsiteltäväksi Kiinteistö Oy -nimisen yhtiön, asiamiehenään asianajaja C, tekemän kantelun johdosta.

Kauppakamarin TIVA on todennut päätöksensä perusteluissa seuraavan.

Päätöksen rajaus

TIVA on tutkinut asian tilintarkastuslain 34 §:n mukaisena HTM-tilintarkastajan toimintaa koskevana valvonta-asiana. TIVA:n tehtävänä on ottaa kantaa HTM B:n toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuuteen tilintarkastuslain noudattamisvelvollisuuden kannalta.

Tilintarkastajan toimintaan vaikuttavat säännökset

Tilintarkastajan velvollisuudesta noudattaa hyvää tilintarkastustapaa on säädetty tilintarkastuslain 16 §:ssä, tilintarkastuskertomuksen antamisesta ja sisällöstä tilintarkastuslain 19 §:ssä sekä tilintarkastuspöytäkirjasta tilintarkastuslain 20 §: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 tilintarkastuslain 38–39 §:n mukaisesti.

Arvio HTM B:n toiminnasta

TIVA toteaa, että asiakirjoista saadun informaation perusteella kyseessä oli kannattamaton ja saneeraustoimien kohteena oleva yhtiö, jonka tiliotteilla jatkuvasti ja säännöllisesti esiintyi huomattavia määriä käteisnostoja. Yhtiöllä oli tyhjiä asuntojen osalta käytössä vuokrakirjanpito, jonka avulla myös tyhjiä asuntojen saamatta jäänyt vuokratulo kirjattiin tuloksi ja oikaistiin sitten debet vienneillä. HTM B pitää vastineessaan tätä sisäisen valvonnan kannalta erinomaisena ratkaisuna, jos se tehdään oikein ja rehellisesti ja menettelyä valvotaan asianmukaisesti. HTM B:n vastineen perusteella tämän kohteen tarkastukseen ei kuitenkaan ollut kiinnitetty erityistä huomiota, vaan hän vastineessaan toteaa, ettei ole henkilökohtaisesti tarkastanut vuokravaltontareskontraa ja pankin tapahtumaluetteloita.

TIVA katsoo, että jo pelkästään edellä kuvattun työmenetelmän olemassaolon vuoksi HTM B:n olisi myös tullut tilintarkastuksissa yhtiön tiliotteita tarkastaessaan kiinnittää tarkempaa huomiota pankkitilien nostotapahtumiin sekä selvittää niiden perusteita ja suorittaa niiden osalta kirjanpitoon tehtyjen kirjausten oikeellisuuden varmistusta. Se seikka, että tiliotteilta on puuttunut maksupalautusten saajien tilinumeroita eikä tällaisessa tapauksessa muutakaan kuittausta tai tositetta ilmoitetulta maksun saajalta ole osoitettu olevan, on ollut omiaan viittaamaan siihen, että kyseessä on voinut olla käteisnosto.

HTM B:n työpapereiden ja hänen kantelun johdosta antamiensa lausumien perusteella voidaan päätellä, että hän ei ole tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelussa kiinnittänyt riittävää huomiota säännöllisesti esiintyneisiin, lukumäärältään runsaisiin ja toimialalle poikkeuksellisiin nostoihin eikä myöskään vuokranvalvontareskontran ja pankin tapahtumaluetteloiden yhdenmukaisuuteen. Asiakirjoista ei myöskään käy selville, että menoja olisi yksityiskohtaisesti tarkastettu ottamalla lähtökohdaksi vuosittain tietyn ajanjakson tiliotteiden ottotapahtumat ja vertaamalla niitä vastaaviin menotositteisiin. Nostojen osalta ei ilmene suoritettujen edes pistokokein palautuksiksi esitettyjen tapahtumien hyväksyttävyyden tarkastamista vertaamalla niitä reskontrahistoriaan. Tilintarkastuksissa ei asiakirjojen perusteella ole kiinnitetty huomiota sen seikan arviointiin, kuinka uskottavaa ylipääntään olisi palautusten suorittaminen vuokralaisille vuokravalvojan ilmoittamalla tavalla. Myöskään ei ilmene, onko HTM B edellyttänyt nostoihin liittyvien väitettyjen vuokranpalautusten tai muiden vastaavien varainsiirtojen luotettavaa dokumentointia pankin varmentamalla tilisiirtotositteella tai varojen saajan vastaanottokuittauksella.

Asiakirjojen perusteella oikeudetonta varojen nostamista yhtiöstä on kirjanpidossa peitelty mm. ylisuurilla tyhjäkäyttökirjauksilla. Kuten edellä on kuvattu, yhtiön tilinpäätöksissä tulolaskelmassa esitetty liikevaihto on laskettu kirjaamalla tuloksi teoreettinen vuokratulo (jos kaikki asunnot olisivat olleet vuokrattuina koko tilikauden ajan) ja vähentämällä tästä tyhjäkäyttönä sen ja todellisten (nostettujen varojen määrällä vähennettyjen) tulojen erotus. Kirjaustavan hyvän kirjanpitoluvan mukaisuus on TIVA:n käsityksen mukaan kyseenalainen ja joka tapauksessa kirjaustapa on poikkeuksellinen, mikä olisi erityisesti tullut ottaa huomioon tulojen täsmäytyksessä ja tyhjäkäyttökirjausten perusteiden tarkastuksessa.

Edellä kuvattuun tyhjäkäytön määrän manipulointiin liittyen HTM B selostaa vastineessaan vuoden 2002 tilintarkastuksen yhteydessä keväällä 2003 asiasta käytyä keskustelua, jonka lopputulema hänen mukaansa oli se, että yhtiön hallituksen piti vielä käsitellä ja hyväksyä asianmukaisesti saatavien poisto-

kirjaukset ja varmistua niiden oikeellisuudesta. TIVA katsoo, että viimeistään kyseisenä ajankohtana, kun nimenomaan tilintarkastuksen yhteydessä tuli esiin keskustelua aiheuttanut epäselvä erä tilinpäätöksessä, olisi HTM B:n tullut raportoida asiasta kirjallisesti ainakin tilintarkastuspöytäkirjassa.

Vuokrasaamisten ja luottotappioiden määrä yhtiössä on ollut varsin huomattava. HTM B:n työpapereista tai kantelun johdosta annetuista lausumista ei ilmene, että luottotappioiden kirjausperusteisiin ja hyväksymiseen sekä vuokrasaamisten oikeellisuuden varmistamiseen ja niiden jälkiperinnän seuraamiseen olisi tästä huolimatta tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa kiinnitetty riittävää huomiota. Sen sijaan HTM B:n lausumista on pääteltävissä, että hän luotti yhtiön johdon, erityisesti toimitusjohtajan olevan riittävästi asiaan perehtynyt ja selvillä vuokrasaamisten ja luottotappioiden tilanteesta.

TIVA katsoo, että HTM B on liiaksi luottanut yhtiön sisäisen kontrollin toimivuuteen ja siihen, että hallitus ja toimitusjohtaja täyttävät osakeyhtiölain 8 luvun 6 §:ään perustuvan velvollisuutensa huolehtia siitä, että kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty, ja antanut tämän seikan perusteettomasti vaikuttaa oman tilintarkastustyönsä suunnitteluun sekä tarkastustoimenpiteidensä painopisteiden ja yksityiskohtaisuuden määrittelyyn. Tilintarkastuskohteen yksityiskohtaisemmalla riskianalyysillä ja tarkastustyön painopisteiden huolellisemmalla suunnittelulla ei välttämättä olisi voitu saada täyttä varmuutta siitä, että yhtiössä tapahtunut rikollinen menettely olisi tilintarkastuksessa tullut ilmi, mutta sillä olisi voitu merkittävästi pienentää tilintarkastusriskiä.

HTM B:n selvityksestä tilintarkastajien välisestä työnjaosta TIVA toteaa, että tilintarkastusalan suositusten mukaisesti vastuullisen tilintarkastajan tulisi hankkia tarpeellinen määrä tarkoituksenmukaista tarkastusevidenssiä siitä, että toinen tilintarkastaja on suorittanut tarpeellisessa määrin työtä vastuullisen tilintarkastajan tarkoitukseen nähden kyseisessä toimeksiannossa. Kun toisena tilintarkastajana toimineen HTM A:nkaan selvitysten perusteella ei käteisnostoihin eikä vuokravalvontareskontran ja pankkitapahtu-

mien välisiin eroihin ole löydetty luotettavaa selvitystä, TIVA katsoo, että toisen tilintarkastajan työhön vetoaminen ei tässä tapauksessa muuta HTM B:n vastuuta kyseisten väärinkäytöksiä löytämättömydestä.

HTM B on edellä selostetuilla tavoin huolimattomuudesta ja varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain 16 §:n edellyttämän hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuuden vastaisesti.

Seuraamukseen sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain 35 §:n mukaan TIVA:n on edellytysten täytyessä ryhdyttävä toimenpiteisiin hyväksymisen peruuttamiseksi tai annettava varoitus tai huomautus. Tilintarkastuslain 39 §:n nojalla TIVA:n tulee, jos tilintarkastaja on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla, antaa tilintarkastajalle varoitus tai jos tilintarkastajan menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja, tulee hänelle antaa huomautus.

Pitäjän käräjäoikeuden päätöksessä todetaan todettujen väärinkäytösten vaatineen tekijältään ylimääräistä tarmoa, vaivannäköä ja suunnittelua. Ottaen huomioon em. perustelun, sekä sen, että väärinkäytökset olivat jatkuneet pitkään eikä niitä oltu yhtiön hallituksen tai toimitusjohtajan toimesta tai aiempien tilintarkastajien toimesta huomattu sekä sen, että HTM B:n toiminta Kiinteistö Oy:n tilintarkastajana on kestänyt ainoastaan yhden vuoden, TIVA on yksimielisesti todennut asiaan sisältyvän sellaisia lieventäviä seikkoja, että HTM B:lle tilintarkastuslain 16 ja 39 §:n perusteella annettava seuraamus lievennetään huomautukseksi.

Kauppakamarin TIVA:n ratkaisu

TIVA on yksimielisesti päättänyt antaa HTM B:lle huomautuksen.

HTM B:n oikaisuvaatimus

HTM B on vaatinut, että TIVA:n päätös oikaistaan ja HTM B:lle annettu huomautus poistetaan.

Oikaisuvaatimuksen perusteeksi HTM B viittaa kaikkiin niihin seikkoihin, jotka hän on esittänyt kauppakamarin TIVA:lle.

Lisäksi HTM B viittaa kaikkeen siihen, mitä HTM A on esittänyt TIVA:lle samaan tapahtumaan liittyvässä valituksessa ja sen liitemateriaalissa. HTM A:n selvityksistä saa selkeän ja hyvän kuvan tapahtumien kulusta ja toteutuneen väärinkäytöksen erityisestä suunnitelmallisuudesta.

Keskeistä asiassa on se, että tilintarkastuksessa on todettu, että vuokratilipidon kokonaiskontrolli täsmää. Tämän vuoksi ei ole ollut mitään tarvetta eikä hyvän tilintarkastustavan asettamaa velvollisuutta tarkastaa tilioitteita tai tositteita tavanomaista laajemmin. Asiassa ei ole ollut suoritettujen tarkastustoimenpiteiden perusteella tarvetta laajentaa tarkastusta tältä osin (Vuoden 1997 Tilintarkastusalan suositusten kohta 3.6.2).

Yhtiön kirjanpitojärjestelmä ja sen kontrollijärjestelmä on ollut asianmukainen. Vuokratuotosten kontrollointitapa ja -järjestelmät ovat olleet samanlaiset kuin todennäköisesti suurimmassa osassa vastaavatyypisiä yhtiöitä. Vuokratilipidon tilisaldojen ja tapahtumalajien osalta ei ole ollut tarkastusajankohdina mitään syytä epäillä väärinkäytöksiä. Nämä seikat huomioon ottaen vuokrareskontraan liittyvät kysymykset on tilintarkastuksessa tavanomaisella ja riittävällä yksityiskohtaisuudella.

HTM B on oheistanut Pitäjän käräjäoikeuden tuomion (ei lainvoimainen). Käräjäoikeus on velvoittanut Taajaman Peruspankin suorittamaan Vuokrataloille koko aiheutuneen vahingon määrän n. 624 000 euroa korkoineen ja kuluineen. Käräjäoikeuden tuomiosta ilmenee, että kysymys on ovelasti ja harkitusti ja paljon miettimistä ja laskemista vaatineesta yhtiön työntekijän rikoksesta. Rikoksen on mahdollistanut se, että pankki on toiminut asiassa poikkeuksellisella tavalla: antanut käteistä henkilölle, jolle sitä ei olisi saanut antaa. Käräjäoikeuden tuomiosta ilmenevät teon toteuttamiseen liittyvät seikat ovat sellaisia, joihin ei tavanomaisessa hyvän tilintarkastustavan mukaisessa tilintarkastuksessa voida eikä ainakaan tarvitse varautua.

Hyvän tilintarkastustavan toteutumista on arvioitava tilintarkastusajankohtana vallinneen tilanteen ja sen hetkisten tietojen perusteella. Edellä mainitut ja aiemmin lausutut seikat sekä tarkastustehtävän lyhyt kesto huomioon ottaen HTM B katsoo, että asiassa on toimittu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tämän vuoksi päätöstä tulisi oikaista ja annettu huomautus poistaa.

Muu selvitys

TILA:lla on ollut käytettävissään kauppakamarin TIVA:n käyttämä aineisto.

TILA on ottanut päätöksessään tausta-aineistona huomioon toisen kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan antaman päätöksen, joka koskee HTM A:n toiminnan tarkastamista ja siihen liittyvän aineiston sekä JHTT-lautakunnan antaman päätöksen JHTT D:n ja HTM, JHTT B:n toiminnan tarkastamisesta Kiinteistö Oy:n tilintarkastuksesta.

Kauppakamarin TIVA:n työryhmä on lähettänyt TILA:lle 13.4.2006 päivätyt kommentit, joissa todetaan seuraava. Kun B esittää oikaisuvaatimuksessaan yhtiön kirjanpitojärjestelmän ja sen kontrollijärjestelmän olleen asianmukainen, on TIVA tätä koskien päätöksessään lausunut, että yhtiön käyttämä menetelmä, jossa kirjanpitoon on kirjattu teoreettinen vuokratulo ja tästä on vähennetty tyhjäkäyttönä oleva määrä, on kirjaustavan osalta TIVA:n mielestä kyseenalainen. TIVA:n tätä koskeva lausuma pohjautuu kirjanpitolain 2 luvun 1 §:n säännökseen siitä, että kirjanpitovelvollisen on merkittävä kirjanpitoonsa liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Kirjanpitolain 2 luvun 3 §:n säännöksen mukaan menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen. Nyt kyseessä olevassa tavassa, jossa kirjanpitoon on kirjattu kaikkien asuntojen teoreettinen vuokratuotto, TIVA:n käsityksen mukaan on kirjattu muita kuin liiketapahtumia.

Näitä teoreettisia vuokratuloja on korjattu tyhjäkäyttöä koskevilla oikaisuilla, jolloin tämäkään kirjaus ei perustu liiketapahtumaan. Kun kirjanpidossa on näin poikettu kirjanpito-

lain mukaisesta kirjausperusteesta, olisi TIVA:n käsityksen mukaan tilintarkastuksessa tullut erityisesti ottaa huomioon kantaa tulojen täsmäytyksen ja tyhjäkäyttökirjausten perusteiden oikeanmukaisuuteen. Tilintarkastusmateriaalista ei ilmene, että tätä TIVA:n päätöksessään luonnehtimalla tavalla (kirjaustavan hyvän kirjanpitoavan mukaisuus) poikkeuksellista tapaa olisi erityisellä riskianalyyysilla lähestytty.

Kiinteistö Oy ei ole kommentoinut HTM B:n oikaisuvaatimusta.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

TILA katsoo, että HTM B on toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti kauppakamarin TIVA:n päätöksestä ilmenevällä tavalla. HTM B ei ole esittänyt perusteita päätöksen muuttamiseksi.

HTM B on oikaisuvaatimuksessaan ja aikaisemmin kauppakamarin TIVA:lle esittämässään vastineissa vedonnut myös HTM A:n antamiin vastineisiin ja oikaisuvaatimukseen sekä puolustanut toimintaansa viittaamalla Tilintarkastusalan suosituksiin, minkä vuoksi TILA toteaa lisäksi seuraavan.

Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan hyväksytyyn tilintarkastajan on kaikessa tilintarkastuslain 1 §:n mukaisessa toiminnassaan noudatettava hyvää tilintarkastustapaa. Hyvän tilintarkastustavan mukaisia vaatimuksia tilintarkastuksessa kuvataan KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa. Nämä ovat yksi lähde, kun arvioidaan hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta.

Tapaukseen soveltuvat etenkin Tilintarkastusalan suositukset 230, 240 ja 400. HTM A on viitannut myös suositukseen 530, jota voidaan myös soveltaa tapaukseen.

Tilintarkastusalan suositukset 230, 400 ja 530 tulivat voimaan 1.7.2000. Suositus 240 tuli voimaan 1.7.2004. Aiemminkin on ollut voimassa vastaavansisältöisiä suosituksia. Vain hieman erilainen IFAC:n standardeihin

perustuva suositus 240 on ollut voimassa 1.7.2000 lukien. Ennen KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n 19.11.1999 hyväksymiä IFAC:n standardeihin perustuvia suosituksia voimassa olleet suositukset ovat huomattavasti suppeammat, mutta ne sisältävät pääkohdat hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista, jotka koskevat tilintarkastukseen liittyvien riskien huomioimista tilintarkastustyön suunnittelussa, sisäisen tarkkailun huomioon ottamista, saamisten tarkastamista tilintarkastustyön dokumentointia jne.

TILA toteaa, että HTM B:n työpapereita käytetään hänen toimintansa arvioimisessa. 1.7.2000 voimaan tulleen suosituksen 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 tietovälineellä 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.

HTM B:n toimintaa arvioitaessa suosituksen 240 vaatimuksia on sovellettava kokonaisuudessaan. 1.7.2000 voimaan tulleen ja 1.7.2004 lukien uudistetun suosituksen 240 mukaan tilintarkastajan on otettava tilintarkastuksessa huomioon mahdolliset väärinkäytökset ja virheet. Tilintarkastajan tehtävä-

nä on arvioida sellaisia virheitä ja väärinkäytöksiä, jotka aiheuttavat olennaisen puutteen tai virheen tilinpäätökseen. Tilintarkastajan on syytä keskustella johdon ja tarvittaessa hallintoelimenkin kanssa olennaisista virheistä ja väärinkäytösriskistä ja tiedustella sisäisestä valvonnasta. Käyttämällä osaamistaan liiketoiminnasta tilintarkastaja voi kuitenkin tunnistaa olosuhteet ja tapahtumat, joissa väärinkäytös on mahdollinen tai jo tapahtunut. Tilintarkastaja voi muuttaa aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta tai arvioida saamansa evidenssin luotettavuutta olemassa olevien väärinkäytöksen riskitekijöiden johdosta. Tilintarkastus luontaisine rajoitteineen voi vaikuttaa ennaltaehkäisevästi väärinkäyttötilanteissa, mutta ensisijainen vastuu on kuitenkin hallintoelinten jäsenillä ja tarkastuskohteen johdolla. Päinvastoin kuin HTM B, TILA katsoo, että suosituksen 240 vaatimukset tukevat kaupakamarin TIVA:n päätöksessä esitettyjä perusteluja, joiden mukaan HTM B on laiminlyönyt ottaa tilintarkastuksen suunnittelussa ja tarkastusmenetelmien valinnassa ja huomioon väärinkäytöksen mahdollisuuden suosituksen 240 edellyttämällä tavalla.

HTM B on vedonnut aineistotarkastustoimenpiteiden osalta suositukseen 530 ja korostanut, ettei Kiinteistö Oy:n tilinpäätöksen oikeellisuutta missään vaiheessa kyseenalaistettu. Suositus 530 koskee otantaa ja muista selektiivisiä tarkastusmenetelmiä. Suosituksen mukaan tilintarkastajan tulisi tarkastustoimenpiteitä suunnitellessaan määrittellä sopivat tavat testauskohteiden valitsemiseksi, jotta tilintarkastusevidenssiä saataisiin hankittua tarpeellisissa määrin tilintarkastuksen tavoitteiden saavuttamiseksi. Suosituksen mukaan aineiston ja kontrollien tarkastustoimenpiteet on mitoitettava tilintarkastusriskin mukaan. Suositus ei ole velvoittanut HTM B:ta tarkastamaan kaikkea aineistoa, vaan käyttämään asianmukaisia menetelmiä, kuten riittävää tarkastettavan aineiston otantaa. Kiinteistö Oy:n tilintarkastuksessa ennen kavalluksen havaitsemista tilintarkastuksessa ei ole havaittu sellaisia virheitä, jotka olisivat velvoittaneet laajentamaan tarkastusta esimerkiksi otantaa laajentamalla. Vaikka HTM B olisikin esittämällänsä tavalla toiminut suosituksen 530 metodien mukaisesti, hänen toimintaansa liittyy puutteita tilintarkastukseen

liittyvien riskien havaitsemiseksi Kauppakamarin TIVA:n päätöksen perusteluissa esitetyllä tavalla. Myös suositus 530 edellyttää, että tilintarkastusevidenssi hankitaan menetelmillä, jotka vastaavat tilintarkastusriskiä ja tilintarkastuksen tehokkuutta.

TILA toteaa, että HTM B:n suorittamassa tilintarkastuksessa lopputuloksena on ollut tilintarkastusriskin toteutuminen. Tilintarkastusalan suosituksessa 400, joka tuli voimaan 1.7.2000, kuvataan riskien arvioimista ja sisäistä kontrollia. Tilintarkastajan tulee käyttää ammatillista harkintaa arvioidessaan tilintarkastusriskiä ja sen pienentämistä hyväksyttävälle/ tasolle. Tilintarkastusriskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että tilintarkastaja antaa väärän lausunnon silloin, kun tilinpäätökseen sisältyy olennainen virhe tai puute. Tilintarkastusriski koostuu kolmesta tekijästä: toimintariskistä, kontrolliriskistä ja havaitsemisriskistä. Tilintarkastajan tulisi perehtyä tarkastuskohteen sisäiseen kontrollijärjestelmään ja kirjanpitojärjestelmään ja hankkia evidenssiä tehokkaiden tarkastustoimenpiteiden avulla voidakseen arvioida riskejä olennaisen tilinpäätöskannanoton tasolla. Tilintarkastajan tulisi dokumentoida käsityksensä riskeistä ja raportoida puutteista tarkastuskohteen toimivalle johdolle. HTM B on laiminlyönyt näiden vaatimusten riittävän noudattamisen.

