

Johdanto.....	1
Tilintarkastajien toiminnan tutkinta	1
Valvonnassa käytettävistä sanktioista.....	1
Ratkaisuselostukset.....	3
Vuoden 2010 ratkaisut	3
Käytetyt lyhenteet	3
Asiasanaluettelo.....	3
Aikaisempia ratkaisuja.....	3
Lisätietoja	3
Asiasanaluettelo	4
Tilastoja	6
VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILAssa.....	6
VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET VALAssa	7
TILA 1/2010	8
TILA 2/2010	22
TILA 3/2010	33
TILA 4/2010	44
TILA 5/2010	63
TILA 6/2010	66
TILA 7/2010	76
TILA 8/2010	87

Johdanto

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan (TILA) tehtävänä tilintarkastuslain mukaan on valvoa ja ryhtyä tarpeellisiin toimenpiteisiin, jotta KHT-tilintarkastajat ja KHT-yhteisöt säilyttävät ammattitaitonsa ja muut hyväksymisen edellytykset sekä toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa ja ammattieettisiä periaatteita tilintarkastustehtäviä suorittaessaan.

Vastaavasti kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TIVAt) valvovat omilla toimialueillaan tilintarkastuslain nojalla HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä.

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

Tilintarkastajien toiminnan tutkinta

TILA valvoo KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen toimintaa tutkimalla sitä jälkikäteen yksittäistapauksissa tilintarkastajan työpapereiden ja muun käyttökelpoisen selvityksen perusteella.

TILA voi tutkia tilintarkastajan toimintaa oma-aloitteisesti tai ulkopuolelta tulevan yhteydenoton perusteella.

TILA aloittaa tutkinnan, jos kaikki seuraavat kriteerit täyttyvät:

- kysymys on olennaisesta asiasta
- tapauksessa on aihetta epäillä, että tilintarkastaja on toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti
- tutkittavasta tilintarkastajan toiminnasta ei ole kulunut enempää kuin kuusi vuotta.

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 (459/2007) 49 ja 50 §:stä.

Keskuskauppakamarin TILA ja kauppakamarien TIVAt päättävät varoituksen tai huomautuksen antamisesta niiden valvontaan kuuluvalla tilintarkastajalle. Tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta päättää ensi asteen valtion tilintarkastuslautakunta (VALA). Hyväksymisen peruuttamisesta koskeva asia tulee vireille VALAssa TILAn tekemästä kirjallisesta aloitteesta. Jos kysymys on HTM-tilintarkastajan tai HTM-yhteisön hyväksymisen peruuttamisesta, kauppakamarin TIVAn on ensin tehtävä esitys TILAlle, joka tekee peruuttamisesityksen VALAlle, jos edellytykset TILAn mielestä täyttyvät.

VALAn on peruutettava tilintarkastajan hyväksyminen, jos tilintarkastaja

1. on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti;
2. on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan 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 rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana; tai
3. on perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on muutoin omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista 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 seikkoja.

2000-luvulla noin joka kolmas tutkinta-asia TILAssa on johtanut sanktioon KHT-tilintarkastajalle tai KHT-yhteisölle.

Ratkaisuselostukset

Valvonta-asioiden ratkaisuselostukset perustuvat TILAn päätöksiin. Jos TILAn päätökseen on haettu valittamalla muutosta VALAlta, selostus sisältää myös 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 ratkaisun kannalta. Myös säännösviittauksia, selostuksia asiakirjoista ja päivämääriä on poistettu. Otsikointia on yksinkertaistettu.

Vuoden 2010 ratkaisut

Vuonna 2010 TILA ratkaisi kahdeksan valvonta-asiaa. Yksi valvonta-asia johti varoitukseen KHT-tilintarkastajalle. KHT-tilintarkastaja valitti VALAlle saamastaan varoituksesta. VALA ei muuttanut TILAn ratkaisua. VALAn ratkaisusta on valitettu, asian käsittely KHO:ssa on kesken. Kaksi valvonta-asiaa johti huomautukseen KHT-tilintarkastajalle. Yksi valvonta-asia johti esitykseen KHT-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. VALA hyväksyi TILAn esityksen ja peruutti KHT-tilintarkastajan hyväksymisen. VALAn ratkaisusta on valitettu, asian käsittely KHO:ssa on kesken.

Kuusi valvonta-asiaa tuli vireille kantelun johdosta. Kaksi valvonta-asiaa tuli vireille TILAn omasta aloitteesta. Yhdessä valvonta-asiassa TILA laajensi omasta aloitteestaan tutkinnan kohdistumaan kantelun kohteena olleen KHT-tilintarkastajan lisäksi myös HTM-tilintarkastajaan.

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 (624/2006)
VOYL	Osakeyhtiölaki (734/1978)
KPL	Kirjanpitolaki
ETILINTL	Tilintarkastuslaki (936/1994)
TILINTL	Tilintarkastuslaki (459/2007)

Asiasanaluettelo

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

Aikaisempia ratkaisuja

TILAn valvonta-asioiden ratkaisuja on julkaistu monisteina vuodesta 1990. Keskuskauppakamarin verkkosivuilla on julkaistu valvonta-asioiden selostuksia vuodesta 1995 lähtien.

Lisätietoja

Keskuskauppakamari / tilintarkastus, puh. (09) 42 42 62 00
<http://www.tilintarkastuslautakunta.fi>

Asiasanaluettelo

TILAn ratkaisun nro	Miten asia tuli vireille?	Keneen asia kohdistuu?	Millainen tarkastustehtävä ja mikä tarkastuskohde on kyseessä?	Tapauksen olennaiset substanssiky-symykset	Lopputulos TILA:ssa ja VALA:ssa
TILA 1/10	Kantelu	KHT-tilintarkastaja	muistio, osakeyhtiö	maksukyky, objektiivisuus, huolellisuus	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
TILA 2/10	Kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, yhdistys	tilintarkastajan valinta, huolellisuus, tilintarkastuskertomuksen sisältö	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
TILA 3/10	Kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, osakeyhtiö	arvonlisäverotus, myyntisaamiset	TILA: varoitus VALA: ei muutosta TILAn päätökseen KHO: asian käsittely kesken
TILA 4/10	1-2) TILAn oma aloite	1)KHT-tilintarkastaja 2) KHT-yhteisö	lakisääteinen tilintarkastus, listayhtiö	omien osakkeiden mitätöinti	TILA 1): huomautus TILA 2): ei aihetta toimenpiteisiin 1) Ei haettu muutosta 2) Ei muutoksenhakuoikeutta
TILA 5/10	Kantelu	KHT-yhteisö	lakisääteinen tilintarkastus, osakeyhtiö	arvonlisävero	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta

TILA 6/10	TILAn oma aloite	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, säätiö	säätiön varojen käyttäminen, hallinnon tarkastus	TILA: huomautus Ei haettu muutosta valittamalla
TILA 7/10	1)Kantelu 2) TILAn oma aloite	1)KHT-tilintarkastaja 2) HTM-tilintarkastaja	lakisääteinen, tilintarkastus, asunto-osakeyhtiö	huomautus tilintarkastuskertomuksessa, hallinnon tarkastus	TILA 1-2): ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
TILA 8/10	2 Kantelua	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, osakeyhtiö, asunto-osakeyhtiö	tilintarkastuksen suorittaminen, velvollisuus antaa tietoja valvojalle, sopivuus	TILA: esitys hyväksymisen peruuttamiseksi VALA: hyväksymisen peruuttaminen KHO: asian käsittely kesken

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2010 päättämät valvonta-asiat

	VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILASSA					
	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	-
2007	3	0	0	-	.-	.-
2008	4	3	7	-	3	2
2009	9	.-	.-	-	-	.-
2010	6	2	8	1	1	2

Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1991–2010 päättämät KHT ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat valvonta-asiat

VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET VALASSA								
	Vireilletuloperuste		Päätöksen lopputulos ¹⁾					
	Hyväksymisen peruuttamisesitys ²⁾	Muutoksenhaku ³⁾	Hyväksymisen peruuttaminen	Sanktioensias-teena	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen	Sanktion pysyttäminen	Pysytetty päätös olla antamatta sanktiota
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	4	1	.-	1	1	1	.-
2007	4	1	1	.-	2	.2	-	.-
2008	1	1	1	-	-	1	-	-
2009	-	1	-	-	-	-	1	-
2010	-	-	-	-	-	-	-	-

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

X kanteli KHT A:n toiminnasta. KHT A oli laatinut muistion, jossa käsiteltiin Puutarha Oy:n, Peltö Oy:n ja Korsi Oy:n maksukykyä ja niiden ulkopuolisten velkojen määrää.

X:n mielestä KHT A ei ollut laatinut muistiot riippumattomana asiantuntijana huolellisesti, rehellisesti ja objektiivisesti. Huolimattomuutta ja objektiivisuuden puutetta osoittivat muun muassa, että yhtiöiden saatavia oli tulkittu velaksi, saatavia oli jätetty pois yhtiöiden likviditeetistä ja jaksotukset oli jätetty tekemättä, vaikka yhtiöiden taloudellista tilannetta oli tarkasteltu kesken tilikauden.

KHT A torjui työhönsä kohdistuneet moitteet. KHT A oli laatinut muistion noudattaen toimintaansa sääteleviä ja ohjaavia sääntöjä ja määräyksiä. Muistion numeerinen informaatio perustui KHT A:n mukaan yhtiöiden itsensä laatimiin kirjanpitoihin liike- ja muista tapahtumista, joita yhtiöiden vastuuhenkilöt olivat itse olleet toteuttamassa ja/tai hyväksymässä. Jos jokin asia oli tilintarkastajan oma näkemys tai mielipide, KHT A oli tuonut sen muistiossa esille selkeästi. KHT A:n mukaan kantelu oli aiheeton, koska hän oli suorittanut saamansa toimeksiannon riippumattomana asiantuntijana rehellisesti ja objektiivisesti. Muistio ei KHT A:n mielestä sisältänyt olennaisia virheitä käytettävissä olevaan aineistoon nähden.

TILA selvitti, oliko KHT A:n käyttämä työmenetelmä hyvän tilintarkastustavan mukainen. TILA tutki lisäksi X:n kantelussa esittämät yksilöidyt väitteet KHT A:n laatiman muistion väitetyistä virheistä ja puutteista. TILA katsoi, että KHT A:n käyttämä työmenetelmä, yhtiöiden laatimaan kirjanpitoon perustuva pääasiassa numeerinen informaatio yhtiöiden maksukykyä osoittavista varoista sekä ulkopuolisista vastuista, oli ammattimainen, perusteltu ja hyväksyttävä tapa toteuttaa toimeksianto. TILAn mielestä KHT A:n laatima muistio ei sisältänyt olennaisia virheitä. Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.)

Kantelu

X kanteli KHT A:n Puutarha Oy:tä, Peltö Oy:tä sekä Korsi Oy:tä koskevan muistion johdosta. Muistiossa käsitellään mainittujen yhtiöiden maksukykyä ja ulkopuolisten velkojen määrää 16.4.1999 ja 16.6.1999. Muistio perustuu KHT A:n vuosina 2001–2002 suorittamiin Puutarha Oy:n, Korsi Oy:n ja Viljely Oy:n erityistilintarkastuksiin.

X:n käsityksen mukaan muistiot laatiessaan KHT A ei ole toiminut riippumattomana asiantuntijana huolellisesti, rehellisesti ja objektiivisesti. Huolimattomuutta ja objektiivisuuden puutetta kuvaavat erityisesti seuraavat seikat:

- selviä saatavia on tulkittu velaksi
- selviä saatavia on jätetty pois likviditeettilaskelmista
- taloudellista tilannetta on tarkasteltu kesken tilikauden ottamatta huomioon asianmukaisten laskennallisten jaksotusten tekemistä.

X on pyytänyt TILAA harkitsemaan sitä, voiko rikostutkintaan liittyvä tilintarkastajan erityistoimeksiantona tehty työ olla selkeästi puutteellinen ja jopa tarkoitushakuinen.

X:n kantelussa kritisoidaan erityisesti sitä, mitä KHT A on esittänyt muistiossaan Puutarha Oy:n likvideistä varoista ja ulkopuolisista vastuista 16.4.1999. X:n mukaan Puutarha Oy:n likvideistä varoista 16.4.1999 on joko huolimattomuudesta tai tahallisesti jätetty pois varallisuuseriä tai käsitelty niitä virheellisesti. X on kantelussaan esittänyt seuraavat yksilöidyt väitteet KHT A:n laatiman muistion virheistä ja puutteista Puutarha Oy:n osalta:

1. Puutarha Oy:lle myönnetty EU-tuki

KHT A on jättänyt EU-tuen huomioimatta likvideistä varoista per 16.4.1999 sillä perusteella, että sitä ei ole kirjattu yhtiön kirjanpitoon saamiseksi 16.4.1999. Siitä saatava tulo on ollut todennäköinen ja määrä ollut luotettavasti arvioitavissa. Tuen määrä perustuu viljelyaikaan ja pinta-alaan ja on näin ollen ollut kirjauskelpoinen. Kyseinen summa tuli yhtiön pankkitilille 19.4.1999. Laskelmaa tehtäessä KHT A:lla on ollut käytettävissä kaikki tiedot kyseisestä erästä. Käräjäoikeus on

tuomiossaan huomionut EU-tuen yhtiön siirtosaamisena.

KHT A on saanut tehtäväkseen tehdä laskelman Puutarha Oy:n likvideistä varoista per 16.4.1999. EU:n liittymisen jälkeen puutarha-alan yksi suurimmista tuloeristä oli EU-tuki. Puutarha Oy:lle kyseinen tukierä maksettiin 16.4.1999 eli juuri sinä päivänä, jolle likviditeettilaskelma on laadittu. Jopa kirjanpitoa tuntematon henkilö ymmärtää tällöin, että kyseinen erä on sisällytettävä likviditeettilaskelmaan, koska tulo on jo toteutunut ja määrä on täten ollut täysin luotettavasti arvioitavissa. KHT A:n mukaan EU-tukea ei ole sisällytetty likviditeettilaskelmaan siksi, että hän on katsonut, ettei sen myöntämisperusteita erikseen selvitetä. Kyseinen erä on kuitenkin jo maksettu 16.4.1999 yhtiölle, joten sen myöntämisperusteita ei ole ollut enää mitään tarvetta selvittääkään.

2. Päivämyynnin 16.4.1999 huomiotta jättäminen

Kun tarkoituksena on ollut tarkastella yhtiön likviditeettitilannetta per 16.4.1999, on 16.4. tapahtuneen päivämyynnin laskelmista pois jättäminen selkeästi virheellistä tai selkeästi huolimattomuudesta johtuvaa. 16.4.1999 tapahtuneita myymälämyyntejä (42 716 mk) ei ole huomionut Puutarha Oy:n likvideinä varoina (käteisenä rahana/saamisena). Myynti on tapahtunut 16.4. ja näin ollen ollut yrityksen hallussa 16.4.1999. Päivämyyntejä ei ole käsitelty käteiskassassa. Lisäksi yhtiön tilille 19.4.1999 tullut myymälän kadoksissa ollut päiväkassatilitys (13.950 mk) puuttuu laskelmasta, vaikka laskelmaa tehtäessä on ollut käytettävissä kaikki tiedot kyseisistä eristä. Koska kyseessä on kaupantekopäivä 16.4.1999, kuuluu tilintarkastajan tehtäviin erityisesti tarkastaa myös pankin tiliotteet kaupantekopäivää seuraavana päivänä, joissa tilitys selvästi näkyy.

KHT A on todennut olettaneensa, että kirjanpidon tapahtumien päivämäärät vastaavat olennaisilta osilta myös tosiasiallisia tapahtumapäiviä. Kokeneena tilintarkastajana KHT A kuitenkin aivan varmasti tietää, että eri puolilla Suomea sijaitsevien myymälöiden päiväkohtainen myynti viedään illalla pankin rahasäilöön ja rahat lasketaan seuraavana päivänä ja tämä päivämäärä tulee myös tilillepa-

non päivämääräksi. Tätä päivää käytetään sitten myös kirjanpidon päiväyksenä.

3. Siirtosaamiset

Tel-saamisia ja lisävuutusrahastosaamisia ei ole sisällytetty muistion siirtosaamisiin, vaikka ovat selkeästi lyhytaikaisia saamisia, joita ei ole mitään osin todistettu arvottomiksi ja jotka ovat tuloutuneet keväällä 1999. Siirtosaamisista KHT A on jättänyt pois edelliseltä vuodelta Tel-vakuutusyhtiön vakuutusmaksupalautuksen 39 590,40 mk sekä niin sanotun lisävuutusrahastopalautuksen 27 911,75 mk. Nämä saamiset perustuvat luotetaviin dokumentteihin ja ovat olleet nähtävissä yhtiön kirjanpidosta, jossa on ilmoitettu myös saamisen tarkka rahamäärä. Lisäksi laskelmaa tehtäessä KHT A:lla on ollut käytettävissä kaikki tiedot kyseisistä eristä. Kyseiset erät käräjäoikeus on lisännyt yhtiön varoihin.

Kokeneena tilintarkastajana KHT A varmasti on selvillä siitä, että tilinpäätöksen 1998 jaksoukset koskevat vuoden 1998 Tel-kuluja, eikä tilikauden 1999 Tel-jaksoituksilla tietenkään ole mitään tekemistä tilikauden 1998 maksujen kanssa, vaan tilanteeseen per 16.4.1999 on Tel-saatavien määrä laskettava erikseen ajanjaksolle 1.1.–16.4.1999. Edelliseltä vuodelta olevat Tel-saamiset on sen sijaan laskettava varallisuuteen.

4. Polttoaineen valmisteveropalautus

Piiritullin palauttaman polttoaineen valmisteveronpalautuksen (27 924 mk ajalta 1.1.–30.6.1999). KHT A on jättänyt huomioimatta, mutta käräjäoikeus on laskenut sen yhtiön likvideihin varoihin. Saaminen on tuloutunut yhtiön kirjanpitoon 18.10.2000 ja on nähtävissä pääkirjatulosteista. Tämä tieto on ollut KHT A:n käytössä jo muistiota 20.4.2004 laadittaessa ja on ollut kiistattomasti yhtiön laskennallinen saaminen, vaikka sitä ei ole kirjanpitoon saamisena kirjattukaan.

Ammattitaitonsa tuomalla kokemuksella KHT A ihan varmasti tietää, etteivät pk-yritykset pääsääntöisesti tee kuukausittaisia kulu-/tuottojaksoituksia, vaan jaksotuskirjaukset lasketaan kerran vuodessa tilinpäätökseen. Koska tarkasteluajankohta on ollut kesken tilikautta, on oikean ja riittävän kuvan saamiseksi yhtiön likviditeettitilanteesta tietenkin

tehtävä asianmukaiset jaksotukset kyseiselle ajankohdalle. KHT A on kirjoittanut TILAlle "tässä olen olettanut, että jaksotukset ovat olleet olennaisilta osin tämän tyyppisissä erissä toteutettu kirjanpidossa". Tilintarkastaja ei voi olettaa asioita, vaan hänen täytyy huolellisuusveloitteen mukaisesti tutkia ennen johtopäätöksiä.

5. Erääntymättömät lainasaamiset

KHT A on jättänyt likvidien varojen laskelmastaan pois lainasaamiset B:ltä (90 000 mk), koska niitä ei ole maksettu tarkasteluhetkellä. Laina ei ole ollut tarkasteluhetkellä erääntynyt, joten se on aivan oikein esitetty yhtiön kirjanpidossa saamisena. Lisäksi saamista ei ole miltään osin osoitettu arvottomaksi. Käräjäoikeus on myöhemmin lisännyt saamisen yhtiön likvideihin varoihin.

6. Henkilökuntalainat, osakaslainat ja palkkaennakot

Puutarha Oy:n antamat henkilökuntalainat, osakaslainat sekä palkkaennakot henkilökunnalle on jätetty pois likvideistä varoista, vaikka ne esiintyvät kirjanpidossa ja ovat selkeästi lyhytaikaisia saamisia, joita ei ole miltään osin todistettu arvottomiksi. Käräjäoikeus on myöhemmin lisännyt varoihin lainasaamiset henkilökunnalta (49 192,25 mk). Kyseiset erät ovat olleet kirjattuna yhtiön kirjanpitoon ja näkyvät selvästi pääkirjassa.

KHT A on kirjoittanut TILAlle: "muistiossani totean mukana olevien erien poistetun ja liitetystä dokumenteista käyvät erät esille, toisin sanoen lukijalle on jäänyt mahdollisuus havaita poistetut erät". KHT A:n tekemän muistion sivulla 1137 ei missään mainita, että erät on poistettu. KHT A on ollut raporttia kirjoittaessaan täysin tietoinen siitä, etteivät kaikki sen lukijat ja sen perusteella johtopäätöksiä tekevät henkilöt tule olemaan taloushallinnon ammattilaisia. Lisäksi hän on ollut täysin tietoinen siitä, etteivät muistion lukijat pääse tarkistamaan KHT A:n antamia tietoja yhtiön pääkirjanpidosta. On törkeää jättää edellä mainitut erät pois muistiosta. Osakaslainasaaminenkin on todellisuudessa henkilökuntasaamista sillä 16.4.1999 kaupoissa myyjänä ja osakkaana ollut siirtyi henkilökuntaan kuuluvaksi.

7. Vuokrasaamisen esittäminen vuokravelkana

Siirtosaamisiin kuuluva Puutarha Oy:n vuokrasaaminen on muistiossa virheellisesti luokiteltu velaksi. Muistiossa on ulkopuolisten vastuiden määrään laskettu laskennallisena vuokravelkana 1/2 kuukauden vuokrat 52 197,00 mk. Tileille 6230, 62301 ja 62971 on jo 7.4.1999 kirjattu maksetuksi koko kuukauden vuokrat eli summat 37 540,17 mk, 48 410,00 mk ja 18 444,00 mk. Näiden yhteissummasta 50 % KHT A on katsonut vuokravelaksi, vaikka kyseinen summa on 16.4.1999 tilanteessa saamiseksi luokiteltava erä. Vaikutus laskelmissa on 2x 52 197mk eli 104 394 mk. Hyvinkään käräjäoikeus on kyseisen erän lisännyt varoihin ja vähentänyt veloista. Käräjäoikeuden mukaan: "A on käräjäoikeudessa todennut, että hänen ulkopuoliseksi vastuuksi kirjamaa vuokravelka puolelta kuukaudelta on ollut itse asiassa yhtiön saamista".

8. Pitkäaikaisten lainojen esittäminen lyhytaikaisina lainoina

KHT A on jättänyt muistiossaan pois olennaisen tiedon pitkäaikaisten lainojen takaisinmaksuaikataulusta. Muistion antama kuva on siten olennaisesti virheellinen, siinä lainat esitetään ikään kuin lyhytaikaisina (eli yhtiön likviditeettitilanteeseen vaikuttavina), kun ne todellisuudessa ovat olleet pitkäaikaisiksi luokiteltavia. Maksuaikataulu on ollut KHT A:n tiedossa muistiota laadittaessa. Viljely Oy:n Korsi Oy:ltä ottaman 3,75 miljoonan markan limiittilaina on sovittu kerralla lyhennettäväksi 31.3.2002. Samoin Viljely Oy:n vakuutusyhtiö V:ltä ottaman 1,3 miljoonan markan lainan takaisinmaksu oli sovittu nostohetkellä 16.4.1999 vuosittaisella 260 000 markan lyhennyksellä. Maksuaikaa oli 5 vuotta. Näin ollen edellä mainitut luokitellaan hyvän kirjanpitoavan mukaisesti pitkäaikaisiin lainoihin ja ainoastaan 260 000 mk lyhennys vaikuttaa yhtiön likviditeettitilanteeseen koko tilikautena 1999. Kaupantekohetkellä ja tarkasteluajankohtana 16.4.1999 ei Viljely Oy ollut lähelläkään maksukyvyttömyyttä, joten sen ottamaa lainaa ei ole pystytty todistamaan miltään osin arvottomaksi. Lainojen oikea luokittelu lyhyt- ja pitkäaikaisiin on kantelijan mielestä sellainen olennainen tieto, joka olisi objektiivisesti laaditussa muistiossa pitänyt tuoda esiin.