TILA:n yhteenveto HTM B:n oikaisuvaatimukseen

TILA katsoo, ettei myöskään Tilintarkastusalan suositusten korostaminen lähteenä HTM B:n toimintaa arvioitaessa anna aiheutta muuttoa TIVA:n tekemää arviota.

HTM B ei ole oikaisuvaatimuksessaan esittänyt riittäviä perusteita TIVA:n tekemän päätöksen oikaisemiseksi.

Ratkaisu

TILA hylkäsi oikaisuvaatimuksen.

(HTM B ei hakenut TILA:n päätökseen valittamalla muutosta.)

TILA 3/2006

TILA otti KHT A:n ja HTM B:n toiminnan tarkastamisen käsiteltäväkseen omaaloitteisesti. Keväällä 2005 tuli julkisuuteen epäily Matka Oy:ssä tapahtuneesta usean vuoden ajan jatkuneesta tilinpäätösten olennaisesta vääristelystä. TILA katsoi, että tilintarkastusjärjestelmän luotettavuuden säilyttämiseksi oli tärkeää selvittää, onko hyväksytyjen tilintarkastajien toiminta Matka Oy:ssä ollut hyvän tilintarkastustavan mukaista tilintarkastuksen kannalta keskeisissä asioissa. Asiayhteyden vuoksi TILA käsitteli asian poikkeuksellisesti ensiasteena myös HTM B:n osalta.

TILA tutki asian ja keskittyi tilintarkastuksen kannalta tapauksen keskeisimpiin asioihin. TILA ei ottanut kantaa Matka Oy:n johtohenkilöiden toimintaan eikä rikosvastuuta eikä vahingonkorvausvastuuta koskeviin kysymyksiin. TILA totesi, että KHT A ja HTM B olivat menettelleet hyvän tilintarkastustavan vastaisesti laiminlyömällä 1) tilintarkastustyön riittävän dokumentoinnin, 2) laskenta- ja atk-järjestelmien riittävän tarkastamisen sekä 3) lähipiiritapahtumiin liittyvien erien riittävän tarkastuksen sekä raportoinnin niistä. Muilta osin TILA ei moittinut tilintarkastajien toimintaa.

TILA päätti antaa KHT A:lle ja HTM B:lle kummallekin varoituksen hyvän tilintarkastustavan vastaisesta menettelystä Matka Oy:n tilintarkastuksessa.

KHT A ja HTM B valittivat TILA:n päätöksestä VALA:lle vaatien ensisijaisesti annettujen varoitusten poistamista perusteettomina tai toissijaisesti niiden muuttamista huomautuksiksi. VALA hyväksyi pääosin TILA:n päätöksen perustelut ja hylkäsi KHT A:n ja HTM B:n valituksen.

(Ei muutoksenhakuoikeutta VALA:n päätökseen.)

[TILA:n päätöksen referaattia on muokattu ja lyhennetty poistamalla siitä tilintarkastuslain 37 §:n mukaan salassa pidettävää tietoa.]

TILA kiinnitti selvityksessään erityistä huomiota tilintarkastukseen käytettyihin resursseihin ja menetelmiin.

KHT A toimi Matka Oy:n tilintarkastajana 1984–2005 ja HTM B toisena tilintarkastajana 1995–2005.

Matka Oy oli vuonna 1966 perustettu täyden palvelun yleismatkatoimisto, joka oli erikoistunut liike-, messu- ja harrastematkoihin, kaupunkilomiin, laiva- ja kylpylämatkoihin ja räätelöityihin kaukomatkoihin. Matka Oy:n palveluksessa oli tilivuoden 2003 tilinpäätöksen mukaan 221 henkilöä 10 paikkakunnalla. Yhtiön liikevaihto oli vuoden 2003 tilinpäätöksen mukaan lähes 50 miljoonaa euroa. Matka Oy:n kirjanpitoaineisto käsitti viime vuosina noin 250 mappia vuodessa. Lisäksi sähköisinä säilytettävänä oli noin 300 000:a vuotuista matkaa vastaavia myyntilaskuja.

Matka Oy asetettiin konkurssiin 11.5.2005 yhtiön hallituksen hakemuksesta rahoitus- ja maksuvaikeusongelmien takia.

Puutteita tilintarkastustyön dokumentoinnissa

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu velvollisuus dokumentoida tilintarkastustyö tilintarkastajan työpapereihin. TILA:n saaman selvityksen perusteella arvioituna Matka Oy:n tilivuosien 1995–2003 tilintarkastus oli dokumentoitu puutteellisesti.

Tilintarkastajien työpapereista ei selviä, miten tilintarkastajat ovat arvioineet tilintarkastusriskiä ja määrittäneet tarkastuksen painopistealueet eikä sitä, miten he ovat lopulta mielipiteensä muodostaneet. Riskien käsittelyä koskevat dokumentoinnin puutteet johtavat muun muassa siihen, että heidän toimintansa arviointi jälkikäteen on vaikeaa. Ulkopuolisen on vaikea päätellä työpapereista, onko tilintarkastuksessa saatu riittävästi evidenssiä tilintarkastusriskin kannalta olennaisista asioista ennen tilintarkastuskertomuksen antamista.

TILA katsoi, että KHT A:n ja HTM B:n työpaperit eivät täytä sitä hyvään tilintarkastustavan vaatimusta, jonka mukaan tilintarkastajan on dokumentoitava seikkoja, jotka ovat tärkeitä tilintarkastuskertomuksen antamiseksi sekä

seikkoja sen toteamiseksi, että tilintarkastustyö on suoritettu hyvään tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastajat eivät laatineet työpapereita siten, että ne antaisivat kokonaiskuvan suoritetusta tilintarkastuksesta.

Laskenta- ja atk-järjestelmien tarkastuksesta puuttui dokumentoitu evidenssi

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu, että tilintarkastaja perehtyy atk-ympäristöön ja selvittää tarvittaessa varmennusten avulla, miten atk-ympäristö vaikuttaa tilintarkastuksen riskeihin. Tilintarkastukseen kuuluu kriittisyys ja annettujen tietojen kyseenalaistaminen.

Laskenta- ja atk-järjestelmien tuottamat tiedot olivat keskeisiä Matka Oy:n tilintarkastuksessa.

TILA piti KHT A:n ja HTM B:n esittämää kokemusta ja ammattitaitoa riittävänä atk-tarkastusten suorittamiseen. Heidän työpapereistaan ei kuitenkaan ilmennyt, miten he ovat suhtautuneet toimintariskiin ja kontrolliriskiin kunkin olennaisen tilinpäätöskannanoton tasolla. Myyntisaamiset, ostovelat ja ennakot olivat tilinpäätösten kannalta olennaisia eriä. Tilintarkastajilla oli perusteltu syy kiinnittää erityistä huomiota myyntisaamisten, ostovelkojen ja ennakoiden sekä niiden jaksotusten tarkastamiseen sekä dokumentoida tarkastustoimenpiteet.

Tilivuoden 2003 tilintarkastukseen liittyi erityisolosuhteita. Matka Oy:n taloushallinnon resurssipula heikensi sisäisen valvonnan toimivuutta. Kannattavuutta osoittavien lukujen vastaisesti yhtiö oli ajautunut maksuvalmiusongelmiin.

KHT A:n ja HTM B:n olisi pitänyt laajentaa ja syventää laskenta- ja atk-järjestelmien tilintarkastusta evidenssiä hankkimalla. Tilintarkastustyön dokumentointi tilintarkastajien työpapereissa ei osoita, että KHT A ja HTM B olisivat menettelleet näin ja varmistaneet riittävän huolellisesti, että Matka Oy:n keskeiset tilinpäätöserät olivat oikein.

Lähipiiritapahtumien tarkastaminen puutteellista

Lähipiiritapahtumien ja tositteiden tarkastaminen oli tilintarkastusriskin eliminoimiseksi tärkeää Matka Oy:n tilintarkastuksessa. TILA kiinnitti huomiota etenkin vuoden 2003 tilinpäätökseen, jonka valmistuessa lähipiiriyhtiöiden tilinpäätökset olivat vielä kesken. Matka Oy:n tilivuoden 2003 tilinpäätös laadittiin ja tilintarkastajat antoivat sen tarkastamisesta vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen, vaikka tilinpäätöksen täsmäyttämistä ei voitu suorittaa. Näin ollen lähipiiritapahtumiin liittyviin tilinpäätöskannanottoihin liittyi merkittävää epävarmuutta.

Tilivuoden 2003 tilinpäätöstä tarkastaessaan KHT A:n ja HTM B:n olisi pitänyt laajentaa ja syventää tilintarkastusta suorittamalla tilanteeseen sopivia mukautettuja, laajennettuja tai täydentäviä tarkastustoimenpiteitä lähipiiritapahtumien varmistamiseksi. Kun lähipiiriä koskevaa riittävää tilintarkastusevidenssiä ei ole saatu, heidän olisi pitänyt tuoda asia esille tilintarkastuskertomuksessa.

KHT A:n ja HTM B:n valitus VALA:lle

KHT A ja HTM B vaativat, että VALA ensisijaisesti kumoaa TILA:n päätöksen ja poistaa annetut varoitukset perusteettomina ja toissijaisesti muuttaa ne huomautukseksi.

TILA totesi selityksensä, etteivät KHT A ja HTM B esittäneet muutoksenhakukirjelmässään sellaista, mikä antaisi aihetta muuttaa TILA:n päätöstä.

VALA:n päätös

VALA totesi päätöksensä perusteluissa mm., että

- KHT A:n ja HTM B:n työpapereita ei ollut laadittu ja koottu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.
- KHT A:n ja HTM B:n työpapereiden perusteella ei ollut pääteltävissä, että he olisivat laajentaneet ja syventäneet laskenta- ja atk-järjestelmien tilintarkastusta hankkimalla Tilintarkastusalan suositusten mukaista evi-

denssiä tilintarkastuskohteen atk-ympäristössä.

- KHT A:n ja HTM B:n dokumentaation perusteella ei ollut selvitettävissä, kuinka lähipiiriä koskevia tietoja on tarkastettu ja mikä tarkastuksen tulos on ollut.

VALA hylkäsi KHT A:n ja HTM B:n valituksen.

Sovelletut säännöt ja määräykset:

Tilintarkastuslaki (936/94) 1, 16, 34, 35, 37, 39, 41 ja 42 §

TILA 4/2006

HTM A vaati TILA:lta oikaisua kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan (TIVA) tekemään päätökseen. HTM A oli toiminut Asunto Oy:n varsinaisena tilintarkastajana. Hänet oli erotettu tilintarkastajan tehtävästä ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. HTM oli A tätä ennen kiinnittänyt huomiota asunto-osakeyhtiössä suoritettujen julkisivuremontin kustannuksiin. Hän selvitti remontin toteutuksen yhtiökoukuspäätöksen mukaisuutta ja käytti apunaan ulkopulista asiantuntijaa. HTM A antoi havainnoistaan raportin hallitukselle. TIVA oli antanut HTM A:lle huomautuksen perustellen sitä sillä, että HTM A:n raportoinnissaan käyttämät menetelmät ja kielenkäyttö eivät vastanneet tilintarkastajalta edellytettävää objektiivisuutta ja riippumattomuutta.

HTM A vaati saamansa huomautuksen poistamista ja katsoi muun muassa, että hallinnon tarkastus on asuntoyhtiöiden tilintarkastuksen tärkein osa-alue. Asuntoyhtiön vastikerahoituksen vuoksi päätöksenteon oikeellisuus tulee varmistaa ennen täytäntöönpanoa. Vastikkeiden jälkikäteen korjaaminen on työlästä ja aiheuttaa haittaa osakkaille.

TILA tutki oikaisuvaatimuksen ja totesi, että alkuperäinen asunto-osakeyhtiön kantelu kohdistui asunto-osakeyhtiön hallintoon. Vaikka hallinnon tarkastus on varsinaisen vuosittain tehtävän tilintarkastuksen osa, HTM A:n tekemät tarkastustoi-

menpiteet ovat muodostaneet erityisen asiakokonaisuuden. TILA totesi, että HTM A:n työpaperit täyttävät hyvän tilintarkastustavan dokumentoinnille asettamat vaatimukset tämän kokonaisuuden osalta. TILA muutti kauppakamarin TIVA:n perusteluja poistamalla kyseiseen kohtaan liittyvän moitittavuusarvion. Hyvän tilintarkastustavan keskeisiä tekijöitä ovat objektiivisuus ja ammattimainen käyttäytyminen. TILA yhtyi kauppakamarin TIVA:n kantaan HTM A:n raportoinnissaan käyttämistä menetelmistä ja kielenkäytöstä ja katsoi, ettei HTM A ollut käyttäytynyt korrektisti suorittaessaan hallinnon tarkastusta. TILA hylkäsi oikaisuvaatimuksen.

HTM A valitti TILA:n päätöksestä VALA:aan ja vaati saamansa huomautuksen poistamista.

VALA tutki muutoksenhaun ja katsoi, että tilintarkastajan on kaikkia tilintarkastukseen liittyviä tehtäviä suorittaessaan menettävä objektiivisesti ja ammattimaisesti. HTM A oli raportoinut suorittamansa tarkastuksen tuloksia asunto-osakeyhtiölle antamassaan tilintarkastuspöytäkirjassa. Siinä hän oli esittänyt tarkastuksensa tulokset ja yhteenvedon käyttämänsä asiantuntijan lausunnosta. Asiassa ei ollut osoitettu, että HTM A:n toiminnasta olisi tältä osin puuttunut objektiivisuus tai ammattimaisuus. Ei ole myöskään osoitettu, että HTM A:n kielenkäyttö tilintarkastuspöytäkirjassa olisi joiltakin osin ollut muuta kuin objektiivista ja ammattimaista. VALA muutti TILA:n päätöstä ja poisti HTM A:lle annetun huomautuksen.

(Ei muutoksenhakuoikeutta VALA:n päätökseen.)

Päätös, johon on vaadittu oikaisua

Kauppakamarin TIVA on kokouksessaan 14.9.2005 (pöytäkirja 5/2005, 4 §) ratkaissut HTM A:han kohdistuvan valvonta-asian, joka on tullut käsiteltäväksi Asunto Oy:n kantelun johdosta.

Kauppakamarin TIVA totesi päätöksensä perusteluissa seuraavan.

1. TIVA:n päätöksen rajaus

TIVA:n tehtävänä on ollut ottaa kantaa HTM A:n toiminnan tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisuuteen Asunto Oy:n tilintarkastuksessa.

2. Tapahtumien kulku

HTM A on toiminut Asunto Oy:n varsinaisena tilintarkastajana kantelun tapahtumien ajankohtana aina 12.1.2005 tapahtuneeseen erottamiseen saakka.

Vastaaja oli laatinut 23.10.2004 päivätyn tilintarkastuspöytäkirjan (kantelun liiteasiakirja nro 2) ajalta tammi-syyskuu 2004. Pöytäkirjan mukaan nimeämättömät asunto-osakeyhtiön osakkaat olivat esittäneet hänelle syyskuussa 2004 pyynnön tarkastaa yhtiön hallinto vuodelta 2004. Vastaaja oli pyytänyt isännöintiyhtiöltä (Isännöinti Oy) asunto-osakeyhtiötä koskevat asiakirjat vuodelta 2004 ja suorittanut tarkastuksen niiden perusteella.

Vastaaja oli esittänyt tekemänsä tarkastuksen perusteella väitteen siitä, että yhtiössä olisi toimittu vastoin voimassa olevaa yhtiöjärjestystä ja asunto-osakeyhtiölakia erinäisissä rakennushankkeissa. Vastaaja oli pyytänyt OTK X:ltä asiayhteyteen liittyvän lausunnon.

Vastaaja oli kehottanut asunto-osakeyhtiön hallitusta viipymättä kokoontumaan käsittelemään kyseisen tilintarkastuspöytäkirjan sisältöä ja ryhtymään OTK X:n lausunnon sisältämiin korjaustoimenpiteisiin.

Vastaaja oli uusinnut edellä mainitun pyynnön 25.11.2004 ja 7.12.2004 päivämillään kirjeillä, jonka hän oli osoittanut Asunto Oy:n hallituksen jäsenille, isännöitsijälle ja Isännöinti Oy:n toimitusjohtajalle.

Vastaaja oli laatinut 10.1.2005 päivätyn kirjelmän, jonka hän on osoittanut Asunto Oy:n osakkeenomistajille. Kirjelmässä hän pyytää yhtiökokousta velvoittamaan hallitusta/isännöitsijää oikaisemaan remonttien kustannuksen jaon voimassaolevien säännösten mukaiseksi. Samalla hän on ilmoittanut, että ei voi puoltaa vastuuvapauden myöntämistä

isännöitsijälle ja jäsenille tilivuodelta 2004, mikäli kustannusten oikaisua ei tehdä.

Asunto-osakeyhtiön ylimääräinen yhtiökokous pidettiin 12.1.2005. Tässä kokouksessa HTM A erotettiin tilintarkastajan tehtävistä yksimielisellä päätöksellä.

3. Asunto-osakeyhtiön tilintarkastukseen sovellettavat säännökset ja hyvä tilintarkastustapa

Asunto-osakeyhtiölain (809/91) 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 tilintarkastuskertomukseen sovelletaan tilintarkastuslain säännöksiä.

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

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastus on lähtökohteisesti laillisuustarkastusta. Tilintarkastajan tehtävänä on valvoa, että yhtiön toiminnassa menetellään lain, yhtiöjärjestyksen ja yhtiön

toimielinten oikeudellisesti pätevien päätösten mukaan.

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.

3. 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 vuoden 2004 tilintarkastuksessa on kuvattu KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa. Nämä ovat yksi lähde, kun arvioidaan HTM-tilintarkastajan toiminnan hyvän tavan mukaisuutta.

Tilintarkastusalan suositusten (230) mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tilintarkastuskerhomuksen 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 suorituksesta 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.

4. TIVA:n arvio HTM A:n toiminnasta

4.1. Tilintarkastustyön dokumentointi

Tapauksen kaikkien tosiasioiden selvittäminen jälkikäteen luotettavalla tavalla TIVA:ssa ei ole mahdollista, koska HTM A:n työpaperit ovat puutteelliset. HTM A:n tilintarkastustyön

dokumentointi ei ole hyvän tilintarkastustavan mukaista.

HTM A:n työpapereissa ei ole selvästi eroteltuna pysyväistietoja ja tilikauden aikaisia tietoja. Työpaperit ovat puutteelliset ja ne poikkeavat hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista. HTM A:n työpapereiden sisältö eli tilintarkastustyön asiasisällön dokumentointi ei vastaa huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamaa käytäntöä, vaan dokumentointi antaa aihetta moitteisiin.

HTM A:n työpaperit sisältävät ainoastaan kopioita Asunto Oy:n hallinnon asiakirjoista sekä kyseessä olevan julkisivuremontin sopimus- ja urakkadokumenteista. Varsinaista työn kulkua, havaintoja ja päätelmiä koskevia merkintöjä ei juuri ole. Työpapereista ei käy selville, miten HTM A on tehnyt tilintarkastuksen ja päätyntä tarkastuksen perusteella antamaansa lausuntoon.

Asiantunteva lukija ei voi työpapereihin sisältyvistä yksittäisistä asiakirjoista johdonmukaisesti päätellä, mitkä ovat olleet tarkastustyön olennaiset havainnot, päätelmät ja niiden perustelut.

4.2 HTM A:n suorittama tilintarkastus

Asunto Oy:n julkisivuremonttia koskeva päätöksentekomenettely on aiheellisesti kiinnittänyt tilintarkastajan huomion. Asunto-osakeyhtiön tarkastus on lähtökohtaisesti laillisuustarkastusta. HTM A on kiinnittänyt tarkastuksessaan huomiota olennaiseen ja taloyhtiön osakkaiden taloudelliseen asemaan merkittävästi vaikuttavaan seikkaan. Kyseessä on mahdollinen ristiriita yhtiökokouspäätöksen ja päätöksentekohetkellä voimassa olleen yhtiöjärjestyksen välillä.

Koska kyseessä on lain ja yhtiöjärjestyksen sääntöjen tulkintaan liittyvästä juridisesta kysymyksestä, HTM A on ollut oikeutettu käyttämään asiantuntijaa Tilintarkastusalan suosituksen nro 620 mukaisesti. Tällöin hänellä on ollut oikeus myös antaa asiantuntijalle tämän tarvitsemat tiedot. Tilintarkastusalan eettisten suositusten kohdan A 4.3 mukaan: "Tilintarkastajan velvollisuutena on varmistaa, että hänen apulaisensa sekä asiantuntijoina tai

avustajina toimivat henkilöt tai tahot noudattavat salassapitovelvollisuutta.”.

4.3 HTM A:n tilintarkastusraportointi

Tilintarkastaja raportoi merkittävät havaintonsa hallitukselle tilintarkastuspöytäkirjassa. Mikäli hallitus ei ryhdy korjaaviin toimenpiteisiin, tilintarkastaja raportoi merkittävät havaintonsa yhtiökokoukselle tilintarkastuskertomuksessa.

Raportoinnissaan tilintarkastajan tulee noudattaa eettisten sääntöjen edellyttämää objektiivisuutta.

HTM A:n raportoinnissaan käyttämät menetelmät ja kielenkäyttö eivät vastaa tilintarkastajalta edellytettävää objektiivisuutta ja riipumattomuutta.

5. Yhteenveto

HTM A:n toiminta poikkeaa dokumentoinnin ja raportoinnin osalta olennaisesti siitä, miten huolelliset ammattihenkilöt olisivat vastaavassa tilintarkastuksessa menettelleet, joten hänen toimintansa on hyvän tilintarkastustavan vastaista.