9. Lainasaamiset konserniyhtiöiltä

Puutarha Oy:n lainasaamisia konserniyhtiöiltä (114 520 mk + 710 000 mk) KHT A ei ole huomionnut lainkaan saamisina. Konserniyhtiöiden maksukykyä ei ole pystytty osoittamaan vaarantuneeksi. KHT A on todennut muistiossaan, että "saamisista olemme poistaneet ns. lähipiiriltä olevat saamiset, koska ne eivät ole olennaisilta osin kertyneet Puutarha Oy:lle (toisin sanoen eivät ole olleet käytössä velkojen maksuun)". Käräjäoikeus puolestaan hyväksyi Viljely Oy:n suorituksen varoihin kuuluvaksi. KHT A on ristiriitaisesti, 16.10.2000 Puutarha Oy:n erityistilintarkastuksen yhteydessä todennut Korsi Oy:ltä tulleen 710 000 markan suorituksen osalta, että rahat on käytetty velkojen maksuun. KHT A on näin itse kumonnut lausuntonsa siitä, etteivät lähipiirisaamiset olisi olleet käytössä Puutarha Oy:n velkojen maksuun.

KHT A ei muistiossaan millään lailla mainitse, että lähipiiriltä on saatu suoritus saatavaan ja rahat on käytetty lainojen maksuun. Sen hän kuitenkin on muistiot tehdessään jo varmasti tiennyt. Sama koskee 114 520 mk:n suoritusta Viljely Oy:ltä.

10. Tel-velka

Laskiessaan Tel-velkaa per 16.4.1999, KHT A on ottanut Puutarha Oy:n velaksi laskelmaansa yhtiön laskennallisen Tel-velan tilinpäätöksestä 1998 eli käyttää tilikautta 1999 koskevassa laskelmassa tilikauden 1998 lukuja. Oikea, sekä hyvän kirjanpito- että hyvän tilintarkastustavan mukainen tapa laskea yhtiön Tel-velkaa ajalta 1.1.1999–16.4.1999 on laskea se perustuen 1.1.1999–16.4.1999 maksettuihin, TEL:n alaisiin palkkoihin. Tilikaudelle 1998 kuuluvien lukujen käyttäminen laskelmassa on vähintäänkin huolimattonta ja aivan varmasti täysin virheellistä. Todetakaan, että tilinpäätöksessä 31.12.1998 ollut kirjanpidon Tel-velan jaksotus oli 89 656,00 mk. Tämä jaksotus ilmeni myöhemmin virheellisen suureksi, sillä oikea Tel-"velka" oli tilinpäätöksessä yhtiön saamista vakuutusyhtiö Vakuutus S:ltä 39 590,40 mk. Vakuutus S:n edustaja R todisti oikeudessa, että Vakuutus S oli jo 31.12.1998 todellisuudessa velkaa Puutarha Oy:lle ja oli sen summan kirjannut Vakuutus S:lle kirjanpitoon myös velaksi Puutarha Oy:lle. Palautuslaskelman

(39 590,40 mk) päiväys tilikaudelle 1998 kuuluvista Tel-maksuista on päivätty 12.4.1999. Lisäksi näin lasketusta laskennallisesta Tel-velasta tulee vähentää 03/1999 maksettu ennakkomaksu sekä edelliseltä vuodelta (1998) oleva saaminen vakuutusyhtiöitä, sillä yleisen käytännön mukaan vakuutusyhtiö itse joko palauttaa kyseisen summan (39 590,40 mk) yhtiön pankkitilille seuraavan tilikauden aikana (eli se on yhtiön likvidiä saamista) tai vähentää sen tilikaudelle 1999 kohdistuvista Tel-maksuistaan jolloin summa pienentää laskennallista jaksotusta 1.1.1999 - 16.4.1999).

KHT A:n muistiossa sivulla on 16.6.1999 Puutarha Oy:n Tel-velaksi kirjattu 299 313,17 mk, ristiriitaisesti 2 kk aikaisemmin olevaan tilanteeseen, sillä summa on nyt laskennallinen. Vakuutus S:n edustaja R todisti oikeudessa että vuoden 1999 lopullinen Puutarha Oy:n maksu Vakuutus S:lle oli vain 37 946 mk. Näin ollen KHT A:n laskelmassa on vastuita lisätty perusteettomasti vähintään 299 313–37 946 mk, eli 261 367 mk. On myös huomattava, että viimeinen Puutarha Oy:n Tel-ennakkomaksu Vakuutus S:lle oli 25.3.1999 sekä lisäksi edelliseltä vuodelta 12.4.1999 tullut maksupalautus, joka on käytetty 5.11.1999 erääntyneen erän lyhennykseksi. Kuitenkin yhtiöstä maksettiin koko ajan Tel:n alaisia palkkoja ja siitä huolimatta lopullinen maksu oli edellä mainittu 37 946 mk. Todellisuudessa KHT A on lisännyt yhtiön velkoja vielä enemmän kuin 261 367 mk.

11. Työttömyys- ja tapaturmavakuutusmaksut
Myös työttömyys- ja tapaturmavakuutusmaksuissa KHT A on perustanut laskelmaansa per 16.4.1999 suoraan tilinpäätöksessä 31.12.1998 olleisiin velkasummiin, 19 691+605,00 mk, vaikka vuoden 1998 lopulliset tapaturma- ja työttömyysvakuutusmaksulaskelmat olivat tulleet ja ne on jo 29.3.1999 dokumentoidusti maksettu. Molemmat erät ovat jatkuvasti muuttuvia ja summaltaan myös merkittäviä ja siksi ne tulisi päivittää tarkasteluhetken mukaan.

KHT A on todennut TILAlle, että "olen oletta-
nut, että olennaisimmat jaksotukset on toteutettu. Kuten edellä on todettu: tilintarkastaja ei voi olettaa asioita vaan hänen täytyy huolellisuusvelvoitteen mukaisesti tutkia ennen joh-

topäätöksiä. Ammattitaitonsa tuomalla kokeuksella KHT A ihan varmasti tietää, etteivät pk-yritykset pääsääntöisesti tee kuukausittaisia kulu-/tuottojaksotuksia, vaan jaksotuskirjaukset lasketaan kerran vuodessa tilinpäätökseen. Koska tarkasteluajankohta on ollut kesken tilikautta, on oikean ja riittävän kuvan saamiseksi yhtiön likviditeettitilanteesta tietenkin tehtävä asianmukaiset jaksotukset kyseiselle ajankohdalle.

12. Siirtovelkojen ja siirtosaamisten erilainen käsittely

KHT A on tehnyt siirtoveloista (palkkavelat, Tel-velat, vuokravelat) omia laskelmiaan, mutta vastaavasti siirtosaamisista laskelmat on jätetty tekemättä. Käsittelytapa johtaa siihen, että muistiossa liioitellaan yhtiön lyhytaikaisia velkoja ja vähätellään vastaavasti lyhytaikaisia saamisia. Näin annetaan yhtiön likviditeettitilanteesta olennaisesti todellisuutta huonompi kuva. Esimerkkinä mainittakoon tapaturma-, työttömyys- ja ryhmähenkivakuutusmaksut. Yleinen käytäntö on (ja tämä käytäntö on myös tilintarkastajien ammattikunnan tiedossa), että kyseiset maksut maksetaan kertamaksuna koko kalenterivuodelta aina tammikuussa. Puutarha Oy:n tapauksessa maksut on maksettu 25.1.1999. Tasapuolisuuden ja objektiivisuuden vuoksi maksut olisi tullut jaksottaa 12 kuukaudelle, sillä kyseinen kuluerä kohdistuu tasaisesti tilikauden kaikille kuukausille.

13. Vaihto-omaisuuden arvo puutarha-alalla

KHT A on todennut muistiossaan, että "Käsitksemme mukaan vaihto-omaisuuden arvo enemmän laskee kohti kesäkuukausia kuin nousee". Kaikkien puutarha-alaa tuntevien tiedossa on yleisesti se, että puutarha-alan varastot ovat suurimmillaan keväällä. Puutarhoissa myynti ja varastot ovat suurimmillaan vuosittain huhtikuun lopussa juuri ennen äitienpäivää, kevätmyyntiä ja ylioppilaspäivää. Kun tarkastelupäivät ovat 16.4. ja 16.6., on tilintarkastajan lausunto kaupantekopäivää koskevana täysin päinvastainen kuin todellisuus.

KHT A:n mukaan ainekulut ovat 1.1.-31.3.1999 olleet 29 % (872.000 mk) liikevaihdosta, kun vuosina 1994–1998 (siis koko kalenterivuonna) ainekulut ovat olleet 35–42% liikevaihdosta. TILAlle antamassaan vasti-

neessa jälleen kerran KHT A jättää huomiotta sen, että ainekulut 31.3.1999 eivät sisällä ostovelkoina olevia eriä. Samoin vertailu osoittaa asiantuntemattomuutta tai täyttä pehrymättä jättämistä asiaan. Jokainen puutarha-alaa tunteva tietää sen, että puutarhat aloittavat omien kasvien kasvattamisen joko siemenestä tai ihan pienistä taimista tammikesäkuussa, jolloin hankintahinta on mitätön. Lausuntoa antaessaan olisi KHT A:n tullut keskustella alan asiantuntijan kanssa, eikä kirjanpitäjän, jolla ei tietenkään ole asiasta tarkempaa tietoa.

14. Laskennalliset palkkavelat

Puutarha Oy:n huhtikuulta maksetut palkat ovat kirjanpidon mukaan olleet 332 935 mk, sisältäen maksettuja lomakorvauksia 22 353 mk. Laskennallisena 1/2 kk palkkavelkana (ajalta 1.4–15.4.1999) KHT A on laskenut 351 548,17 mk, sisältäen sivukuluja 25 %. KHT A:n laskemat laskennalliset palkkavelat edellä mainitulta ajalta ovat siten suuremmat kuin koko kuukaudelta todellisuudessa maksetut palkat, mikä osoittaa laskelman tekijän olleen vähintäänkin erityisen huolimaton laskelmia tehtäessä.

15. Lomapalkkavelka

KHT A on jättänyt lausunnossaan mainitsematta, että tilinpäätöksessä 31.3.1999 velkana ollut Viljely Oy:n (Pelto Oy) lomapalkkavelka, jonka hän on ottanut vastuisiin myös 16.4. ja 16.6., on liiketoimintakaupan johdosta siirtynyt ostajan vastattavaksi. Velka on myös poistettu 17.11.2000 tositteeseen merkityllä tekstillä "maksuvelvollisuus siirtynyt/liikkeenluovutus" aivan oikein kirjanpidosta ennen muistion antamista. Kirjanpitoon on kirjattu tosite jossa todetaan, että lomakorvausvelat ovat siirtyneet ostajalle ja ostaja on ne maksanut. Tästä huolimatta A on merkinnyt erän vastuiksi.

16. Myyntisaamisten esittäminen velkana

Myyntisaamiset (laskutettava luottomyynti ja visa-korttimyynti) on laskennallisesta korjauksesta huolimatta KHT A:n laatimassa muistiossa virheellisesti kredit-merkkinen, joka tarkoittaa sitä, että muistion antaman kuvan mukaan osa myyntisaamisista olisikin yhtiön velkaa. Tämä osoittaa joko selvää huolimattomuutta tai jopa halua tahallisesti vääristää

yhtiön likviditeettitilanteesta annettavaa kuvaa.

Loppuyhteenveto

KHT A:n likvideistä varoista jättämät erät ovat erittäin suuria ja merkityksellisiä jos ajatellaan 16.4.1999 tilannetta jossa myyjät luopuivat osakkeistaan ja ostajien vastuu aika alkoi. Sama koskee velkojen esittämistä liian suurena.

X:n mielestä on selvää, ettei muistiot ole laadittu tilintarkastajalle lainsäädännön ja ammattistandardien mukaisesti hänelle kuuluvan huolellisuus-, rehellisyys- ja ammattitaitoisuusvaatimuksen mukaisesti. Myös muistion väitetty objektiivisuus vaikuttaa edellä esitetyn valossa epäilyttävältä. Kantelijan mielestä muistiossa annetut tiedot ovat sekä yksin että yhdessä tarkastellen olennaisesti virheellisiä. Nämä virheet ovat aiheutuneet ainakin KHT A:n tekemän tarkastustyön huolimattomuudesta, vaikka niiden vakavuus antaa aiheita jopa spekulatioille niiden tahallisuudesta.

KHT A:n kirjalliset kommentit ja vastine

KHT A antoi TILAlle kirjalliset kommenttinsa sekä vastineensa kantelun johdosta. KHT A on todennut, että hän on laatinut 20.4.2004 päiväämäänsä muistion noudattaen toimintaansa säätelevien ja ohjaavien sääntöjen ja määräyksien mukaisesti. Tilintarkastajan työhön liittyy erityisesti riippumattomuus ja objektiivisuus.

Numeerinen informaatio perustuu KHT A:n mukaan yhtiöiden itsensä laatimiin kirjanpitoihin liike- ja muista tapahtumista, joita yhtiöiden vastuuhenkilöt ovat itse olleet toteuttamassa ja/tai hyväksymässä. Ja jos jokin asia on tilintarkastajan oma näkemys tai mielipide, se tuodaan muistiossa esille selkeästi. Työ on tehty tilintarkastajan muuna työnä. Kyseessä ei ole tilintarkastus vaan erikoistarkastuksen kaltainen toimeksianto. Kantelu on aiheeton, koska työ on tehty riippumattomana asiantuntijana rehellisesti ja objektiivisesti. Muistio 20.4.2004 ei sisällä olennaisia virheitä käytävissä olevaan aineistoon nähden.

Toimeksiantaja, toimeksiannon kuvaus ja taustatietoa

KHT A on kertomansa mukaan saanut konkurssiasiamiehen toimistosta toimeksiannon tehdä lisäselvityksiä Puutarha Oy:stä, Pelto Oy:stä ja Korsi Oy:stä. Lisäselvityspyyntö liittyy asianosaisten pyytämiin lisätutkintakysymyksiin, jotka ovat maksukyvyt kahdelta ajankohdalta ja ulkopuolisten vastuiden määrät vastaavilta ajankohdilta. Puutarha Oy:n osalta on lisäksi pyydetty selvitystä sen kuu-kausitason velkaantumisesta ajalta 4 - 11/1999 ja odotettavissa olevan tulorahoituksen määrästä.

Toimeksiannossa ei todettu mitään raportointitavasta. Koska kyse oli yksittäisistä kysymyksistä ja kysymykset viittaavat yhtiöiden taloudellisiin asemiin, niin esitystapana on käytetty pääasiassa numeerista informaatiota, joka muodostetaan suoraan yhtiöiden laatimista kirjanpidoista. Tästä ei ole laadittu erikoistarkastuskertomusta vaan muistio, koska raporttiin sisällytetty informaatio muun muassa tapahtumien sisällöstä on suhteellisen vähäistä. Tätä ei ole toimeksiantajan puolelta vaadittu täydennettäväksi eikä toimeksiantajan puolelta ole tullut muistioon muitakaan lisätarkistuspyyntöjä.

KHT A:n käsityksen mukaan muistio on ollut X:n käytössä rikostutkinnan aikana. Toimeksiannossa ei nimenomaisesti edellytetty tiettyä tulkintaa esimerkiksi, mitä tarkoittaa maksukyky (ei siis maksukyvyttömyys) tässä tapauksessa. Maksukyvyn käsite on hyvin moniulotteinen eikä siitä ole teoriassakaan selkeää yhtenäistä käsitystä. Lainsäädännössä (mm. rikoslaki, takaisinsaantilaki, konkurssilaki) on sille jossain määrin erilaiset perusteet ja oikeustapauksissa on tapauskohtaista tulkintaa. Tarkastuksessa lähtökohdaksi on otettu yhtiöiden esittämät kirjanpidot ja niissä esitettyihin olennaisimpiin eriin KHT A on esittänyt näkemyksiä ja perusteita laskennassa huomioon otettavaksi tai pois jätettäväksi. Yksityiskohtaiset johtopäätökset on jätetty lukijan tehtäväksi. Raportin perusteella voidaan tehdä se johtopäätös, että maksukyky, tässä muistiossa likvidien varojen suhde vie-raaseen pääomaan, on heikentynyt huhti-kuusta 1999 lähtien.

Muistion taustalla on Puutarha Oy:stä, Peltö Oy:stä ja Korsi Oy:stä laaditut erikoistarkastukset. Osaltaan muistioon sisällytetty informaatio tulee käsitellä yhdessä erikoistarkastuskertomuksien kanssa. Tästä syystä muistiossa on maininta aikaisemmin suoritetuista erikoistarkastuksista.

Yhtiöihin liittyviä tapahtumia on käsitelty eri oikeusprosesseissa. KHT A on ollut todistajana seuraavissa oikeudenkäynneissä (aikajärjestyksessä):

Takaisinsaanti/siviiliprosessi: Puutarha Oy:n konkurssipesä vastaan mm. X. Käsittelyt sekä kärjäoikeudessa (2001) että hovioikeudessa (2002).

Rikosprosessi kärjäoikeudessa 2008: X vastaan K (toimi yhtiöiden kirjanpitäjänä). Rikosprosessi kärjäoikeudessa 2008 ja myöhemmin hovioikeudessa: syyttäjä ja yhtiöiden konkurssipesät vastaan mm. X.

KHT A on antanut selvityksensä X:n kantelussaan esittämiin yksilöityihin väitteisiin seuraavasti:

1. EU-tuki

Kyseinen tuki markkamäärineen on tuotu selvästi esille, vaikka sitä ei ole otettu taulukkomuodossa esitetyissä kohdissa huomioon. Käsittelytapa on tuotu muistossa esille. Kirjanpidossa tapahtuma on 16.4.1999 jälkeiselle ajankohdalle. Lähtökohdaksi KHT A on ottanut sen, että tuen myöntämisperusteita ei tuossa vaiheessa erikseen selvitetä eikä selaista selvitystä toimeksiantajakaan ole pyytänyt. Tapahtuman luonne on ollut sellainen, että KHT A on katsonut sen siinä määrin olennaiseksi, että hän on tuen esittänyt. KHT A:n mielestä asiantuntevalle lukijalle ei erän käsittely ole voinut jäädä huomioon ottamatta.

2. Myymälämyynnit 16.4.1999 ja kateissa ollut käteiskassa

Tässä tapauksessa on tarkastelu tapahtumia pääkirjatasolla ja on oletettu, että kirjanpidon tapahtumien päivämäärät vastaavat olennaisilta osin myös tosiasiallisia tapahtumapäiviä. Kateissa olleen käteiskassan osalta 13 950 mk:n summa sisältyy maksukykylaskennassa siirtosaamisiin.

3. Siirtosaamiset, Tel-vakuutusmaksupalautus ja lisävakuutusrahastopalautus

Palkkojen sivukulujen määränä muistiossa on esitetty 25 %, joka perustuu noin -arvioon yleiseen suorien palkan sivukuluerien määrään tuona ajankohtana. Sivukulujen määrää vaihtelee tapauskohtaisesti noin 20–40 % välillä riippuen mitä kustannuksia sivukuluihin sisällytetään (normaalisti työeläkevakuutusmaksu, sosiaaliturvamaksu, ryhmähenkivakuutus, tapaturmavakuutus ja työttömyysvakuutus). Velkamäärä on saatu suoraan kirjanpidosta ja KHT A on olettanut sen, että olennaisilta osin yhtiön tilinpäätös 31.12.1998 on laadittu oikein myös jaksotuksien osalta. Tarkastelussa ovat olleet mukana sekä Tel-että Lel-kulut.

4. Piiritullin palauttama polttoaineen valmistusvero ajalta 1.1.–30.6.1999

X:n mukaan saaminen on tuloutunut 18.10.2000 (tarkoittanee vuotta 1999). KHT A on olettanut, että jaksotukset ovat olleet olennaisilta osin tämän tyyppisissä erissä toteutettu kirjanpidossa. Kyseinen erä on ainakin aikajänteen perusteella jaksottunut kuudelle kuukaudelle ja siitä ei ole KHT A:n havaintojen mukaan kirjattu Puutarha Oy:n kirjanpitoon (esimerkiksi siirtosaamisiin) tilanteessa 16.4.1999.

5. Lainasaaminen B:ltä

Kyseinen saaminen on todettu edelleen olevan avoimena pesäluettelossa (lisämerkintä, että osoite on tuntematon). Tämä on yksi keskeinen syy erän poistamiseen likvideistä varoista. Velkakirjaa kyseisestä erästä KHT A ei muista todenneensa tarkastusmateriaalista. Kärjäoikeuden päätöksessä todetaan, että saatavaa ei ole osoitettu epäkurantiksi. KHT A on todennut, ettei hän tunne tältä osin kärjäoikeudessa esillä olleita asioita yksityiskohtaisesti. Kärjäoikeus tekee päätöksensä itsenäisesti. Päätöksenteossään se ottaa huomioon oikeudessa esiin tulleet kaikki tarpeelliseksi katsomansa seikat. Kyseisen kohdan mahdollinen käsittely sekä siihen liittyvät argumentit tuomioistuimessa eivät ole KHT A:lla tiedossa.

KHT A:n mukaan muistio ja sen liite 4.1. muodostavat yhden kokonaisuuden. Muistion liite 4.1. osoittaa ne erät, jotka likvidejä varoja kuvaavassa taulukossa on jätetty pois.

6. Lainasaamiset henkilökunnalta, osakaslainasaamiset, palkkaennakot

Muistiossaan KHT A on todennut että mainitut erät on poistettu yhtiön likvideistä varoista. Muistioon liitetystä dokumenteista poistetut erät käyvät ilmi, toisin sanoen lukijalle on jäänyt mahdollisuus havaita poistetut erät. Poistamisasiaan liittyen osakaslainasaamiset ovat poistuneet kirjanpidosta 12/1999. Kirjausta KHT A ei ole pystynyt varmistamaan käytössä olevasta materiaalista.

Käräjäoikeuden likvideihin varoihin lisäämän lainasaamisten osalta käräjäoikeuden päätöksessä todetaan, että saatavaa ei ole osoitettu epäkurantiksi. KHT A ei tunne käräjäoikeudessa esillä olleita asioita yksityiskohtaisesti eikä muista, kysyttiinkö häneltä tämän saatavan osalta erityisesti jotain joka vaikuttaisi erän käsittelyyn.

7. Vuokravelka

Laskennallisessa palkkavelassa, samoin kuin vuokravelassa laskentapohjana on käytetty yhtiön pääkirjanpitotietoja. Kyseiselle kuukaudelle kirjattujen kulujen kokonaismäärät on jaettu kahdella. Tällöin saadaan jaksotus toteutettua aikaan perustuvana mallina. Vuokrien osalta KHT A ei ole varmistanut, minkä kuukauden vuokrasta (pääasiassa kirjattu päivälle 7.4.) on ollut kyse ja mahdollisesti siihen liittyy virheellinen tulkinta. Tämä ei KHT A:n mielestä ole olennainen virhe, vaan edelleen kokonaiskuva on se, mitä hän on esittänyt muistiossa. Yleisesti voidaan todeta, että muistio ei ilmennä suoriteperusteista tilannetta, mikä olisi oikea tapa. Tästä on maininta muun muassa vaihtomaisuuden osalta.

8. Pitkäaikaisten lainojen esittäminen lyhytaikaisina

Muistiossa KHT A on tuonut esille sen, että kyseessä on eri yhtiöiden ulkopuoliset vastuut ja tarkastelussa ei ole väitettykään, että kyseessä olisivat vain lyhytaikaiset velat.