Lieventävänä seikkana TIVA katsoo, että tilintarkastaja on pyrkinyt kiinnittämään asunto-osakeyhtiön hallinnosta vastaavien tahojen huomiota osakkeenomistajien kannalta keskeiseen seikkaan, jossa HTM A:n ja hänen käyttämänsä asiantuntijan mukaan on menettely yhtiöjärjestyksen vastaisesti.

Ratkaisu

TIVA on yksimielisesti päättänyt antaa HTM A:lle huomautuksen tilintarkastuslain 39 §:n mukaisesti.

Oikaisuvaatimus

HTM A on 20.10.2005 päivätyllä oikaisuvaatimuksellaan vaatinut, että TILA kumoaa kauppakamarin TIVA:n 14.9.2005 tekemän päätöksen (pöytäkirja 5/2005, 4 §) ja että TILA velvoittaa kauppakamarin TIVA:n korjaamaan pöytäkirjansa sille esitettyjä tilintarkastusdokumentteja vastaavaksi. Perusteluiksi HTM A on esittänyt seuraavan.

TIVA on perustellut päätöstään dokumentoinnin ja raportoinnin puutteilla vastaavassa tilintarkastuksessa. Päätös on virheellinen valio-kunnalle esitettyjen raporttien ja dokumenttien osalta. Raportointimenetelmien kritiikki on ristiriidassa tilintarkastuslain kanssa ja kielenkäytön moite on perustelematta.

Lisäksi HTM A on havainnut, että TIVA:ssa tilintarkastuksen asiasisältöä on muutettu. Ratkaisu irtaantuu kantelusta ja lakimääräisen tehtävän hoitaminen on yhteenvedossa katsottu lieventäväksi seikaksi. Perustelu on erheellinen, koska hyvä tilintarkastustapa ohjaa tilintarkastajan toimintaa silloin kun hänellä on valinta- tai harkintamahdollisuus. Tässä tapauksessa sitä ei ollut.

Vastaava tilintarkastus

Kantelun kohteena oli asunto-osakeyhtiön tilintarkastukseen kuuluva remonttia koskeva hallinnon tarkastus ennen tilivuoden päättymistä. Hallinnon tarkastus on asuntoyhtiöiden tilintarkastuksen tärkein osa-alue ja tarkastus on jatkuvaa toimintaa. Asuntoyhtiön vastikerahoituksen vuoksi päätöksenteon oikeellisuus tulee varmistaa ennen täytäntöönpanoa. Vastikkeiden jälkikäteinen korjaaminen on työlästä ja aiheuttaa haittaa osakkaille. Asuntoyhtiöiden juokseva hallinto on yleensä uskottu ammattimaiselle isännöintiyhtiölle, jonka sopimukseen kuuluu kirjanpidon ohella mm. kokousten valmistelu, asunto-osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen noudattamisen valvonta sekä tilintarkastuksen järjestäminen. Tilintarkastajan pitää tarkastaa myös yhtiön sopimukset ja asuntoyhtiön kohdalla eräitä tärkeimmistä sopimuksista ovat isännöintisopimus, jolla vastuuta maallikkohallinnolta siirretään maksua vastaan isännöintiyhtiölle, ja remontissa olevassa kohteessa urakkasopimus, jonka toteuttamiselle yhtiön vakuutusso- pimus jatkossa perustuu.

Raportointi

TIVA:n käytössä oli HTM A:n yhtiön hallitukselle 23.10.2004 esittämä tilintarkastuspöytäkirja liitteineen (jatkossa tilintarkastuspöytäkirja), josta on säännös tilintarkastuslain 20 §:ssä. Koska pöytäkirjaa ei käsitelty lain määräämin tavoin viivytyksettä, HTM A oli esittänyt hallitukselle ja isännöintiyhtiön toimitusjoh-

tajalle (joka hoiti isännöintiä oman toimensa ohessa) uudistetut pyynnöt 25.11.2004 ja 7.12.2004.

Raportoinnin kielestä ja laajuudesta alan kirjallisuudessa on todettu tilintarkastuspöytäkirjasta, että se on kertomusta usein laajempi ja toisaalta vapaamuotoisempi (esim. Reijo Peltonen, Asunto-osakeyhtiön hallinto ja tilintarkastus sivu 222). HTM A on katsonut, että hänen raportointinsa on objektiivista, riippumatonta ja kieleltään korrektia. Moitteidensa tueksi TIVA ei hänen mielestään ole esittänyt ainoatakaan konkreettista seikkaa.

Tilintarkastuspöytäkirjasta 23.10.2004 ilmenee, ettei remontin kaikkia tietoja ollut saatavilla isännöintiyrityksestä, vaikka remontti oli kantelijan ilmoittamien tavoin tehty 1.4.–31.8.2004. Alan kirjallisuudessa on todettu ”Mikäli tilintarkastaja ei saa kaikkia pyytämäänsä tietoja, tulee hänen siitä raportoida yhtiön hallitukselle tai yhtiökokoukselle ja tarvittaessa kutsua jopa ylimääräinen yhtiökokous koolle tilanteen käsittelemiseksi. Tilintarkastaja ei saa luovuttaa tällaisessa tilanteessa, koska yhtiön toimivaa johtoa ei saa päästää vaikuttamaan siihen, missä laajuudessa tilintarkastus tehdään tai myöskään vaikuttamaan tilintarkastajan henkilöön.” (Ibid. sivu 50)

Kun isännöintiyritys oli esittänyt yhtiökokouskutsun, HTM A oli lähettänyt tilintarkastuspöytäkirjan osakkaille 10.1.2005 saatteina siitä, että, mikäli kustannusten jakoa ei oikaista voimassaolevien säännösten mukaiseksi, hän ei voi puoltaa vastuuvapauden myöntämistä isännöitsijälle ja hallituksen jäsenille tilivuodelta 2004. Kannanotto oli seurausta yhtiöjärjestyksen vastaisesta päätöksenteosta, mistä aiheutui osakkaille vahinkoa, ja johdonmukaista tilintarkastuslain 44 §:ssä säädetyn korvausvastuun kannalta. Yhtiökokouksessa HTM A:n tilalle valittiin isännöintiyrityksen oma HTM-tilintarkastaja. Kantelu HTM A:sta tehtiin vasta kolme kuukautta myöhemmin.

Dokumentointi

HTM A on esittänyt, että hänen tilintarkastuspöytäkirjastaan 23.10.2004 ilmenee, että hän päätyi käyttämään apulaisena 29.9.2004 asi-

antuntijaa sen jälkeen, kun hän oli selvittänyt osakkaiden yhteydenottojen perusteella julkisivuremontin laajuutta, sen päätöksentekoa sekä aiottua kustannustenjakoa osakkeenomistajille. Edelleen pöytäkirjasta selviää, että osakkaiden mieltä olivat askarruttaneet yhtiön isännöitsijän osakastiedotteen 26.2.2004 liitteissä esitetyt maininnat siitä, että yhtiöjärjestyksen 18 § poistettaisiin ja parvekkeiden lasituskustannukset jaettaisiin kaikkien osakkaiden kesken osakemäärän mukaan. Tilintarkastuspöytäkirjassa mainitaan 25.2.2004 päivätty ”hankeosuuslaskelma”, jonka nojalla mm. autotallien haltijat joutuivat osallistumaan lasituskuluihin. Tilintarkastuspöytäkirjasta ilmenee HTM A:n mukaan myös, että hän pyysi lausuntoa virheellisen päätöksentekomenettelyn korjaamisen mahdollisuuksista, julkisivuremonttiin sisältyvästä uudisrakentamisesta ja kustannusten jakamisesta osakkeenomistajien kesken sekä isännöintiyrityksen vastuusta.

Tilintarkastuspöytäkirjassa on 23.9.2004 päivätty ote voimassaolevasta yhtiöjärjestyksestä sekä yksityiskohtainen perustelu lakipykäläineen siitä, ettei sen jälkikäteen muuttaminen ole mahdollista ilman kaikkien osakkaiden suostumusta. Yhtiöjärjestyksen kohdentaminenkaan ei tullut kyseeseen. Lisäksi siinä todetaan, etteivät päätöksenteossa tapahtuneet virheet korjaannu ajan kulumisen perusteella. Ainoaksi lailliseksi vaihtoehdoksi jäi siten tilanteen ennallistaminen niin, että virheellisen päätöksenteon vaikutukset tulee oikaistuksi. Tilintarkastuspöytäkirjassa todetaan ”Hallituksen ja isännöitsijän henkilökohtaisen vastuun kannalta on tärkeää, että lasituskustannukset kohdennetaan osakkaille voimassaolevan yhtiöjärjestyksen mukaan”.

Tilintarkastuspöytäkirjassa on tuotu esiin korjauksen ja muutostöiden ero sekä dokumentoitu rakennushankkeen laajentaminen 280 750 eurosta 632 659 euroon käymällä läpi huhtikuussa 2003 suoritetun kuntotutkimuksen, 8.9.2003 raportti korjaussuosituksista, yhtiöjärjestyksen huoneistoluettelo sekä kokouskutsu, yhtiökokouksen 25.2.2004 pöytäkirja, osakastiedote 26.2.2004 ja piirtoheitinkalvokopiot, joita ei ollut pöytäkirjassa tai tiedotteessa. Tilintarkastuspöytäkirjaan on kirjattu havaintona, ettei kokouskutsu ja pöytäkirjan teksti vastaa toisiaan. Ero muodostuu

siitä, että rakennushankkeeseen oli kokouksessa lisätty kate- ja lasitusurakka, joka yhtiöjärjestyksen perusteella kuuluu osakkaan vastuulle ja joka lisäksi on luonteeltaan muutos- ja lisärakentamista haetun rakennusluvan mukaan. Pyydetty 700 000 euron lainavaltuus on yksilöimättä. Lainavaltuuksista on kirjattu huomio ”kokouskutsusta ja pöytäkirjasta saa käsityksen, etteivät lainavaltuudet koskeneet kate- ja lasitusurakkaa”.

Tilintarkastuspöytäkirjassa kustannusten kohdentamista on käsitelty yhtiöjärjestyksen 18 ja 5 §:n mukaan ja siinä on dokumentoitu 19.3.2004 maksuerätaulukko, 30.4.2004 tilaus, 18.5.2004 peruutus, yhtiön kirjanpitoon viedyt osakkeiden laattalaskut per 15.10.2004, isännöitsijälle 11.4.2004 osoitettu sähköpostiviesti, työmaakokouspöytäkirja 30.4.2004, uusittu maksuerätaulukko 6.5.2004, puuttuva muutostarjous, hallituksen pöytäkirja 10.4.2004, neuvottelu 7.4.2004, hallituksen tiedote 17.4.2004, tarjous 26.1.2004 yksikköhintaluetteloiheen ja 3.2.2004 urakkaneuvottelupöytäkirja. Havainnana on muun ohella todettu, että hallituksen tiedote on ristiriidassa urakoitsijan sopiman veloitusettoman ratkaisun kanssa.

Lopuksi tilintarkastuspöytäkirjassa on käsitelty isännöintisopimusta ja siihen liittyvää sopimusvastuuta yhtiöjärjestyksen ja asunto-osakeyhtiöiden noudattamisen valvonnan, lainaosuuslaskennan, maksuvalmiusseurannan ja kassavarojen hoidon kannalta. Tältä osin tarkastuksessa on dokumentoitu sopimus, hallituksen tiedote, tiliveloitukset, hallituksen kokoukset 6.5.2004 asti, isännöintiyhtiön sijaisuusjärjestelmän puuttuminen ja laskujen maksuunpano. Pöytäkirjassa todetaan, ettei julkisivu-urakkaan liittyvää päätöksentekoa tarkistettu yhtiöjärjestyksen ja asunto-osakeyhtiölain mukaiseksi ja koko 700 000 euron laina nostettiin tilille ennakoon. Edelleen siinä todetaan, ettei isännöintiyhtiö kääntynyt tilintarkastajan tai muunkaan asiantuntijan puoleen tilanteen selvittämiseksi.

Tilintarkastuspöytäkirjan johtopäätöksenä todetaan, että isännöintiyhtiö on velvollinen korvaamaan sopimusrikkomuksena tehtävien laiminlyönnistä yhtiölle aiheutuneet kulut mm. korkokulut ja tilintarkastajan ylimääräiset sel-

vittelykulut. Pöytäkirjassa kehoitetaan huolehtimaan kiireesti asianmukaisista lainaosuuslaskelmista yhteistyössä hallituksen kanssa ja esitetään palauttamaan tarpeeton osa lainasta korkokulujen pienentämiseksi. Kustannusten jako/lainaosuuslaskelmat suositellaan tarkistuttamaan tilintarkastajalla ennen niiden antamista osakkeenomistajille. Pöytäkirjassa on huomioitu isännöintiyhtiön 15.10.2004 selvitys ja se päättyy toiveeseen kustannusten jaon tyylikkäästä oikaisemisesta.

HTM A:n mielestä edellä esitetystä tilintarkastuspöytäkirjan referaatista saa kokonaiskuvan tilintarkastustyön etenemisestä ja dokumentoinnin laajuudesta. TIVA:n väite työpapereiden puutteellisuudesta ei vastaa sille toimitettuja asiakirjoja. HTM A katsoo, että tilintarkastuspöytäkirjasta ilmenee kaikki tosiasiat luotettavalla tavalla ja siitä selviää tarkastustyön olennaiset havainnot, päätelmät ja niiden perustelut, vaikka lukija ei olisi-kaan asiantunteva. TIVA:n pöytäkirjan kohta dokumentoinnista on kokonaisuudessaan virheellinen ja siksi se tulee poistaa.

HTM A haluaa lautakunnan kiinnittävän huomiota myös siihen, että esilläolevan tapauksen dokumentaatio ylittää huomattavasti HTM-yhdistyksen ohjeistaman voimassaolevan minimidokumentaatiovaatimuksen (julkaistu HTM-Infossa 1/2000) niin vuoden 2004 hallinnon tarkastuksen kuin tilintarkastuspöytäkirjankin osalta. Perustiedot tarkastettavasta oli päivitetty ja tallessa vuodelta 2003 täydellisinä.

Tilintarkastuksen asiasisällön muuttaminen TIVA:ssa

TIVA:n pöytäkirjassa on maininta ”mahdollisesta ristiriidasta yhtiökokouspäätöksen ja yhtiöjärjestyksen välillä”. HTM A vaatii, että kyseinen lause poistetaan, koska se on dokumentoitu tilintarkastuspöytäkirjassa eikä se ole tulkinnanvarainen.

TIVA:n pöytäkirjassa kohdassa 13.4.2 toisessa kappaleessa mainitaan tilintarkastusalan suositus nro 620 asiantuntijan työn käyttämisestä. Asiantuntijan käytön TIVA on kuitenkin kirjannut sille toimitetuista asiakirjoista poikkeavasti siten, että kyse olisi ollut yhtiöjärjestyksen sääntöjen tulkintaan liitty-

västä juridisesta kysymyksestä. Niinhän ei ollut, vaan asiantuntemusta tarvittiin rakennusosalta sekä juristin arvio virheellisen päätöksenteon korjaamisen mahdollisuuksista ja isännöintiyhtiön vastuusta.

TIVA:n pöytäkirjan kohta 13.4.3 on ristiriidassa tilintarkastuslain kanssa ja virheellinen siltä osin kuin siinä esitetään raportoinnin asuntoyhtiön kokoukselle tapahtuneen tilintarkastuskertomuksessa. Sellaista HTM A ei ole laatinut tilivuoden ollessa kesken. Tavallisesta osakeyhtiöstä poiketen yhtiökokous on yleistoimivaltainen elin asunto-osakeyhtiölain 23 §:n mukaan. Siten osakkaan tiedonsaantitarve on myös suurempi kuin liiketoimintaa harjoittavassa osakeyhtiössä.

TIVA:n pöytäkirjan kohta 13.5 on dokumentoinnin ja raportoinnin osalta virheellinen edellä esitetyin perustein. HTM A uskoo, että huolelliset ammattihenkilöt olisivat toimineet vastaavassa tarkastuksessa täysin samalla tavalla. HTM A:n vaatimusta selvittää asia perusteellisesti TIVA ei huomionnut eikä se pyytänyt nähtäväksi hänen tilalleen valitun Isännöinti Oy:n HTM-tilintarkastaja Y:n työpapereita puolueetonta tutkintaa varten.

Yhteenveto

Tilintarkastajan tehtävänä on valvoa, että yhtiön toiminnassa menetellään lain, yhtiöjärjestyksen ja yhtiön toimielinten oikeudellisesti pätevien päätösten mukaan. Hyvä tilintarkastustapa ohjaa tilintarkastajan toimintaa silloin kun hänellä on valinta- tai harkintamahdollisuus. Esilläolevassa tapauksessa yhtiön toiminnassa oli menetelty yhtiöjärjestyksen ja lain vastaisesti, mistä HTM A oli velvollinen raportoimaan asuntoyhtiön osakkaita heille merkityksellisessä lasitus- ja korjaushankkeessa.

Kauppakamarin TIVA:n ratkaisu ei ole sopusoinnussa esitetyn tilintarkastusevidenssin, tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan kanssa. TIVA:n antama huomautus tulee poistaa aiheettomana.

Muu selvitys

Kauppakamarin TIVA on TILA:n sihteerin 21.10.2005 päivätyn kirjeen perusteella toi-

mittanut HTM A:han kohdistuvan valvontasian aineiston. TIVA ei ole kommentoinut HTM A:n oikaisuvaatimusta. Asunto Oy puolestaan on 31.10.2005 päivätyllä kirjeellään kommentoinut HTM A:n oikaisuvaatimusta ja myös kertonut näkemyksensä HTM A:n suorittaman tilintarkastuksen tapahtumien kuluksi. HTM A on lisäksi antanut 1.12.2005 päivätyn lausuman Asunto Oy:n kommentista.

Asunto Oy:n kommentit

Kohta Raportointi

1. kappale

Väite, ettei pöytäkirjaa käsitelty lain määräämin tavoin viivytyksettä on perätön. Yhtiön isännöintiä ei hoitanut isännöintiyhtiön toimitusjohtaja, vaan isännöitsijä Z.

2. kappale

Väite, että HTM A:n raportointi olisi objektiivista, riippumatonta ja kieleltään korrektia, osoittaa suurta oman toiminnan arvioimisen osaamattomuutta. Osakkaille suunnattu kirje oli valheellisena ja törkeänä hallinnon aiheettomana mustamaalaamisena osoitus erittäin ala-arvoisesta toimintatavasta.

3. kappale

HTM A vetoaa alan kirjallisuuteen: ”Mikäli tilintarkastaja ei saa kaikkia pyytämiään tietoja...”. Tässä tapauksessa oli kuitenkin kysymys siitä, että HTM A ei ollut edes pyytänyt näitä tietoja, eikä halunnut isännöitsijän ilmoittavan meneillään olevasta tilintarkastuksesta hallitukselle, joten puheenjohtaja ei tiennyt asiakirjoja mahdollisesti tarvittavan. Remontin valmistumiseen oli myönnetty lisäaikaa epäsuotuisten sääolosuhteiden vuoksi. Mitä tulee projektikansioiden säilyttämiseen, on se käsittääksemme isännöitsijän ja asiakasyhtiön välinen sopimuskyseisyys. Tässä tapauksessa, kun isännöitsijä ei osallistunut projektiin (Z oli ilmoittanut asian HTM A:lle), on luonnollista, että asiapaperit ovat pääasiallisesti projektia hoitavan tahon hallussa ainakin takuuajan päättymiseen saakka. Ne toki tarvittaessa toimitetaan tarkastettavaksi.

4. kappale

Kokouksessa uudeksi tilintarkastajaksi valittu HTM-tilintarkastaja ei ole missään riippuvaisuussuhteessa kyseiseen isännöintiyhtiöön. Hän (tai yhteisö) kyllä toimii myös isännöinti-

yhtiömme tilintarkastajana, kuten myös useissa muissakin tämän isännöinti-yhtiön asiakasyhtiöissä.

Yhteenveto

HTM A kyllä tuntuu periaatteessa tietävän tehtävänsä, mutta menettelytapoja ei. Asunto Oy:n mielestä tilintarkastajan eettiset ohjeet ja riippumattomuusvaatimus estävät häntä toimimasta yhden osakkaan juristina yhtiön asioissa. Hän ei myöskään voi jakaa tuomioita, vaan mahdolliset erimielisyydet on osakkaan/osakkaiden tai yhtiön hallituksen vietävä käräjäoikeuden ratkaistavaksi. Asunto Oy:n tapauksessa asiantuntijoina käytetyt kiinteistöjuridiikkaan perehtyneet juristit ovat HTM A:n kanssa kiistanalaisista asioista täysin eri mieltä.

Kaikkiin TILA:n käytettävissä oleviin Asunto Oy:n toimittamiin dokumentteihin vedoten Asunto Oy:n mielestä ei ole syytä jättää HTM A:ta huomauttamatta hänen menettelystään ollessaan yhtiön tilintarkastajana. Asunto Oy:n käsityksen mukaan tässä on lisäksi kysymyksessä tahallinen hyvän tilintarkastustavan ja eettisten sääntöjen noudattamatta jättäminen, joten huomautus tuntuu jopa melko vähäiseltä sanktiolta.

HTM A:n lausuma Asunto Oy:n kommenteista

HTM A on kommentoinut Asunto Oy:n näkemystä tilintarkastuksesta. Hän on todennut, ettei vireillä oleva kanne asunto-osakeyhtiötä vastaan koske häntä. Hän on kiistänyt luovuttaneensa Asunto Oy:n työpapereita kenellekään ja samaa vakuuttaa hänen apulaisensa. Tilintarkastus on perustunut yhtiön asiakirjoihin. Asiantuntijana käytetyn OTK X:n HTM A on tavannut ensimmäistä kertaa syksyllä 2004 ja varmistanut ennen toimeksiantoa tämän riippumattomuuden tarkastuskohteesta ja sen isännöinti-yhtiöstä.

HTM A kertoo tuoneensa U:n tietoon ne menettelytavat, jotka asunto-osakeyhtiötä velvoittavat ja joita tilintarkastus koskee. Hänen huomautuksistaan huolimatta virheellistä menettelyä ei haluttu korjata. Yhtiön hallinto oli selvästi laiminlyöty, koska toimintakykyistä isännöitsijää ei ollut eikä hallitus kokoontunut tai jos kokoontui, ei tapaamisista pidetty pöy-

täkirjaa. Kun hallituksen ja isännöitsijän on varmistuttava yhtiökokouksen päätösten oikeellisuudesta ennen niiden täytäntöönpanoa, ei virheellisiä päätöksiä voida käytännössä laittaa täytäntöön ilman vahingonkorvausvastuuta.