9. Saamiset lähipiiriltä

Lähipiiriltä olevat lainasaamiset on jätetty arvioitujen likvidien varojen määrästä pois, koska ne eivät ole olleet tuona hetkenä käytettävissä tarkasteltavana olevan yhtiön velkojen maksuun. Eikä myöskään vielä kesä-

kuussa 1999, jolloin on erääntynyt muun muassa arvonnisäverovelkaa. Se on totta, että Korsi Oy on maksanut Puutarha Oy:lle 29.7.1999 ja 5.8.1999 tapahtuneilla suorituksilla velkansa. Tältä osin eli 710 000 mk:n osalta käräjäoikeus on katsonut, että kyseistä saamista ei voida katsoa Puutarha Oy:n likvidiksi varaksi tilanteessa 16.4.1999. Varat velkojen maksuun Korsi Oy on nähtävästi saanut Peltö-nimisen tilan vuokraamisesta 50 vuodeksi E, F ja G Möttöselä. E Möttönen on kuitannut varat saaduksi käteisellä. Nähtävästi Möttönen on siirtänyt näistä saatuja varoja Puutarha Oy:n pankkitilille. Puutarha Oy:n puolella lainojen takaisinmaksusta saaduilla varoilla on muun muassa maksettu E Möttöselä, suoritettu erilaisia palkkoja, palkkioita, vuokria ja ostovelkoja. Maksetut ostovelat ovat laskuyhteenvedon mukaan pääasiassa 16.4.1999 jälkeen päivättyjä.

Toisen erän eli 114 520 markan osalta käräjäoikeudessa ei nähtävästi ole käsitelty asiaa yksityiskohtaisesti (kantajat ja syyttäjät eivät ole esittäneet kannanottoja nimenomaisesti tähän erään), mutta taustalla on vastaavanlainen tilanne kuin 710 000 markan osalta. Saadut varat on käytetty suoraan muun muassa lähipiirilainaan E Möttöselä ja ostovelkojen maksuun, jotka eivät ole vastuuna tilanteessa 16.4.1999.

10. Tel-velka

KHT A on olettanut, että tilinpäätöksen 31.12.1998 jaksotukset ovat olennaisilta osiltaan oikein. KHT A on lisäksi viitannut vastineensa kohdassa 3 antamaansa selvitykseen.

11. Työttömyys- ja tapaturmavakuutusjaksotukset

Muistiossa on tuotu perusteet selkeästi esille ja selvityksessä on oletettu, että olennaisimmat jaksotukset on toteutettu yhtiössä asianmukaisesti.

12. Tapaturma-, työttömyys- ja ryhmähenkivakuutukset

Muistiossa on tuotu perusteet selkeästi esille ja selvityksessä on oletettu, että olennaisimmat jaksotukset on toteutettu yhtiössä asianmukaisesti.

13. Vaihto-omaisuus

Muistion taulukon mukaan arvioidut likvidit varat ovat esimerkiksi tilanteessa 16.4.1999 yhteensä 393 000 euroa, josta vaihto-omaisuuden osuus on 221 000 euroa. Vaihto-omaisuuden osalta muistiossa on todettu, että sen arvo on taseeseen 31.12.1998 merkitty arvo. Yhtiössä ei ole siis toteutettu kuukausikohtaisia vaihto-omaisuuden arvotuksia ja jaksotusta. Käsityksenään KHT A on tästä esittänyt, että vaihto-omaisuuden arvo enemmän laskee kesäkuukausia kohti kuin nousee. KHT A:n mukaan hänen käsityksensä perustuu siihen, että muun muassa Puutarha Oy:n keskimääräinen ainekäyttöosuus liikevaihdosta on ajalla 1994 -1998 ollut noin 35 - 42 %. Viimeisin 1998 vuoden suhdeluku on ollut 37 %. Tilivuoden 1999 liikevaihto tilanteessa 31.3.1999 on ollut 2 981 000 mk sekä aine- ja tarvikekulut yhteensä 872 000 mk (147 000€), joka on noin 29 % liikevaihdosta (varaston muutosta ei ole kirjattu). Lisäksi vaihto-omaisuuden määrästä KHT A on keskustellut toimeksiantoa suorittaessaan yhtiön kirjanpitäjä K:n kanssa (viimeisin tästä asiasta käyty keskustelu on ollut 19.4.2004). Tässä on noudatettu varovaisuutta eikä tätä erän arvoa ole lähetty muuttamaan ylös- eikä alaspäin.

14. Laskennallinen palkkavelka

Yhtiön kirjanpitoaineistosta on saatu seuraavat palkkaluvut: 26 424 mk, 284 280 mk, 22 353,18 mk, 9 248,46 mk, 113 395,36 mk ja 54 517,21 mk. Näistä laskennassa on otettu huomioon puolet ja lisätty laskennallinen sivukulujen osuus 25 %.

15. Lomapalkkavelka

Pelto Oy:n erikoistarkastuskertomuksen liitteenä 7.1.6. on kopio kauppakirjasta, jossa todetaan, että "myyjä vastaa kuitenkin siirtyvien työntekijöiden kertyneistä lomakorvauksista ja lomarahastoista". Tästä syystä erä on edelleen Puutarha Oy:n vastuuna laskelmissa.

16. Myyntisaamiset 16.6.

Muistion taulukossa sivulla 3 esitetty negatiivinen erä perustuu osittain arvioon, joka on tuotu esille muistion taulukon tekstissä. Arvio on tehty luottokorttimyynnistä. Erästä on vähennetty pääkirjanpidon mukaisia tapahtumia ja siihen on oletettu luottokorttimyynti ja siitä

on kohdistettu muistion mukaan 5/6 kyseiselle ajanjaksolle. Yksityiskohtaiset tiedot käyvät ilmi konkurssipesän hallussa olevasta aineistosta.

17. Muuta, mitä ei mainita X:n kantelussa (500 000,44 mk)

Puutarha Oy:n hallitus on 16.4.1999 päivätyn päätöksen mukaan antanut X:lle valtuutuksen nostaa Puutarha Oy:n pankkitililtä 10.5.1999 jälkeen 500 000,44 markkaa (84 000 €) muun muassa. X:n myymien Pelto Oy:n osakkeiden loppukauppahintasuorituksena. Nostot ovat tapahtuneet 11.5.1999–9.6.1999. Tätä vastuuta, joka on syntynyt 16.4.1999, ei ole mukana laskelmissa. Tämän käräjäoikeus on myös katsonut olevan sellaista velkaa, joka pitää katsoa kassastamaksuvelvoitteeksi tilanteessa 16.4.1999 (käräjäoikeuden tuomio sivu 111).

Yhteenvedo

Tämän tyyppisessä muistiossa tuodaan normaalisti toimeksiantajan tietoon sellaisia asioita, jotka saatavat olla tarpeen konkurssipesälle konkurssin selvittämiseksi. Se, miten konkurssipesä (ja myöhemmin mahdollisesti tuomioistuin) raportoituja tietoja käyttää, on konkurssipesän ja velkojen (ja tuomioistui-
men) tehtäviä.

Yleisesti voidaan KHT A:n mukaan todeta, että muistion tavoitteena on ollut kuvata kokonaistilannetta yhtiöiden kirjanpidon perusteella siitä, mitkä ovat arvioidut likvidit varat (maksukyky) ja ulkopuoliset vastuut esitettynä ajankohtina. Muistion informaatio on siis arvio, joka käy ilmi myös muistiosta. Arviona tiedot on esitetty sen vuoksi, koska tiettyyn päivään sidottu maksukyky ja ulkopuolisten vastuiden määrän selvittäminen kesken yksittäisen yhtiön totaalikauden (perustaminen - purkautuminen) on aina arvio. Se, että muistiossa on raportoitu tapahtumat ja määrät tarkkoina summoina, ei tarkoita sitä, että tarkka maksukykyisyyismäärä olisi olemassa esimerkiksi tilanteessa 16.4.1999.

Kokonaisuutena muistion pääinformaatio on ollut KHT A:n mukaan se, että Pelto Oy:n ja Korsi Oy:n arvioidut likvidit varat ovat olleet pienemmät kuin ulkopuoliset vastuut sekä 16.4.1999 että 16.6.1999. Puutarha Oy:n

arvioidut likvidit varat ovat olleet 16.4.1999 suuremmat kuin ulkopuoliset vastuut ja 16.6.1999 arvioidut likvidit varat ovat olleet pienemmät kuin ulkopuoliset vastuut. Lisäksi Puutarha Oy:n velkaantumiskehityksen osalta ajalta 3-12/99 pääasiallinen viesti on se, että yhtiö on velkaantunut käytännössä lisää toukokuusta 1999 lähtien. Tämä kuva ei lisääineistolla ja -kommenteilla muutu.

KHT A:n mukaan muistossa ja erikoistarkastuksissa esille tuodut havainnot on riittävästi yksilöity, jotta asiantunteva lukija voi tehdä siitä omat, riittävät johtopäätökset. Muistiossa veloista on todettu selkeästi, että raportoidut erät ovat "ulkopuolisia vastuita". Tässä ei ole edes väitetty, että jakoa mahdollisiin lyhytaikaisiin ja pitkäaikaisiin olisi tehty. Asiantuntevan lukijan tulee ymmärtää se, että yhtiön jatkuvuuden uhatessa myös pitkäaikaisiin vieraan pääoman eriin sisällytetyt vastuut voivat erääntyä aikaisemminkin (näin etenkin rahoituslaitoslainoissa). Raportointitapa on hyväksytty toimeksiantajan toimesta.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA otti kantaa siihen, onko KHT A:n menetelmä, jolla hän on laatinut muistion, ollut hyvän tilintarkastustavan mukainen. TILA otti lisäksi kantaa X:n kantelussa esitettyihin yksilöityihin väitteisiin muistioon sisältyvistä virheistä ja puutteista.

2 Tapahtumien kulku

Kihlakunnan poliisilaitos on pyytänyt konkursiasiamiehen toimistoa teettämään lisäselvityksiä liittyen Puutarha Oy:n, Peltö Oy:n ja Korsi Oy:n tutkintaan.

Lisäselvityspyyntö on liittynyt asianosaisten esittämiin pyytämiin lisätutkintakysymyksiin, jotka ovat olleet Korsi Oy:n, Peltö Oy:n ja Puutarha Oy:n osalta:

- maksukyvyt per 16.4.1999 ja 16.6.1999
- ulkopuolisten vastuiden määrät per 16.4.1999 ja 16.6.1999

Puutarha Oy:n osalta on vielä esitetty lisäselvityspyyntö seuraavien seikkojen osalta:

- velkaantuminen kuukausitasolla 4-11/1999 (12/99)
- jäljelle jääneen liiketoiminnan odotettavissa oleva tulorahoitus
- kuinka paljon Puutarha Oy velkaantui subvention aikana (31.8.1999 asti)?

KHT A on saanut toimeksiannon konkurssi-asiamiehen toimistolta. KHT A on laatinut saamansa toimeksiannon perusteella muistion, joka on päivätty 20.4.2004.

3 Sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain (936/1994) 1 §:n 2 momentin mukaan hyväksytyn tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan sovelletaan 16, 25, 28—39, 41 ja 42 §:n säännöksiä.

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

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 KHT A:n käyttämä työmenetelmä

KHT A on laatinut Puutarha Oy:n maksukykyä (likvidit varat) sekä yhtiön ulkopuolisia vastuita kuvaavat taulukot pääasiassa toimeksiantajalta tarkastusaineistona saamansa pääkirjanpidon tulosteiden perusteella. Tämä asia ilmenee KHT A:n laatiman muistion sivuilta 2 ja 3.

X on pitänyt KHT A:n työmenetelmää virheelisenä. X:n mukaan KHT A:n olisi pitänyt ottaa huomioon varoja, jotka eivät ole sisällyneet pääkirjan perusteella Puutarha Oy:n varoihin 16.4.1999, mutta jotka ovat myöhemmän tiedon perusteella olleet yhtiön varallisuutta 16.4.1999 ja joista eristä on ollut jo tieto 20.4.2004, jolloin KHT A on muistionsa laatinut.

Myös ulkopuolisten vastuiden määrään on X:n mukaan liittynyt seikkoja, jotka ovat olleet KHT A:n tiedossa 20.4.2004 ja jotka olisi siitä syystä tullut huomioida yhtiön ulkopuolisia vastuita koskevissa laskelmissa. X:n mukaan KHT A:n olisi ehdottomasti pitänyt laatia jakso-otukset niiden ulkopuolisten vastuiden osalta, joiden suuruus perustuu maksettuihin palkkoihin.

X on myös pitänyt KHT A:n menettelyä tarkoituksellaisena, koska joidenkin maksukykyä tai ulkopuolisia vastuita koskevien erien osalta KHT A on tehnyt omia laskelmiaan eikä ole pitäytynyt pääkirjan tiedoissa.

KHT A on saanut toimeksiannon konkurssi-asiamiehen toimistosta. TILAn saaman selvityksen perusteella toimeksiannossa ei ole annettu KHT A:lle ohjeita siitä, millä menetelmällä toimeksiannossa kuvattuja seikkoja on selvitettävä. Raportointitavastakaan ei ole toimeksiannossa todettu mitään. Näin ollen KHT A:lla on ollut oikeus ammatillisen harkintansa perusteella laatia muistio hyväksi katsomallaan ammattimaisella työmenetelmällä. TILA katsoo, että KHT A:n käyttämä työmenetelmä, yhtiöiden laatimaan kirjanpitoon perustuva pääasiassa numeerinen informaatio yhtiöiden maksukykyä osoittavista varoista sekä ulkopuolisista vastuista, on ollut ammatillainen, perusteltu ja hyväksyttävä tapa toteuttaa toimeksianto. Tällä perusteella KHT A:n laatiman muistion maksukykyä ja ulkopuolisia vastuita koskevissa taulukot on laadittu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti siltä osin kuin muistion luvut ovat peräisin yhtiöiden kirjanpidosta.

Muistion Puutarha Oy:n maksukykyä ja ulkopuolisia vastuita kuvaavissa taulukoissa osaluvuista poikkeaa yhtiön pääkirjan tiedoista. Nämä luvut perustuvat KHT A:n suorittamaan jaksotukseen, hänen laatimaansa laskelmaan tai siihen, että KHT A on jättänyt pääkirjaan saatavaksi merkityjä erä pois muistion taulukoista.

Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että lukijalle annetaan muistiossa informaatiota silloin, kun taulukon luvut eivät perustu yhtiön kirjanpitoon.

Yhtiön taloudellista tilannetta tietyinä hetkenä voidaan tarkastella usealla tavalla, joista KHT A:n käyttämä tapa on yksi. X:n kantelussaan esille tuomat seikat ovat sinänsä monelta osin sellaisia, että ne olisi aivan perustellusti voitu ottaa huomioon arvioitaessa Puutarha Oy:n maksukykyä ja ulkopuolisten vastuiden määrää jollakin toisella menetelmällä kuin mitä KHT A on käyttänyt. TILA kuitenkin toteaa, että KHT A:lla ei ole saamansa toimeksiannon perusteella ollut velvollisuutta tehdä X:n kantelussaan esittämiä jaksotuksia tai muutoinkaan ottaa huomioon seikkoja, jotka eivät ole ilmenneet kirjapidosta tarkasteltavina olleina ajankohtina 16.4.1999 ja 16.6.1999.

Kantelussa ja KHT A:n vastineessa on viitattu käräjäoikeuden tuomioon. Käräjäoikeuden tuomion perusteluissa on arvioitu Puutarha Oy:n maksukykyisyyttä 16.4.1999 toteutetun yrityskauppajärjestelyn jälkeen. TILA toteaa, että käräjäoikeus ei ole rajoittanut omaa arviointiaan yhtiön pääkirjan osoittamaan tilanteeseen 16.4.1999. Siitä syystä käräjäoikeuden Puutarha Oy:n maksukykyä ja sen kehittymistä koskevasta arvioinnista ei voi tehdä päätelmää siitä, onko KHT A toiminut hyvän tilintarkastustaan mukaisesti laatiessaan muistion.

4.2 Kantelussa esitetyt yksilöidyt väitteet

1. EU-tuki

Muistion sivulla 4 on taulukko Puutarha Oy:n maksukyvystä per 16.4.1999 ja 16.6.1999. Taulukon alapuolella olevassa tekstissä on todettu, että "Puutarha Oy:n pankkitilille on 19.4.1999 tullut 336 840 markan EU-tuki. Tätä ei ole käsitelty maksukykyä lisäävänä tekijänä tilanteessa per 16.4.1999 (tässä tapauksessa kirjaus tuottoihinkin on tapahtunut vasta maksuhetkellä)".

Muistiosta käy kuitenkin ilmi

- 1) että EU-tukea ei ole sisällytetty maksukykyä lisäävänä tekijänä yhtiön likvideihin varoihin 16.4.1999,
- 2) miksi tukea ei ole sisällytetty likvideihin varoihin ja
- 3) kuinka suuresta erästä on kysymys.

Maksukykyä on muistiossa tarkasteltu kirjanpitoon perustuen, eikä EU-tukea ole X:n kantelunkaan mukaan sisältynyt kirjanpidon

saamisiin 16.4.1999. Näin ollen KHT A:n perustelu jättää tuki pois likvideistä varoista, on hyväksyttävä. KHT A ei ole menetellyt huolimattomasti tai muutoin hyvän tilintarkastustavan vastaisesti jättäessään EU-tuen pois likvideistä varoista per 16.4.1999.

2. Päivämyynnin 16.4.1999 huomiotta jättäminen ja kadoksissa ollut kassatilitys

Muistion sivulla 3 on todettu maksukykyä kuvaavan taulukon perustuvan pääasiassa pääkirjanpidon tulosteisiin. X:n mukaan myymälämyynnit 16.4.1999. ovat tulleet yhtiön tilille 19.4.1999.

KHT A:n ratkaisu jättää päivämyynti 16.4.1999 pois likvideistä varoista on ollut hyväksyttävää, koska päivämyyntiä 16.4.1999 ei näy pääkirjan tulosteessa 16.4.1999, vaan vasta 19.4.1999. KHT A ei ole menetellyt huolimattomasti, kun hän on jättänyt päivämyynnin huomioimatta Puutarha Oy:n likvideistä varoista 16.4.1999.

Kadoksissa ollut päiväkassamyynti päivältä 22.3.1999 on KHT A:n antaman selvityksen sekä X:n kantelun liitteenä 3b olevan pääkirjan tulosteen perusteella sisältynyt muistion erään siirtosaamiset.

KHT A on huomionnut kyseisen erän Puutarha Oy:n likvideinä varoina eikä näin ollen ole menetellyt huolimattomasti.

3. Siirtosaamiset, Tel-saamiset ja lisävakuumaksusahastosaamiset

Muistion sivulla 3 Puutarha Oy:n maksukykyä 16.4.1999 kuvaavassa taulukossa on siirtosaamisten määräksi merkitty 20 715,76 markkaa. X:n kantelun liitteenä 3b olevan pääkirjan tulosteen perusteella siirtosaamisten määrä on muistion taulukkoon merkitty 20 715,76 markkaa.

Koska kantelussa mainitut Tel-vakuutusmaksusaaminen ja lisävakuumaksusahastosaaminen eivät ole sisältyneet pääkirjanpidossa siirtosaamisiin 16.4.1999, KHT A ei ole menetellyt virheellisesti, kun hän ei ole sisällyttänyt näitä saamisia muistiossaan siirtosaamisiin.

4. Polttoaineen valmisteveropalautus

X:n kantelun liitteenä 5 olevan pääkirjan tulosteen perusteella kantelussa mainittu polttoaineen valmisteveropalautus on kirjattu liiketoiminnan muihin tuottoihin 18.10.1999.

KHT A ei ole menetellyt virheellisesti, kun hänen pääasiassa pääkirjanpidon tulosteisiin tilanteesta 16.4.1999 perustuvassa muistiossaan ei ole otettu huomioon polttoaineen valmisteveron palautusta Puutarha Oy:n likvideinä varoina 16.4.1999.

5. Lainasaaminen B:ltä 90 000 mk

Muistion sivulla 3 on taulukko Puutarha Oy:n likvideistä varoista per 16.4.1999 ja 16.6.1999. Taulukossa on seuraavat yhtiön saamisista koskevat erät: myyntisaamiset, muut myyntisaamiset, lainasaamiset PRS Korsi Ky ja siirtosaamiset. Taulukon alla olevassa tekstissä on todettu, että "saamisista olemme poistaneet ns. lähipiiriltä olevat saamiset, koska ne eivät ole olennaisilta osin kertyneet Puutarha Oy:lle (toisin sanoen eivät ole olleet käytössä velkojen maksuun; liitteenä 4.1. otteet pääkirjanpidon tasetulosteista huhtikuulta ja kesäkuulta)."

KHT A ei ole menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, koska muistiossa on todettu, että lähipiirisaamiset on jätetty pois muistion taulukon saamisista sekä esitetty perustelu tälle menettelylle. Muistiossa on viitattu liitteeseen 4.1. ja liitteestä on todennettavissa, että yhtiön kirjanpidossa oleva lainasaaminen B:ltä on jätetty muistion taulukosta pois.

6. Henkilökuntalainat, osakaslainat ja palkkaennakot

Muistion sivulla 4 on taulukko Puutarha Oy:n likvideistä varoista per 16.4.1999 ja 16.6.1999. Taulukossa on seuraavat yhtiön saamisista koskevat erät: myyntisaamiset, muut myyntisaamiset, lainasaamiset PRS Korsi Ky ja siirtosaamiset. Taulukon alla olevassa tekstissä on todettu, että "saamisista olemme poistaneet ns. lähipiiriltä olevat saamiset, koska ne eivät ole olennaisilta osin kertyneet Puutarha Oy:lle (toisin sanoen eivät ole olleet käytössä velkojen maksuun; liitteenä 4.1. otteet pääkirjanpidon tasetulosteista huhtikuulta ja kesäkuulta)."

KHT A ei ole menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, koska muistiossa on todettu, että lähipiirisaamiset on jätetty pois muistion taulukon saamisista sekä esitetty perustelu tälle menettelylle. Muistiossa on viitattu liitteeseen 4.1. ja liitteestä on todennettavissa, että saamiset henkilökunnalta, saamiset osakkailta sekä palkkaennakot jätetty muistion taulukosta pois.

7. Vuokrasaamisen esittäminen vuokravelkana

KHT A on todennut, ettei hän ole varmistanut, minkä kuukauden vuokrasta pääasiassa 7.4.1999 kirjatusta vuokrassa on kysymys ja että siihen liittyy mahdollisesti virheellinen tulkinta.

KHT A on tehnyt virheen, kun hän on kirjannut laskennallisen 1/2 kuukauden vuokravelan yhtiön ulkopuolisiin vastuihin 16.4.1999, vaikka yhtiö oli tuolloin jo maksanut huhtikuun vuokran kokonaisuudessaan. Muistion mukaan Puutarha Oy:n likvidit varat 16.4.1999 ovat olleet 2 337 429 mk ja ulkopuoliset vastuut 1 774 260 mk.

Kun otetaan huomioon virheellisen tulkinnan vaikutus ($2 \times 52\,197 = 104\,394$ mk), olisivat likvidit varat olleet 2 389 626 mk ja ulkopuoliset vastuut 1 722 063 mk. Virheen vaikutus ei ole olennainen muistion antamaan kokonaiskuvaan Puutarha Oy:n likvideistä varoista ja ulkopuolisista vastuista 16.4.1999.

8. Pitkääaikaisten lainojen esittäminen lyhytaikaisina lainoina

Muistion ensimmäisellä sivulla on todettu, että toimeksiannossa on pyydetty lisäselvitystä yhtiöiden ulkopuolisista vastuista. Muistion sivulla 4 on Puutarha Oy:tä koskeva taulukko, jonka yläpuolella on teksti ”Ulkopuolisten vastuiden määrät per 16.4.1999 ja 16.6.1999”. Muistion sivulla 7 on Korsin Tila Oy:tä koskeva taulukko, jonka yläpuolella on teksti ”Ulkopuolisten vastuiden määrät per 16.4.1999 ja 16.6.1999”. Muistion sivulla 9 on Pelto Oy:tä koskeva taulukko, jonka yläpuolella on teksti ”Ulkopuolisten vastuiden määrät per 16.4.1999 ja 16.6.1999”. Muistion sivulla 10 on vielä yhteenvetotaulukko yhtiöiden ulkopuolisten vastuiden määristä 16.4.1999 ja 16.6.1999. Yhdessäkään taulukossa tai muis-

tiossa muutoin ei ole esitetty, että kyseessä olisivat lyhytaikaiset velat.

Muistiossa määritelty toimeksianto huomioon ottaen KHT A ei ole toiminut moitittavasti, kun hän ei ole jaotellut velkoja lyhyt- ja pitkäaikaisiin.