U:n nyt esittämästä isännöitsijän yllättävästä sairastumisesta, isännöitsijäpäätöksestä, rahaliikenteen hoidosta, sopimuksesta ja rajauksista ei ole pöytäkirjamerkintöjä. Esitys on ristiriidassa myös isännöintisopimuksen ja Isännöinti Oy:n antamien tietojen kanssa. Isännöitsijä Z:n 15.10.2004 kirjeen mukaan Asunto Oy:n hallitus ei ollut kokoontunut hänen työsuhteensa aikana (1.7.2004 alkaen) eikä myöskään valinnut häntä yhtiön isännöitsijäksi. Sairastuneen isännöitsijän töitä teki oman toimen ohessa V (Isännöinti Oy:n toimitusjohtaja). Kirje sisältyy tilintarkastusevidenssiin.

U:n väite, että yhtiöissä olisi yleinen käytäntö toimia vastoin voimassaolevaa yhtiöjärjestystä, on täysin mahdoton tilintarkastuksen kannalta. Asunto Oy:n käyttämän asiantuntijan nimeä ei ole kirjoituksessa mainittu. Kun asunto-osakeyhtiölain 44 §:ssä kielletään noudattamasta muuta kuin jo rekisteröityä yhtiöjärjestystä, on vaikea uskoa, että asiantuntija kehottaisi toimimaan lain vastaisesti. Tilintarkastajan on kuitenkin aina varmistettava, että yhtiöjärjestystä ja lakia on noudatettu. Samoin tilintarkastajan tulee ottaa kantaa, jos teosta tai laiminlyönnistä saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus.

HTM A on todennut oikaisuvaatimukseen kohdistuvista kommenteista seuraavaa:

1. Tilintarkastuspöytäkirjaa ei käsitelty hallituksen kokouksessa eikä isännöitsijää ollut. Isännöinti Oy:n toimitusjohtaja "hoiti" tehtäviä työnsä ohessa.
2. Raportoinnin objektiivisuuden, riippumattomuuden ja korrektiin kielen TILA voi todeta HTM A:n allekirjoittamista asiakirjoista.
3. HTM A viittaa Isännöitsijä Z:n kirjeeseen, josta ilmenee "En ole hallitukselle tekemästäsi tarkastuksesta tiedottanut, etten esitä asiaa väärin." ts. tilintarkastajalle haluttiin antaa työrauha. Isännöitsijä Z:n mukaan U oli käyt-

tänyt myös yhtiön tiliä ja vienyt asiakirjoja kotiinsa, mikä vaikeutti tarkastusta. Kansioiden vieminenkään ei ollut sopimuskysymys, koska sitä ei käsitelty hallituksessa, siitä ei ole mitään dokumenttia ja menettely oli Isännöinti Oy:n sopimuksen vastainen.

4. Isännöinti Oy:n HTM-tilintarkastaja Y oli HTM A:n käsityksen mukaan esteellinen tekemään Asunto Oy:n tilintarkastuksen loppuun vuodelta 2004, koska isännöintiyhtiön laiminlyönnit Asunto Oy:ssä oli jo todettu ja vahingonkorvausvastuu tiedossa.

Lainsäädäntö ei salli yhtiöjärjestyksen taannehtivaa muuttamista ilman kaikkien osakaiden suostumusta eikä sellaisia Asunto Oy:stä saatu. HTM A on kertonut, että yhtiön hallitus ei kuitenkaan halunnut käsitellä tilintarkastuspöytäkirjaa ja Isännöinti Oy hankki Uudenmaan Asuntokiinteistöyhdistyksen lausunnon, jonka mukaan yhtiöjärjestystä ei tarvitsisi noudattaa ja hänet erotettiin.

Asunto Oy:n väite HTM A:n tai hänen apulaisensa objektiivisuuden puutteesta on erheellinen. Asunto Oy:n 23.10.2004 tilintarkastuspöytäkirja perustuu kirjalliseen tilintarkastusevidenssiin, joka oli TIVA:n ja on nyt TILA:n käytössä. Kantelu ja nyt esitetyt väitteet voidaan evidenssin perusteella todeta aiheettomiksi.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

Tilintarkastuslain 16 §:n nojalla tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa aina kun hän suorittaa lain 1 §:n tehtävää. Kauppakamarin TIVA on asianmukaisella tavalla päätöksessään selostanut asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa sovellettavat säännökset ja asunto-osakeyhtiön tilintarkastukseen soveltuvan hyvän tilintarkastustavan sekä hyvän tilintarkastustavan asettamat vaatimukset tilintarkastustyön dokumentoinnille.

HTM A ei ole suorittanut Asunto Oy:n vuositilintarkastusta vuodelta 2004. Tarkastus, josta asunto-osakeyhtiö on kannellut, on kohdistunut Asunto Oy:n hallintoon. Vaikka hallinnon tarkastus on varsinaisen vuosittain

tehtävän tilintarkastuksen osa, HTM A:n tekemät tarkastustoimenpiteet ovat muodostaneet erityisen asiakokonaisuuden. TILA toteaa, että HTM A:n työpaperit täyttävät hyvän tilintarkastustavan dokumentoinnille asettamat vaatimukset tämän kokonaisuuden osalta. TILA muuttaa kauppakamarin TIVA:n perusteluja poistamalla kyseiseen kohtaan liittyvän moitittavuusarvion.

Hyvän tilintarkastustavan keskeisiä tekijöitä ovat objektiivisuus ja ammattimainen käyttäytyminen. TILA yhtyy kauppakamarin TIVA:n kantaan HTM A:n raportoinnissaan käyttämisestä menetelmästä ja kielenkäytöstä ja katsoo, että HTM A ei ole käyttäytynyt korrektisti suorittaessaan Asunto Oy:n hallinnon tarkastusta syksyllä 2004.

Ratkaisu

Oikaisuvaatimus hylättiin.

TILA:n soveltamat säännökset ja määräykset

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

Muutoksenhaku VALA:aan

HTM A valitti TILA:n päätöksestä VALA:aan

HTM A:n valitus VALA:lle

HTM A vaati, että TILA:n oikaisuvaatimuksen hylkäävä päätös tulee kumota ja aiheeton huomautus poistaa.

TILA on katsonut, ettei HTM A olisi käyttäytynyt korrektisti suorittaessaan Asunto Oy:n hallinnon tarkastusta syksyllä 2004. Pöytäkirjasta ei ilmene, oliko päätös yksimielinen, vai äänestettiin siitä. Ratkaisu on virheellinen, koska HTM A oli raportoinnissaan menettellyt tilintarkastuslain 20–22 § ja 44 §:ssä sekä asunto-osakeyhtiön tilintarkastusta käsittelevän ammattikirjallisuuden ja KHT-yhdistyksen suorituksen mukaan asuntoyhtiön erityispiirteet eli vastikerahoitteisuus ja yhtiökokouksen yleistoimivalta huomioon ottaen.

TIVA:ssa ja TILA:ssa kielenkäytön moitetta ei ole perusteltu mitenkään. HTM A:n mukaan asiakirjojen kieli on asiallista, selkeää ja ym-

märrettävää, kuten viranomaisilta hallintolain 9 §:n mukaan edellytetään. Raportointi on yleiskielen mukaista eikä se sisällä tarpeettomia, epätarkkoja tai harhaanjohtavia ilmaisuja. Asiakirjat on laadittu riippumattomana asiantuntijana ja HTM A on myös varmistunut siitä, että tieto oli välittynyt oikeassa muodossaan.

TILA:n ratkaisu on ristiriidassa tilintarkastuslain 16 § 2 momentin, 19–22 § ja 44 § sekä asunto-osakeyhtiölain 23 §:n kanssa. Kielenkäytön moite on hallintolain 45 §:n ja hallintolainkäyttölain 53 §:n vaatimin tavoin perustelematta.

TIVA ei antanut asiasta TILA:n sihteerin pyytämää hallintolainkäyttölain 33 §:ssä tarkoitettua lausuntoa. Kun TILA ei ole saanut selvitystä, se on ratkaissut asian kantelijan tekemien väitteiden perusteella selvittämättä asiaa sille toimitetusta tarkastusaineistosta, mikä ei asian laatu ja tilintarkastajan oikeus turva huomioon ottaen täytä valitusviranomaiselle määrättyä selvitysvelvollisuutta.

TIVA:n olisi tilintarkastuslain 33 §:n mukaan pitänyt noudattaa hallintolain säännöksiä, mutta pöytäkirjasta päätellen asia on käsitelty siviilikanteen tavoin: ”Vastaja oli esittänyt tekemänsä tarkastuksen perusteella väitteen siitä, että yhtiössä olisi toimittu vastoin voimassa olevaa yhtiöjärjestystä.” Kun TIVA on HTM-tilintarkastajien lakisääteinen valvontaelin, sen on tiedettävä tehtävänsä puolesta, että tilintarkastuksessa otetaan kirjallisen aineiston perusteella kantaa lakimääräisiin seikkoihin toteavasti, eikä tilintarkastaja väitä mitään. TIVA:ssa kantelijan ja tilintarkastajan roolit näyttäivät menneen sekaisin.

HTM A on pyytänyt vapautusta 200 euron käsittelymaksusta, koska tämän valituksen käsittelyllä lienee HTM A:n mielestä VALA:ssa laajempaa merkitystä julkisen edun kannalta viranomaisiksi luokiteltavan tilintarkastusvaliokunnan ja tilintarkastuslautakunnan laiminlyöntien vuoksi.

TILA:n selitys 19.4.2006:

HTM A:n muutoksenhaku ei sisällä mitään uutta eikä mitään sellaista, mikä antaisi ai-

heen muuttaa TILA:n 31.1.2006 tekemää päätöstä (dnro 06/05, pöytäkirja 1/2006, 8 §).

TILA:n HTM A:lle tiedoksi antama asiakirja on TILA:n päätös. TILA on liittänyt selitykseensä pöytäkirjan 1/2006 otteen TILA:n päätöksestä. Päätös oli yksimielinen.

Oikaisuvaatimuksen käsittely ei ole hallintolainkäyttöä. TILA noudattaa hallintolakia tilintarkastuslain 32 §:n 1 momentin mukaisesti (aikaisemmin hallintomenettelylakia).

TILA on antanut HTM A:lle mahdollisuuden kommentoida kaikkea asiassa esitettyä aineistoa. Hallintolain kuulemissäännöstä on noudatettu.

TILA:n päätöksessä referoidaan TILA:lle valvonta-asiassa toimitettuja kirjelmiä. Referaattiin ei sisällytetä kirjelmiä kokonaisuudessaan.

HTM A:n valituskirjelmän sivulla 6 oleva toteamus siitä, että hän olisi saanut laaduntarkastuksesta kiitettävän arvosanan, ei voi pitää paikkansa, koska HTM-tilintarkastajat ry:n laatukomitean suorittamista laaduntarkastuksesta ei anneta arvosanoja.

HTM A:n vastine TILA:n selityksen johdosta:

TILA kertoo selityksessään noudattavansa hallintolakia, mutta päätöstä ei ole perusteltu hallintolain 45 §:n edellyttämällä tavalla. Kyseinen säännös velvoittaa ilmoittamaan, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun sekä mainittava sovellettavat säännökset.

HTM A on oheistanut vastineeseen Isännöitsijöiden Auktorisointiyhdistys ry:n 21.9.2004 antaman varoituksen Isännöinti Oy:lle, koska asiassa nähtäväksi lähetetyissä kirjelmissä on useita isännöintiyhtiön kannanottoja, joissa HTM A:n toiminnasta on annettu ilmeisen väärä kuva.

VALA:n päätös:

VALA totesi, että sen ratkaistavana on vain kysymys siitä, ovatko HTM A:n raportoinnissaan käyttämät menetelmät ja kielenkäyttö

olleet objektiivista ja ammattimaista. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja kaikkia tilintarkastukseen liittyviä tehtäviä suorittaessaan menettelee objektiivisesti ja ammattimaisesti. HTM A on raportoinut suorittamansa tarkastuksen tuloksia Asunto Oy:lle antamassaan tilintarkastuspöytäkirjassa. Siinä hän on esittänyt tarkastuksensa tulokset ja yhteenvedon käyttämänsä asiantuntijan lausunnosta. Asiassa ei ole osoitettu, että HTM A:n toiminnasta olisi tältä osin puuttanut objektiivisuus tai ammattimaisuus. Ei ole myöskään osoitettu, että HTM A:n kielenkäyttö tilintarkastuspöytäkirjassa olisi joiltakin osin ollut muuta kuin objektiivista ja ammattimaista.

TIVA ja siten myöskään TILA eivät ole päätöksissään ottaneet kantaa HTM A:n Asunto Oy:n osakkeenomistajille 10.1.2005 lähettämään kirjelmään. Tämän vuoksi VALA ei voi tutkia, täyttääkö kirjelmä hyvän tilintarkastustavan mukaisen objektiivisuuden ja ammattimaisuuden vaatimuksen.

Edellä mainituilla perusteilla VALA muutti TILA:n päätöstä ja poisti HTM A:lle annetun huomautuksen.

HTM A pyysi vapautusta 200 euron käsittelemäksusta. Asian ratkaiseminen ei kuulu VALA:n toimivaltaan, minkä vuoksi VALA jätti vaatimuksen tutkimatta.

TILA 5/2006

Osakkeenomistaja X kanteli konsernin emoyrityksen tilintarkastajan, KHT-yhteisö B Oy:n ja osakkeen lunastusmenettelyssä uskottuna miehenä toimineen KHT A:n toiminnasta tytäryrityksen osakkeen lunastuksen ja lunastushinnan määrittämisen yhteydessä. Emoyritys oli tarjonnut tytäryhtiöosakkeesta lunastushintaa, joka perustui emoyrityksen toisen tilintarkastajan lausuntoon. Välimiesoikeus päätti lunastushinnaksi saman määrän. X:n mielestä KHT A:n olisi pitänyt toimia välimiesoikeudessa paremmin kaikkia poissa olevia osakkaita edustavana uskottuna miehenä. KHT A oli myös KHT-yhteisö B Oy:n tilintarkastaja. KHT A esitti välimies-

oikeudelle osakkeen lunastushinnaksi määrää, joka vastasi lunastustarjouksen hintaa ja KHT-yhteisö B Oy:n määrittämää hintaa. X:n mielestä KHT A:n olisi pitänyt selvittää vaihtoehtoisia laskelmia ja tuoda esiin tietoja mahdollisista osakkeen kauppahinnoista.

KHT-yhteisö B torjui kantelijan moitteet ja kertoi tehneensä kaksi arvonmäärittäystä kyseisistä osakkeista. Arvonmäärittäminen oli kummallakin kerralla suorittanut tilintarkastusyksiköstä täysin erillinen yritys-järjestely-yksikön kokenut arvonmäärittäjä. Myös KHT A torjui moitteet ja selvitti vastineessaan toimintaansa uskottuna miehenä sekä perusteita antamalleen arviolle lunastettavan osakkeen arvosta.

TILA tutki asian ja totesi, että KHT A ei toiminut tapauksessa tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettuna tilintarkastajana. KHT A oli samalla uskottu mies ja arvonmäärittäyslauseita antaneen KHT-yhteisö B Oy:n tilintarkastaja, mutta tämä ei sisällä sellaista suhdetta, joka vaarantaisi KHT A:n toiminnan objektiivisuuden uskottuna miehenä. KHT A:lla oli riittävä asiantuntemus tehtävän suorittamiseksi. KHT A oli välimiesoikeudelle antamassa lausunnossaan arvioinut osakkeen käypää hintaa useilla eri tavoilla ja perustellut kantansa asianmukaisesti. TILA:n mielestä KHT A oli uskottuna miehenä toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

TILA totesi, ettei mikään viitannut siihen, että KHT-yhteisö B Oy:n tekemissä osakkeen arvonmäärittämisessä olisi poikettu objektiivisuuden tai asiantuntemuksen vaatimuksista. KHT-yhteisö B Oy:n antamat arvonmäärittäyslauseet oli laadittu ja perusteltu hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei valitusoikeutta TILA:n päätökseen.)

Päätöksen ja asiakirjojen julkisuus

TILA on tilintarkastuslain 37 §:n nojalla käsitellyt KHT-yhteisö B Oy:n ja KHT A:n anta-

mat Seudun Lehti Oy:n arvonmäärittäystä koskevat lausunnot salaisina. Päätöksen perustelut ja asiakirjat eivät muilta osin sisällä tietoja, jotka TILA:n olisi pidettävä tilintarkastuslain 37 §:n nojalla salassa.

Kantelu

[TILA:n päätöksen referaattia on muokattu ja lyhennetty poistamalla siitä tilintarkastuslain 37 §:n mukaan salassa pidettävää tietoa.]

X on 22.2.2006 päivätyssä kantelussaan arvostellut KHT-yhteisö B Oy:n ja sen tilintarkastajana toimineen KHT A:n toimintaa Seudun Lehti Oy:n osakkeiden lunastuksessa.

X on pyytänyt TILA:aa lausumaan siitä, onko KHT-yhteisö B Oy toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti antaessaan lausunnon Seudun Lehti Oy:n arvosta ja onko KHT A toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Seudun Lehti Oy:n lunastusprosessissa uskottuna miehenä.

X on kantelussaan kertonut, että Seudun Lehti Oy on Kustannus-konserniin kuuluva yhtiö. Konsernin emoyrityksen tilintarkastajina toimivat KHT C (KHT-yhteisö D Oy) ja KHT-yhteisö B Oy (KHT E). Kustannus Oyj julkaisi lunastusmenettelyn aloittamisen 16.8.2005, jolloin Kustannus Oyj:n omistusosuus Seudun Lehti Oy:ssä oli 97 %. Lunastushinta oli 30,03 euroa osakkeelta. Lunastushinta perustui Kustannus Oyj:n toisen tilintarkastajan lausuntoon Seudun Lehti Oyj:n arvosta.

Välimiesoikeus, joka koostui yhdestä välimiehestä, päätti lunastushinnaksi 30,03 euroa. Välimiesoikeuden päätös ja ilmoitus lunastusmenettelystä ovat X:n kantelun liitteenä.

X on kertonut, että KHT A toimi välimiesoikeudessa uskottuna miehenä. Hän on myös KHT-yhteisö B Oy:n tilintarkastaja. KHT A esitti välimiesoikeudelle osakkeen lunastushinnaksi 30,03 euroa, joka vastasi lunastustarjouksen hintaa ja B Oy:n määrittämää hintaa.

X on todennut kantelussaan, että lunastusmenettelyssä uskottu mies edustaa poissa-

olevia osakkaita. Muut osakkaat voivat valvoa itse etuaan ja tuoda esille lunastushintaan vaikuttavia tekijöitä. Seudun Lehti Oy:n lunastusmenettelyssä tarjottu hinta ja välimiesoikeuden päätöksen mukainen hinta perustuivat lunastajan toisen tilintarkastusyhteisön laatimaan tuottoarvolaskelmaan. Muita vaihtoehtoisia laskelmia tai tietoja mahdollisista kauppahinnoista ei ole tuotu lunastusprosessissa missään vaiheessa esille.

Viime vuosina lunastaja on tehnyt kauppoja Seudun Lehti Oy:n osakkeilla. X katsoo, että yksistään yhtiön tilintarkastusyhteisön tekemän tuottoarvoon perustuvan laskelman laatiminen on hyvän tilintarkastustavan vastaista. X:n mielestä ei ole merkitystä sillä, että KHT-yhteisö B Oy:ssä lausunnon antoi eri henkilö kuin yhtiön tilintarkastaja. Tuottoarvolaskelman laatijalla ei ollut ulkoista riippumattomuutta.

Uskottu mies valvoo poissaolevien osakkeenomistajien etua lunastusmenettelyssä. Uskotulla miehellä olisi ollut mahdollisuus, ja hänen olisi pitänyt selvittää osakkeen arvon vaihtoehtoisia hinnan määrittäystapoja ja etenkin osakkeesta maksettuja kauppahintoja. Uskotulla miehellä on mahdollisuus selvittää ja saada lunastajalta tietoa osakkeella käydystä kauppahinnoista noteeraamattomassa yhtiössä. Tällaista mahdollisuutta ei ole yksittäisellä vähemmistöosakkaalla. Uskottu mies ei ole X:n mukaan esittänyt vaihtoehtoisia hinnanmäärittäystapoja eikä osakkeen kauppahintoja välimiesoikeudelle. Tämä on saatanut aiheuttaa taloudellista vahinkoa vähemmistöosakkeenomistajille. Tästä syystä X katsoo, että uskottu mies on toiminut tehtävässään hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. KHT A on KHT-yhteisö B Oy:n tilintarkastaja, joten hänen ei olisi pitänyt toimia uskottuna miehenä.

KHT-yhteisö B Oy:n vastine

KHT-yhteisö B Oy on TILA:lle antamissaan 21.3.2006 ja 8.5.2006 päivätyissä vastineissaan torjunut X:n moitteet. KHT-yhteisö B Oy on vastineensa mukana toimittanut kopion kesällä 2000 tehdystä Seudun Lehti Oy:n arvonmäärittäyksestä, kopion Seudun Lehti Oy:n arvonmäärittäystä koskevasta raportista keväältä 2004 sekä kopion keväällä 2005

tehdystä edellä viitatus arvonmäärittämisseläpöraportin päivityksestä. Kopiot sisältävät asiakkaan yrityssalaisuuden piirissä olevaan tietoa.

KHT-yhteisö B Oy on kertonut, että Seudun Lehti Oy:n arvonmäärittämisselästä koskeva Kustannus Oy:n, aikaisemmin Yhtymä Oy:n antama toimeksiänto juontaa juurensa kesään 2000, jolloin ensimmäinen liittyvä arvonmäärittämisselä on tehty.