9. Lainasaamiset konserniyhtiöiltä

Muistiossa on sivulla 3 todettu, että saamisista on poistettu lähipiiriltä olevat saamiset sekä peruste niiden poisjättämiselle. Muistiossa on viitattu liitteeseen 4.1. ja liitteestä on todennettavissa, mitkä saamiset on jätetty muistion taulukosta pois.

KHT A on avoimesti muistiossa todennut, miten hän on menetellyt sekä perustellut menettelynsä, hänen menettelynsä ei ole ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista.

Erityistilintarkastus ei ole TILAn tutkinnan kohteena eikä TILA siitä syystä arvioi sitä, miten lähipiirilainoja on erityistilintarkastuksessa käsitelty.

10. Tel-velka

Muistion sivulla 2 on lueteltu tarkastusaineisto, jonka tietojen pohjalta muistio on laadittu. Tarkastusaineistona on mainittu päivä- ja pääkirjatulosteet. KHT A:n muistion sivulla 4 olevassa taulukossa on Puutarha Oy:n Tel-maksuvelan määräksi 16.4.1999 merkitty 89 656 markkaa. X:n kantelun liitteenä 12a olevan pääkirjanpidon tasetulosteen perusteella (ajopäivämäärä 26.8.1999, tilikausi 9901–9912, kausi 9904–9904) Tel-maksuvelan määrä on 89 656 markkaa.

KHT A on merkinnyt Tel-maksuvelan määrän sen perusteella, mitä hänen käytettävissään olevan pääkirjanpidon perusteella Tel-velan määrä on ollut.

Muistion sivulla 4 olevassa taulukossa on Puutarha Oy:n Tel-maksuvelan määräksi 16.6.1999 merkitty 299 313,17 markkaa. Taulukossa on mainittu tämän erän osalta, että jaksotus on tehty. Lisäksi taulukossa on mainittu, että tähän erään sisältyvät myös tapaturmavakuutusmaksuvelka ja työttömyysvakuutusmaksuvelka, jotka eivät muistion mukaan sisälly Tel-maksuvelkaan per 16.4.1999.

KHT A on tuonut esiin, että toisin kuin muistiossa pääsääntöisesti, kyseisen erän osalta on tehty jaksotus.

KHT A:n menettely ei ole moitittavaa, koska Tel-maksuvelka per 16.4.1999 perustuu pääkirjan tietoon ja Tel-maksuvelan 16.6.1999 osalta KHT A on tuonut esiin, että kyseisen erän osalta jaksotus on tehty.

11. Työttömyys- ja tapaturmavakuutusmaksuvelat

Muistion sivulla 4 olevassa taulukossa on Puutarha Oy:n työttömyysvakuutusmaksuvelan määräksi merkitty 19 691 markkaa ja tapaturmavakuutusmaksuvelan määräksi 605 markkaa. X:n kantelun liitteenä 12a olevan pääkirjanpidon tasetulosteen perusteella (ajopäivämäärä 26.8.1999, tilikausi 9901–9912, kausi 9904–9904) työttömyysvakuutusmaksuvelan määrä on 19 691 markkaa ja tapaturmavakuutusvelan määrä 605 markkaa.

KHT A:n menettely ei ole moitittavaa, koska työttömyys- ja tapaturmamaksuvelkojen saldot per 16.4.1999 perustuvat pääkirjan tietoihin.

12. Siirtovelkojen ja siirtosaamisten erilainen käsittely

Muistio perustuu KHT A:lle toimeksiannon myötä toimitettuihin pää- ja päiväkirjatulosteisiin. Siirtosaamisten ja siirtovelkojen määrät 16.4.1999 on otettu pääkirjan tulosteista. Siirtovelkojen osalta KHT A on 16.6.1999 tilanteesta tehnyt jaksotukset tiettyjen siirtovelkoihin kuuluvien erien osalta.

KHT A on tuonut tekemänsä jaksotukset esille muistiossa. Hänen menettelynsä ei ole rikkonut objektiivisuuden tai tasapuolisuuden vaatimusta.

13. Vaihto-omaisuuden arvo puutarha-alalla

Muistiossa on sivulla 3 todettu, että vaihto-omaisuuden määrä on 31.12.1998 inventaarioarvo. Lisäksi muistiossa on todettu, että ”käsityksemme mukaan vaihto-omaisuuden arvo enemmän laskee kohti kesäkuukausia kuin nousee.

KHT Tahnainen ei ole toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, koska vaihto-

omaisuuden osalta muistiossa on todettu, mihin vaihto-omaisuuden määrä perustuu sekä vaihto-omaisuuden määrän kehittymisen osalta on ilmoitettu, että kyseessä on tilintarkastajan arvio eikä fakta. KHT A on myös vastineessaan asianmukaisesti perustellut, mihin hänen näkemyksenä vaihto-omaisuuden arvon kehityksestä on perustunut.

14. Laskennalliset palkkavelat

KHT A on vastineessaan todennut, miten hän on laskenut laatimansa muistion sivulla 4 olevassa taulukossa esitetyn ½ kuukauden laskennallisen palkkavelan määrän. KHT A:n ilmoittamilla luvuilla ja hänen käyttämällään laskentamenetelmällä päädytään siihen summaan, jonka KHT A on muistiossaan laskennallisen palkkavelan määräksi esittänyt.

TILAlla ei ole ollut käytössään aineistoa, josta olisi voitu todentaa KHT A:n laskelmassaan käyttämien erien vastaavan kirjanpidossa olevia summia.

Vastineessa ilmoitetuilla luvuilla päädytään muistiossa esitettyyn laskennallisen palkkavelan määrään. X:n kantelun liitteen 11a tasetulosteen perusteella vastineessa ilmoitetut erät eivät vaikuta epäuskottavilta. TILAlla ei ole syytä epäillä, että KHT A olisi käyttänyt laskelmassaan virheellisiä lukuja. KHT A:n menetelmä laskea laskennallisen palkkavelan määrä on yleisesti käytetty.

15. Lomapalkkavelat

KHT A:n muistion sivulla 4 olevassa taulukossa on Puutarha Oy:n lomapalkkavelan määräksi merkitty 474 143,16 markkaa. X:n kantelun liitteenä 12a olevan pääkirjanpidon tasetulosteen perusteella (ajopäivämäärä 26.8.1999, tilikausi 9901–9912, kausi 9904–9904) lomapalkkavelan määrä on 474 143,16 markkaa. KHT A on näin ollen merkinnyt lomapalkkavelan määrän sen perusteella, mitä hänen käytettävissään olevan aineiston perusteella lomapalkkavelan määrä on ollut.

Myös X:n kantelun mukaan velka on poistettu kirjanpidosta tositteella vasta 17.11.2000, joten se on ollut yhtiön kirjanpidossa velkana sekä 16.4.1999 että 16.6.1999.

KHT A ei ole menetellyt moitittavasti merkitessään lomapalkkavelan yhtiön ulkopuolisiin vastuisiin 16.4.1999 ja 16.6.1999.

16. Myyntisaamiset 16.6.

Muistion sivulla 3 olevassa taulukossa on Puutarha Oy:n muut myyntisaamiset erän saldoksi 16.6.1999 merkitty -31 262,02 markkaa. Taulukossa on mainittu tämän erän osalta, että "arviodusta luottokorttimyynnistä arvioitu 5/6".

Muistiosta käy ilmi, että kyseinen erä perustuu laatijan arvioon. Vastineessa KHT A on perustellut, miten hän on laatinut arvion. Hän on todennut, että yksityiskohtaiset tiedot erästä käyvät ilmi konkurssipesän hallussa olevasta aineistosta.

TILAlla ei ole ollut käytettävissään aineistoa, jonka perusteella olisi voitu varmistua siitä, että kirjanpidon lukujen perusteella ja KHT A:n käyttämällä menetelmällä päädytään siihen saldoon, jonka KHT A on muistioonsa merkinnyt erän muut myyntisaamiset arvoksi.

TILA kuitenkin toteaa, että muistiossa on annettu lukijalle informaatiota siitä, että tämä erän osalta on kysymys muistion laatija arviosta.

TILA pitää myös mahdollisena, että KHT A:n käyttämällä menetelmällä erän muut myyntisaamiset arvo on ollut negatiivinen.

5 Yhteenveto

KHT A on laatinut muistion hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä, ammatillisesti hyväksyttävällä työmenetelmällä. Muistioon ei sisälly olennaisia virheitä.

Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 1, 16 §
Tilintarkastuslaki (459/2007) 40 §, 49 §, 53-54 §.

TILA 2/2010

Yhdistys ry:n hallituksen entiset jäsenet kantelivat TILAlle KHT A:n toiminnasta. KHT A oli suorittanut Yhdistyksen tili- ja toimintavuoden 2008 tilintarkastuksen, vaikka hänet oli entisen hallituksen mielestä valittu Yhdistyksen tili- ja toimintavuoden 2009 tilintarkastajaksi. Yhdistyksen hallituksen entiset jäsenet pyysivät lisäksi selvitystä useisiin kysymyksiin KHT A:n toiminnasta Yhdistyksen tilintarkastajana.

KHT A torjui toimintaansa kohdistetut moitteet. Hän oli kiinnittänyt huomiota Yhdistyksen syyskokouksessa 2008 tehtyihin tilintarkastajan valintoihin ja Yhdistyksen sääntöihin. Sääntöjen mukaan tilintarkastajat valittiin syyskokouksessa seuraavaksi toimintakaudeksi. Syyskokouksessa 2008 oli pöytäkirjan sanamuodon mukaan valittu tilintarkastajat tilikaudeksi 2009. KHT A selvitti asiaa, koska häneltä oli syksyllä 2008 nimenomaan tiedusteltu puhelimitse, suostuuko hän Yhdistyksen tilintarkastajaksi ja tarkastus koskisi jo vuotta 2008. KHT A kertoi vakuuttuneensa useista lähteistä hankitun evidenssin perusteella siitä, että hänet ja B oli valittu Yhdistyksen vuoden 2008 tilintarkastajiksi.

KHT A antoi lisäksi selvityksensä niiden kysymysten johdosta, joihin Yhdistyksen entinen hallitus oli vaatinut vastauksia.

TILA totesi, että KHT A oli perusteellisesti selvittänyt, koskiko hänen saamansa toimeksianto jo tili- ja toimintavuotta 2008. TILA totesi myös, että KHT A:n toiminta ei ole ollut kantelussa esitettyjen asioiden osalta tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaista. Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.)

Kantelu

Yhdistyksen hallituksen entiset jäsenet pyysivät selvitystä seuraaviin kysymyksiin koskien KHT A:n yhdessä B:n kanssa tekemää Yhdis-

tyksen tili- ja toimintavuoden 2008 tilintarkastusta.

1. Ovatko KHT A ja B suorittaneet sen toimintakauden tilintarkastuksen, mitä tarkastamaan heidät oli valittu? Heidät oli valittu ainoastaan yhdistyksen toimintakauden 2009 tilintarkastajiksi.

2. Onko KHT A toiminut huolellisesti, kun hän ei ole tarkastanut valtuuksiaan toimeksiannon yhteydessä?

3. Onko KHT A noudattanut hyvää tilintarkastustapaa, kun hän on hyväksynyt tilintarkastuskertomuksen liitteeksi B:n laatiman ”Tilintarkastajan huomioita” –nimisen asiakirjan?

4. Onko KHT A:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olennaisesti harhaanjohtava, koska siinä ei ole mainintaa, että yhdistyksen toiminnanjohtaja on toimintavuonna saanut kaksi työsopimuslain mukaista varoitusta? Olisiko KHT A:n tullut kiinnittää huomiota siihen, että toiminnanjohtaja ei ole osan aikaa vuonna nauttinut hallituksen luottamusta, eikä näin ollen ole voinut toimia hallituksen sihteerinä?

5. Olisiko KHT A:n pitänyt kiinnittää huomiota siihen, että vuoden 2008 alusta toimineet hallituksen jäsenet erosivat 3.11.2008 perusteluinaan muun muassa epäluottamus yhdistyksen taloushallintoon?

6. Kenen toimesta tili- ja toimintavuoden 2008 oikeat tilintarkastajat KHT C ja D on ohitettu ja millä valtuuksilla? Edellä mainitut olivat yhdistyksen sääntöjen mukaisesti valittu tehtävään vuoden 2007 syyskokouksessa.

7. Miten KHT A on voinut hyväksyä tilinpäätöksen laatijaksi huomautuksista toiminnanjohtaja Y:n, joka on mitä ilmeisimmin esteellinen laatimaan tilinpäätöstä johtuen toimintakauden tapahtumista? Olisiko KHT A:n pitänyt havaita vastaanottamansa materiaalin puutteellisuus hallinnon osalta ja toimia sen mukaisesti?

Selvityspyyntöön on liitetty tapahtumakuvaus sekä 16 liiteasiakirjaa.

L:n ja S:n kirjelmä

Yhdistyksen hallituksen entinen puheenjohtaja S ja entinen hallituksen jäsen L ovat laatineet TILALLE kirjelmän, jossa he ovat ottaneet kantaa A:n kantelun johdosta antamiin kirjallisiin kommentteihin. L:n ja S:n kirjelmä käsittelee tili- ja toimintakauden 2008 tilintarkastajan valintaa. L:n ja S:n mukaan KHT A ei ole vaitunut kunnolla tarkistamaan käytettävissä olevista lähteistä väitteidensä paikkansapitävyyttä. Hän esittää väitteensä olemassa olevina tosiasioina luottaen tarkastuksen kohteen ilmeisen tahallisesti antamaan väärään tietoon tilintarkastajien valinnasta.

L:n ja S:n mukaan Yhdistyksessä tilintarkastajan valinta on suoritettu yhdistyksen sääntöjen mukaisesti. Tästä ainoan poikkeuksen tekee A:n ja B:n virheellinen ja sääntöjenvastaisesti toteuttama tilintarkastus vuoden 2008 kohdalla. Heidät oli valittu vain ja ainoastaan vuoden 2009 tilintarkastajiksi. L ja S ovat liittäneet 9 liiteasiakirjaa kirjelmänsä näkemyksensä tueksi.

S:n lausunto

S on antanut lausunnon KHT A:n kirjallisten kommenttien johdosta. S:n mukaan KHT A:n väitteet tilintarkastajien toimintavuosiin liittyvistä vuosia jatkuneista virheellisyyksistä tai valintaan liittyvistä sääntöjen vastaisuuksista ja poikkeavuuksista tai tilintarkastajien vaihtamisesta eivät pidä paikkaansa.

KHT A:n kirjalliset kommentit ja vastine

KHT A on antanut kirjalliset kommenttinsa sekä vastineen. KHT A on liittänyt kirjallisiin kommentteihinsa 4 liiteasiakirjaa sekä vastineeseensa 5 liiteasiakirjaa omien näkemystensä tueksi.

Tilintarkastajien valinta

KHT A:n mukaan Yhdistyksen syyskokous valitsee Yhdistyksen sääntöjen mukaan tilintarkastajat seuraavaksi toimintakaudeksi. Sääntöä on Yhdistyksessä KHT A:n mukaan jo vuosia tulkittu virheellisesti siten, että syyskokouksen valinta tarkoittaa kuluvaan vuoden tilintarkastajia, koska tilintarkastus asiallisesti tapahtuu vasta seuraavan vuoden puolella.

Esimerkiksi vuosi 2007 tarkastetaan keväällä 2008. Asia ei välttämättä tule esille silloin, kun samat tilintarkastajat jatkavat vuodesta toiseen. Kun tilintarkastajissa tapahtuu muutoksia, asia tulee esille, eli se vaikuttaa siihen, milloin uusien tilintarkastajien toimikausi oikeasti alkaa.

Ryhdyttyään tarkastamaan Yhdistyksen vuoden 2008 papereita KHT A kiinnitti heti ensi töikseen huomiota yhdistyksen syyskokouksessa 24.11.2008 tehtyihin tilintarkastajan valintoihin ja yhdistyksen sääntöihin. Sääntöjen mukaan tilintarkastajat valitaan syyskokouksessa seuraavaksi toimintakaudeksi. Syyskokouksessa 24.11.2008 oli pöytäkirjan sanamuodon mukaan valittu tilintarkastajat tilikaudeksi 2009. KHT A selvitti asiaa, koska häneltä oli syksyllä 2008 nimenomaan tiedusteltu puhelimitse, suostuuko hän Yhdistyksen tilintarkastajaksi ja tarkastus koskisi jo vuotta 2008.

Asiaa puhelimitse tiedusteli Yhdistyksen kirjanpitäjä M. Yhdistyksen hallituksen puheenjohtaja S ja toiminnanjohtajan sijainen T olivat lähestyneet M:ää ja kysyneet tietäisikö hän, tai hänen edustamansa tilitoimisto jotain tilintarkastajaa, koska Yhdistyksen entiset tilintarkastajat olivat ilmoittaneet eroavansa tilintarkastustehtävästä.

KHT A selvitti asiaa tarkasti ja hankki tilintarkastajan valinnasta evidenssiä, jotta voisi olla varma, että hänet todella oli valittu jo vuoden 2008 tilintarkastajaksi. Seuraavat seikat saivat KHT A:n varmistumaan siitä, että hänet oli valittu jo vuodelle 2008 Yhdistyksen tilintarkastajaksi.

1. KHT A:ta oli puhelimitse nimenomaan kysytty vuoden 2008 tilintarkastajaksi, eli tarkoitus oli löytää Yhdistys ry:lle uudet tilintarkastajat tarkastamaan jo vuotta 2008.

2. Yhdistyksen aikaisemmat varsinaiset tilintarkastajat olivat ilmoittaneet eroavansa tilintarkastajien tehtävästä koskien nimenomaan jo vuotta 2008. Asiasta on dokumentit.

3. Yhdistyksessä sen sääntöjen tilintarkastajien valintapykälää on useita vuosia tulkittu siten, että syyskokous valitsee tilintarkastajat kuluvalle vuodelle eli esimerkiksi syysko-

kouksessa 2008 valitaan tilintarkastajat vuodelle 2008. Edellisen kerran kun tilintarkastajat vaihtuivat syyskokouksessa 2006, valitut tilintarkastajat tarkastivat vuoden 2006 tilit. Syyskokous 27.10.2006 valitsi tilintarkastajiksi KHT C:n ja E:n ja varalle J:n ja D:n. Vuoden 2006 tilintarkastuksen suorittivat KHT C ja J, jotka antoivat tarkastuksesta 17.3.2007 päivätyn tilintarkastuskertomuksen. E osoitautui tarkastushetkellä esteelliseksi, jolloin toisena tilintarkastajana toimi varatilintarkastaja.

4. Syyskokouksen 24.11.2008 pöytäkirjan 6 §:ää oli tarkennettu liitteellä, jossa tilintarkastajavalinnan tosiasiallinen sisältö on selvennetty. Pöytäkirjan liitteen ovat allekirjoittaneet kokouksen puheenjohtaja ja sihteeri sekä pöytäkirjan tarkastajat eli samat henkilöt kuin varsinaisen pöytäkirjankin. Lisäksi liitteen on varmentanut Yhdistyksen toiminnanjohtaja Y.

Edellä esitetyistä useista lähteistä hankitun evidenssin perusteella KHT A on kertonut vakuuttuneensa siitä, että hänet ja B oli valittu Yhdistyksen vuoden 2008 tilintarkastajiksi. Hänellä ei ollut mitään aihetta epäillä, että asia olisi ollut toisin.

Syyskokouksessa 24.11.2008 valittiin uudet varsinaiset ja varatilintarkastajat ja valinta koski jo vuoden 2008 tilintarkastusta. S:n ja L:n esittämä käsitys siitä, että olisi pitänyt käyttää vuoden 2007 syyskokouksessa valittuja varatilintarkastajia, kun varsinaiset olivat eronneet, on vailla pohjaa. Aiemmin valitut varatilintarkastajat eivät enää olleet syyskokouksen 24.11.2008 jälkeen Yhdistyksen vuoden 2008 varatilintarkastajia.

Yhdistyksen syyskokouksissa on vuosikautia toimittu niin, että tilintarkastajien valinta tarkoittaa nimenomaan kyseisen vuoden tilintarkastajia. Tämä käy kiistatta selville syyskokousten pöytäkirjoista ja seuraavana vuonna tehdyistä tilintarkastuksista. S ja L esittävät, että näin ei olisi, vertaamalla kokousten pöytäkirjoja ja toimintakertomusten tietoja tilintarkastajista. He eivät kuitenkaan ole tarkastaneet ketkä todella ovat suorittaneet tilintarkastuksen, joka käy ilmi annetuista tilintarkastuskertomuksista. Toimintakertomuksiin on ainakin 2006 ja 2008 jäänyt virheellistä tietoa

kyseisen vuoden tilintarkastajista ja S ja L nojaavat tähän virheelliseen tietoon.

Vuoden 2008 tilintarkastuksessa ei KHT A:n mukaan ollut käytettävissä vuoden 2008 toimintakertomusta. KHT A:n käsityksen mukaan toimintakertomukset on laadittu Yhdistys ry:ssä perinteisesti vuosikertomustyyppisinä. Ne eivät sisällä KILAn ohjeessa toimintakertomuksen laatimisesta edellytetyjä tietoja. Yhdistys on niin sanottu pieni kirjanpitovelvollinen, jolla ei ole velvollisuutta laatia toimintakertomusta. Näistä syistä KHT A ei ole osana tilintarkastusta tarkastanut toimintakertomusta eikä tilintarkastuskertomuksessa ole mainintoja toimintakertomuksesta. Kun toimintakertomusta ei ole tarkastettu, ei tieto toimintakertomuksessa mainituista tilintarkastajista ole tullut tilintarkastuksessa esille.

Tässä yhteydessä on KHT A:n mukaan syytä muistaa eri yhteyksissä sovellettava ”asia ennen muotoa” –periaate. Jos tosiasiallisesti kokouksissa on valittu tietyn vuoden tilintarkastajat, vaikka pöytäkirjassa onkin asian kirjaamisessa muotovirhe, on itsestään selvää, että noudatetaan sitä, mitä on oikeasti päätetty.

Sinänsä asiasta ei ole aiheutunut kenellekään mitään vahinkoa tai haittaa, vaan yhdistyksen tilit ovat tulleet joka tapauksessa tarkastettua yhdistyskokouksessa valittujen tilintarkastajien toimesta. Sääntöjen väärä tulkinta ei ollut sellainen sääntörikkomus, josta pitäisi mainita esimerkiksi tilintarkastuskertomuksessa.

KHT A toteaa toimineensa Yhdistyksen vuoden 2008 tilintarkastuksessa ja tilintarkastajavalintaan liittyvissä varmistustoimenpiteissä riittävän huolellisesti ja hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla. Olemassa oleviin asiakirjoihin ja muuhun evidenssin tulee voida luottaa, jollei ole syytä epäillä, että ne olisivat väärennettyjä.

S ja L ovat esittäneet päiväämättömässä kirjelmässään, että Yhdistyksen hallitus oli hyvin tietoinen siitä, minkä vuoden tilintarkastajiksi se oli KHT A:ta ja D:tä pyytänyt. Tällä seikalla ei kuitenkaan asian kannalta ole mitään merkitystä, sillä tilintarkastajina eivät toimi ne, joita hallitus on pyytänyt, vaan ne jotka yhdis-

tyskokous on valinnut. Yhdistyksen syyskokous 2008 on kiistatta ja tietoisesti valinnut vuoden 2008 tilintarkastajiksi B:n ja A:n, jotka myös tilintarkastuksen suorittivat.

Huolellisuus

KHT A on käsityksensä mukaan toiminut huolellisesti tilintarkastajan valintaa koskevassa kysymyksessä, koska hän on selvittänyt asiaa ja kiinnittänyt harhaanjohtavaan pöytäkirjan merkintään huomiota. Jatkossa ei Yhdistyksessä pitäisi tulla asiassa epäselvyyksiä, koska KHT A:n tarkastuksen tuloksena sääntöjen tilintarkastajien valintapykälää tulkitaan jatkossa oikein ja pöytäkirjaan merkitään asiat riittävän selkeästi väärinkäsitysten välttämiseksi.