X:n kantelun kohteena olevan arvonmäärittämisselätyön alku on vuodessa 2003, jolloin KHT-yhteisö B Oy teki Seudun Lehti Oy:n arvonmäärittämisselästä koskevan tarjouksen Kustannus Oy:lle. Tarjous ei välittömästi johtanut toimeksiäntoön, vaan arvonmäärittämisseläksen tekeminen jäi vuoden 2004 puolelle siten, että Seudun Lehti Oy:n laajamittainen arvonmäärittämisselä tehtiin keväällä 2004 ja raportti siitä luovutettiin asiakkaalle toukokuussa 2004. Seuraavana vuonna Kustannus Oy tilasi KHT-yhteisö B Oy:ltä päivityksen edellä sanottuun arvonmäärittämisseläseen. Päivitys toimitettiin asiakkaalle keväällä 2005.

KHT-yhteisö B Oy:n 3.5.2004 päivätyin arvonmäärittämisseläraportin mukaan vuonna 2004 toteutetussa arvonmäärittämisseläksessä on Seudun Lehti Oy:lle määrittely (i) tasearvoihin perustuva substanssiarvo, (ii) samankaltaisten yhtiöiden pörssiärvöihin perustuva vertailuarvo, sekä (iii) tulevaisuudessa odotettaviin kassavirtöihin perustuva tuottoarvo; itse asiassa ns. perusskenaarioon perustuvan tuottoarvon lisäksi sekä pessimistiseen tulevaisuusskenaarioon ja optimistiseen skenaarioon perustuvat tuottoarvot. Lisäksi arvonmäärittämisseläksessä on esitetty vuoden 2001 toteutuneisiin osakekauppoihin perustuva osakekannan arvo sekä arvioitu eri osakelajien äänivaltaeroon liittyntä arvostusproblematiikkaa. Arvonmäärittämisselä on perustunut Seudun Lehti Oy:stä laadittuihin tilinpäätöksiin, budjetteihin sekä Kustannus Oy:ltä saatuihin taustaletuksiin. Arvonmäärittämisselä on tehty KHT-yhteisö B Oy:n käyttämien ja Kustannus Oy:n hyväksymien yleisesti käytettyjen arvonmäärittämisselämenetelmien mukaisesti.

Vuonna 2005 arvonmäärittämisselä on Kustannus Oy:n toimeksiäntönnästä päivitytetty käyttäen hyväksi vuoden 2004 tilinpäätöstietoja ja muita arvoon vaikuttavia seikkoja, jotka eivät

vuonna 2004 varsinaista arvonmäärittämisselästä tehtäessä vielä olleet käytettävissä. Päivityksen ajankohta koski Seudun Lehti Oy:n tilannetta per 1.1.2005.

Sekä varsinaisen arvonmäärittämisseläksen että sen päivityksen tarkoituksena on ollut "luoda näkemys osakkeiden käyvästä hinnasta lunastusmenettelyä varten". Kustannus Oy:n hallitus on lunastuspäätöstä tehdessään käyttänyt KHT-yhteisö B Oy:n arvonmäärittämisseläsläuntoa hyväksesen oman näkemyksensä luomiseen, mutta päätyntä kuitenkin osakkeen arvoksi KHT-yhteisö B Oy:n saamasta 31,72 euron osakekohtaisesta hinnasta poiketen esittämään lunastushinnaksi 30,30 euroa.

Arvonmäärittämisseläksen on kummallakin kerralla suorittanut tilintarkastusyksiköstä täysin erillinen KHT-yhteisö B Oy:n yritysjärjestelyyksikön arvonmäärittämisseläsiäntuntija F, jolla on yli 10 vuoden kokemus arvonmäärittämisselästyöstä. Työn laadunvalvonnasta on vastannut yritysjärjestelyyksikön johtaja G, jolla on yli 20 vuoden kokemus asiantuntijatehtävistä.

Kustannus Oy:n tilintarkastajaksi B Oy on valittu kevään 2004 yhtiökokouksessa, ja varsinainen tilintarkastustyö on alkanut vuoden 2004 kesällä. Päävastuullisena tilintarkastajana toimii KHT E.

KHT-yhteisö B Oy on korostanut, että toimeksiäntönnän tarkoitus huomioon ottaen ei arvonmäärittämisselästoimeksiäntönnän hyväksymishetkellä eikä missään vaiheessa sen jälkeen ollut riskiä siitä, että arvonmäärittämisseläksen tulos vaikuttaisi tai edes voisi vaikuttaa Kustannus Oy:n kirjanpitoon merkityn Seudun Lehti Oy:n koko osakekannan hankintamönnöön. Kustannus Oy:n taseeseen merkitty Seudun Lehti Oy:n osakkeiden alkuperäinen hankintamönnö ei ole missään vaiheessa tullut arvonmäärittämisseläksen perusteella uudelleenarvotetuksi, vaan se perustui alkuperäisiin kauppahintöihin toisistaan riippumattomien tahöjen välillä. Näin ollen edes siinä vaiheessa, kun B Oy oli vuonna 2004 valittu Kustannus Oy:n tilintarkastajaksi ja tilanne arvonmäärittämisselästoimeksiäntönnän osaltakin arvioitiin uudelleen, ei ilmennyt uhkaa siitä, että KHT-yhteisö B Oy uudessa roolissaan Kustannus Oy:n tilintarkastajana joutuisi tilintarkasta-

maan, arvioimaan ja asettamaan vuonna 2004 tehdyn ja 2005 päivitetyn arvonmäärityksen lopputuloksen kyseenalaiseksi tai uudelleen arvioitavaksi. Myöskään mitään muuta tilannetta, joka olisi ollut omiaan aiheuttamaan edellä viitatus kaltaisen uhan, ei ollut. Riippumattomuuteen kohdistuvaa riskiä ei siten tältäkin kannalta katsottuna ollut mitään osin.

KHT-yhteisö B Oy on todennut, että sen tekemä arvonmääritys tehtiin Kustannus Oyj:n antamien tietojen ja taustaoletusten perusteella, arvonmäärityksessä yleisesti käytetyn ja Kustannus Oyj:n nimenomaisesti hyväksymän metodologian mukaisesti ja arvonmääritykseen erikoistuneen henkilöstön toimesta. KHT-yhteisö B Oy on mielestään noudattanut arvonmäärityksessä riittävää objektiivisuutta ja perustanut näkemyksensä Kustannus Oy:ltä saamiin taustaoletuksiin, Seudun Lehti Oy:n johdon tekemiin ja sen vastuulla oleviin tilinpäätöksiin, budjetteihin ja liiketoimintasuunnitelmiin. Lunastaja on toimeksianton mukaisesti ottanut itse vastuun lunastusvaatimuksessa esitetyn hinnan määrittämisestä.

Arvonmääritykseen ei siten ole sisällynyt selaista KHT-yhteisö B Oy:n subjektiivista näkemystä taustaoletusten tai muiden arvonmääritykseen vaikuttavien seikkojen osalta, eikä arvonmääritys myöskään ole ollut omiaan vaikuttamaan, eikä ole vaikuttanut Kustannus Oyj:n oman pääoman määrään. Tämä yhdistettynä siihen, että arvonmäärityksen tarkoituksena oli ainoastaan edellä viitattu hintanäkemyksen antaminen, on varmistanut sen, että KHT-yhteisö B Oy:n tekemä arvonmääritys on suoritettu lakien ja ohjeiden mukaisesti, eikä ole mitään osin vaikuttanut KHT-yhteisö B Oy:n riippumattomuuteen Kustannus Oyj:n tilintarkastajana eikä uhanut sitä.

Taustaoletukset ja käytetyt menetelmät sekä arvonmäärityksen tulokset eri menetelmiin perustuen ilmenevät tarkemmin vastineeseen liitetyistä arvonmääritysraporteista.

Seudun Lehti Oy:n arvonmäärityksen suorittaneet henkilöt eivät ole ennen arvonmäärityksen suorittamista, eivät sen aikana eivätkä sen jälkeen osallistuneet Kustannus Oyj:n

tilintarkastustoimeksiantoon. Vuoden 2004 arvonmäärityksen osalta tämä ei olisi edes ollut mahdollista, koska lunastajayhtiön tilintarkastus ei tuossa vaiheessa vielä ollut KHT-yhteisö B Oy:n tehtävänä.

Vuoden 2005 päivityksen osalta päivityksen suoritti sama arvonmääritystiimi, joka oli tehnyt myös varsinaisen arvonmäärityksen, eikä tämä tiimi eikä kukaan sen jäsenistä ole missään vaiheessa kuulunut lunastajayhtiön tilintarkastustiimiin. KHT-yhteisö B Oy on katsonut varmistaneensa hyvän tilintarkastustavan edellyttämin tavoin, että arvonmääritystyö pysyy tilintarkastuksesta erillisten asiantuntijoiden tehtävänä ja eri raportointireitillä kuin tilintarkastus. Vuonna 2005 arvonmääritystyön päivitys suoritettiin näin ollen siten, että tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuvat uhkatekijät oli hyvän tilintarkastustavan mukaisin varotoimin vähennetty hyväksyttävälle tasolle.

KHT-yhteisö B Oy on katsonut, että se on kaikilta osin suorittanut arvonmäärityksen laillisesti, ammattitaitoisesti ja sitä koskevia lakeja ja määräyksiä sekä hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Arvonmääritys on tehty Kustannus Oyj:n kanssa tehdyn toimeksiantosopimuksen ja arvonmääritystä koskevien ohjeiden mukaisesti ja se on sisältänyt muutakin kuin X:n kantelussaan viittaaman tuotoarvolaskelman. Arvonmääritystyö ei ole vaarantanut tilintarkastuksen riippumattomuutta, mikä on edellä esitetyn toimenpitein erikseen varmistettu siltä osin kuin se on ollut tarpeellista.

Lunastaja on määrittänyt lunastushinnan oman hallituksensa päätöksellä. Kustannus Oyj:n hallitus päätyi omassa lunastushintapäätöksessään tarjoamaan osakeyhtiölain lunastusmenettelyn kohteeksi jääneestä 1,9 %:n osakekannasta 30,30 euroa osakkeelta eli 4,5 % alhaisempaa hintaa kuin mitä KHT-yhteisö B Oy:n perusskenaarion mukainen tuottoarvo osoittaa. KHT-yhteisö B Oy ei siten ole väitetyn mukaisesti päättänyt osakkeen hintaa. KHT-yhteisö B Oy:n tekemän arvonmäärityksen perusteella esittämät osakekohtaiset hinnat vastaavat pitkälti sitä vaihteluväliä, jolla Seudun Lehti Oy:n osakkeilla on aikaisemmin käyty kauppaa, eikä KHT-yhteisö B Oy:llä ole tehdyn arvonmäärityksen

lisäksi ollut mitään roolia pienosakkaiden osakkeiden lunastusmenettelyssä. Osakekohtainen lunastushinta on päätetty Kustannus Oyj:n johdon tekemän esityksen mukaisesti osakeyhtiölain mukaisessa välimiesmenettelyssä.

KHT-yhteisö B on katsonut kantelun kokonaisuudessaan aiheettomaksi ja perusteettomaksi. KHT-yhteisö B Oy on työssään noudattanut sekä hyvää tilintarkastustapaa että toiminut hyvälle ja objektiiviselle arvonmääritykselle määritettyjen kriteerien mukaisesti.

KHT A:n vastine

KHT A on antanut TILA:lle 19.3.2006 ja 8.5.2006 päivätyt kommentit, joissa hän on torjunut toimintaansa kohdistuvat moitteet.

KHT A on todennut, että uskotun miehen toimeksianto on käsitelty hallituksessa, kuten muutkin uudet toimeksiannot. Uskotun miehen toimeksianto on voitu ottaa vastaan, vaikka yhtenä tilintarkastajana Kustannus Oyj:ssä oli KHT-yhteisö B Oy ja KHT A toimi sen tilintarkastajana. Perusteluna oli, että KHT-yhteisö B Oy ei ollut toimeksiantaja eikä toimeksiannon vastaanottoon nähty mitään riippumattomuutta vaarantavia tekijöitä. Kun arvioidaan KHT A:n riippumattomuutta, on otettava huomioon KHT-yhdistyksen eettiset ohjeet. Koska KHT A:lla ja KHT-yhteisö J Oy:llä ei käytettävissä olevien tietojen mukaan ole ollut minkäänlaista liikesuhdetta Kustannus-konserniin kuuluvien yhtiöiden kanssa ainakaan viimeisen kolmenkymmenen vuoden aikana, tulee taloudellista intressiä siten käsitellä vain toimeksiannon palkkion perusteella. Toimeksiannon palkkion osuus KHT-yhteisö J Oy:n liikevaihdosta ja KHT A:n henkilökohtaisesta tulo-osuudesta oli niin vähäinen, ettei riippumattomuus ollut uhattuna. Sama koskee epäsuoraa taloudellista intressiä KHT-yhteisö B Oy:öön.

KHT-yhteisö B Oy oli laatinut Kustannus Oyj:lle Seudun Lehti Oy:n osakkeen arvosta arvonmäärityksen, joka tuli KHT A:n käyttöön välimiesoikeuden kautta. Oli luonnollista ja välttämätöntä, että KHT A tutustui arvonmääritysraporttiin. Ennen sitä hän oli jo laatinut omat yhtiön arvoa koskevat laskelmat, joiden laatimisen hän oli aloittanut jo elokuussa.

KHT A sai arvonmääritysraportin käyttöönsä vasta 28.10.2005. KHT A:n suorittama arvonmääritys perustui yhtiön (mukaan lukien konserni ja tytäryritykset) viralliseen tilinpäätösaineistoon. Uskotun miehen mahdollisuudet arvioida lunastushinnan oikeellisuutta perustuvat vain viralliseen tilinpäätösaineistoon.

KHT A on todennut, että KHT-yhteisö B Oy:n arvonmääritysraportissa ollut informaatio vahvasti hänen aikaisempia näkemyksiään ja antoi luonnollisesti yhtiön substanssiarvosta sellaista lisätietoa, jota hänen olisi muuten ollut mahdoton saada käyttöönsä.

KHT-yhteisö B Oy:n arvonmääritysraportin käyttäminen ei ole vaarantanut KHT A:n riippumattomuutta eikä toimeksiannon vastaanottoon tai sen aikana ole tullut esiin asioita, jotka olisivat vaarantaneet hänen riippumattomuutensa.

KHT A on prosessin aikana tiedustellut Kustannus Oyj:n edustajilta osakkeilla tehtyjä kauppvoja eikä hänen tietoonsa ole tullut muista kuin 30,30 euron hinnalla tehtyjä kauppvoja. Välimiesoikeuden suullisessa käsittelyssä 9.12.2005 todettiin, että Kustannus Oyj on hankkinut vapailta markkinoilta lunastusvaatimuksen esittämisen jälkeen huomattavan määrän osakkeita 30,30 euron kappalehintaan. KHT A ei voi olla tietoinen kaupoista, joita ei ole ilmoitettu yhtiölle tai välimiesoikeudelle. KHT A on mielestään noudattanut hyvää tilintarkastustapaa osakkeilla tehtyjä kauppvoja selvittäessään.

KHT A on lausunnossaan laskenut virallisten tilinpäätöstietojen perusteella substanssiarvon. Tuottoarvon ja osinkovirran nykyarvon hän on laskenut eri laskentakorkokannoilla, eli hän on arvioinut käypää hintaa usealla eri tavalla. Hän on lausunnossaan kuvannut KHT-yhteisö B Oy:n laatimaa arvonmääritysraporttia. Hänen kokonaisarvionsa käyvästä hinnasta ei perustu kuitenkaan KHT-yhteisö B Oy:n laatimaan raporttiin.

Kantelijan väite siitä, että KHT A olisi esittänyt välimiesoikeudelle hinnaksi 30,30 euroa, ei pidä paikkaansa. Tätä ei ole myöskään todettu välimiesoikeuden suullisesta käsittelystä 9.12.2005 laatimassa pöytäkirjassa.

KHT A on ainoastaan todennut, että eri arvonmäärittäytavoilla laskettuna, 30,30 euron lunastushintaa voidaan pitää osakkeenomistajien kannalta perusteltuna, koska siinä on huomioitu myös liiketoimintaan liittyvät tulonodotukset.

KHT A on korostanut, että hän arvioi lunastushintaa eri arvonmäärittäytavoilla, jotka hän oli itse laatinut ennen kuin hän sai käyttöönsä KHT-yhteisö B Oy:n laatiman arvonmäärittäyt-raportin eikä siis kokonaisarvio lunastushinnan käyvästä arvosta perustunut B Oy:n laatimaan raporttiin. X:n väite siitä, että "Seudun Lehden lunastusmenettelyssä tarjottu hinta sekä välimiesoikeuden päätöksen mukainen hinta perustui lunastajan toisen tilintarkastusyhteisön laatimaan tuottoarvolaskelmaan. Muita vaihtoehtoisia laskelmia tai -tietoja mahdollisista kauppahinnoista ei ole tuotu lunastusprosessissa missään vaiheessa esille" ei siten pidä paikkaansa.

KHT A on vastineessaan huomauttanut, että Kustannus Oyj:n hallitus on teettänyt arvonmäärittäytksen, kuten huolellinen hallitus tekee. Arvonmäärittäytokset perustuvat aina tiettyihin perusoletuksiin ja sitä kautta vaihtoehtoiisiin arvoihin, kuten tässä tapauksessa.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

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

TILA keskittyy päätöksessään arvioimaan KHT-yhteisö B Oy:n toimintaa sen kannalta, onko se ollut tilintarkastustoiminnassaan riippumaton antaessaan samalla arvioita Seudun Lehti Oy:n osakkeen arvosta tilintarkastusasiakkaalleen, ja onko arvonmäärittäytssä toimittu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

TILA keskittyy päätöksessään arvioimaan KHT A:n toimintaa sen kannalta, onko hän uskottuna miehenä toimiessaan menetellyt Seudun Lehti Oy:n osakkeen arvosta lausu-

essaan toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

2 Tapahtumien kulku

Kustannus Oyj (aikaisemmin Yhtymä Oyj) tuli vuonna 2001 tehtyjen yritysjärjestelyjen jälkeen Seudun Lehti Oy:n emoyritykseksi. Yhtymä Oyj:llä (myöhemmin Kustannus Oyj:llä) oli vuonna 2001 94,2 % Seudun Lehti Oy:n osakkeista ja 94,43 % äänistä. Kustannus Oyj hankki omistukseensa vuosina 2004 ja 2005 lisää Seudun Lehti Oy:n osakkeita.

KHT-yhteisö B Oy teki Kustannus Oyj:n toimeksiannosta Seudun Lehti Oy:n laajamittaisen arvonmäärittäytksen keväällä 2004, ja luovutti sitä koskevan raportin Kustannus Oyj:lle toukokuussa 2004. Vuonna 2005 Kustannus Oyj tilasi KHT-yhteisö B Oy:ltä päivityksen arvonmäärittäytukseen. Päivitys toimitettiin keväällä 2005. KHT-yhteisö B Oy:n 3.5.2004 päivätyn arvonmäärittäyt-raportin mukaan vuonna 2004 toteutetussa arvonmäärittäytksessä Seudun Lehti Oy:lle määriteltiin tasearvoihin perustuva substanssiarvo, samankaltaisten yhtiöiden pörssi-arvoihin perustuva vertailuarvo, sekä tulevaisuudessa odotettavaan kassavirtoihin perustuva tuottoarvo, joka käsitti niin sanottuun perusskenaarioon perustuvan tuottoarvon lisäksi sekä pessimistiseen tulevaisuusskenaarioon että optimistiseen skenaarioon perustuvat tuottoarvot. Arvonmäärittäytksessä esitettiin myös vuoden 2001 toteutuneisiin osakekauppoihin perustuva osakekannan arvo sekä arvioitu eri osakelajien äänivaltaeroon liittynyt arvostusproblematiikka. Arvonmäärittäyt perustui selvityksen mukaan Seudun Lehti Oy:stä laadittuihin tilinpäätöksiin, budjetteihin sekä Kustannus Oyj:ltä saatuihin taustaoletuksiin. Arvonmäärittäyt tehtiin KHT-yhteisö B Oy:n käyttämien ja Kustannus Oyj:n hyväksymien yleisesti käytettyjen arvonmäärittäytmenetelmien mukaisesti.

Vuonna 2005 arvonmäärittäyt päivitettiin Kustannus Oyj:n toimeksiannosta käyttäen hyväksi vuoden 2004 tilinpäätöstietoja ja muita arvoon vaikuttavia seikkoja, jotka eivät vuonna 2004 varsinaista arvonmäärittäytstä tehtäessä vielä olleet käytettävissä. Päivityksen ajankohta koski Seudun Lehti Oy:n tilannetta per 1.1.2005.

Kustannus Oyj:n hallitus päätti 16.6.2005 käyttää osakeyhtiölain 14 luvun 19 §:ään perustuvaa oikeutta lunastaa jäljellä oleva Seudun Lehti Oy:n osakkeet ja vaati lunastusta 30,30 euron hintaan osakkeelta. Osakeyhtiölain mukaan lunastaja ilmoittaa lunastusoikeuteen perustuvan vaatimuksensa yhtiölle, jos lunastuksesta ei sovita. Yhtiön on ilmoitettava vaatimuksesta osakkeenomistajille.

Kaupungin käräjäoikeus määräsi 12.7.2005 KHT A:n poissaolevien osakkeenomistajien uskotuksi mieheksi valvomaan heidän etuaan ja oikeutta Seudun Lehti Oy:n lunastusmenettelyssä.

Kustannus Oyj omisti 25.10.2005 98,02 % kaikista Seudun Lehti Oy:n osakkeista ja 99,07 % kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Kustannus Oyj:llä on ollut osakeyhtiölain 14 luvun 21 §:n mukaisesti lunastusoikeus ja se on vaatinut lunastaa muiden osakkeenomistajien osakkeet 30,30 euron kappalehinnasta.

Keskuskauppakamarin välityslautakunta määräsi 10.10.2005 asianajaja H:n toimimaan välimiehenä ratkaistaessa Seudun Lehti Oy:n osakkeiden lunastusriitaa koskeva asia.