B:n muistio

Tilintarkastuksen yhteydessä Yhdistyksen vuoden 2008 toinen varsinainen tilintarkastaja B totesi, että hän haluaa laatia tarkastuksensa ja havaintojensa perusteella muistion yhdistyksen hallituksen toimintaan liittyvistä asioista. B on yhdistyksen jäsen ja pitkään ollut yhdistyksen toiminnassa mukana. Hän tuntee henkilöitä ja näin ollen hyvin läheltä seuranneena tietää asioita, joita ei pelkästään asiakirjoihin perehtymällä tule esillekään.

Vaikka tilintarkastajat toimivat kollegiona ja antavat yleensä yhdessä tilintarkastuskertomuksen, ei ole mitään estettä sille, että tilintarkastajat laativat erikseen muistioita tai vastaavia, jos katsovat sen tarpeelliseksi. KHT A:lla ei ollut mitään syytä eikä oikeuttakaan kieltää tai estää B:tä muistiota laatimasta. B:n kanssa oli keskustelua siitä, että haluaako KHT A allekirjoittaa hänen kanssaan muistion. KHT A totesi, ettei ole halukas sitä allekirjoittamaan, vaan B saa laatia sen täysin omis- sa nimissään.

KHT A katsoi, että muistiossa oli osittain esitetty myös sen tyyppisiä asioita, joita on vaikea esimerkiksi asiakirjoihin perustuen näyttää toteen eli ne ovat ainakin osaksi mielipidekysymyksiä. Auktorisoidun tilintarkastajan toiminnassa täytyy jo hyvän tilintarkastustavan mukaan lähteä aina siitä, että jos joitakin asioita tuo tarkastuksessaan esille, täytyy niiden olla sellaisia, jotka ovat kiistatta näytet-

tävissä toteen ja oikeaksi. Mielipideasioita ei ole syytä tuoda esille, koska ne eivät välttämättä ole objektiivisia.

Tilintarkastuskertomukseen muistion olemassaolo otettiin vain lähinnä tiedoksi antona, sen enempää siinä ottamatta kantaa sen sisältöön. Tätä osoittaa jo kappaleen paikka tilintarkastuskertomuksen lopussa erossa tilintarkastuskertomuksen varsinaisesta tekstistä. Asiakirjaa ei ole myöskään nimetty tilintarkastuspöytäkirjaksi tai muuksi tilintarkastuslain mukaiseksi asiakirjaksi, joka korostaa sen epävirallista ja tiedotusluonteista tarkoitusta.

Koska B piti tärkeänä, että hänen esittämänsä asiat tulevat yhdistyksen jäsenten tietoon, on edellä mainittu menettely aiheellinen. Näin varmistetaan se, että muistio todella käsitellään yhdistyksen kokouksessa. Saattaisihan olla, että muistio jätettäisiin kokonaan pois, eikä kukaan tietäisi siitä mitään. Muistio ei ole sellainen virallinen asiakirja, jota kokousväki osaisi odottaa tai vaatia. B osallistui kokoukseen ja kävi myös siellä muistionsa läpi. Koska B oli kokouksessa läsnä ja kävi siellä muistionsa läpi, ei sillä seikalla, oliko muistio tilintarkastuskertomuksen liitteenä vai ei, ole asian kannalta tässä tapauksessa edes merkitystä. Muistio olisi joka tapauksessa tullut kokouksen tietoon.

KHT A ei katso rikkoneensa hyvää tilintarkastustapaa menetellessään edellä kuvatulla tavalla. Mistään ei voi päätellä, että hän olisi erityisesti hyväksynyt B:n laatiman muistion. B:lla oli täydet oikeudet toimia kuten toimi, eikä KHT A sitä voisi estää vaikka ei itse samanlaiseen toimintaan olisikaan valmis.

On tärkeää että yhdistyksen jäsenillä on yhdistyskokouksessa riittävästi erilaista tietoa käytettävissä päätöstensä tueksi. Tässä tehtävässä B:n laatima muistio toimi ja sellaiseksi se oli tarkoitettukin.

Toiminnanjohtajan saamat varoitukset ja toiminta hallituksen sihteerinä

Tilintarkastajien on mainittava tilintarkastuskertomuksessaan mikäli yhdistyksen hallitus tai toiminnanjohtaja on rikkonut toiminnassaan yhdistyslakia, yhdistyksen sääntöjä,

toiminut vastoin yhdistyskokouksen päätöksiä tai toiminut sillä tavalla, että toiminnasta seuraisi vahingonkorvausvelvollisuus.

Asiakirjoista tilintarkastuksessa saadun käsityksen perusteella ei Yhdistyksen toiminnassa vuoden 2008 aikana ole tapahtunut mitään edellä mainitun tyyppisiä asioita, joten KHT A ei katsonut olevan mitään syytä laatia ns. mukautettua tilintarkastuskertomusta, jossa tiettyjä asioita olisi tuotu esille. Tällaisia seikkoja ei ole ilmennyt myöskään tilikauden 2008 jälkeen, joten mikään seikka ei ole osoittanut, että vuoden 2008 tilintarkastus olisi suoritettu puutteellisesti tai hyvän tilintarkastustavan tai tilintarkastuslain vastaisesti toimimalla.

Työsopimuslain mukaiset varoitukset eivät ole sellaisia asioita, jotka kuuluvat tilintarkastuskertomukseen, eivät varsinkaan silloin, kun ne ovat annettu sellaisista syistä, joissa ei ole rikottu lakia, sääntöjä tai toimittu siten, että syntyisi vahingonkorvausvelvollisuus. KHT A ei ole työoikeuden erityisasiantuntija, joten hän ei pysty ottamaan kantaan varoitusten oikeutukseen ja perusteisiin.

Yhdistyksen hallitus toimii yhdistyksen ylimpänä hallintoelimenä. Toiminnanjohtaja toimii hallituksen alaisena. Jos toiminnanjohtaja ei nauti hallituksen luottamusta, tulee hallituksen toimia siten, että asia tulee kuntoon. Tilintarkastuksessa ei ole mahdollisuutta puuttua hallituksen ja toiminnanjohtajan välisiin erimielisyyksiin, koska ei voi ryhtyä tuomariksi tai välimieheksi tällaisissa asioissa. Jos luottamuspulasta ei aiheudu yhdistykselle todennettavaa haittaa eikä siinä yhteydessä rikota yhdistyslakia tai sääntöjä, ei tilintarkastajilla ole aihetta puuttua asiaan. Mitään sellaisia seikkoja ei tullut ilmi.

Hallitus valitsee itselleen kokouksiinsa sihteerin, ja jos toiminnanjohtaja ei hallituksen mielestä siihen tehtävään jostain syystä sovi, ei siihenkään ole tilintarkastuksessa tarpeen tai mahdollista puuttua.

Hallituksen ero ja uuden hallituksen valinta

Yhdistyksen hallitus erosi tehtävästään kesken kauden 3.11.2008. Tilintarkastuksen yhteydessä erikoisiin tapahtumiin Yhdistyksen

hallituksen toiminnassa kiinnitettiin huomiota. Hallituksen eron jälkeen yhdistykselle valittiin kuitenkin uusi hallitus, joten asia tuli kuntoon, eikä siihen tarvinnut sen kummemmin tilintarkastajien puuttua. Hallitukseen vaihtumiseen liittyvässä tapahtumaketjussa ei ollut sellaisia seikkoja, joihin tilintarkastajien tulee yhdistyslain ja tilintarkastuslain mukaan puuttua tilintarkastuskertomuksessaan.

Aiemmin valittujen tilintarkastajien ohittaminen

Ketään tilintarkastajaa ei ole ohitettu vaan Yhdistyksen aikaisemmat varsinaiset tilintarkastajat ovat omasta pyynnöstään itse eronneet tehtävistään. Vuoden 2008 tilintarkastuksen ovat suorittaneet vuoden 2008 syyskokouksessa nimenomaan kyseiselle vuodelle valitut uudet varsinaiset tilintarkastajat.

Tilinpäätöksen laatija

Yhdistyksen tilinpäätöksen laatii ja allekirjoittaa päätösvaltainen hallitus ja toiminnanjohtaja, jos sellainen on yhdistykselle valittu. Y on Yhdistyksen toiminnanjohtaja. Oli sitä vuoden 2008 ajan, oli sitä tilinpäätöksen laatimisaikana ja allekirjoitushetkellä. Hän on Yhdistyksen toiminnanjohtaja tälläkin hetkellä. Joten on aivan luonnollista, että hän on toiminut asemansa edellyttämällä tavalla. Eivät eronneen hallituksen ja toiminnanjohtajan väliset erimielisyydet tuo tässä suhteessa minkäänlaista esteellisyyttä.

Tilintarkastuksessa saadun käsityksen mukaan Yhdistyksen kirjanpito on hyvän kirjanpitoavan mukaisesti hoidettu, tilinpäätös on oikein laadittu ja antaa oikeat ja riittävät tiedot yhdistyksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastuksessa ei tullut esille muitakaan seikkoja, joiden perusteella toiminnanjohtaja olisi voinut jättää tilinpäätöksen allekirjoittamatta. Asiahan on pikemminkin päinvastoin, jos toiminnanjohtaja ei olisi osallistunut tilinpäätöksen laatimiseen eikä olisi tilinpäätöstä allekirjoittanut, tilintarkastuksessa olisi pitänyt puuttua asiaan.

Tilintarkastuksessa käytettävissä ollut materiaali

Tilintarkastuksessa oli käytettävissä normaali tilintarkastusmateriaali, hallintoaineistosta muun muassa säännöt ja pöytäkirjat liitteen, kirjanpitoaineisto eli kaikki tositteet ja kirjanpitolistat ja tilinpäätösasiakirjat. KHT A:lla ei ole tietoa mistään aineistosta, jota häneltä olisi puuttunut.

Y:n kirjelmä

Yhdistyksen toiminnanjohtaja Y on kirjelmällä esittänyt oman näkökantansa Yhdistyksen tilintarkastajien valinnasta.

Toiminnanjohtajan mukaan yhdistyksen syyskokouksessa on järjestelmällisesti valittu tilintarkastajat esityslistan ja sääntöjen mukaan "seuraavaksi toimintakaudeksi". Sitä on kuitenkin vuosikaudet tulkittu virheellisesti niin, että "seuraava toimintakausi" tarkoittaisi sitä, että tilintarkastus suoritetaan "seuraavan toimintakauden" puolella. Eli käytännössä onkin valittu tarkastajat aina kuluvalle toimintakaudelle.

KHT A on Y:n mukaan ensimmäinen tilintarkastaja, joka huomasi virheellisen käytännön. Y on liittänyt kirjelmäänsä tueksi laatimansa kaavion tilintarkastajien valinnasta ja tarkastuksen suorittaneista tilintarkastajista. Lisäksi kirjelmän liitteenä on vuosien 2005–2009 syyskokouksien esityslistat, pöytäkirjat ja tilintarkastuskertomukset.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA otti kantaa selvityspyynnössä esitettyihin kysymyksiin siltä osin kuin ne koskevat KHT A:n toimintaa. TILalla ei ollut toimivaltaa tutkia B:n toimintaa, koska hän ei ole auktorisoitu tilintarkastaja.

2 Tapahtumien kulku

Yhdistyksen sääntöjen 9 §:n mukaan Yhdistyksen tili- ja toimintavuosi on kalenterivuosi. Sääntöjen 11 §:n mukaan syyskokouksessa valitaan kaksi tilintarkastajaa ja heille varamiehet seuraavaksi toimintakaudeksi.

Yhdistyksen 18.10.2007 pidetyn sääntömääräisen syyskokouksen kokouskutsun esityslistan kohdan 9. mukaan ”Valitaan kaksi (2) tilintarkastajaa ja heille varamiehet seuraavaksi toimintakaudeksi”. Syyskokouksen kokospöytäkirjan kohdan 9. mukaan tilintarkastajiksi valittiin KHT C ja D.

Yhdistyksen 22.10.2008 pidetyn sääntömääräisen syyskokouksen kokouskutsun esityslistan kohdan 9. mukaan ”Valitaan kaksi (2) tilintarkastajaa ja heille varamiehet seuraavaksi toimintakaudeksi”. Syyskokouksen kokospöytäkirjan kohdan 8. mukaan ”päädyttiin siirtämään kokouksen jatko toiseen ajankohtaan”.

Yhdistyksen sääntömääräisen syyskokouksen 24.11.2008 pidetystä toisesta jatkokokouksesta laaditun pöytäkirjan kohdan 6. mukaan ”Todettiin, ettei KHT C jatka tilintarkastajana enää 2009, koska hän on luopunut tehtävästään. TATIn ehdokas uudeksi tilintarkastajaksi on KHT A, jonka kokous hyväksyi yksimielisesti Yhdistyksen (KHT-) tilintarkastajaksi tilikaudeksi 2009. Jäsenistöstä valittiin toinen tilintarkastaja: B.”

Yhdistyksen 24.11.2008 pidetyn sääntömääräisen syyskokouksen toisen jatkokokouksen pöytäkirjan tarkennusliitteen mukaan ”C oli ilmoittanut, ettei hän enää toimi KHT tilintarkastajana, ja siksi hän ei tarkastaisi enää tilikauden 2008 tilejä (mikä tapahtuu 2009 puolella), samoin D halusi luopua tehtävästään, siksi kokous valitsi tilikauden 2008 tilintarkastajiksi KH-tilintarkastaja A:n, sekä S:n ja J:n”.

24.3.2009 päivätyn tilintarkastuskertomuksen tilikauden 1.1.2008–31.12.2008 tilintarkastuksesta ovat allekirjoittaneet KHT A ja B. Tilintarkastuskertomuksen viimeisen kappaleen mukaan ”Allekirjoittanut B on laatinut liitteensä olevan muistion ajalla 1.1.–3.11.2008 toimineen hallituksen toiminnasta. Hallituksen vastuuvapauskysymys jää muistiossa esitettyjen seikkojen osalta yhdistyskokouksen harkittavaksi.”

3 Sovellettavat säännökset

3.1 Yhdistyslaki ja tilintarkastuslaki

Yhdistyslain (503/1989) 38 §:n mukaan yhdistyksen tilintarkastuksesta on voimassa, mitä yhdistyslaissa ja tilintarkastuslaissa (936/94) säädetään.

Yhdistyslain 16 §:n mukaan päätösvalta yhdistyksessä kuuluu sen jäsenille. Jäsenet käyttävät valtaansa lain 17 §:n nojalla yhdistyksen kokouksessa. Yhdistyslain 23 §:n mukaan yhdistyksen kokouksessa on päätettävä tilintarkastajan valinnasta.

Yhdistyslain 32 §:n mukaan yhdistyksen jäsen, hallitus ja hallituksen jäsen voi nostaa kanteen yhdistystä vastaan päätöksen julistamiseksi pätemättömäksi, jos yhdistyksen päätös ei ole syntynyt asianmukaisessa järjestyksessä tai jos se muutoin on lain tai yhdistyksen sääntöjen vastainen. Kanne on pantava vireille kolmen kuukauden kuluessa päätöksen tekemisestä. Jollei kannetta nosteta määräajassa, on päätöstä pidettävä pätevänä.

Tilintarkastuslain (459/2007) 57 §:n mukaan muualla laissa tai asetuksessa oleva viittaus tilintarkastuslakiin tarkoittaa tämän lain voimaantulon jälkeen viittausta tähän lakiin.

Tilintarkastuslain 4 §:n mukaan yhteisössä on valittava tilintarkastaja sen mukaan kuin tilintarkastuslaissa ja muualla laissa säädetään.

Tilintarkastuslain 11 §:n mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen.

Tilintarkastuslain 15 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä:

- antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; sekä
- ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia.

Edellä 2 momentissa tarkoitettu lausunto on vakiomuotoinen, ehdollinen tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintar-

kastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot.

Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on:

- syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai
- rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Tilintarkastajan valinta

Tilintarkastajan työpapereihin sisältyvien sähköpostiviestien perusteella KHT A on havainnut, että hän ei ole Yhdistyksen sääntöjen ja 24.11.2008 pidetystä syyskokouksen jatkokokouksesta laaditun pöytäkirjan perusteella yhdistyksen jäsenten valitsema tilintarkastaja tili- ja toimintavuodelle 2008. KHT A on ilmoittanut havainnostaan sekä Yhdistyksen toiminnanjohtajalle että kirjanpitäjälle.

TILAn saaman selvityksen perusteella KHT A on saanut Yhdistyksen toiminnanjohtajalta tiedon, jonka mukaan yhdistyksessä on ollut käytäntö, jonka mukaan syksyllä valitaan saman vuoden tilintarkastuksen suorittavat tilintarkastajat. KHT A:n työpapereissa on Yhdistyksen vuoden 2006 syyskokouksen pöytäkirja sekä tilikaudelta 2006 annettu tilintarkastuskertomus, jotka tukevat toiminnanjohtajan näkemystä.

KHT A on saanut lisäksi Yhdistykseltä päiväämättömän tarkennusliitteen, jonka mukaan vuoden 2008 sääntömääräisen syyskokouksen toisessa jatkokokouksessa 24.11.2008 KHT A on valittu tilikauden 2008 tilintarkastajaksi. Liitteen ovat allekirjoittaneet kokouksen puheenjohtaja, kokouksen sihteeri sekä kaksi pöytäkirjantarkastajaa. Yhdistyksen hallituksen entiset jäsenet L ja S ovat väittäneet tarkennusliitettä tekaistuksi. Väitteen tueksi ei ole esitetty näyttöä.

KHT A on myös saanut Yhdistyksen aikaisemmin vuoden 2008 KHT-tilintarkastajaksi valitseman C:n Yhdistykselle osoittaman viestin, jossa tämä pyytää yhdistystä valitsemaan syyskokouksessaan 2008 jonkun toisen tarkastamaan vuoden 2008 tilit ja hallinnon.

Vuoden 2008 sääntömääräisen syyskokouksen toisen jatkokokouksen tarkennusliitteen, toiminnanjohtajalta saadun selvityksen ja sen tueksi hankitun dokumentaation (pöytäkirja-note ja tilintarkastuskertomus) sekä edellisen tilintarkastajan sähköpostiviestin perusteella KHT A on voinut perustellusti tehdä päätelmän siitä, että hänet on valittu Yhdistyksen tili- ja toimintavuoden 2008 tilintarkastajaksi.

KHT A ei ole toiminut huolimattomasti tilintarkastajan valintaa koskevassa asiassa. Hän on perusteellisesti selvittänyt, koskeeko hänen saamansa toimeksianto jo tili- ja toimintavuotta 2008.

4.2 Tilintarkastuskertomuksen liitteenä oleva muistio

KHT A:n ja B:n allekirjoittama ja 24.3.2009 päivätty tilintarkastuskertomus sisältää kolme lihavoidulla tekstillä kirjoitettua otsikkoa: Hallituksen ja toiminnanjohtajan vastuu, Tilintarkastajan velvollisuudet sekä Lausunto. Ensimmäisen otsikon alla on yksi tekstikappale, toisen otsikon alla kolme kappaletta ja viimeisen otsikon alla kaksi kappaletta. Lukijalle voi muodostua mielikuva siitä, että tilintarkastuskertomus sisältää yhden tekstikappaleen hallituksen ja toiminnanjohtajan vastuusta, kolme kappaletta tekstiä tilintarkastajan velvollisuuksista ja kaksi tekstikappaletta lausuntoja.

KHT A:n mukaan muistio olemassaolo otettiin tilintarkastuskertomukseen tiedonantona ottamatta kantaa sen sisältöön. Tilintarkastuskertomuksen viimeisessä kappaleessa on kuitenkin todettu, että muistio on laadittu 1.1.–3.1.2008 toimineen hallituksen toiminnasta. Tilintarkastuskertomuksen viimeisen lauseen mukaan ”Hallituksen vastuuvapaus jää muistiossa esitettyjen seikkojen osalta yhdistyskokouksen harkittavaksi”. Tilintarkastuskertomuksen viimeiseen kappaleeseen on siten sisällytetty tietoa muistion olemassaolon lisäksi sen sisällöstä sekä kannanotto siitä, miten muistion sisältö tulee ottaa huomioon.

KHT A:n mukaan B:n laatimaa muistiota koskeva kappale sijaitsee tilintarkastuskertomuksen lopussa erossa tilintarkastuskertomuksen varsinaisesta tekstistä. Tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön perehtymättömälle lukijalle ei ole kuitenkaan selvää, onko tilintarkastuskertomuksen viimeinen kappale osa tilintarkastajien lausuntoa, jossa otetaan kantaa hallituksen vastuuvapauteen viittamalla toisen tilintarkastajan laatimaan muistioon. Tilintarkastuskertomuksen perusteella on myös epäselvää, onko muistion laatijan lisäksi A:kin sillä kannalla, että, että muistiossa esitetyt seikat tulevat harkittavaksi hallituksen vastuuvapautta arvioitaessa.

KHT A:n vastineessaan esittämät perustelut sille, että tilintarkastuskertomuksessa on viitattu muistioon, ovat perusteltuja. Tilintarkastuskertomuksen viimeisen kappaleen mukaan B on laatinut kertomuksen liitteenä olevan muistion. Lukijalle on tämän perusteella myös selvää, että muistion on laatinut yksin B. Selvyyden vuoksi olisi ollut hyvä, jos tilintarkastuskertomuksen muistiota koskevassa kappaleessa olisi todettu, että vain muistion laatijan käsityksen mukaan muistiossa esiin tuodut seikat tulevat harkittavaksi hallituksen vastuuvapautta arvioitaessa.

Kokonaisuutena arvioiden tilintarkastuskertomus ei ole siinä määrin sekava tai harhaanjohtava, että se olisi hyvän tilintarkastustavan vastainen.

4.3 Tilintarkastuksen sisältö

Yhdistyksen hallituksen entiset jäsenet ovat todenneet, että yhdistyksen toimintakertomus on osa yhdistyksen tilinpäätöstä ja että toimintakertomuksen mukaan yhdistyksen tilintarkastajina vuonna 2008 ovat olleet KHT C ja D.

KHT A on vastineessaan kertonut, että hän ei ole osana tilintarkastusta tarkastanut yhdistyksen toimintakertomusta. KHT A on myös perustellut ratkaisunsa.

Tilintarkastuslain 11 §:n mukaan tilintarkastus käsittää myös toimintakertomuksen tarkastuksen. Tilintarkastuslain 15 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto

siitä, ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia.

KILA:n 12.9.2006 antaman toimintakertomuksen laatimista koskevan yleisohjeen mukaan "aatteellisten yhdistysten, kuten muunkin yhteisön tai säätiön säännöissä tai yhtiöjärjestyksissä saattaa olla "toimintakertomukseksi" nimitystä asiakirjasta määräyksiä, jotka koskevat muita kuin luonteeltaan taloudellisia seikkoja. Kirjanpitolautakunta pitää selvyyden kannalta tärkeänä, että tämä asiakirja pidetään erillään kirjanpito-oikeudellisesta toimintakertomuksesta: tarkoituksenmukaista on, ettei sitä liitetä tilinpäätökseen KPL 3:1.4 §:n mukaisesti eikä siihen sisällytetä kirjanpitolaisissa tai muualla laissa säädettyjä taloudellisia tietoja. Niin ikään tällaisissa yhteisöissä tulisi harkita sääntöjen tarkentamista siten, että säännöissä tämä asiakirja nimettäisiin esimerkiksi "vuosikertomukseksi" toimintakertomuksen sijasta."

Yhdistys ry:n toimintakertomus ei sisällä kirjanpitolaisissa säädettyjä taloudellisia tietoja eikä näin ollen ole KILA:n tarkoittama kirjanpito-oikeudellinen toimintakertomus. Tällä perusteella KHT A:n ratkaisu jättää Yhdistyksen laatima ja toimintakertomukseksi nimeämä asiakirja tarkastamatta osana tilintarkastusta, on perusteltu.