KHT A antoi 10.11.2005 välimiesoikeudelle vastineen, jossa hän totesi, että Kustannus Oyj on 12.8.2005 omistanut Seudun Lehti Oy:n osakkeista 96,6 % ja niiden tuottamista äänistä 97,72 %. KHT A totesi, että Kustannus Oyj:llä on osakeyhtiölain mukainen oikeus lunastaa muiden osakkeenomistajien osakkeet. Välimiestuomion mukaan uskottu mies vetosi osakkeiden lunastushinnan osalta tuottoarvoon, osinkovirran nykyarvoon sekä substanssiarvoon ja KHT-yhteisö B Oy:n laatimaan arvonmääritykseen. Yhteenvedossaan KHT A totesi, että eri arvonmääritystavoilla laskettuna Seudun Lehti Oy:n 30,30 euron lunastushintaa voidaan pitää osakkeenomistajien kannalta perusteltuna, koska siinä on huomioitu myös liiketoimintaan liittyvät tulon odotukset.

Lisäksi KHT A totesi välimiesoikeuden suullisessa käsittelyssä 9.12.2005 muun muassa, ettei hän ole pyrkinyt laskemaan tulevaisuu-

den tuottoja, vaan hän on tehnyt päätelmänsä historiatietojen perusteella. KHT A totesi, että hän pitäytyy arvonmäärityksessä substanssiarvossa, joka KHT-yhteisö B Oy:n mukaan on 12 miljoonaa euroa. Liiketoiminnan tulevaisuuden tulosodotuksista maksattavaksi on esitetty 20 miljoonaa euroa, jolloin yhtiön liikearvo olisi 8 miljoonaa euroa. KHT A totesi, että hän olisi valmis myymään Seudun Lehti Oy:n osakkeen 30,30 eurolla. Hän totesi, että arvonmääritys on vaikea tehtävä ja että jokaisesta laskelmasta löytyy kriittisesti arvioituna joitakin puutteita, mutta tärkeintä on pysyä normaaliarvon rajoissa. KHT A hyväksyi uskottuna miehenä Kustannus Oyj:n tarjoaman lunastushinnan poissaolevien osakkeenomistajien puolesta.

Välimiesoikeus katsoi tuomiossaan 2.2.2006, että Kustannus Oyj:llä on riidaton oikeus lunastaa Seudun Lehti Oy:n muiden osakkeenomistajien osakkeet.

Osakkeen lunastushinta on osakeyhtiölain mukaan osakkeen käypä hinta, jonka määrittämiseksi on otettava huomioon kaikki kussakin yksittäistapauksessa asiaan vaikuttavat seikat. Välimiesoikeus viittasi tuomiossaan KHT-yhteisö B Oy:n arvonmääritysraporttiin ja sitä täydentävään lausuntoon välimiesoikeuden suullisessa käsittelyssä 9.12.2006. Välimiesoikeuden tuomioon liitettyssä haastehakemuksessa todetaan, että B Oy:n arvonmääritysraportin lähtökohdaksi on ollut tuottoarvon määrittäminen. Tuottoarvolaskelman perusskenaarion mukaan Seudun Lehti Oy:n osakekannan arvo on 1.1.2005 ollut noin 20,90 miljoonaa euroa. Pessimistisen tulevaisuusskenaarion mukaan osakekannan arvo olisi 16,5 miljoonaa euroa ja optimistisen skenaarion mukaan 22,6 miljoonaa euroa. Kustannus Oyj:n hallitus on päättänyt katsomaan, että Seudun Lehti Oy:n osakkeen arvo lunastusvaatimuksen Seudun Lehti Oy:n esittämisen hetkellä 30.6.2005 on ollut keskiarvo lausunnossa esitetystä arvoista, 20,0 miljoonaa euroa. Tuolloin yhden osakkeen arvo olisi 30,30 euroa.

Välimiesoikeus vahvisti tuomiossaan 2.2.2006 osakkeiden lunastushinnaksi 30,30 euroa osakkeelta.

3 Hyvä tilintarkastustapa

3.1 Hyvä tilintarkastustapa osakeyhtiön tilintarkastuksessa

Osakeyhtiön tilintarkastuksessa noudatetaan osakeyhtiölain (734/78) ja tilintarkastuslain säännöksiä.

Tilintarkastuslain 16 §:n nojalla hyväksytyt tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastusta suorittaessaan. Tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttämistä tilintarkastuksessa.

Tilintarkastaja voi tarjota lakisääteisen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilintarkastuksen lisäksi myös muita palveluja edellyttäen, että hänellä on niiden tarjoamiseen vaadittava asiantuntemus, eikä muiden palvelujen, kuten arvonmääritys- ja asiantuntijalauseuntojen 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.

3.2 Arvonmäärityspalvelu ja tilintarkastajan riippumattomuus

Euroopan yhteisöjen komissio on antanut 16.5.2002 suosituksen tilintarkastajan riippumattomuuden peruserästä EU:ssa. Suositus ei ole sellaisenaan sitova, mutta sitä voidaan käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan, toteutuuko tilintarkastajan riippumattomuus yksittäistapauksessa.

EU:n komission suosituksessa tilintarkastajan riippumattomuutta tarkastellaan siihen kohdistuvien uhkien kannalta. Tilintarkastuksen oheispalvelujen tarjoaminen tilintarkastusasiakkaalle saattaa sisältää riskin oman

työn tarkastamisen uhkasta. Suosituksen mukaan oman työn tarkastamisen uhkaa pidetään aina liian suurena, jos tilintarkastaja suorittaa muita kuin tilintarkastustoimeksiantoja ja osallistuu tässä yhteydessä asiakasyhteisön, sen sidosyrityksen tai tällaisen yksikön johdon päätöksentekoon. Jos tilintarkastaja tai saman verkoston jäsen aikoo suorittaa asiakasyhteisölle tai jollekin sen sidosyrityksistä tilintarkastukseen kuulumattomia toimeksiantoja, tilintarkastajan on suosituksen mukaan huolehdittava, että tilintarkastusyhteisön tai sen verkoston jäsenyhteisön puolesta tai nimissä toimivat henkilöt eivät tee päätöksiä eivätkä osallistu päätöksentekoon asiakasyhteisön, sen sidosyrityksen tai sen johdon puolesta tai nimissä.

Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön suorittamaan toimeksiantoon liittyvien neuvojen tai avun on annettava asiakasyhteisölle, asiakkaan sidosyritykselle tai tällaisen yksikön johdolle mahdollisuus päättää mielekkäiden vaihtoehtojen välillä. Tämä ei estä tilintarkastajaa, tilintarkastusyhteisöä tai sen verkoston jäsentä tekemästä asiakasyhteisölle suosituksia. Annetut neuvot on kuitenkin perusteltava puolueettomina ja läpinäkyvin analyysin ja olettaen, että asiakasyhteisö käy suositukset läpi ennen lopullisen päätöksen tekemistä.

Komission suosituksen mukaan oman työn tarkastamisen uhka on olemassa, jos tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, verkostoon kuuluva yksikkö tai niiden osakas, johtaja tai työntekijä suorittaa asiakasyhteisölle omaisuuserien arvostustoimeksiantoja ja omaisuuserät sisällytetään tällä tavoin arvostettuna asiakkaan tilinpäätökseen.

Jos arvostustoimeksianto koskee tilinpäätöksen kannalta merkittäviä summia ja jos arvostus tehdään kyseisen omaisuuserän luonteen vuoksi melko lailla subjektiivisesti, oman työn tarkastamisen uhkaa pidetään niin suurena, että tällaista toimeksiantoa ei saa suorittaa.

Tapauksissa, joita ei ole kielletty, tilintarkastajan on mietittävä, tarvitaanko lisävarotoimia oman työn tarkastamisen uhkan lieventämiseksi. Erityisesti on mietittävä, pitäisikö arvostustoimeksiantojen suorittaminen antaa

yksinomaan sellaisen asiantuntijaryhmän tehtäväksi, jossa on eri henkilöstö (myös toimeksiannosta vastaava osakas) ja eri raportointisuhteet kuin toimeksiantotyöryhmässä.

Komission suosituksen mukaan arvostamiseen kuuluu oletusten tekeminen tulevasta kehityksestä, tiettyjen menetelmien ja teknikoiden käyttäminen ja näiden yhdistäminen tietyn arvon tai arvojen laskemiseksi omaisuus- tai velkaerälle tai koko yritykselle. Arvostuksen taustaoletukset voivat liittyä nykyhetken tulkintaan tai tulevaisuuden odotuksiin ja niihin kuuluvat sekä yleinen kehitys että seuraukset asiakasyhteisön tai jonkun sen välittömään liiketoimintaympäristöön kuuluvan tahon toteuttamista tai suunnittelemista toimista.

Toimeksiantoja, joissa käydään läpi jonkun muun suorittama arvostustyö tai annetaan siitä lausunto tai kerätään ja tarkistetaan tietoja, joita joku muu käyttää arvostusta tehdessään, ei tämän periaatteen mukaisesti pidetä arvostustehtävinä.

Komission suosituksessa todetaan, että arvostustoimeksiantojen, joissa on kyse sellaisten summien arvostamisesta, jotka eivät yksinään eivätkä yhteenlaskettuna ole tilinpäätöksen kannalta olennaisia, ei katsota aiheuttavan merkittävää uhkaa riippumattomuudelle.

Arvostusten taustaoletukset ja käytettävät menetelmät kuuluvat aina asiakasyhteisön tai sen johdon vastuulle. Asiakasyhteisön tai sen johdon on näin ollen yleensä tehtävä arvostuksen taustaoletukset ja päätettävä, mitä menetelmää arvon määrittämisessä käytetään. Tämä on erityisen tärkeää silloin, kun arvostaminen jättää huomattavassa määrin sijaa subjektiivisuudelle joko taustaoletusten tai sovellettavien menetelmien erojen suhteen.

Joidenkin rutiinarvostusten subjektiivisuuden aste voi kuitenkin erän luonteen vuoksi olla merkityksetön. Näin on silloin, kun taustaoletuksista on säädetty laissa tai muissa säännöissä tai ne ovat asiakasyhteisön toimialalla yleisesti hyväksytyjä ja kun käytettävät teknikat ja menetelmät perustuvat yleisesti hyväksytyihin standardeihin tai niistä on

säädetty laissa tai muissa säännöksissä. Tällöin asioihin perehtyneen kolmannen osapuolen suorittaman arvostuksen tulos ei todennäköisesti olisi olennaisesti erilainen, vaikka se ei täysin samanlainen olisikaan. Tällaisen arvostustehtävän suorittaminen ei siis vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta, vaikka arvostuksen kohde olisi tilinpäätöksen kannalta olennainen, kunhan asiakasyhteisö tai sen johto on vähintäänkin hyväksynyt kaikki merkittävät arviointiperusteet.

Myös KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa eettisissä ohjeissa käsitellään arvonmäärittämissä palvelujen ja muiden palvelujen tarjoamista varmennustoimeksiantosiakkaalle (Tilintarkastusalan suositukset 2005 s. 739–747). Eettiset ohjeet ovat riippumattomuusohjeen osalta tuleet KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n vuosikokouksen tekemän päätöksen mukaan voimaan siten, että niitä sovelletaan varmennustoimeksiannoissa, joista annettava kertomus päivätään 31.12.2004 tai sen jälkeen.

Eettisten ohjeiden periaatteet vastaavat EU:n komission suosituksen vaatimuksia. Eettisten ohjeiden mukaan oman työn tarkastamisen uhka saattaa muodostua tilintarkastusyhteisön tai sen kanssa samaan ketjuun kuuluvan yhteisön arvonmäärittämissä palvelussa, kun arvonmäärittämissä kohde esitetään tilintarkastusasiakkaan tilinpäätöksessä. Jos arvonmäärittämissä kohdistuu sellaisiin eriin, jotka ovat olennaisia tilinpäätöksen kannalta ja arvonmäärittämissä on merkittävän subjektiivinen, mikään varotoimi ei voi vähentää muodostunutta oman työn tarkastamisen uhkaa hyväksyttävälle tasolle. Tällaista arvonmäärittämissä palvelua ei tulisi suorittaa tai vaihtoehtoisesti tilintarkastustoimeksiannosta tulisi luopua.

Eettisten ohjeiden mukaan arvonmäärittämissä palvelut, jotka eivät ole erillisinä eivätkä yhteisvaikutukseltaan olennaisia tilinpäätöksen kannalta tai jotka eivät ole merkittävän subjektiivisia, saattavat muodostaa sellaisen oman työn tarkastamisen uhan, jota voidaan vähentää hyväksyttävälle tasolle esimerkiksi eettisissä ohjeissa luetelluilla varotoimilla.

3.3 Hyvä tilintarkastustapa uskottuna miehenä toimittaessa

Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa eivät rajoita KHT-tilintarkastajan toimimista osakeyhtiölain 14 luvun 20 §:ssä tarkoitettuna poissa olevien osakkeenomistajien etua valvovana uskottuna miehenä osakkeiden lunastusmenettelyn aikana.

Osakeyhtiölain mukaisessa lunastusmenettelyssä uskottuna miehenä toimiminen on KHT-tilintarkastajalle tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua muuta toimintaa, johon sovelletaan 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 ammatillisia tarkastusmenetelmiä.

Osakeyhtiölain 14 luvun 20 § edellyttää, että uskottu mies valvoo 19 §:n 5 momentissa tarkoitettussa välimiesmenettelyssä kaikkien poissa olevien osakkeenomistajien etua. Holhouslain vaatimusten lisäksi uskotun miehen on ilmoitettava holhouslain 5 luvussa tarkoitettu lopputilitys rekisteröitäväksi.

4 TILA:n arvio tilintarkastajien toiminnasta

4.1 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

KHT A ei ole toiminut Kustannus Oyj:n konserniyhteisössä tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettuna tilintarkastajana. Toimiminen arvonmäärityslausuntoja antaneen KHT-yhteisö B Oy:n tilintarkastajana ei sisällä sellaista suhdetta, joka vaarantaisi KHT A:n toiminnan objektiivisuuden uskottuna miehenä. Hänellä on ollut riittävä asiantuntemus tehtävän suorittamiseksi.

TILA on KHT A:n välimiesoikeudelle antamaan 10.11.2005 päivätyyn lausuntoon perehtymällä voinut todeta, ettei lausunnossa ole kantelussa väitettyä yksipuolisuutta tai asiantuntemuksen puutetta. KHT A on lausunnossaan laskenut virallisten tilinpäätöstiöiden perusteella substanssiarvon. Tuottoarvon ja osinkovirran nykyarvon hän on laske-

nut eri laskentakorkokannoilla. Näin ollen KHT A on arvioinut käypää hintaa usealla eri tavalla ja perustellut kantansa lunastushintaan asianmukaisesti.

TILA:n saamassa selvityksessä mikään ei viittaa siihen, että KHT A olisi uskottuna miehenä toimiessaan toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4.2 TILA:n arvio KHT-yhteisö B Oy:n toiminnasta

TILA:n saamassa selvityksessä mikään ei viittaa siihen, että KHT-yhteisö B Oy:n vuosina 2004 ja 2005 tekemissä Seudun Lehti Oy:n osakkeen arvonmäärityksessä olisi poikettu objektiivisuuden tai asiantuntemuksen vaatimuksista. KHT-yhteisö B Oy:n antamat arvonmäärityslausunnot on laadittu ja perusteltu hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

TILA pitää KHT-yhteisö B Oy:n antamaa selostusta arvonmäärityksen suorittamistavasta asianmukaisena ja perusteellisena selvityksenä. TILA on voinut arviolausuntoihin perehtymällä todeta, että selostuksen tiedot vastaavat annettuja lausuntoja.

KHT-yhteisö B Oy on valittu Kustannus Oyj:n tilintarkastajaksi keväällä 2004, joten sen riippumattomuuden turvaamista tilintarkastajana on tarkasteltava vain vuonna 2005 tehdyn arvonmäärityksen päivityksen kannalta. Toiminta samanaikaisesti Kustannus Oyj:n tilintarkastajana ja arviolausunnon antajana osakkeesta on sisältänyt riskin riippumattomuuden säilyttämisen kannalta.

TILA hyväksyy KHT-yhteisö B Oy:n perustellut sille, ettei arvonmääritystehtävä ole vaarantanut tilintarkastajan riippumattomuutta. Suoritettuna arvonmäärityksen tarkoituksena oli ainoastaan näkemyksen antaminen lunastettavaksi suunniteltujen osakkeiden arvosta. Sen perusteella ei muutettu eikä ollut tarkoitus muuttaa Seudun Lehti Oy:n osakkeiden kirjanpitoarvoja. Arvonmäärityksellä ei ollut tarkoituksena vaikuttaa eikä se vaikuttanut Kustannus Oyj:n oman pääoman määrään. Arvonmäärityksen kohde ei ole ollut Kustannus Oyj:n tilinpäätöksen kannalta olennainen erä, joka olisi olennaisuuskriteerin perusteel-

la estänyt arvonmäärityksen tekemisen. KHT-yhteisö B Oy on tehnyt arvonmäärityksen Kustannus Oyj:n antamien tietojen ja taustaoletusten perusteella. Arvonmääritys on tehty arvonmäärityksessä yleisesti käytetyn ja Kustannus Oyj:n hyväksymän metodologian mukaisesti. Arvonmäärityksen on tehnyt arvonmääritykseen erikoistunut KHT-yhteisö B Oy:n henkilöstö, joka on perustanut näkemyksensä Kustannus Oyj:lta saatuihin taustaoletuksiin sekä Seudun Lehti Oy:n johdon tekemiin tilinpäätöksiin, budjetteihin ja liiketoimintasuunnitelmiin. Seudun Lehti Oy:n arvonmäärityksen suorittaneet henkilöt eivät osallistuneet Kustannus Oyj:n tilintarkastustoimeksiantoon. Arvonmääritystiimin jäsenistä kukaan ei kuulunut Kustannus Oyj:n tilintarkastustiimiin.

TILA katsoo, että vuonna 2005 arvonmääritystyön päivytyksessä tilintarkastajan riippumattomuuteen kohdistuvat uhkatekijät on hyvän tilintarkastustavan mukaisin varotoimin vähennetty hyväksyttävälle tasolle. TILA katsoo, että KHT-yhteisö B Oy:n menettely ei ole loukannut hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia myöskään riippumattomuuden turvaamisen kannalta.

Ratkaisu

Valvonta-asia ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset ja määräykset

Tilintarkastuslaki (936/94) 17,19, 34 §.

Muutoksenhaku

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

TILA 6/2006

Tenniskoulu Oy moitti kantelussaan KHT A:n toimintaa Tennis Oy:n tilintarkastajana. Tennis Oy:ssä ei ollut laadittu lainkaan tuloslaskelmaa, eikä ilmeisesti kirjanpitoa, vaikka yhtiöllä oli satojen tuhansien eurojen suuruiset vuosittaiset tulot. Yhtiön taseessa käyttöomaisuudeksi merkittyjen pelioikeuksien arvoa ei ole perusteltu ti-

linpäättöksessä. KHT A oli kuitenkin antanut vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

KHT A selvitti vastineessaan, että Tennis Oy oli jo useita vuosia ennen hänen tilintarkastustehtävänsä toiminut nykyisissä puitteissa ja esittänyt tilinpäätöksensä nykyisessä muodossa. Hän ei mielestään tilintarkastajan roolissa voi puuttua yhtiön toiminnallisiin seikkoihin. Tennis Oy:n omistamiin pelioikeuksiin liittyvän pelitoiminnan hoitaminen oli laillisilla ja virallisilla sopimuksilla ulkoistettu Tukiyhdistys ry:n hoidettavaksi. Tästä syystä yhtiön kirjanpidossa ei ole tuloja eikä menoja, vaan ne olivat Tukiyhdistys ry:n kirjanpidossa. Mitään liiketapahtumia ei siis jäänyt kirjanpidon ulkopuolelle, vaan liiketapahtumat oli asianmukaisesti kirjattu Tukiyhdistys ry:n kirjanpitoon ja ne sisältyivät sen tilinpäätöslukuihin tuloslaskelmassa ja taseessa.

Kantelija peruutti kantelunsa, mutta TILA jatkoi asia selvittämistä oma-aloitteisesti. TILA pyysi lausunnon Tennis Oy:n kirjanpitoa koskevista asioista KILA:lta. TILA totesi saamansa selvityksen perusteella, että Tennis Oy:n taseessa olevien pelioikeuksien arvostus- ja poistoperiaatteet sisältävät poikkeuksellisia ja harkinnanvaraisia tulkintakysymyksiä. Jälkikäteen KILA:n antaman lausunnon perusteella KHT A:n toimintaa arvioiden hänen olisi pitänyt vaatia tekemään pelioikeuksista tuloslaskelmassa kirjanpitolain mukaiset suunnitelman mukaiset poistot. Tennis Oy:n tilinpäättöksessään noudattama menettely oli jatkunut kauan. KHT A oli luottanut Tennis Oy:n vastuuhenkilöiden antamiin tietoihin sekä yhtiön aiempiin tilintarkastettuihin tilinpäätöksiin. TILA katsoi, että kysymys oli tilinpäätöksen yksityiskohdasta, jonka perusteella KHT A:n toimintaa ei näissä olosuhteissa ollut perusteltua moittia.

Valvonta-asia antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei valitusoikeutta TILA:n päätökseen.)

Taustatiedot

[TILA:n päätöksen referaattia on muokattu ja lyhennetty poistamalla siitä tilintarkastuslain 37 §:n mukaan salassa pidettävää tietoa.]

KHT A on toiminut Tennis Oy:n varsinaisena tilintarkastajana kantelussa kerrottujen tapahtumien ajankohtana. Tenniskoulu Oy on kantelussaan 31.10.2005 todennut, että yhtiössä ei ole laadittu lainkaan tuloslaskelmaa, eikä ilmeisesti kirjanpitoa, vaikka yhtiöllä on satojen tuhansien eurojen suuruiset vuosittaiset tulot. Tilintarkastajana KHT A on antanut kuitenkin ns. puhtaan tilintarkastuskertomuksen.

Tenniskoulu Oy on halunnut kiinnittää samalla lautakunnan huomiota siihen, että KHT A on Tenniskoulu Oy:n käsityksen mukaan toiminut kantelussa jäljempänä kuvatulla tavalla myös Sulkapallo Oy:ssä ja Squash Oy:ssä.