4.4 Toiminnanjohtajalle annettujen varoitusten merkitys tilintarkastuskertomuksessa

Tilintarkastuslain 11 §:n mukaan tilintarkastus sisältää hallinnon tarkastuksen. Hallinnon tarkastuksen tarkoituksena on tuottaa tilintarkastusevidenssiä sen seikan arvioimiseksi, onko tarkastuskohteen johto syyllystynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohtetta kohtaan, tai onko johto rikkonut tarkastuskohtetta koskevaa lakia tai sen sääntöjä. Jos näin olisi, tilintarkastajan tulee tilintarkastuslain 15 §:n nojalla huomauttaa asiasta tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastuslaissa tai sen esitöissä ei ole lueteltu, minkä tarkastuskohtetta koskevien lakien noudattamisen tarkastamista tilintarkastajalta edellytetään. Hallinnon tarkastus oli jo kumotun tilintarkastuslain (936/1994 1 §) mukaan osa tilintarkastusta. Siksi kumotun

tilintarkastuslain esitöitä (HE 295/1993, s.34) voidaan käyttää apuna arvioitaessa sitä, min-
kä lakien noudattamista tilintarkastajan tulisi
tarkastaa. Kumotun tilintarkastuslain esitöissä
on lueteltu esimerkinomaisesti niitä säännök-
siä, joiden noudattamista tilintarkastajan tulisi
valvoa. Näitä säännöksiä ovat asianomaista
yhteisöä koskevan yhteisölain lisäksi muun
muassa kirjanpitolain säännökset sekä rikos-
lain tiettyjä talousrikoksia koskevat säännök-
set ja verosäännökset. Hallituksen esityksen
luetteloon ei sisälly mainintaa työoikeudelli-
sista säännöksistä.

Yhdistyksen toiminnanjohtajalle on annettu
tili- ja toimintavuonna 2008 kaksi työsopimus-
lakiin perustuvaa varoitusta. KHT A on vasti-
neessaan todennut, että työsopimuslain pe-
rusteella toiminnanjohtajalle annetut varoituk-
set eivät anna aihetta huomautukseen tilin-
tarkastuskertomuksessa. KHT A:n käsityksen
mukaan toiminnanjohtajalle ei ole annettu
varoitusta yhdistyslain tai yhdistyksen sääntö-
jen vastaisesta toiminnasta eikä toiminnan-
johtaja ole toiminut tavalla, josta seuraa va-
hingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan.

KHT A:n perustelu on asianmukainen. Toi-
minnanjohtajan saama työsopimuslakiin pe-
rustuva varoitus ei ole sellainen seikka, joka
edellyttää huomautuksen antamista tilintar-
kastuskertomuksessa.

4.5 Hallituksen sihteerin valinta

Osana hallinnon tarkastusta tilintarkastaja
tarkastaa sitä, onko hallitus noudattanut yh-
distyksen sääntöjä. Yhdistys ry:n sääntöjen 6
§:n mukaan hallitus valitsee kokouksiinsa
sihteerin joko kokoaikaisista työntekijöistä tai
jäsenistöstä. Yhdistyksen säännöissä ei ole
estettä sille, että joku muu kuin toiminnanjo-
htaja voisi toimia hallituksen sihteerinä. Pää-
tämävalta hallituksen sihteerin valinnassa on
hallituksella. Asiassa ei ole esitetty selvitystä
siitä, että hallitus olisi toiminut sihteerin valin-
nassa vastoin Yhdistyksen sääntöjä.

4.6 Hallituksen ero ja uuden hallituksen valin- ta

Yhdistyksen hallituksen jäsenet ovat eronneet
hallituksesta 3.11.2008. Yhdistyksen sääntö-
jen 6 §:n mukaan yhdistyksen hallitukseen
kuuluu puheenjohtaja ja neljä varsinaista jä-
sentä sekä kaksi varajäsentä. Puheenjohta-
jan ja jäsenet valitsee syyskokous kahdeksi
vuodeksi kerrallaan. Säännöissä ei ole mai-
nintaa sen tilanteen varalle, että puheenjohta-
ja ja kaikki jäsenet eroavat kesken toimikau-
den. Yhdistyslain 23 §:n mukaan yhdistyksen
kokouksessa on päätettävä hallituksen valit-
semisesta.

Yhdistys ry:n sääntömääräisen syyskokouk-
sen toisessa jatkokokouksessa 24.11.2008
on valittu hallitus 3.11.2008 eronneen halli-
tuksen tilalle.

Yhdistys ry:n hallituksen entiset jäsenet ovat
todenneet, että uuden hallituksen valinnassa
ei ole noudatettu Yhdistyksen sääntöjä. Yh-
distyksen kokouksen asialistaa on esimerkiksi
kokouksessa muutettu siitä, millainen se on
ollut kokouskutsussa. Lisäksi uuden hallituk-
sen jäsenten toimikausi ei vastaa sitä, mitä
säännöissä todetaan toimikauden pituudesta.

KHT A on vastineessaan todennut, ettei halli-
tuksen vaihtumiseen liity tilintarkastuslain tai
yhdistyslain näkökulmasta sellaisia seikkoja,
joihin olisi tullut puuttua tilintarkastuskerto-
muksessa.

TILAn käytössä olevasta materiaalista ei käy
ilmi, että yhdistyskokouksen hallituksen valin-
taa koskevasta päätöksestä olisi nostettu
yhdistyslain 32 §:ssä säädetty moitekanne
laissa säädettyssä määräajassa. Yhdistysko-
kouksen päätöksen mahdollinen moitteenva-
rainen pätemättömyys on näin ollen korjautu-
nut. Kun lisäksi otetaan huomioon, että tilin-
tarkastuskertomuksessa on annettava huo-
mautus vain olennaisesta yhdistyksen sään-
töjen rikkomisesta, on KHT A:n näkemys hal-
lituksen vaihtumisen osalta perusteltu ja asi-
anmukainen.

4.7 Vuodelle 2008 valittujen tilintarkastajien ohittaminen

Yhdistys ry:n entisen hallituksen selvityspyynnössä on pyydetty selvitystä siitä, kenen toimesta ja millä valtuuksilla tili- ja toimintavuoden 2008 oikeat tilintarkastajat on ohitettu. Asiassa saadun selvityksen perusteella Yhdistyksen auktorisoituna tilintarkastajana toiminut KHT C on syyskuussa 2008 pyytänyt yhdistystä valitsemaan tilalleen KHT- tai HTM-tilintarkastajan tarkastamaan vuoden 2008 tilit ja hallinnon. D on 24.11.2008 päivättyllä ilmoituksella irtisanoutunut tilintarkastajan tehtävästä. Yhdistyksen sääntömääräisen syyskokouksen 24.11.2008 pidetystä toisesta jatkokokouksesta laaditun tarkennusliitteen mukaan sekä KHT C että D ovat halunneet luopua tehtävästään ja siksi kokous valitsi tilintarkastajiksi KHT A:n ja B:n.

TILAn toimivaltaan kuuluu auktorisoitujen tilintarkastajien toiminnan tutkiminen. KHT A ei TILAlle annetun selvityksen perusteella ole toiminut moitittavasti yhdistykselle aiemmin valittuja tilintarkastajia kohtaan. TILAlla ei ole toimivaltaa ottaa kantaa siihen, onko joku muu ohittanut aikaisemmin valitut tilintarkastajat ja millä valtuuksilla.

4.8 Tilinpäätöksen laatija ja tarkastettavan aineiston puutteellisuus

Yhdistys ry:n entisen hallituksen selvityspyynnössä on pyydetty selvitystä siitä, miksi KHT A on huomautuksitta hyväksynyt toiminnanjohtajan tilinpäätöksen laatijaksi. Yhdistyksen entinen hallitus on pitänyt häntä esteellisenä tilivuoden tapahtumista johtuen. Lisäksi entinen hallitus on tiedustellut, olisiko KHT A:n tullut havaita vastaanottamansa materiaalin puutteellisuus hallinnon osalta.

KHT A on vastineessaan todennut, että yhdistyksen tilinpäätöksen laatii ja allekirjoittaa päätösvaltainen hallitus ja toiminnanjohtaja. Y oli yhdistyksen toiminnanjohtaja tilinpäätöksen laatimishetkellä ja sen allekirjoittamishetkellä. KHT A:n mukaan hallituksen ja toiminnanjohtajan väliset erimielisyydet eivät luo minkäänlaista esteellisyyttä. Tilintarkastuksessa asiaan olisi tullut puuttua, jos toiminnanjohtaja ei olisi allekirjoittanut tilinpäätöstä.

Kirjanpitolain 3 luvun 7 §:n mukaan yhteisön hallituksen ja toimitusjohtajan tai muun vastaavassa asemassa olevan henkilön on alle-

kirjoitettava tilinpäätös. Yhdistys ry:n sääntöjen 11 §:n mukaan kevätkokouksessa esitetään hallituksen laatima tilinpäätös.

Kirjanpitolain, yhdistyksen sääntöjen sekä tilinpäätösten allekirjoitusten perusteella KHT A:n tilinpäätöksen laatimista ja sen allekirjoittamista koskeva selvitys on perusteltu.

KHT A on vastineessaan todennut, että hänellä oli tilintarkastusta suorittaessaan käytössään normaali tarkastusmateriaali eikä hän ole havainnut siinä puutteita.

Tilintarkastuksessa tilintarkastajan käytössä olleen materiaalin puutteellisuutta on käsitelty toimintakertomuksen osalta kohdassa 4.3. Muun materiaalin puutteellisuudesta ei ole esitetty TILAlle tarkempaa selvitystä. KHT A:n käsitystä tilintarkastuksessa käytettävissä olleen materiaalin riittävydestä tukevat tilintarkastajan työpaperit.

5 Yhteenveto

KHT A:n 24.3.2009 allekirjoittaman tilintarkastuskertomuksen viimeisen kappaleen merkitys voi olla tilintarkastuskertomuksen muotoon ja sisältöön perehtymättömälle epäselvä. Kokonaisuutena arvioiden tilintarkastuskertomus ei kuitenkaan ole niin epäselvä, että se olisi hyvän tilintarkastustavan vastainen.

KHT A:n toiminta ei ole ollut selvityspyynnössä esitettyjen asioiden osalta tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaista.

Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 11 §, 15 §, 40 §, 49 §, 53–54 §.

TILA 3/2010

Matka Oy kanteli entisen tilintarkastajansa KHT A:n toiminnasta. Matka Oy oli vaihtanut kirjanpitäjää, jonka jälkeen selvisi, että KHT A:n tarkastamat tilinpäätökset useilta tilikausilta olivat olennaisesti virheellisiä.

KHT A ei kantelun mukaan ollut raportoinut tilintarkastuskertomuksissaan tilinpäätöksen virheistä tai puutteista. Matka Oy:lle oli sen käsityksen mukaan aiheutunut merkittävää vahinkoa KHT A:n toiminnan johdosta. Matka Oy oli maksanut arvonlisäveroja vuosina 2006–2007 todennäköisesti liikaa valmismatkatoimistoon sopimattoman virheellisen arvonlisäverokäsittelyn johdosta. Matka Oy oli maksanut tuloveroja todennäköisesti liikaa, antanut virheellisiä tietoja viranomaiselle sekä maksanut tilintarkastuskustannuksia, joille ei ollut todellisuudessa perustetta. Matka Oy oli myös jakanut osinkoa vastoin osakeyhtiölain määräyksiä tilintarkastajan asiaan reagoimatta.

Matka Oy oli pyytänyt KHT X:ää suorittamaan tilikausien 2006–2007 erityistarkastuksen. Lisäksi nykyinen tilintarkastaja HTM Y oli laatinut tilikausien 2005–2007 tarkastushavainnoistaan alustavan raportin. KHT X:n ja HTM Y:n raportit sisälsivät useita havaintoja tilinpäätösten virheistä ja puutteista sekä arvioita KHT A:n toiminnasta.

Matka Oy pyysi TILAA ryhtymään tarpeellisiin toimenpiteisiin KHT A:n aiheuttaman vahingon ja ammattitaidottomaksi katsottavan toiminnan vuoksi.

Vastineessaan TILALLE KHT A totesi, että Matka Oy:n ryhtyessä matkanjärjestäjäksi vuonna, sen 2004 olisi tullut siirtyä marginaaliverotusmenettelyyn. KHT A oli luottanut kirjanpitäjien ammattitaitoon, minkä vuoksi virhe oli jäänyt havaitsematta. Vuoden 2008 tilinpäätökseen kirjatun myyntisaamisten alaskirjauksen johdosta liikaa maksettu tulovero oli mahdollista saada takaisin oikaisuvaatimuksella. Myyntisaamisten virhe oli KHT A:n mukaan ollut vain kirjanpidollinen eli tulos oli laskettu liian hyvänä ja kumulatiivisesti se oli vuoden 2008 tilinpäätöksen laatimisen jälkeen oikein.

TILA totesi, että KHT A oli tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksessa laiminlyönyt tarkastaa, oliko Matka Oy noudattanut sitä velvoittavaa arvonlisäverolain erityissäännöstä. KHT A ei ollut tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksissa riittävästi tarkastanut olennaisena tase-eränä pidettävän myyntisaamistilin oikeellisuutta. KHT A:n suorittaman tilintarkastuksen puutteet olivat erityisen moitittavia ottaen huomioon tarkastuskohteen toimialan julkinen luonne. TILA antoi KHT A:lle varoituksen.

KHT A haki valittamalla muutosta VALAlta. KHT A totesi, että hänen toimintansa tilintarkastajana ei ole aiheuttanut kantelijan kärsimiä vahinkoja vaan yhtiön toimivan johdon huolimattomuus oli ollut väitetyin vahingon aiheuttaja.

VALA hylkäsi KHT A:n valituksen. VALA totesi, että arvonlisäverovelvollisen elinkeinoharjoittajan tilintarkastajan tulee tilintarkastuksessaan tarkastaa, onko yhtiö maksanut arvonlisäveronsa ja laatinut arvonlisäveroilmoituksensa soveltuvan normiston mukaisesti. KHT A ei ollut edes väittänyt, etteikö tilintarkastuksessa tässä suhteessa olisi tapahtunut virhe. Lisäksi VALA totesi, että tilintarkastuksessaan KHT A ei ollut hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla suorittanut riittävästi tase-eriin liittyviä tarkastustoimenpiteitä lausuntonsa perusteeksi.

(KHT A haki valittamalla muutosta VALAn päätökseen KHO:lta. Asian käsittely on kesken.)

Kantelu

Matka Oy:n kantelukirjelmän mukaan KHT A oli ollut Matka Oy:n tilintarkastajana yhtiön perustamisesta 1995 lähtien ja tarkastanut viimeksi tilikauden 2007 tilinpäätöksen.

Matka Oy:n mukaan kirjanpitäjän vaihtumisen johdosta on selvinnyt, että tilinpäätös ja kirjanpito olivat olleet oleellisesti virheellisiä sekä puutteellisia KHT A:n tarkastuskautena.

Matka Oy:lle on sen käsityksen mukaan aiheutunut merkittävää vahinkoa KHT A:n työs-

kentelyn vuoksi. Matka Oy oli vaihtanut toisen tilintarkastajan tarkastamaan vuotta 2008.

Rekrytoimalla KHT-tasoisien tilintarkastajan Matka Oy oli katsonut voivansa luottaa siihen, että kirjanpito ja tilinpäätös olivat asianmukaisessa kunnossa. Matkatoimistoalan yrityksenä Matka Oy oli raportoinut toiminnastaan myös Kuluttajavirastoon. Matka Oy oli vuosittain toimittanut viralliset tilinpäätökset hyvässä uskossa sekä Kuluttajavirastoon, kaupparekisteriin ja verottajalle. Hallituksen jäsenet eivät olleet Suomen kansalaisia ja sen vuoksi he olisivat odottaneet KHT A:lta erityistä huolellisuutta.

Tilintarkastuskertomukset eivät olleet sisältäneet mitään raportointia tilinpäätösten virheistä tai puutteista. Muu hallitukselle tapahtunut raportointi oli saatu sähköpostilla.

Yhteenvedona KHT A:n toiminnasta Matka Oy on todennut, että hänen tarkastamansa tilinpäätökset olivat osoittautuneet oleellisin osin virheellisiksi, eivätkä olleet antaneet oikeita ja riittäviä tietoja.

Matka Oy on maksanut arvonlisäveroja vuosittain 2006–2007 todennäköisesti liikaa valmismatkatoimistoon sopimattoman virheellisen arvonlisäverokäsittelyn johdosta. Matka Oy on maksanut tuloveroja todennäköisesti liikaa, antanut virheellisiä tietoja viranomaiselle sekä maksanut tilintarkastuskustannuksia, joille ei ole ollut todellisuudessa perustetta. Matka Oy on jakanut osinkoa vastoin osakeyhtiölain määräyksiä tilintarkastajan asiaan reagoimatta.

Lisäksi tilanteen selvittäminen on vaatinut huomattavasti lisätyötä Matka Oy:n johdon, kirjanpitäjän, tilintarkastajan osalta sekä turvautumista juridiseen neuvontaan.

Vuodelta 2008 Matka Oy on laskenut uudestaan arvonlisäveron marginaaliverotusmenetelyä käyttäen ja vähentänyt veroa lisää 25 006,86 euroa. Vuosien 2006–2007 osalta uudelleenlaskentaa ei vielä ole tehty. Aikaisempien vuosien kirjanpitoja ja tilinpäätöksiä ei ole vielä laadittu uudestaan merkittävien kustannusten vuoksi.

Matka Oy on pyytänyt KHT X:n suorittamaan tilikausien 2006 - 2007 erityistarkastuksen sekä lisäksi nykyinen tilintarkastaja HTM Y on laatinut tarkastushavainnoistaan alustavan raportin, jotka ovat kantelun liitteenä.

Matka Oy on pyytänyt tilintarkastuslautakuntaa ryhtymään tarpeellisiin toimenpiteisiin KHT A:n asiakkaalle aiheuttama vahingon ja ammattitaidottomaksi katsottavan toiminnan vuoksi.

KHT X:n erityistarkastuskertomus

KHT X:n 20.11.2009 päivämäärän erityistarkastuksesta laaditun raportin mukaan Matka Oy on pyytänyt KHT X:ää suorittamaan erityistarkastuksen koskien Matka Oy:n tilinpäätösten sekä arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuutta tilikausina 1.1.2006–31.12.2006 ja 1.1.2007–31.12.2007.

Tilinpäätösten oikeellisuudesta

Vuodelta 2006 laadittu ja vahvistettu tilinpäätös osoitti voittoa 213 000 euroa ja vuodelta 2007 voittoa 309 000 euroa.

Vaihto-omaisuudessa oli ennakkomaksuja vuoden 2006 tilinpäätöksessä 127 000 euroa ja vuoden 2007 tilinpäätöksessä 81 000 euroa. Näissä ennakkomaksuissa oli taseerittelymerkintöjen mukaan muutamia kahdessa peräkkäisessä inventaarissa olleita ostolaskuja, joista suurin oli 50 000 euroa. Tähän saattoi olla KHT X:n mukaan kaksi syytä: matka toteutuu vasta yli vuoden päästä tai matka oli toteutunut, mutta ennakko oli kirjaamatta ostokuluksi.

Myyntisaamisten saldot olivat 100 000 euroa vuonna 2006 ja vuotta myöhemmin 133 000 euroa. Nämä saldot olivat KHT X:n käsityksen mukaan syntyneet, kun toteutuneiden matkojen osalta saatujen ennakoiden tileille jääneet saldot on ilman perusteluja kirjattu myyntisaamisiin ja ennakoiden tilit on näin menetellen saatu nollattua. Tästä johtuen tilinpäätöksissä saatujen ennakoiden tilit (vuonna 2006: 444 000 euroa ja vuonna 2007: 606 000 euroa) täsmäsivät olennaisilta osin varausjärjestelmästä saatuihin raportteihin ko. tilivuosilta.

KHT X:n mukaan näyttää siltä, että myyntisaamisten pääkirjatili on ainakin osittain toiminut maksettujen ennakoiden ja matkatoimistomyyntin täsmäytystilinä.

Päätelmää vahvisti sekin, että myyntisaamisten sisältöä ei ole täydellisesti taseerittelyissä eritelty. Edellä todettu kirjausmenettely johti siihen, että myös saatujen ennakoiden ja myyntin määriin voi sisältyä epävarmuutta.

Taseissa esitetyt "myyntisaamiset" olisi pitänyt kirjata enintään todennäköiseen arvoonsa, jolloin tilivuosilta näytetyt tulokset olisivat pienentyneet maksimissaan koko myyntisaamisten määrällä. Näin ollen tilikausien tulokset ja vastaavasti tuloverot olisivat pienentyneet.

Laadittujen tasekirjojen perusteella oli KHT X:n mukaan todettavissa seuraavat virheellisyudet ja puutteet:

- Tytäryrityksen osakkeet on merkitty osakkeisiin ja osuuksiin eikä osuuksiin saman konsernin yrityksissä.
- Konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu, vaikka Matka Oy on jakanut osinkoa.
- Yhtiöllä ei ole rakennuksia ja rakennelmia, mutta ko. tase-erään on virheellisesti kirjattu toimistokalusteita.
- Taseiden omassa pääomassa on esitetty nolla-saldoinen pääomalaina, jonka ehdoista on viitattu osakeyhtiölakiin.
- Liitetiedoista puuttuvat vaihtomaisuuden ja saamisten arvostusperiaatteet, mikä edellä esitettyjen havaintojen perusteella ja tase-erien olennaisuus huomioiden on merkittävä puute.
- Luottokorttiprovisiot on kirjattu myyntin oikaisuksi, vaikka kyseessä ovat muut liiketoiminnan kulut.

Tilinpäätöksiin sisältyvää epävarmuutta sekä niissä erikseen todettuja virheitä ja puutteita on KHT X:n käsityksen mukaan pidettävä olennaisina arvioitaessa sitä, antoivatko tilinpäätökset oikeat ja riittävät tiedot Matka Oy:n toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tästä johtuen, ja kun konsernitilinpäätöksiä ei ole laadittu, on koko jakokelpoisen oman pääoman jakaminen osinkoina tapahtunut mitä ilmeisimmin virheellisen määräisenä.

HTM Y:n selvitys

HTM Y on laatinut alustavan selvityksen Matka Oy:n kirjanpidossa havaituista virheistä ja puutteista sekä vastineen KHT A:n alustavaan selvitykseen antaman vastineen johdosta. HTM Y:n alustavassa selvityksessä sekä vastineessa on seuraavia havaintoja:

Vuoden 2009 alussa tapahtuneen kirjanpitäjän vaihtumisen jälkeen kirjanpidossa on todettu oleellista tasoa olevia virhekirjauksia, täsmäyttämättömyyttä, virheellistä alv-käsittelyä, perusteettomia saldoja ja puutteellisia tilinpäätösmerkintöjä.

Vuosien 2005–2008 aikana virheellistä kirjanpitokäsittelyä on esiintynyt jokaisella tilikaudella. Olennaisimmat niistä ovat kuukausittaisten myyntiraporttien erot myyntin kirjauksiin, myyntiraporttien täsmäämättömyys kassaan ja pankkiin saatuun rahaan, kirjausten tosittamattomuus tai tositteissa vaadittavien selvitysten puuttuminen numeroiden lisäksi, keinotekoiset "täsmäytyssiirrot" edellisiin tai tuleviin kuukausiin sekä taseessa esiintyvän täysin perusteettoman, asiattomien oikaisujen perusteella syntyneen myyntisaamistilin esittäminen.

HTM Y:n käsityksen mukaan hyvän tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja tarkastaa Matka Oy:n sisäisiä kontroleja ja kirjanpitoa sekä tilikauden aikana että tilinpäätösvaiheessa voidakseen varmistua, että kirjanpito ja tilinpäätös eivät sisällä olennaisia virheitä tai puutteita.

Tilintarkastajan olisi HTM Y:n mielestä tullut tarkastaa muun muassa kuukausittaisten tuloutuskirjausten ketju pankkitilien, ennakkomaksujen ja myyntin välillä. Kyseessä oli aivan perustavaa laatua olevien, olennaisen kontrollien ja kirjausketjujen tarkastamisesta nimenomaan matkatoimiston liiketoiminnassa. Jos kirjanpitoa olisi tarkastettu tällä tasolla, virheet olisi tullut huomata. Tuloutusta ja ennakkomaksuja koskevat virheet eivät ulottuneet pelkästään käsillä olevan tilikauden kirjanpitoon.