Kirjanpidon ja tuloslaskelman puuttuminen

Tennis Oy:n hallitus on esittänyt varsinaiselle yhtiökokoukselle 30.6.2005 hyväksyttäväksi tilinpäätöksen, joka käsitti toimintakertomuksen, taseen sekä ns. puhtaan tilintarkastuskertomuksen. Yhtiöllä ei ole tuloslaskelmaa, eikä sillä ole ollut Tenniskoulu Oy:n käsityksen mukaan kirjanpitoa. Varsinaisessa yhtiökokouksessa hallitus on selittänyt, ettei yhtiöllä ole ollut tuloja eikä menoja, jonka vuoksi tuloslaskelmaa ei ole tarvittu. Yhtiökokouksessa hallituksen edustajat ovat korostaneet voimakkaasti menettelyn laillisuutta, koska yhtiön KHT-tilintarkastaja on hyväksynyt tilinpäätöksen.

Yhtiön hallitus on laatinut 30.9.2005 päivätyn selvityksen yhtiön ja sen äänivaltaisten A-osakkeiden omistavan Tukiyhdistys ry:n suhteista. Selvityksen mukaan yhtiöllä on ollut tuloja ainakin 930 000 €. Tukiyhdistys ry on vastannut toiminnan kuluista ja laskuttanut tulot itselleen yhtiön kautta tapahtuvan laskutuksen sijaan. Tukiyhdistys ry on vastannut toiminnan kuluista. Selvityksessä korostetaan menettelyn laillisuutta, koska KHT-tilintarkastajat ovat sen hyväksyneet. Menettely on yhtiön hallituksen antaman selvityksen mukaan jatkunut tämänkaltaisena yhtiön perustamisesta eli vuodesta 1980 alkaen.

Selvyyden vuoksi Tenniskoulu Oy toteaa, ettei pidä toiminnan käytännön ulkoistamista sinänsä moitittavana. Kantelija pitää sen sijaan moitittavana sitä, että menettelyn taloudelliset vaikutukset eivät näy millään tavalla kirjanpidossa. Tämän vuoksi yhtiön taloudellisen aseman arviointi on mahdotonta. Tukiyhdistys ry ilmoittaa selvityksessään, että Tennis Oy:n toiminta olisi tosiasiallisesti tappiollista; vuoden 2004 osalta 35 000 €. Tämän seikan arviointia vaikeuttaa se, ettei mistään ilmene tulojen tai menojen suuruus. Kun Tennis Oy:n toimintaa verrataan alueella toimivaan kahteen muuhun tennistoimintaa harjoittavaan yhtiöön, selitys toiminnan kannattamattomuudesta ei vaikuta uskottavalta.

Tase-erien asianmukaisuus

Yhtiön taseessa käyttöomaisuudeksi merkittyjen pelioikeuksien arvoksi on kirjattu 2 582 925,70 €. Tilinpäätöksestä ei käy ilmi, mihin arvo perustuu ja onko sitä pidettävä oikeana. Jos yhtiön toiminta, eli pelioikeuksien hallinta, on tappiollista, kuten yhtiön hallitus kertoo, ei pelioikeuksien hallintakaan voida kantelijan mielestä omata sille kirjanpidossa olevaa arvoa. Kantelija pitää lisäksi edelleen mahdollisena, että kyseinen käyttöoikeus olisi sellainen erä, josta olisi tullut tehdä poistoja. Taseen mukaan omaa pääomaa on yhteensä 2 582 925 €. Tilinpäätöksestä ei käy ilmi, onko oma pääoma todellisuudessa tallella.

Muut yhtiöt

Tennis Oy:n lisäksi Sulkapallo Oy:n ja Squash Oy:n toiminta on kantelijan käsityksen mukaan organisoitu vastaavalla tavalla. Myös näissä edellä mainituissa yhtiöissä tilintarkastajana on KHT A. Hän saattaa olla tilintarkastajana myös Tukiyhdistys ry:ssä.

Muut seikat

Menettely on kantelijan mielestä äärimmäisen poikkeuksellinen, ja se on tehnyt täysin mahdolliseksi arvioida yhtiön taloudellista tulosta ja asemaa. Tilintarkastaja on ollut menettelyyn osallinen tai ainakin myötävaikuttanut siihen. Yhtiön tulonmuodostus tulee B-osakkailta, joiden on maksettava yhtiöjärjestyksen mukaiset maksut riippumatta siitä,

käyttävätkö he pelioikeuttaan vai eivät. B-osakkeenomistajat ovat siten rahoittaneet yhtiön toiminnan. Nyt noudatettu tilinpäätös-käytäntö loukkaa erityisesti B-osakkeenomistajien asemaa, koska he eivät voi mitenkään saada selvyyttä yhtiön taloudellisesta tilanteesta. Menettely on antanut perustellun aiheen epäillä tämän vuoksi myös osakkailta perittyjen maksun suuruuden oikeellisuutta.

Kantelija on nostanut Paikkakunnan käräjäoikeudessa Tennis Oy:n varsinaisen yhtiökokouksen moitekanteen. Kantelija on perunut moitekanteen myöhemmin.

Tennis Oy:n yhtiöjärjestyksen 5 §:n mukaan "B-sarjan osakkeiden omistajat vastaavat osakkeiden edellyttämien pelivuorojen aiheuttamista käyttötuntimaksuista, joiden määrän vahvistaa hallitus vuosittain". Yhtiön tulos muodostuu käytännössä valtaosaltaan juuri näistä osakkailta perityistä käyttötuntimaksuista (vastikkeista). Nyt noudatettu käytäntö on kantelijan mielestä vastoin yhtiöjärjestystä. Yhtiön tulee periä vastikkeet itselleen, eikä jollekin muulle yhteisölle. Keskeistä yhtiön toiminnan kannalta on se, muodostuuko sille tuloja ja menoja, jotka tulisi kirjata kirjanpitoon ja tilinpäätökseen.

Toiminnan käytännön ulkoistaminen ei muuta sitä, että käyttötuntimaksut kuuluvat yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiölle. Tukiyhdistys ry voi huolehtia pelitoiminnan käytännön järjestämisestä, jos hallitus katsoo sen vastaavan parhaiten käytännön tarpeita. Tästä toiminnasta Tukiyhdistys ry voi myös veloittaa asianmukaisen korvauksen. Kirjanpidossa ja tuloslaskelmassa asia ilmeni tällöin myös todellisuuden kanssa yhtäpitävästi, jolloin tilinpäätös antaa oikean kuvan yhtiön toiminnasta. Yhtiöllä on tuloja kyseisen tilikauden aikana ilmeisesti noin 930 000 € ja menoja niiden todellisen määrän verran. Menot on voitava yksilöidä ja todentaa asianmukaisesti. Sekä tulot että menot on voitava kirjata läpinäkyvästi asianmukaisia säädöksiä noudattaen. Menettely ei aiheuta ylimääräisiä, ainakaan kohtuuttomia kustannuksia yhtiölle.

KHT A vetoaa myös siihen, että toimintatapa on alkanut jo ennen hänen tarkastuskauttaan. Kantelijan mielestä selitys ei ole hyväksyttävä. Tilintarkastaja on velvollinen puuttumaan

ja huomauttamaan virheellisestä käytännöstä heti sen havaittuaan.

Kaiken toiminnan rahoittavat B-osakkaat eli pelaajat. Tukiyhdistys ry:n omistamat A-osakkeet eivät ole velvollisia maksamaan käyttötuntimaksuksi nimitettyä vastiketta. Tukiyhdistys ry käyttää yhtiössä täydellistä määräysvaltaa ja nimittää todellisuudessa kaikki hallituksen jäsenet. Hallitus päättää käyttötuntimaksuista. Tukiyhdistys ry:n ja yhtiön väliset oikeustoimet ovat käytännössä itsekontra-hointia. Näissä olosuhteissa tilintarkastajan vastuu B-osakkaille on erityisen korostunut. On olemassa vaara, että Tukiyhdistys ry käyttää määräysvaltaansa väärin, esim. juuri hinnoitteleamalla yhtiöltä perimänsä palvelut ylisuuriksi. Epäilyä ei suinkaan hälvennä nyt noudatettu tilinpäätöskäytäntö ja se, että mitään yhtiön/yhdistyksen puolesta ilmoitettuja lukuja ei voida todentaa.

Nyt noudatettu käytäntö on informaatioarvoltaan nolla, eikä vastaa toiminnan todellista luonnetta eikä noudata voimassaolevaa lainsäädäntöä.

Vastine

KHT A on antanut TILA:lle vastineet sekä lisäselvitykset. Hän on kertonut toimineensa Tennis Oy:n tilintarkastajana noin 3–4 vuotta. Häntä ennen tilintarkastajana toimi KHT B.

Tennis Oy on jo useita vuosia ennen hänen tilintarkastustehtävänsä toiminut nykyisissä puitteissa ja esittänyt tilinpäätöksensä nykyisessä muodossa. Kantelun liitteenä olevassa Tennis Oy:n ja Tukiyhdistys ry:n edustajien laatimassa selvityksessä on selostettu yhtiön taustaa, syntyhistoriaa ja toimintatapa. KHT A:lla ei ole huomauttamista tämän selvityksen suhteen ja hänellä on sama kuva ja käsitys asioista kuin selvityksessä on esitetty. Hän ei ole nähnyt aiheelliseksi tilintarkastustoimesaan alkaa arvostella tai esittää muutoksia yhtiössä valittuun tapaan toimia. Toimintatapa on ollut käytössä vuosia yhtiön koko olemassaoloajan ja se on todettu toimivaksi ja järkeväksi tavaksi hoitaa asioita. Väite, että tilintarkastajana KHT A olisi jotenkin osallinen tai myötävaikuttanut yhtiön asioiden hoitoon on hänen mielestään perätön. Asiat on päätetty ja toimintatapa on valittu paljon ennen kuin KHT

A on ollut yhtiössä tilintarkastajana. Hän ei mielestään tilintarkastajan roolissa voikaan puuttua yhtiön toiminnallisiin seikkoihin, vaan ne ovat yhtiön johdon asioita. KHT A:n tiedon mukaan myöskään koskaan aikaisemmin ei Tennis Oy:n asioita tai tilinpäätöksiä ole moitittu tai asetettu kyseenalaiseksi.

Tuloslaskelma

Tennis Oy:n omistamiin pelioikeuksiin liittyvän pelitoiminnan hoitaminen on laillisilla ja virallisilla sopimuksilla ulkoistettu Tukiyhdistys ry:n hoidettavaksi. Tästä syystä yhtiön kirjanpidossa ei ole tuloja eikä menoja, vaan ne ovat Tukiyhdistys ry:n kirjanpidossa. Mitään liiketapahtumia ei siis jää kirjanpidon ulkopuolelle, vaan liiketapahtumat on asianmukaisesti kirjattu Tukiyhdistys ry:n kirjanpitoon ja ne sisältyvät sen tilinpäätöslukuihin tuloslaskelmassa ja taseessa. Tämän asian KHT A on voinut todeta Tukiyhdistys ry:n tilintarkastuksen yhteydessä, jonka tilintarkastaja hän myös on. Tukiyhdistys ry:llä on käytössään tarvittavat resurssit ja organisaatio hoitamaan lukuisia pelitoimintaan liittyviä tehtäviä, joista mainitakoon kirjanpitojärjestelmä, maksuliikenne, reskontrat, perintä, palkkahallinto, ajanvarausjärjestelmät yms.

Koska yhtiöllä ei ole tuloja eikä menoja, ei yhtiölle ole myöskään muodostunut tuloslaskelmaa. Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 11 §:ssä on säännös tuloslaskelman ja taseen lukujen esittämisestä. Sen mukaan, jos yksittäisen nimikkeen alle ei tule lukua tilikaudella ja edeltävällä tilikaudella, se on jätettävä pois tuloslaskelmasta ja taseesta. KHT A on ymmärtänyt säännöksen niin, että jos minkään nimikkeen kohdalla ei tule lukua, niin pelkkää nolla-tuloslaskelmaa ei tarvitse esittää. Tästä syystä Tennis Oy:n tilinpäätöksessä ei ole tuloslaskelmaa. Hänen mielestään pelkkien nollien esittäminen ei lisää tilinpäätöksen informaatioarvoa. Kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisen on kirjanpitoon merkittävä menot, tulot ja rahoitustapahtumat ja niiden oikeus- ja siirtoerät. Tennis Oy:ssä ei näitä valitusta toimintatavasta johtuen ole, joten kirjanpitoonkaan ei tule merkintöjä näiltä osin. Kirjanpito muodostuu vuosittain laadittavista tilinpäätöksistä.

KHT A:n mukaan on tietysti mahdollista, että Tennis Oy:ssä olisi päätetty tai päätettäisiin valita toisenlainen toimintamalli, jossa kaikki tulot ja menot kierrätettäisiin yhtiön kautta. Tällöin luonnollisesti tulisi laatia tuloslaskelma. Yhtiön käsityksen mukaan tämä olisi kuitenkin huomattavasti kalliimpi ja työlämpi tapa hoitaa asioita, ja siitä tulisi runsaasti päällekkäisyyttä Tukiyhdistys ry:n hoitamien asioiden kanssa, mikä ei varmaankaan olisi järkevää eikä toivottavaa kummankaan osapuolen kannalta johtuen Tennis Oy:n ja Tukiyhdistys ry:n muodostamasta kokonaisuudesta.

Tase-erät

Tennis Oy:n taseessa on omaisuuseränä pelioikeudet. Ne kirjattu hankintamenon suuruisena ja niillä on KHT A:n käsityksen mukaan arvoa niin kauan kuin pelitoimintaa voidaan harjoittaa Tukiyhdistys ry:n omistamissa puitteissa. Hänellä ei ole tietoa tai epäilystä siitä, etteikö niin voisi jatkua niin pitkälle tulevaisuuteen kuin yleensä voi ennustaa. Arvoa vielä varmentaa pelioikeuksien pysyvyyteen haetut kiinnitykset. Pelioikeudet ovat luonteeltaan ns. kulumatonta käyttöomaisuutta, joten on katsottu, että niistä ei ole tarvetta tehdä poistoja.

Sulkapallo Oy ja Squash Oy

Tukiyhdistys ry:n tiloissa toimivat myös otsikossa mainitut pelioikeusyhtiöt. Niiden toimintatapa ja hallinto on järjestetty samalla tavalla kuin Tennis Oy:nkin. Niihin pätevät samat syyt ja perustelut kuin Tennis Oy:n osalta on esitetty.

Muita seikkoja

Yhtiön omaan pääomaan sisältyy tappioita edellisiltä tilikausilta 14.232,30 euroa. KHT A:n 20.4.2006 antaman lisäselvityksen mukaan tappio on syntynyt yhtiön perustamis- ja aloitusvaiheessa, jolloin yhtiölle kertyi perustamis-, osakkeiden markkinointi- yms. kuluja.

KHT A:n mielestä yhtiön ja yhdistyksen välinen sopimus ja yhtiöjärjestys eivät ole ristiriidassa keskenään. Sopimuksessa mainitaan, että käyttövuoromaksu peritään yhdistykselle. Tennis Oy:n yhtiöjärjestyksen mukaan B-

osakkaat vastaavat osakkeiden edellyttämien pelivuorojen aiheuttamista käyttötuntimaksuista, joiden määrän vahvistaa hallitus vuosittain. Yhtiöjärjestyksessä ei siten ole määrystä kenelle, esim. osakeyhtiölle, ne tulisi maksaa, vaan vain osakkaiden maksuvelvollisuus. Sopimuksella on sovittu, että ne maksetaan Tukiyhdistys ry:lle. Käyttötuntimaksujen määrästä hallitus tekee päätöksen vuosittain.

Osakeyhtiössä hallitus huolehtii yhtiön hallinnosta ja toiminnan järjestämisestä. Sopimuksen tekeminen yhtiön pelitoiminnan järjestämisestä on KHT A:n käsityksen mukaan sellainen toimi, joka kuuluu Tennis Oy hallitukselle osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen mukaan. Sopimuksen vieminen yhtiökokoukseen olisi poikkeuksellista, koska osakeyhtiön yhtiökokouksen tehtäviin ei yleensä kuulu sopimusten tekeminen tai niiden käsittely. Tennis Oy:n yhtiöjärjestyksessä ei myöskään ole säännöksiä, että yhtiökokouksessa olisi käsiteltävä muita asioita, kuin mitä osakeyhtiölaki säättää yhtiökokouksen päätettäväksi.

Muu selvitys

TILA:lla on ollut käytössään seuraavat asiakirjat: kopio Tennis Oy:n tilinpäätöksestä vuodelta 2004, kopio KHT A:n allekirjoittamasta tilintarkastuskertomuksesta tilivuodelta 2004, kopio Tennis Oy:n kesällä 2005 pidetyn varsinaisen yhtiökokouksen pöytäkirjasta, kopio Tennis Oy:n syksyllä 2005 laatimasta päivätystä selvityksestä Tukiyhdistys ry:n ja Tennis Oy:n välisistä suhteista, kopio 1995 allekirjoitetusta Tukiyhdistys ry:n ja Tennis Oy:n välisestä sopimuksesta sekä kopio Tennis Tapiolan voimassa olevasta yhtiöjärjestyksestä.

TILA:lla on ollut käytössään lisäksi kirjanpitolautakunnan 6.6.2006 antama lausunto Tennis Oy:n kirjanpidollisista seikoista.

Kirjanpitolautakunnan lausunto

TILA:n lausuntopyyntö

TILA on pyytänyt Kirjanpitolautakunnalta lausunnon Tennis Oy:n kirjanpidollisista seikoista. Hakemuksessa TILA kertoo, että Tennis Oy on ns. peliyhtiö, joka on ulkoistanut sopimuksella toimintansa 1980-luvulla Tukiyhdis-

tys ry:lle. Yhtiö ei omista tenniskenttiä tai muita pelitiloja. Yhtiön varat koostuvat käyttöomaisuuteen kirjatuista pelioikeuksista, joiden kirjanpitoarvo vuoden 2004 tilinpäätöksessä oli 2,6 miljoonaa euroa. Pelioikeudet on katsottu kulumattomaksi käyttöomaisuudeksi, eikä niistä ole tehty poistoja kirjanpidossa. Yhtiö on hankkinut pelioikeudet vastikkeellisesti Tukiyhdistys ry:ltä, joka omistaa samalla paikkakunnalla toimivan Liikuntakeskus K:n.

Tennis Oy luovuttaa yhtiöjärjestyksensä mukaisesti B-osakkailleen osakkeen omistukseen perustuvia pelioikeuksia liikuntakeskuksen pelivuoroina. Osakeyhtiön B-osakkaat maksavat yhtiön hallituksen määrittelemää käyttömaksua pelivuoroista yhdistykselle. Käyttömaksutuotot sisältyvät yhdistyksen tuloslaskelmaan. Yhtiön tilinpäätökseen ei sisälly lainkaan tuloslaskelmaa, koska sillä yhtiön hallituksen näkemyksen mukaan ei ole lainkaan tuottoja tai kuluja. Yhtiölle on vahvistettu kiinnitys liikuntakeskus K:n pelioikeuksien pysyvyyden vakuudeksi. Yhtiön A-osakkeet omistaa Tukiyhdistys ry.

Yhtiön yhtiöjärjestyksen mukaan sen toimialana on hallita tenniskenttiä ja pelitiloja, näihin liittyviä rakennuksia sekä markkinointiyhtiönä myydä pelivuoroja halukkaille samoin kuin harjoittaa kaikkea edellisiin liittyvää toimintaa. B-sarjan osakkeiden omistajat vastaavat osakkeiden edellyttämien pelivuorojen aiheuttamista käyttötuntimaksuista, joiden määrän hallitus vahvistaa vuosittain. Yhtiöllä on oikeus ottaa pelivuoro haltuunsa, jos osakkeenomistaja laiminlyö käyttömaksujensa maksamisen. Haltuunotto ei kuitenkaan vapauta osakkeenomistajaa käyttötuntimaksujen suorittamiselta siltä osin kuin yhtiö ei ole saanut vuokratuksi pelivuoroja edelleen.

Edellä olevan selvityksen perusteella TILA on pyytänyt kirjanpitolautakunnalta lausuntoa seuraavista asioista:

1. Ovatko Tennis Oy:n B-osakkaiden Tukiyhdistys ry:lle maksamat käyttömaksut todellisuudessa yhtiölle kuuluvia tuottoja, jotka tulisi kirjata yhtiön kirjanpitoon ja tuloslaskelmaan?

2. Ovatko yhtiön taseessa olevat pelioikeudet sellaista aineetonta omaisuutta, josta olisi tullut tehdä kirjanpidossa poistoja?

Hakemukseen on oheistettu kopiot yhtiön tilinpäätöksestä kalenterivuodelta 2004 sekä yhtiöjärjestyksestä. Kirjanpitolautakunnalle on myöhemmin toimitettu myös yhtiön ja yhdistyksen välinen sopimus osakepohjaisten pelivuorojen käyttöoikeuksien luovuttamisesta sekä kopio myös yhdistyksen tilinpäätöksestä kalenterivuodelta 2004.

Kirjanpitolautakunnan lausunto

Kirjanpitolautakunnan tehtävänä on kirjanpitolain (1336/1997, jäljempänä myös KPL) 8:2.1 §:n nojalla mainitun lain tulkinta. Lautakunnan toimivaltaan ei sen sijaan lähtökohtaisesti kuulu sille esitettyjen tapausten yhtiöoikeudellinen arviointi, jolla kuitenkin saattaa viime kädessä olla vaikutusta kirjanpidolliseen ratkaisuun. Kirjanpitolautakunta pitää aiheellisena korostaa edellä mainittua seikkaa, koska se katsoo hakemuksessa kuvatun järjestelyn olevan varsin poikkeuksellinen. Vakiintuneeseen tapaansa lautakunta ei myöskään ota kantaa näyttökysymyksiin.

Kirjanpitolautakunta ei ota lausunnossaan kantaa siihen, onko kuvattu pelitoiminnan ulkoistaminen ja siihen liittyvä käyttövuoromaksujen ohjaaminen kolmannelle osapuolelle (ts. yhdistykselle) mahdollisesti yhtiön yhtiöjärjestyksen vastaista. Ottaen huomioon kuitenkin sen, että yhtiöjärjestyksen vastainen toiminta ei lähtökohtaisesti aiheuta oikeustoimen mitättömyyttä, lautakunta ei pidä kysymystä kirjanpidollisessa mielessä relevanttina. Käyttömaksujen käsittely kirjanpidossa määräytyy siten tosiasiallisten olosuhteiden mukaan, joiden mukaan ratkaistaan, onko kyseessä yhtiön kirjanpitoon kuuluva liiketapahtuma. Jos yhtiö on sopinut yhdistyksen kanssa siitä, että jälkimmäinen saa periä osakkaiden käyttövuoromaksut itselleen, kirjanpitolautakunta ei näe perustetta käsitellä niitä tuloslaskelmassa yhtiön tuottoina tai taseessa saamisina yhtiön osakkailta taikka yhdistykseltä.

Kirjanpitolautakunta viittaa lausunnossaan pelioikeuksien taseeseen merkitsemisen osalta esittämäänsä toimivaltaansa koskevaan

rajaukseen sekä siihen, että liiketapahtumien yhtiöoikeudellinen tulkinta saattaa viime kädessä vaikuttaa niiden kirjanpidolliseen käsitelyyn. Lautakunta perustaa kirjanpidollisen ratkaisunsa siihen olettamukseen, että hakemuksessa kuvattujen pelioikeuksien oikeudellinen eriyttäminen osakkeiden hallinnasta ja sitä kautta merkintä yhtiön omaan taseeseen on ylipäänsä mahdollista.

Jos edellä mainittu ehto täyttyy, kuvattuja pelioikeuksia tulee kirjanpitolautakunnan näkemyksen mukaan pitää KPL 5:5a §:ssä tarkoitettuna toimilupaan tai vastaavaan oikeuteen rinnastettavana vastikkeellisena oikeutena tai varana, jota ei ainoastaan voida, vaan joka myös tulee aktivoida vaikutusaikanaan. Ennen vuoden 2004 lainmuutosta kyseisen kaltaisia vastikkeellisesti hankittuja oikeuksia ei olisi koskenut aktivointipakko, mutta ne olisivat olleet aktivoitavissa vastaavin edellytyksin KPL 5:11 §:ssä tarkoitettuina muina pitkävaikutteisina menoina. Yhtiön ja yhdistyksen välisen sopimuksen sisällön perusteella vaikuttaisi siltä, että pelioikeuksilla on arvoa ainakin niin kauan kuin kuvatut sopimus- ja vakuusjärjestelyt ovat voimassa. Sopimuksen voimassaoloajan kytkentä nykyisen maanvuokrasopimuksen voimassaoloaikaan vuoteen 2014 ei sopimuksen sanamuodon perusteella näyttäisi olevan ehdoton takaraja. Aktivoinnin suhteen merkitystä ei ole kuitenkaan sillä, että pelioikeuksista maksetut käyttömaksut ohjautuvat tässä tapauksessa kirjanpitovelvollisen tekemän sopimuksen perusteella yhtiön ulkopuolelle.

Vaikka kuvatuilla pelioikeuksilla ei näyttäisi olevan selkeästi rajattua taloudellista vaikutusaikaa, tämä ei kuitenkaan oikeuta olemaan tekemättä niistä kirjanpidossa poistoja. Koska pelioikeuksissa on kyse aineettomasta omaisuudesta, niihin tulee soveltaa KPL:n poistoajoja koskevia pakottavia säännöksiä. KPL 5:5a §:n mukaan vastikkeellisesti hankittu aineettoman omaisuuden poistoaika on viisi vuotta. Erityisestä syystä tästä voidaan poiketa, mutta ehdottomana kattona tulee kuitenkin pitää lainkohdassa säädettyä 20 vuoden enimmäispoistoajaa. Poistoajaa määritettäessä tulee ottaa huomioon myös sopimuksen teon jälkeen muuttuneet olosuhteet: esimerkiksi tieto pelitoiminnan loppumisesta ennenaikaisesti voi johtaa tarpeeseen

muuttaa poistosuunnitelmaa tai tehdä KPL 5:13 §:n mukainen arvonalennuskirjaus. Suunnitelman mukaiset poistot samoin kuin mahdolliset arvonalennuskirjaukset tulee esittää tuloslaskelmassa, joka on KPL 3:1 §:n nojalla määritelmällisesti osa tilinpäätöstä.

Ottamatta kantaa TILA:n hakemuksessa kuvattujen sopimusjärjestelyjen yhtiöoikeudelliseen pätevytyteen kirjanpitolautakunta toteaa esitetyn selvityksen perusteella:

1. Pelioikeuksien käyttömaksuja ei tule katsoa Tennis Oy:n tuotoiksi, jos yhtiön ja pelikenttätoimintaa harjoittavan Tukiyhdistys ry:n kanssa on tehty sopimus maksujen ohjaamisesta yhdistykselle ja maksut myös tosiasiallisesti suoritetaan sovitulla tavalla muuten kuin yhtiön kirjanpidon kautta.
2. Hakemuksessa kuvattuja pelioikeuksia voidaan lähtökohtaisesti pitää KPL 5:5a §:ssä tarkoitettuina toimilupaan tai vastaavaan oikeuteen rinnastettavina vastikkeellisina oikeuksina tai varoina, jotka tulee aktivoida ja poistaa suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuodessa.

KHT A:n kommentti kirjanpitolautakunnan lausuntoon

KHT A on todennut, että kirjanpitolautakunnan kannanotto pelioikeuksien poistoista on perusteltu ja oikean suuntainen kannanotto. Hän katsoo kuitenkin, että ei varmaankaan ole ollut aivan väärin tulkita pelioikeudet omaisuudeksi, joilla ei ole ennakoitavissa rajallista vaikutusaikaa. Tällöin Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan (kohta 3.3) tällaisista hyödykkeistä ei yleensä tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA arvioi päätöksessään KHT A:n toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta

Tennis Oy:n tilintarkastuksessa sen kannalta, ovatko hänen antamassaan tilikauden 1.1.–31.12.2004 tilintarkastusta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa esitetyt lausunnot olleet perusteltuja, vaikka Tennis Oy ei ollut laatinut tuloslaskelmaa.

2 Tapahtumien kulku

KHT A on toiminut Tennis Oy:n tilintarkastajana tilivuonna 2004. Hän on antanut 25.4.2005 päivätyyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2004.

Tennis Oy:n tilinpäätökseen ei sisälly lainkaan tuloslaskelmaa, koska sillä yhtiön hallituksen näkemyksen mukaan ei ole lainkaan tuottoja tai kuluja. Yhtiön varat koostuvat käyttöomaisuuteen kirjatusta pelioikeuksista, joiden kirjanpitoarvo vuoden 2004 tilinpäätöksessä oli 2,6 miljoonaa euroa. Pelioikeudet on katsottu kulumattomaksi käyttöomaisuudeksi, eikä niistä ole tehty poistoja kirjanpidossa.

Antamassaan tilintarkastuskertomuksessa KHT A on todennut, että tilinpäätös on laadittu kirjanpitolain sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa kirjanpitolaissa tarkoitettulla 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.

3 Hyvä tilintarkastustapa osakeyhtiön tilintarkastuksessa

Osakeyhtiön tilintarkastuksessa noudatetaan osakeyhtiölain (734/78) ja tilintarkastuslain säännöksiä.

Tilintarkastuslain 16 §:n nojalla KHT-tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastusta suorittaessaan. Tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttämistä tilintarkastuksessa. Tilintarkastajan on oltava tilintarkastuslain 23

ja 24 §:n vaatimalla tavalla riippumaton ja esteetön.

Lakisääteiseen tilintarkastukseen kaikenlaisissa yhteisöissä kuuluu sekä valvontaa että neuvojen antamista. Tilintarkastaja voi lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä tarvittaessa antaa tarkastuksen kohteena olevan yhtiön johtohenkilöille suullisesti ja kirjallisesti myös epämuodollista palautetta kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon hoitamisesta ennen lakisääteistä tilintarkastusraportointia. Yleensä yhtiön johdolle on mahdollisuuksien mukaan annettava tilaisuus korjata kirjanpidossa, tilinpäätöksessä ja hallinnossa esiin tulleet puutteet ja virheet ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Tilintarkastajan suullinen palaute ei vapauta häntä raportoimasta tilintarkastuslain mukaisesti kirjallisilla raporteilla yhteisön hallitukselle ja tilinpäätöstä käsittelevälle kokoukselle, joka osakeyhtiössä on yhtiökokous ja yhdistyksessä yleensä yhdistyksen jäsenten kokous.

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. Osakeyhtiössä tilintarkastajan on muun muassa lausuttava siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolaian 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 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 §:ssä säädetään myös siitä, että tilintarkastajan on kertomuksessaan tarvittaessa täydennettävä tilinpäätöstietoja. Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastaja voi antaa tilintarkastuskertomuksessa lisätietoja, jos tilintarkastaja katsoo sen olevan tarpeen. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja toteaa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastukseen mahdollisesti liittyvät poikkeukselliset olosuhteet, joita ovat esimerkiksi tilintarkastajan valinta tehtäväänsä kesken yhtiöjärjestyksen mukaisen toimikauden tai tilinpäätöksen laatimisen ja tilintarkastuskertomuksen antamisen yhtiöjärjestyksestä poikkeavana ajankohtana.

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.

Osakeyhtiön tilintarkastus on lähtökohtaisesti laillisuustarkastusta. Tilintarkastaja esittää tarkastushavaintonsa ja johtopäätöksensä tilintarkastuskertomuksen muodossa yhtiökokoukselle ja tarvittaessa tilintarkastuspöytäkirjan tai -muistion muodossa yhtiön hallitukselle.

4 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

TILA:n selvitys osoittaa, että Tennis Oy:n taseessa olevien pelioikeuksien arvostus ja poistoperiaatteet sisältävät poikkeuksellisia ja harkinnanvaraisia tulkintakysymyksiä. Jälkikäteen kirjanpitolautakunnan antaman lausunnon perusteella KHT A:n toimintaa arvioiden hänen olisi pitänyt vaatia tekemään pelioikeuksista tuloslaskelmassa kirjanpitolaian mukaiset suunnitelman mukaiset poistot.

Tennis Oy:n tilinpäätöksessään noudattama menettely on jatkunut kauan. KHT A on luottanut Tennis Oy:n vastuuhenkilöiden antamiin tietoihin, sekä yhtiön aiempiin tilintarkastettui-

hin tilinpäätöksiin. Vaikka KHT A:n olisi pitänyt selvittää tarkemmin taseessa olevien käyttöoikeuksien arvostusta ja poistoperiaatteita, ja vaatia tekemään pelioikeuksista tuloslaskelmassa kirjanpitolain mukaiset suunnitelman mukaiset poistot, taikka tuoda poistojen tekemistä ja samalla tuloslaskelman laatimista koskevan velvollisuuden laiminlyönti esiin Tennis Oy:n tilikauden 1.1. – 31.12.2004 tilinpäätöksen, kirjanpidon ja hallinnon tilintarkastuksesta antamassaan tilintarkastuskerptomuksessa, on kysymys tilinpäätöksen yksityiskohdasta, jonka perusteella hänen toimintaansa ei näissä olosuhteissa ole perusteltua moittia.

KHT A:n esittämä näkemys siitä, että pelioikeudet voidaan tulkita omaisuudeksi, jolla ei ole ennakoitavissa olevaa rajallista vaikutusaikaa, ja josta ei tällöin tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, on ristiriidassa kirjanpitolautakunnan lausunnon kanssa. KHT A on viitannut selityksessään kirjanpitolautakunnan yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista kohtaan 3.3. Kyseinen yleisohjeen kohta koskee pysyviin vastaaviin kuuluvien sijoitusten poistoja. TILA:n mielestä KHT A:n perustelu ei sovellu aineettomaan omaisuuteen luettaviin pelioikeuksiin, joten TILA pitää tältä osin KHT A:n näkemystä virheellisenä.

Tennis Oy:n tilinpäätökseen tilikaudelta 1.1.-31.12.2004 liittyy edellä selostettuja poikkeuksellisia ja harkinnanvaraisia yksityiskohtia. TILA katsoo, ettei KHT A saadun selvityksen perusteella ole toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

5 Yhteenveto

TILA katsoi, ettei valvonta-asia anna aihetta enempiin toimenpiteisiin.

Päätös

Asia ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

TILA 7/2006

TILA esitti yksimielisesti VALA:lle, että VALA peruuttaa HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi. HTM A oli myöntämänsä teon mukaisesti tuomittu kaval-

luksesta ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja sakkoihin. HTM A oli käräjäoikeudessa kertonut teon johtuneen hänen heikosta taloudellisesta tilanteestaan. Vaikka HTM A:n tämän hetkinen taloudellinen tila oli jäänyt selvittämättä ja vaikka HTM A oli kertonut hänen asianajajansa tekemästä virheestä muutoksen hakemukseksi tuomioon, mikään ei muuta sitä tosiasiaa, että HTM A oli myöntänyt kavalaneensa avustusjärjestön osaston varoja. TILA:n mielestä HTM A oli toiminnallaan osoittanut, että hän on sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja katsoi, että HTM A:n hyväksyminen tulee peruuttaa.

HTM A ei antanut pyydettyä vastinetta peruuttamisesitykseen sen enempää TILA:lle kuin VALA:lle.

VALA hyväksyi TILA:n peruuttamisesityksen perusteluineen ja peruutti HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.

(HTM A ei hakenut valittamalla muutosta VALA:n päätökseen.)

Kauppakamarin TIVA:n päätöksen perustelut

Kauppakamarin TIVA esitti TILA:lle HTM A:n tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista tilintarkastuslain 35 §:n 2 momentin mukaisesti, koska hän oli menettelyllään osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

Kauppakamarin TIVA on perusteluissaan todennut, että se on vuoden 2005 aikana saanut tietoonsa HTM A:n hyväksymisen edellytysten voimassaoloon liittyen tietoja, joiden perusteella HTM A ei olisi enää sopiva HTM-tilintarkastajaksi.

HTM-tilintarkastaja A:han on kohdistettu epäily ehdollisesta tuomiosta talousrikoksesta. Kokouksen 2/2005 päätöksellä HTM A:lta on pyydetty rikosrekisteriote. Määrääjassa toimitettu rikosrekisteriote oli puhdas. Näin ollen valiokunta katsoi silloin, että HTM A:han kohdistuneiden rikosepäilyjen pohjalta ei ole toistaiseksi aihetta jatkotoimenpiteisiin.

Loppuvuoden 2005 aikana valiokunnan puheenjohtaja on saanut toistuvasti kyselyjä HTM-tilintarkastaja A:n sopivuudesta hyväksytyksi tilintarkastajaksi. HTM A:lta olevat saatavat ovat olleet useasti vuoden aikana maksuhäiriölistoilla. Niin ikään vuoden 2005 HTM-hyväksymisen vuosimaksun HTM A maksoi kauppakamarille vasta kolmannen karhun jälkeen joulukuussa 2005.

Puhelinkokouksessa 11.–12.1.2006 TIVA on tehnyt päätöksen ottaa HTM-tilintarkastaja A:han kohdistuva valvonta-asia uudestaan käsittelyyn. HTM A:ta pyydettiin lähettämään valiokunnalle

1. rikosrekisteriote
2. jäljennös Kaupungin käräjäoikeuden antamasta tuomiolauselmasta kavallusrikoksesta
3. jäljennös Kaupungin hovioikeuden antamasta päätöksestä valitukseen eo. tuomiosta
4. jäljennökset asiakirjoista valituslupaan liittyen ja päätöksestä tuomion lainvoimaisuudesta
5. jäljennös vuoden 2004 verolipusta, sekä
6. selvitys A:n tämän hetkisestä taloudellisesta tilanteesta.

Pyydetyistä dokumenteista HTM A toimitti määräpäivään mennessä saatekirjeellä varustettuna 1. ja 2. kohdassa vaaditut dokumentit. Kokouspäivänä 2.2 HTM A toimitti faksilla saatekirjeessä selvityksen kohtaan 4 liittyen sekä dokumentin kohdasta 3.

Saaduista dokumenteista käy ilmi, että HTM A:n syyksi on käräjäoikeudessa huhtikuussa 2005 luettu kavallus. Teko, johon HTM A on myöntänyt syyllistyneensä, on tapahtunut keväällä ja kesällä 2004. Rikoksesta on määrätty neljän kuukauden ehdollinen vankeusrangaistus sekä sakkoja.

HTM A on valittanut tuomiosta hovioikeuteen ja katsonut syyllistyneensä vain lievään kavallukseen ja vaatinut syytteen hylkäämistä. Hovioikeus ei muuttanut käräjäoikeuden tuomiota. Valituslupaa hovioikeuden päätökseen olisi voinut hakea tammikuun 2006 aikana, mutta asianajajan virheen vuoksi valituslupa jäi hakematta.

Saatekirjeessään HTM A pyytää, ettei TIVA tekisi päätöstä esityksestä HTM-hyväksymisen peruuttamisesta ennen kuin asianajajan virheen tutkiminen ja mahdollinen tuomion lainvoimaisuuden peruuttaminen olisi käsitelty. TIVA katsoi kuitenkin päätöstä tehdessään, että talousrikoksesta tuomion saanut henkilö ei ole sopiva HTM-tilintarkastajaksi. Tilintarkastuslain 6 § 1 momentin mukaan tilintarkastaja ei saa olla toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään. Keskuskaupparin antaman ohjeen (14.10.2003) mukaan taloudellisesta tai muusta tilintarkastukseen vaikuttavasta rikoksesta rangaistukseen tuomittu HTM-tilintarkastaja on toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään. Tässä tapauksessa tuomion lainvoimaisuuden mahdollinen muutos ei vaikuta TIVA:n päätökseen. HTM A on joka tapauksessa tunnustanut syyllisyytensä syytessä mainittuun tekoon.

HTM A:n tämän hetkinen taloudellinen tilanne jäi HTM A:n toimittamien dokumenttien perusteella selvittämättä.

HTM A:n vastine

HTM A:lle on annettu mahdollisuus kommentoida TIVA:n esitystä hyväksymisen peruuttamiseksi. HTM A ei kuitenkaan käyttänyt kommentointimahdollisuuttaan.

TILA:N ESITYS

Perustelut

Tilintarkastuslain 6 §:n mukaan TIVA hyväksyy hakemuksesta HTM-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään, joka hallitsee itseään ja omaisuuttaan ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa tarkoitetut hyväksymisen edellytykset. Hyväksymisen voimassaolo edellyttää, että HTM-tilintarkastajan kelpoisuutta koskevat tilintarkastuslain 6 §:n 1 momentin edellytykset täyttyvät.

Tilintarkastuslain 34 §:n nojalla TIVA valvoo HTM-tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että HTM-tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja

sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Jos HTM-tilintarkastaja ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä tai hän on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, on ryhdyttävä tilintarkastuslain 35 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpiteisiin.

TILA:n 14.10.2003 antama ohje KHT- ja HTM-tilintarkastajien velvollisuudesta antaa tietoja valvontaa varten sisältää ohjeistuksen hyväksytyt tilintarkastajan henkilökohtaisia ominaisuuksia koskevaan arviointiin. Tilintarkastaja ei saa olla toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään (hyvämaineisuusarviointi). TILA on ohjeessaan katsonut, että taloudellisesta taikka muusta tilintarkastukseen vaikuttavasta rikoksesta rangaistukseen tuomittu KHT-/ HTM-tilintarkastaja on toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

HTM A on myöntämänsä teon mukaisesti tuomittu kavalluksesta ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja sakkoihin. HTM A on käräjäoikeudessa kertonut teon johtuneen hänen heikosta taloudellisesta tilanteestaan. Vaikka HTM A:n tämän hetkinen taloudellinen tila on jäänyt selvittämättä ja vaikka HTM A on kertonut hänen asianajajansa tekemästä virheestä, mikään ei muuta sitä tosiasiaa, että HTM A on myöntänyt kavaltaneensa avustusrjestön osaston varoja. TILA toteaa, että HTM A on täten toiminnallaan osoittanut, että hän on sopimaton tilintarkastajan tehtävään. TILA katsoo, että HTM A:n hyväksyminen tulee peruuttaa tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla, koska hän ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä.

Esitys

TILA esitti yksimielisesti, että VALA peruuttaa HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.

VALA:N PÄÄTÖS

HTM A:n vastine

HTM A ei antanut peruuttamisesitykseen vastinetta VALA:lle.

Perustelut

Tilintarkastuslain 6 §:n mukaan TIVA hyväksyy hakemuksesta HTM-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään, joka hallitsee itseään ja omaisuuttaan ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa tarkoitettut hyväksymisen edellytykset. Hyväksymisen voimassaolo edellyttää, että HTM-tilintarkastajan kelpoisuutta koskevat tilintarkastuslain 6 §:n 1 momentin edellytykset täyttyvät.

Tilintarkastuslain 34 §:n nojalla TIVA valvoo HTM-tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että HTM-tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Jos HTM-tilintarkastaja ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä tai hän on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, on ryhdyttävä tilintarkastuslain 35 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpiteisiin.

Tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin nojalla VALA:n tulee peruuttaa hyväksyminen, jos tilintarkastaja 1) on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tämän lain 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.

HTM A on myöntämänsä teon mukaisesti tuomittu kavalluksesta ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja sakkoihin. HTM A on käräjäoikeudessa kertonut teon johtuneen hänen heikosta taloudellisesta tilanteestaan. Se, että HTM A:n tämän hetkinen taloudellinen tila on jäänyt selvittämättä ja että HTM A on kertonut hänen asianajajansa tekemästä virheestä, ei muuta sitä tosiasiaa, että HTM A on myöntänyt kavaltaneensa avustusrjestön osaston varoja. HTM A on toiminnallaan osoittanut, että hän on sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

Päätöslauselma

VALA peruuttaa tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla yksimielisesti HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslain 6, 34, 35 ja 38 §.

Muutoksenhaku

Tilintarkastuslain 41 §:n 3 momentin ja 42 §:n 1 momentin 5 kohdan nojalla asianosainen, joka on tyytymätön tähän päätökseen, saa 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaamisesta hakea siihen valittamalla muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta päätökseen liitettävän valitusosoituksen mukaisesti.

(HTM A ei hakenut valittamalla muutosta VALA:n päätökseen.)



Keskuskauppamari

Aleksanterinkatu 17, PL 1000

00101 Helsinki

puh. (09) 696 969

faksi (09) 650 303

keskuskauppamari@chamber.fi