"Myyntisaamistiliä" voidaan käyttää kauttakulkutilinä. Joka tapauksessa tilintarkastajan

eräänä velvollisuutena on HTM Y:n mielestä tarkastaa kauttakulkuilin sisältö, koska tilinpäätösvaiheessa siinä ei tule olla saldoa. Kauttakulkuilin tapahtumat tilillä oli aina selvitettävä ja siirrettävä muihin tase-eriin tai tuloslaskelmaan. Vuoden 2007 "myyntisaamistilin" saldoa 132 966,27 euroa ei ollut todennettu.

Jos myyntisaamiset 31.12.2005 on maksettu Matka Oy:lle ja kirjattu uudelleen myyntitileille, niin Matka Oy on maksanut samasta tulou-
tuksesta verot kahdesti.

Hyvän kirjanpitotavan mukaista tase-erittelyä "myyntisaamistilin" saldoista vuonna 2006–2007 ei ole laadittu, joten niitä ei ole voinut tarkastaakaan.

Tilinpäätösanalyysin tekeminen on osa tilintarkastusta mutta sitä ei HTM Y:n mielestä voi ottaa perustaksi olennaisten sisäisten kontrollien tarkastamiseen, joiden tarkoituksena on todeta toimintojen luotettavuus ja sitä kautta koko kirjanpidon luotettavuus.

Matka Oy:n arvonnäkövero on systemaattisesti laskettu erheellisesti, kun ei ole käytetty matkatoimistoon sovellettavaa marginaaliverotusmenettelyä. Pakollisen arvonnäköveromenettelyn laiminlyönti ja sen tilintarkastamattomuus viittaavat HTM Y:n mielestä siihen, että tilintarkastaja ei ole ymmärtänyt liiketoiminnan perusteita.

Konsernitilanne Matka Oy:ssä selvitetään HTM Y:n mukaan pyytämällä taseessa olevista omistuksista riittävän luotettava selvitys ja tilinpäätökset nähtäväksi. Jos kyseessä on osakkuusyhtiö, niin siitä on tehtävä tietyt merkinnät tilinpäätöksen liitetietoihin. Vastavasti on selvitettävä tytäryhtiön tilanne ja konsernitilinpäätöstilanne. Näitä koskevia tietoja ei ole esiintynyt.

Matka Oy:lle aiheutuneet vahingot liittyvät lähinnä verotukseen ja arvonnäköverotukseen sekä jälkikäteiseen huomattavaan työhön. Se seikka, että tilinpäätösten laadinta, muoto-
seikat ja konserniyhteyden selvittäminen on ollut vaillaista, kertoo HTM Y:n mukaan siitä, miten hyvää tilintarkastustapaa on nou-
datettu.

HTM Y:n mielestä on selvää, että virheet ovat voineet syntyä vain sisäisen kontrollin sekä ulkoisen, tilintarkastajan suorittaman riittävän kontrollin puuttuessa. Edellä mainittujen seikkojen johdosta tilinpäätökset on laadittu ja esitetty olennaisesti virheellisinä.

Johtopäätöksenä HTM Y:n raportissa on esitetty, että tilintarkastajan näkökulmasta katsoen matkatoimiston liiketoiminnan erityisluonnetta ei ole otettu huomioon tai sitä ei ole ymmärretty.

Yksittäisiä esimerkkejä havainnoista

- konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu eikä konsernitietoja annettu
- 100 %:sti omistettu tytäryhtiö on käsitelty taseessa sijoituksena
- tase-erittelyistä puuttuvat asianmukaiset erittelyt, vain lisäykset on voitu eritellä
- tase-erät ovat voineet olla taseessa vuosia perusteettomina
- tilinavauksen alkusaldot on siirretty virheellisinä
- kaikkien saldojen sisältöä ei ole pystytty enää vuosien jälkeen selvittämään
- pääkirjan ja tase-erittelyjen täsmäytykset tilinpäätöksiä laadittaessa ovat olleet osittain tekemättä
- erityisesti matkatoimistokirjanpidossa vaa-
dittavien mahdollisten kuukausikohtaisten myyntisaamisten ja saatujen ennakoiden to-
dentaminen/selvittäminen on jäänyt tekemät-
tä

Euromääräisistä oikaisuksista

Tilinpäätökseen 2008 on selvitystyön perusteella kirjattu kuluksi erilaisia oikaisuja 29 121,46 euroa ja tuloutettu 2 864,52 euroa. Tulokseen vaikuttamattomana oman pää-
oman oikaisukirjauksena on tehty 144 792,28 euron alaskirjaus.

Virheellisen arvonnäköverokäsittelyn vuoksi vuoden 2008 arvonnäköveroista on tehty noin 25 000 euron vähennys.

Vahingon määrittelystä aikaisemmilta vuosilta

Jälkikäteen tarkastellen suurin vahinko on HTM Y:n käsityksen mukaan syntynyt virheelisestä arvonlisäverolaskennasta. Matkatoimiston kirjanpidon vaatiman marginaaliverokäsittelyn sijasta on käytetty normaalia alv-laskentaa sekä tilikartta alv-laskennan osalta järjestetty niin, että myös liikevaihtoon kirjatut provisiot on käsitelty normaalin alv-laskennan piirissä. Marginaaliverotusmenettelyssä ne eivät sisälly liikevaihdon lukuihin.

Vuodelta 2008 on saatu takaisin edellä mainittu liikaa maksettu arvonlisävero noin 25 000 euroa. HTM Y:n mukaan voidaan arvioida, että virheen määrä on samaa luokkaa myös muutamilta aikaisemmilta tilikausilta. Liikaa maksetun alv:n määrää voidaan arvioida suhteuttamalla vuoden 2008 vaatima oikeaisuus liikevaihtoon (0,19 %) ja laskemalla täten virheen määrä kultakin aikaisemmalta tilikaudelta. Matka Oy:n myynnin jakautuma ja kulurakenne on ollut samaa tasoa. Vuodelta 2006 liikaa maksettu alv on ollut noin 18 000 euroa ja vuodelta 2007 noin 23 000 euroa.

Kirjanpitoa tai alv-laskentaa ei ole päätetty vielä suorittaa uudestaan takautuvasti, koska kustannusten vuoksi saavutettu hyöty voi jäädä kuitenkin vähäiseksi. Kirjanpidon laatimista uudelleen esimerkiksi viideltä vuodelta vaikeuttaa olennaisesti se, että aikaisemmissa tilinpäätöksissä on olennaisia virheitä ja siten alkusaldojen oikeellisuutta ei voida varmistaa.

"Myyntisaamistilin" saldoa 144 792,28 euroa ei päätetty vähentää tuloslaskelmassa, koska sen liittymistä Matka Oy:n liiketoimintaan ei voitu perustella. Sen vuoksi sen ei katsottu olevan vähennyskelpoinen verotuksessa. HTM Y:n mukaan voidaan ajatella myös, että Matka Oy:n tulos on esitetty edellä mainitun saldon verran liian suurena. Sen vuoksi Matka Oy on maksanut liikaa tuloveroa 26 %:n mukaan laskettuna 37 645,99 euroa.

KHT A:n vastine

KHT A on antanut asiassa vastineensa. KHT A on myös viitannut Matka Oy:lle antamaansa vastineeseen HTM Y:n alustavan selvityksen johdosta

KHT A:n mukaan Matka Oy:n ryhtyessä matkanjärjestäjäksi vuonna 2004 olisi tullut siirtyä marginaaliverotusmenettelyyn. Tässä on tehty virhe, jota KHT A ei ollut huomannut luottaessaan kirjanpitäjien ammattitaitoon.

Konsernitilinpäätöksen laatimatta jättämisestä KHT A totesi saaneensa Matka Oy:n kirjanpitäjältä tiedon, jonka mukaan Matka Oy:llä oli alle 50 %:n omistusosuus eräästä Matka Oy:stä, joten kysymys ei ollut konserniyhtiöstä. KHT A on luottanut kirjanpitäjältä saamaansa tietoon. On liki mahdotonta tarkistaa ulkomaalaisen osakeyhtiön omistuspohjaa Suomesta käsin.

Mitä tuli sisäisen kontrollin väitettyihin puutteisiin ja tilintarkastajan suorittaman riittävän kontrollin puuttumiseen, KHT A on todennut toimineensa Matka Oy:n tilintarkastajana perustamisesta eli vuodesta 1995 alkaen. Kontrollin tarkastamisen KHT A on suorittanut suureksi osaksi tekemällä joka ainoalta vuodelta ensimmäisestä tilikaudesta lähtien tilinpäätösanalyysin, jonka tulokset hän on toimittanut hallitukselle, toimitusjohtajalle ja kirjanpitäjille perehtymistä varten.

Matka Oy:n tase-erittelyt ovat olleet KHT A:n mukaan asianmukaiset. Tilinavauksien väitettyjä virheitä KHT A ei ole todennut vaan ne on tehty oikein.

Saldoja on esitetty väärillä riveillä taseissa (rakennukset ja rakennelmat po. muut pitkävaikutteiset menot ja tuloslaskelmissa (luottokorttiprovisiot). KHT A on huomauttanut näistä jo 6.7.2005, mutta ei ole pitänyt asiaa olennaisena vaan kyseessä on ollut hieman virheellinen esittämistapa.

KHT X:n arviointi taseen ennakkomaksuista perustuu KHT A:n mukaan spekulatioon. Saatujen ennakoiden tilien saldot täsmäävät olennaisilta osin varausjärjestelmästä saatuihin raporteihin, mikä puoltaa tilintarkastuksen oikeellisuutta.

Myyntisaamisten tili on ollut lähinnä kauttakulutili, mikä on KHT A:n käsityksen mukaan käytäntö monessa muussakin matkatoimistossa. Mitä sen erittelyihin tulee, on tili eritelty vuoden 2005 tilinpäätöksessä ja sen jälkeen vain lisäykset on mainittu.

Myyntisaamisten virhe on KHT A:n mukaan ollut vain kirjanpidollinen eli tulos on laskettu liian hyvänä ja kumulatiivisesti se on vuoden 2008 tilinpäätöksen laatimisen jälkeen oikein. Vuoden 2008 tilinpäätökseen kirjatun myyntisaamisten 144 792,99 euron alaskirjauksen johdosta liikaa maksettu tulovero voitaneen saada takaisin oikaisuvaatimuksella.

KHT A on kiinnittänyt suurimman huomion myyntikateprosentteihin vuosittain, lähinnä niiden pysymiseen järkevällä tasolla muuttumatta juurikaan. Tästä voi päätellä, että Matka Oy:n myynti tuotot on kirjattu oikein riittäväällä tarkkuudella.

KHT A on todennut pääomalainan tulleen asianmukaisesti maksetuksi takaisin oman pääoman korjaannuttua, mutta yksi sentti oli jäänyt vahingossa roikkumaan. Kun rinnakkaisasettelussa on edellisen vuoden sarakkeessa ollut yksi sentti, on ko. rivi KHT A:n mukaan ihan oikein taseessa, kun tuo sentti on maksettu pääomalainan antajalle kirjaimella se hänen henkilötililleen velaksi eli asiat ovat ihan oikein.

Taseesta olevasta rivistä "Rakennukset" KHT A on huomauttanut, että kyseessä ovat Matka Oy:n vuokratun toimiston remonttikulut, jotka kuuluvat tilille "Muut pitkävaikutteiset menot".

Osingonjako on tapahtunut Matka Oy:n yhtiökokousten vahvistamien tilinpäätösten mukaisesti, jotka KHT A on asianmukaisesti tilintarkastanut. Koko vapaa oma pääoma on poikkeuksetta jaettu osinkona, koska osakepääoma on ollut suurehko, yhtiön tuloksentekeytyä hyvä, maksuvalmius kunnossa, vakuudet kuluttajavirastolle yleensä ylimitoitettut (jokaisen kuukauden lopussa vakuudet suuremmat kuin ennakkomaksuvelat kuluttajille) ja osakkaat ovat suuret osingot jatkuvasti halunneet.

KHT A on todennut toteuttaneensa tilintarkastuksen työpapereista ilmenevän tilintarkastussuunnitelman mukaisesti. KHT A:n mukaan työpapereista näkyy myös tarkastusmerkintöjä, kun hän on verrannut taseerittelyt asianmukaisesti taseen lukuihin. Työaika on ollut vuosittain yksi työpäivä, noin seitsemän tuntia asiakkaan luona ja noin tunti

toimistolla (työpapereiden viimeistely, raporttien laadinta sekä niiden ja analyysien tulostaminen).

KHT A on kritisoinut HTM Y:n toimintaa asian yhteydessä.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 Päätöksen rajaus

TILA otti päätöksessään kantaa vain siihen, onko KHT A suorittanut Matka Oy:n tilintarkastuksen tilikausilta 2006 ja 2007 tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. TILAlla ei ole toimivaltaa ottaa kantaa siihen, antavatko Matka Oy:n tilinpäätökset tilikausilta 2006 ja 2007 noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot Matka Oy:n toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa sovelletaan kumottua tilintarkastuslakia (936/1994). TILAn suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

2 Tapahtumien kulku

KHT A on toiminut Matka Oy:n tilintarkastajana tilikausina 2006 ja 2007.

Matka Oy on vaihtanut kirjanpitäjää vuoden 2009 alussa. Matka Oy on teettänyt erityistilintarkastuksen tilikausilta 2006–2007. KHT X on antanut 20.11.2009 päivätyn raportin suoritamastaan erityistarkastuksesta.

KHT A on antanut 23.5.2007 päivätyn, vakio- muotoisen tilintarkastuskertomuksen, suoritamastaan tilikauden 1.1.2006–31.12.2006 tilintarkastuksesta.

KHT A on antanut 9.4.2008 päivätyn, vakio- muotoisen tilintarkastuskertomuksen, suoritamastaan tilikauden 1.1.2007–31.12.2007 tilintarkastuksesta.

3 Sovellettavat säännökset

3.1 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslain (936/1994) 16 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa lain 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan.

Tilintarkastuslain 17 §:n mukaan tilintarkastus sisältää yhteisön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen.

Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Kertomus on luovutettava yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto:

- 1) siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti;
- 2) siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;
- 3) tilinpäätöksen vahvistamisesta;
- 4) tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen esittämällä tavalla; sekä
- 5) vastuuvapaudesta.

Jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muuhun yhteisöä tai säätiötä koskevan lain tai sen Matka yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen vastaiseen toimintaan, tilintarkastajan tulee esittää siitä kertomuksessaan muistutus.

3.2 Erityislainsäädännön huomiointi tilintarkastuksessa

3.2.1 Yleistä

Tilintarkastuslaki on yleislaki, minkä vuoksi siinä ei ole voitu erikseen säätää niistä säännöksistä, joiden noudattamista tilintarkastajan tulee erityisesti tarkastaa yksittäistilanteissa. Tilintarkastajan on perehdyttävä tarkastus-

kohteen toimintaympäristöön, toimialaan ja muihin olosuhteisiin, jotta hän voi arvioida, mitkä ovat tilintarkastuksen kannalta huomioon otettavat säännökset, joiden noudattamista hänen on tarkastettava.

Osakeyhtiön tilintarkastus on lähtökohtaisesti laillisuustarkastusta. Tilintarkastuksessa hallinnon tarkastuksessa huomioon otettavia säännöksiä ei voida kuitenkaan rajoittaa pelkästään osakeyhtiölakiin. Voimassa olevan tilintarkastuslain esitöiden (HE 194/2006) mukaan asianomaisten yhteisö- ja säätiölakien ohella tilintarkastajan tulisi valvoa ainakin kirjanpito- ja arvopaperimarkkinalainsäädännön, verosäännösten ja rikoslain kavallusta koskevien säännösten noudattamista. Tutkinnan kohteena olevan ajanjakson aikana voimassa olleen tilintarkastuslain esitöiden (HE 295/1993) mukaan tilintarkastajan tulisi tilanteen mukaan valvoa myös verosäännösten noudattamista.

Osakeyhtiön johtohenkilöillä on yleinen huolellisuusvelvollisuus, mikä merkitsee asiantuntevaa, huolellista ja lainmukaista yhtiön asioiden hoitamista. Tilintarkastajalla on velvollisuus esittää tilintarkastuskertomuksessa muistutus, jos jonkun yhtiön toiminnan kannalta olennaisen säännöksen noudattamisen laiminlyönti merkitsee yleisen huolellisuusvelvollisuuden rikkomista. Toisaalta yhtiön johtohenkilöillä on velvollisuus noudattaa niitä nimenomaisia säännöksiä ja määräyksiä, joilla säännellään yhteisön tai säätiön toimintaa ja niiden jäsenten velvollisuuksia. Tilintarkastajan tarkastuksen kohteeksi kuuluvat niiden säännösten ja määräysten tarkastaminen, joiden tarkastuksesta hänen on raportoitava tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastuksen kohteena eivät voi olla kaikki johtohenkilöiden toimintaa ohjaavat säännökset, vaan tilintarkastajan on arvioitava, mitkä säännökset ovat yhteisön ja sen johtohenkilöiden toiminnan kannalta keskeisiä. On kiinnitettävä huomiota tilintarkastuskertomuksen lukijoiden tiedontarpeisiin sekä tilintarkastuksen tavoitteisiin ja tarkoitukseen.

Tilintarkastajan tarkastamis- ja raportointivelvollisuutta on arvioitava useiden kriteerien avulla, joita ovat ainakin seuraavat:

- Onko kysymyksessä säännös, jonka vastainen toiminta tai laiminlyönti voi aiheuttaa yhteisölle, sen omistajille tai muiden sidosryhmien edustajille olennaista haittaa.
- Onko kysymyksessä säännös, jonka noudattamista koskevalla tiedolla on merkitystä omistajien ja muiden sidosryhmien päätöksenteon kannalta siten, että tieto voisi vaikuttaa näiden arvioon tilinpäätöksen antaman kuvan oikeellisuudesta ja riittävydestä sekä niistä toimenpiteistä, joihin tilinpäätöstietojen perusteella on aiheutta.
- Onko kysymyksessä säännös, jonka noudattamisen merkitys tarkastuksen kohteena olevan yhteisön tai sen johdon henkilöiden toiminnan kannalta on olosuhteiden perusteella olennaisen tärkeä etenkin toiminnan jatkumisen edellytysten arvioimisen kannalta.

3.2.2 Asetus valmismatkaliikkeistä

Valmismatkaliikkeistä annetun asetuksen (355/1995) 8 §:n mukaan vakuuden asettamiseen velvollisen valmismatkaliikkeen harjoittajan, joka järjestää tai välittää valmismatkoja ulkomaille, on järjestettävä kirjanpito sellaiseksi, että matkustajien ennen valmismatkalle lähtöään maksamat varausmaksut ja kokonaishinnan loppusuoritukset käyvät ennakkomaksuina ilmi kirjanpidosta.

Valmismatkaliiketoimintaa valvova Kuluttajavirasto on antanut matkatoimistoille ohjeistusta sille toimitettavista tiedoista ennakkomaksuista ja myynneistä. Kuluttajavirasto edellyttää tilintarkastajan lausuntoa sille ilmoitetuista ennakkomaksuista ja valmismatkamyynnistä.

3.2.3 Arvonlisäverolaki

Arvonlisäverolain (1501/1993) 80 §:ssä säädetään matkatoimistopalveluista. Lainkohdan mukaan, kun matkanjärjestäjä myy omissa nimissään muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi ostamia palveluja ja tavaroita, matkanjärjestäjän katsotaan myyvän yhden palvelun (*matkatoimistopalvelu*). Matkanjärjestäjä saa vähentää matkatoimistopalvelun myynnistä suoritettavan veron perusteesta 82 prosenttia muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan

hyväksi hankittujen palvelujen ja tavaroiden ostohinnoista. Ostohintoihin sisältyy veron osuus. Arvonlisäverolain esitöiden (HE 283/94) mukaan tämä marginaaliverotusmenettely on matkatoimistoille pakollinen.

3.3 KILA:n lausunto

KILA:n lausunnon 1270/1994 mukaan sitovasti tilatut ja laskutetut matkojen myyntihinnot saadaan tilikauden aikaista kirjanpitoa laadittaessa merkitä myyntisaamisiksi ja saadaiksi ennakoiksi. Tilinpäätökseen merkitään myyntisaamiseksi ja saadaiksi ennakoiksi vain se osa laskutetuista matkojen myyntihinnoista, jotka on tilinpäätöspäivänä saatu rahana tai muuna vastikkeena. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on suotavaa ilmoittaa se osa laskutetuista myyntihinnoista, jota ei esitetä taseessa myyntisaamisena ja saatuina ennakoina.

3.4 Tilintarkastusalan standardit ja suositukset

Hyvän tilintarkastustavan mukaisia tilintarkastuksen suunnittelu-, toteutus- ja raportointivaatimuksia kuvataan KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n (KHT-yhdistyksen) julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa ja standardeissa. Tilintarkastusalan suosituksia ja standardeja voidaan muutenkin käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan tilintarkastajan toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta yksittäistapauksessa.

Tilintarkastusalan suosituksen 250 (Säännösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa) kappaleen 15 mukaan tilintarkastuksen suunnittelua varten tilintarkastajan tulisi hankkia yleiskäsitys tarkastuskohdetta ja toimialaa koskevasta sääntelystä sekä tarkastuskohteen toiminnasta suhteessa siihen.

Tilintarkastusalan suosituksen 250 kappaleen 16¹ mukaan tilintarkastaja saattaa todeta

¹ Suosituksen 1.7.2006 mukauttavien muutosten tultua voimaan kappaletta 18 on muutettu. Mukautetun suosituksen kappaleen 16 ensimmäisen virkkeen mukaan "Tilintarkastaja saattaa todeta yleiskäsitystä hankkiesseen, että tietyistä säännöksistä ja määräyksistä saatua aiheutua liiketoimintariskejä, joilla on ratkaiseva merkitys tarkastuskohteen toiminnan kannalta.

yleiskäsitystä hankkiessaan, että tietyillä säännöksillä ja määräyksillä saattaa olla ratkaiseva merkitys tarkastuskohteen toiminnan kannalta.

Tilintarkastusalan suosituksen 250 kappaleen 18 mukaan yleiskäsityksen saatuaan tilintarkastajan tulisi suorittaa (tilintarkastus²)toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on edistää sellaisten säännösten tai määräysten noudattamista jättämisen havaitsemista, joiden osalta noudattamatta jättäminen tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. Tilintarkastusalan suositus 250 tuli voimaan 1.7.2000 ja sen mukauttavat muutokset 1.7.2006.

Tilintarkastusalan suosituksen 300 (Suunnittelu) kappaleen 9 mukaan tilintarkastuksen yleissuunnitelmaa laatiessaan tilintarkastajan tulee ottaa huomioon tarkastuskohteen erityisluonne, sen toiminta ja raportointivaatimukset. Tilintarkastajan tulee tilintarkastussuunnitelmaa laatiessaan ottaa huomioon merkittävien tarkastusalueiden tunnistaminen ja määrittellä tilintarkastuksen olennaisuusraja. Tilintarkastusalan suositus 300 tuli voimaan 1.7.2000 ja se on kumottu tilintarkastusalan standardin 300 tultua voimaan.

Tilintarkastusstandardin 300 (Tilintarkastuksen suunnittelu) kappaleen 8 mukaan tilintarkastajan tulisi luoda tilintarkastukselle kokonaisstrategia. Kappaleen 9 mukaan kokonaisstrategian luomiseen kuuluu toimeksianton laajuuden määrittelevien piirteiden toteaminen. Näitä ovat esimerkiksi toimialakohtaiset raportointivaatimukset. Kokonaisstrategian luomiseen kuuluu myös niiden tärkeiden tekijöiden arvioiminen, jotka määräävät, mihin toimeksiantotiimin työ kohdistetaan, esimerkiksi asianmukaisten olennaisuustasojen määrittäminen; niiden alueiden alustava tunnistaminen, joilla saattaa olla korkeammat olennaisen virheen tai puutteen riskit; yhteisön olennaisen osien ja tilisaldojen tunnistaminen; sen arvioiminen, voiko tilintarkastaja suunnitella hankkivansa evidenssiä sisäisen valvonnan tehokkuudesta, sekä merkittävien viimeaikaisten yhteisö- ja toimialakohtaisten, taloudelliseen raportointiin liittyvien tai muiden relevanttien muutosten toteaminen.

² sana tilintarkastus lisätty suositukseen mukauttavien muutosten voimaantullessa 1.7.2006.

Tilintarkastusstandardin 300 kappaleen 13 mukaan tilintarkastajan tulisi laatia tilintarkastussuunnitelma tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle. Tilintarkastusstandardi 300 tuli voimaan 1.9.2006.

Tilintarkastusalan suosituksen 310 (Toiminnan ymmärtäminen) kappaleen 3 mukaan kutakin toimeksiantoa koskien tilintarkastajan tulisi perehtyä tarkastuskohteen toimialakohtaisiin olosuhteisiin ja tarkastuskohteen toiminnan erityispiirteisiin. Tilintarkastusalan suositus 310 tuli voimaan 1.7.2000 ja se on kumoutunut tilintarkastusalan standardin 315 tultua voimaan.

Tilintarkastusstandardin 315 (Yhteisön ja sen toimintaympäristön käsittäminen sekä olennaisen virheen tai puutteen ja riskin arviointi) kappaleen 22 mukaan tilintarkastajan tulisi muodostaa käsitys relevanteista toimialaa ja sääntelyä koskevista tekijöistä. Tilintarkastusstandardi 315 tuli voimaan ja sitä sovelletaan 1.7.2006 tai sen jälkeen alkavilta tilikaudilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukseen.

Tilintarkastusalan suosituksen 320 (Olennaisuus) kappaleen 5 mukaan tilintarkastussuunnitelmaa laatiessaan tilintarkastaja määrittelee hyväksyttävän olennaisuusrajan määrittäen olennaiset virheet ja puutteet.

Suosituksen 320 kappaleen 6 mukaan tilintarkastajan tulisi ottaa huomioon myös suhteellisen pienet virheet, joilla saattaa yhteensä laskettuna olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen. Tilintarkastusalan suositus 320 tuli voimaan 1.7.2000 ja sen mukauttavat muutokset 1.7.2006.

Tilintarkastusstandardin 330 (Arvioituihin riskeihin vastaavat toimenpiteet) kappaleen 4 mukaan tilintarkastajan tulisi muodostaa kokonaisnäkemys suhtautumisessa olennaisen virheen tai puutteen riskeihin tilinpäätöksessä kokonaisuutena. Kappaleen 49 mukaan arvioidusta olennaisen virheen tai puutteen riskistä riippumatta tilintarkastajan tulisi suunnitella ja suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka kohdistuvat kuhunkin olennaiseen liiketapahtumien lajiin, tilisaldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon. Kappaleen 50 mukaan tilintarkastajan suorittamien aineisto-

tarkastustoimenpiteiden tulisi sisältää tilinpäätöksen täsmäytys sen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon ja tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä tehtyjen olennaisten kirjausten tutkiminen. Tilintarkastusstandardi 330 tuli voimaan ja sitä sovelletaan 1.7.2006 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta.

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Toimialaa koskeva erityislainsäädäntö

TILA toteaa, että tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa tulee ottaa huomioon toimialaa koskeva erityislainsäädäntö. Matkatoimistopalveluja koskevan pakottavan arvonlisäverolain säännöksen (80 §) perusteella matkanjärjestäjän arvonlisäveron laskeminen poikkeaa yleisestä arvonlisäveron laskemisesta. Kyseessä on toimialasta johtuva olennainen laskentamenettely, jonka tarkastaminen tulee sisällyttää tilintarkastussuunnitelmaan. Arvonlisäveron laskentamenettelyyn tulee kohdistaa riittävästi tarkastustoimenpiteitä.

Edellä mainitun laskentamenettelyn noudattaminen vaikuttaa tilinpäätökseen. Laskentamenettelyn noudattamisella voi olla merkitystä omistajien ja muiden sidosryhmien päätöksenteon kannalta. Tieto siitä, onko edellä mainittua laskentamenettelyä noudatettu, voi vaikuttaa omistajien ja muiden sidosryhmien arvioon tilinpäätöksen antaman kuvan oikeellisuudesta ja riittävydestä sekä niistä toimenpiteistä, joihin tilinpäätöstietojen perusteella on aihetta. Myös tilintarkastuslain esitöiden perusteella tilintarkastajan tulee tarkastaa yhtiötä koskevien verolakien noudattamista.

KHT A on TILAlle antamassaan vastineessa myöntänyt, että hän ei ole tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksessa tarkastanut, onko Matka Oy noudattanut matkatoimistoliiketoimintaa koskevaa arvonlisäverolain 80 §:ää.

KHT A on toiminut huolimattomuudesta hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun hän ei ole tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksessa ottanut huomioon verolainsäädännön merkitystä laskentamenettelyn tarkastamiseen.

4.2 Matkatoimistoliiketoiminnan erityispiirteiden huomioiminen tilintarkastuksessa

Tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa tulee ottaa huomioon toimialan erityispiirteet. Matkatoimiston tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa on oleellista, että tilintarkastaja ymmärtää, mitkä tilinpäätöserät ovat olennaisia matkatoimiston tilinpäätöksessä.

Matkatoimistoliiketoiminnan erityispiirteinä voidaan valmismatkalain, sen noudattamista valvovan viranomaisen ohjeistuksen sekä KILA:n lausunnon 1270/1994 perusteella pitää muun muassa ennakkomaksujen ja myyntisaamisten keskeistä merkitystä arvioitaessa sitä, antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot matkatoimiston toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Matka Oy:n tilikauden 2006 tilinpäätöksessä myyntisaamisten määrä on ollut 107 685 euroa ja tilikauden 2007 tilinpäätöksessä 132 966 euroa. Matka Oy:n taseen loppusumma on tilikaudella 2006 ollut 1 081 633 euroa ja tilikaudella 2007 1 646 978 euroa. Tase-erän olennaisuutta voidaan arvioida toimialan erityispiirteiden lisäksi myös sen perusteella, kuinka merkittävä tase-erä on suhteessa taseen loppusummaan. Eräänä kriteerinä olennaisuuden rajaa määritettäessä on käytetty myös KHT A:n tilintarkastussuunnitelmassaan käyttämää rajaa 5 % taseen loppusummasta. Myyntisaamisiin olisi tullut Matka Oy:n tilintarkastuksessa kiinnittää huomiota toimialan erityispiirteiden lisäksi myös siitä syystä, että niiden määrä on ollut olennainen suhteessa taseen loppusummaan tilikausina 2006 ja 2007.

KHT A:n tilintarkastussuunnitelmista tilikausille 2006 ja 2007 selviää, että hän on tehnyt tarkastuskohteesta suunnitteluanalyysin. Analyysin perusteella hän on päätenyt siihen, että olennaisia eriä tarkastuskohteessa ovat muun muassa ennakkomaksut ja myyntisaamiset. Tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastussuunnitelmien perusteella KHT A on tilintarkastuksen suunnittelussa ottanut huomioon matkatoimistoliiketoiminnan erityispiirteet.

KHT A on vastineessaan myöntänyt, että Matka Oy:n tilinpäätöksissä tilikausina 2006

ja 2007 on myyntisaamisissa kirjanpidollinen virhe ja sen johdosta Matka Oy:n tulos tilinpäätöksissä on ollut liian suuri. KHT A on myös myöntänyt, että myyntisaamiset on eritelty Matka Oy:n tilikauden 2005 tilinpäätöksessä ja sen jälkeen vain lisäykset erän saldoon on mainittu tase-erittelyissä.

TILA toteaa, että myyntisaamistilin alkusaldoa edelliseen tilinpäätökseen vertaamalla sekä tilikauden aikana myyntisaamisiin kirjatut muutokset tarkastamalla KHT A ei ole voinut varmistua myyntisaamisten tase-erän oikeellisuudesta tilikausina 2006 ja 2007.

KHT A on huolimattomuudesta toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun hän ei ole tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksessa riittävästi tarkastanut Matka Oy:n toiminnassa keskeisen myyntisaamisten tase-erän sisältöä eikä näin ollen ole voinut varmistua tase-erän oikeellisuudesta.

4.3 Muut tilinpäätökseen liittyvät seikat

Matka Oy on teettänyt sekä erityistilintarkastuksen että saanut Matka Oy:n nykyiseltä tilintarkastajaltaan raportin, joissa on lueteltu useita mahdollisia virheitä ja puutteita Matka Oy:n tilinpäätöksissä. Näillä yksittäisillä havainnoilla ei ole olennaista merkitystä arvioitaessa kokonaisuutena KHT A:n toimintaa Matka Oy:n tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksessa.

4.4 Valmismatkaliikkeesta annetun asetuksen merkitys tilintarkastukselle

Matkatoimisto toimii säännellyllä toimialalla. Toimiala on viranomaisvalvonnassa ja alan yhtiöiden tilinpäätökset nauttivat siitä syystä julkista luottamusta. TILAn näkemyksen mukaan arvonlisäverotukseen ja myyntisaamisiin liittyvät tarkastuksen puutteet ovat siitä syystä erityisen moitittavia.

5 Yhteenveto

KHT A on tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksessa laiminlyönyt tarkastaa, onko Matka Oy noudattanut sitä velvoittavaa arvonlisäverolain erityissäännöstä. KHT A ei ole tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksessa riittävästi tarkastanut olennaisena tase-eränä pi-

dettävän myyntisaamistilin oikeellisuutta. KHT A:n suorittaman tilintarkastuksen puutteet ovat erityisen moitittavia ottaen huomioon tarkastuskohteen toimialan julkinen luonne. Tilintarkastuslain (459/2007) 49 §:n perusteella KHT A:lle on annettava varoitus.

Ratkaisu

TILA antoi KHT A:lle varoituksen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 1 §, 16 §, 19 §
Tilintarkastuslaki (459/2007) 40 §, 49 §, 53-54 §

Muutoksenhaku VALAan

KHT A valitti TILAn päätöksestä VALAan.

KHT A:n valitus VALAlle

KHT A on katsonut, että hänen toimintansa tilintarkastajana ei ole aiheuttanut kantelijan kärsimiä vahinkoja vaan yhtiön toimivan johdon oma huolimattomuus on ollut väitetyt vahingon aiheuttaja.

Lisäksi hän on todennut, että tilintarkastusstandardit, joihin TILA päätöksensä perusteluissaan on viitannut, tulivat voimaan 1.7.2006, miksi niitä ei voida soveltaa vielä 1.1.2006 alkaneiden tilikauden tilintarkastukseen. KHT A on pyytänyt TILAn antaman varoituksen poistamista aiheettomana tai sen lieventämistä.

TILAn selitys VALAlle

TILA totesi, että KHT A ei ollut muutoksenhakukirjelmässään esittänyt sellaista, mikä antaisi aiheutta muututtaa TILAn kokouksessaan tekemää päätöstä.

VALAn päätös

VALA hylkäsi KHT A:n valituksen. VALA perusteli päätöstään seuraavasti:

1. Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan tilintarkastus tulee suorittaa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. TILA on kiinnittänyt arviossaan KHT A:n toiminnasta huomiota siihen, että

tilintarkastuksessa tulee ottaa huomioon toimialaa koskeva erityislainsäädäntö ja tarkastaa myös yhtiötä koskevien verolakien noudattamista. Arvonlisäverovelvollisen elinkeinoharjoittajan tilintarkastajan tulee tilintarkastuksessaan tarkastaa onko yhtiö maksanut arvonlisäveronsa ja laatinut arvonlisäveroilmoituksensa soveltuvan normiston mukaisesti. KHT A ei ole edes väittänyt, etteikö tilintarkastuksessa tässä suhteessa olisi tapahtunut virhe.

2. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu, että yhtiön merkittävät tase-erät tulee tarkastaa sen varmistamiseksi, ettei niihin liity olennaista virhettä tai puutetta. TILA on arvioissaan KHT A:n toiminnasta katsonut, että tarkastussuunnitelmassa olennaiseksi katsotusta myyntisaamiserän oikeellisuudesta ei taseerittelyjen ja suoritettujen analyttisten tarkastustoimenpiteiden perusteella ole voitu riittävästi varmistua. KHT A on tilintarkastussuunnitelmassaan, sekä vuodelle 2006 että vuodelle 2007 katsonut muun muassa myyntisaamiset ja ennakkomaksut merkittäviksi tase-eriksi, joita tilintarkastuksessa tulee tarkastaa. Tilintarkastuksessaan KHT A ei kuitenkaan ole hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla suorittanut riittävästi tase-eriin liittyviä tarkastustoimenpiteitä lausuntonsa perusteeksi.

3. Tilinpäätökset kaudelta 2006 ja 2007 ovat asiakirjaselvitysten mukaan sisältäneet myös muita mahdollisia virheellisyyksiä, joita KHT A on kiistänyt tai tilintarkastuksessaan katsonut epäolennaisiksi. Näihin seikkoihin TILA ei kuitenkaan ole arvioissaan nojautunut.

4. TILA on päätöksessään viitannut sellaisiin tilintarkastusalan standardeihin ja suosituksiin, joita KHT A:n mukaan ei tule soveltaa vuoden 2006 tilintarkastukseen. TILA ei arvioissaan KHT A:n toiminnasta kuitenkaan ole perustanut ratkaisunsa näihin vaan edellä todettuihin seikkoihin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 1 §, 16 §, 19 §
Tilintarkastuslaki (459/2007) 40 §, 49 §, 53-54 §

Muutoksenhaku

KHT A on hakenut VALAn ratkaisuun muutosta valittamalla KHO:lta. Asian käsittely on kesken.

TILA 4/2010

TILA otti omasta aloitteestaan tutkittavaksi KHT-yhteisö Firma Oy:n sekä KHT A:n toiminnan Lista Oy:n tilintarkastajana. TILA kiinnitti huomiota Lista Oy:n julkaisemaan pörssitiedotteeseen. Lista Oy kertoi tiedotteessaan luokitteluvirheestä sidotun ja vapaan oman pääoman välillä vuosina 2001–2006 yhtiön mitätöityä omia osakkeitaan. Virheen seurauksena yhtiö luokitteli uudelleen 1 512 miljoonaa euroa kertyneistä voittovaroista ylikurssirahastoon.

Lista Oy totesi kirjeessään TILAlle, että sen yhtiökokous päätti vuosina 2001–2006 omien osakkeiden mitätöinneistä. Mitätöinneissä yhtiön osakepääomaa alennettiin mitätöityjen osakkeiden nimellisarvoa vastaavalla määrällä ja yhtiön ylikurssirahastoa alennettiin osakkeiden hankintamenolla (nimellisarvon ylittäviltä osin). Samanaikaisesti yhtiö kirjasi osakepääomasta ja ylikurssirahastosta (siis sidotusta omasta pääomasta) alennetut määrät lisäyksenä vapaaseen omaan pääomaan (voittovaroihin). Lista Oy:n mukaan sen omaksuma kirjauskäytäntö ei ollut markkinoilla vallitsevan yleisen käytännön mukainen, sillä kaikki muut suomalaiset listayhtiöt kirjasivat omien osakkeiden mitätöinnin vapaata omaa pääomaa vähentäen.

KHT A totesi toteuttaneensa Lista Oy:n tilintarkastuksen tilikausina 2004–2006 hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tarkastus oli suunniteltu, toteutettu, raportoitu ja dokumentoitu niiden periaatteiden mukaan joita hyvä tilintarkastustapa tällöin edellytti. Toimiessaan Lista Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana KHT A suoritti huolellisesti kaikki ne toimenpiteet, joita hyvä tilintarkastustapa edellyttää päävastuulliselta tilintarkastajalta. Valittu menettelytapa omien osakkeiden kirjaamisessa oli KHT A:n mielestä nykytietämyksen valossa mitä suurimmalla to-

dennäköisyydellä virheellinen. Lista Oyj:n hallitus ja johto valitsivat tämän menettelytavan sovellettavaksi yhtiön tilinpäätöksissä. KHT A totesi, että asianmukaisesti suoritettun tilintarkastuksen jälkeenkin tilinpäätökseen jäi virheelliseksi katsottava kirjanpitokäsittely. Yhtiössä vakiintuneeksi toimintatavaksi muodostunut virheellinen kirjanpitokäsittely ei KHT A:n mukaan voinut yksinään merkitä sitä, että tilintarkastuksessa olisi laiminlyöntejä.

KHT-yhteisö Firma Oy totesi toimineensa huolellisesti ja täyttäneensä kaikki ne velvoitteet, mitä tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa asettivat KHT-yhteisöille.

TILA tutki asian ja totesi, että KHT A oli huolimattomuudesta menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Hän ei ollut suorittanut riittävästi tarkastustoimenpiteitä sen selvittämiseksi, oliko Lista Oyj:n kirjaamismenettely omien osakkeiden mitätöinnissä ollut osakeyhtiölain tai Suomessa markkinoilla vallinneen ja hyvää kirjanpitotapaa muokkaavan käytännön vastaista.

TILA otti KHT A:n toimintaa arvioidessaan huomioon sen, että KHT A:n menettelyyn liittyi lieventäviä seikkoja.

TILAn saamassa selvityksessä mikään ei viitannut siihen, että Firma Oy olisi laiminlyönyt sille kuuluvan vastuun tilintarkastuksen resurssien ja yleisten puitteiden järjestämisessä.

TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

(KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.)

Pörssitiedote

Lista Oyj:n 5.2.2009 julkaiseman pörssitiedotteen mukaan ”johtuen virheellisestä luokittelusta sidotun ja vapaan oman pääoman välillä omien osakkeiden mitätöinnin seurauksena vuosina 2001–2006, Lista Oyj (emoyhtiö) on uudelleenluokitellut 1 512 miljoonaa euroa kertyneistä voittovaroista ylikurssirahastoon. Uudelleenluokittelu ei vaikuta emoyhtiön tai konsernin oman pääoman kokonaismäärään. Uudelleenluokittelun tarve identifioitiin vuoden

2008 tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä. Jakokelpoiset varat tämän uudelleenluokittelun jälkeen olivat riittävät osingon maksamiseen Listan osakkeenomistajille koko ajanjaksona, mukaan lukien vuonna 2007. Liiketoiminnan näkymien huomattava heikentyminen maailmantalouden hidastumisen seurauksena on kuitenkin johtanut alaskirjauksiin konsernin (kuten tiedotettiin 19.1.2009) ja emoyhtiön tilinpäätöksessä. Alaskirjaukset sekä 1 512 miljoonan euron lisäys sidottuun omaan pääomaan ja vastaava vähennys vapaaseen omaan pääomaan ovat johtaneet noin 400 miljoonan euron negatiiviseen vapaaseen omaan pääomaan emoyhtiössä.”

KHT A:n vastine

Lista Oyj:n pörssitiedotteen johdosta TILA on pyytänyt KHT A:ta ottamaan kantaa, onko Lista Oyj:n omanpääoman luokittelu ollut hänen käsityksensä mukaan yhtiön tiedottamalla tavalla virheellistä, onko hän tilintarkastusta suorittaessaan tehnyt tarkastushavainnon kyseisestä virheestä, sekä mihin toimenpiteisiin hän on ryhtynyt havainnon johdosta.

KHT A:n mukaan vuonna 2001 yhtiön tilintarkastajina ovat toimineet Firma Oy, päävastuullisena tilintarkastajana KHT B ja Tarkastusfirma Oy päävastuullisena tilintarkastajana KHT C. Vuosina 2002–2003 tilintarkastajana on toiminut Firma Oy päävastuullisena tilintarkastajana KHT B. KHT A on toiminut Firma Oy:n nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana vuosina 2004–2006.

Lista Oyj:n tilintarkastus vuosina 2004–2006

Lista Oyj:n tilintarkastus vuosina 2004–2006 on KHT A:n käsityksen mukaan toteutettu kyseisinä ajankohtina vallinneen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tällöin tarkastus on suunniteltu, toteutettu ja raportoitu sekä dokumentoitu niiden periaatteiden mukaan joita hyvä tilintarkastustapa tällöin on edellyttänyt.

Omien osakkeiden mitätöinnin käsittely yhtiön tilinpäätöksissä

KHT A:n mukaan Lista Oyj on ajanjaksolla 2004–2005 samoin kuin aikaisemminkin hankkinut omistukseensa yhtiön omia osakkeita. Omia osakkeita hankittiin vuonna 2004 198,6 miljoonan euron arvosta ja vuonna 2005 344,7 miljoonan euron arvosta. Vuonna 2006 yhtiö ei hankkinut omia osakkeitaan. Omien osakkeiden hankinta on ollut voimassa olleen osakeyhtiölain mukaan mahdollista.

KHT A on todennut, että hankkimansa omat osakkeet yhtiö on suurelta osin mitätöinyt yhtiökokouksessa tehdyillä asiaa koskevilla päätöksillä. Mitätöintejä on tehty vuonna 2004 275,8 miljoonan euron edestä, vuonna 2005 265,6 miljoonan euron edestä ja vuonna 2006 249,1 miljoonan euron edestä. Yhtiön hallussa olevien omien osakkeiden omaa pääomaa vähentävä kirjanpidollinen arvo on toteutettujen mitätöintien jälkeen ollut taseessa 31.12.2006 10,5 miljoonaa euroa. Omien osakkeiden mitätöinti on ollut voimassa olleen osakeyhtiölain mukaan mahdollista.

Mitätöintiä koskevissa yhtiökokouksen päätöksissä on todettu yhtiön mitätöivän omia osakkeitaan osakepääomaa alentaen. KHT A:n mukaan päätöksessä ei ole mainittu sitä, miten osakkeiden hankintahinnan ja nimellisarvon erotus käsitellään kirjanpidossa ja tilinpäätöksissä.

Kirjanpidollinen menettely on KHT A:n mukaan avoimesti esitetty ja käynyt ilmi tilinpäätöksen oman pääoman täsmäytyslaskelmas- ta. Jo vuonna 2001 valittua menettelytapaa on johdonmukaisesti sovellettu tästä eteen- päin.

KHT A:n mukaan kirjanpidolliseksi ongelmak- si on muodostunut, onko oikein kirjata nimel- lisarvon ylimenevä osuus ylikurssirahastoa pienentäen vai olisiko tämä tullut kirjata voit- tovaroja tai muuta jakokelpoista omaa pää- oma pienentäen. Lista Oyj on tullut siihen johtopäätökseen, että aikaisemmin valittu menettelytapa on ollut virheellinen.

Lainsäädännöllinen tausta

KHT A on esittänyt TILAlle asian kannalta relevanttien säännösten sisältöä.

A) Osakeyhtiölaki ennen 21.7.2006

Uutta 21.7.2006 voimaan tullutta osakeyhtiö- lakia aikaisemmassa osakeyhtiölaissa yhtiön omista osakkeista säädettiin lain 7 luvussa. Säännökset koskevat omien osakkeiden han- kintaa ja niiden luovuttamista. Omien osak- keiden mitätöinnistä ei tässä yhteydessä ole säännöksiä lukuun ottamatta 8 §:n 4 moment- tia, jossa veloitetaan yhtiö, jos omia osakkei- ta ei ole luovutettu säädettyjen määräaikojen puitteissa, alentamaan osakepääomaa osak- keiden yhteenlaskettua nimellisarvoa vastaa- valla määrällä mitätöimällä osakkeet.

Osakepääoman alentamisesta säädettiin lain 6 luvussa. Nyt tarkasteltavan asian kannalta merkityksellisiä säännöksiä ovat osakeyhtiö- lain 6 luvun 1-5 §.

B) Uusi osakeyhtiölaki

Uusi osakeyhtiölaki tuli voimaan 21.7.2006. Yhtiön omia osakkeita käsitellään uuden lain 15 luvussa. Tämän luvun 12 §:ssä todetaan mitätöinnistä mm. seuraavaa: Hallitus voi päättää mitätöidä yhtiön hallussa olevat omat osakkeet. Mitätöiminen on ilmoitettava rekis- teröitäväksi viipymällä. Osakkeet on mitätöity, kun ilmoitus on rekisteröity.

Kirjanpitolainsäädäntö ja kirjanpitolautakun- nan lausunnot

Kirjanpitolaissa, joka säätelee kirjanpidon pitämistä ja tilinpäätöksen laatimista ei oteta kantaa nyt tarkasteltavaan kysymykseen. Kirjanpitolautakunta on antanut 22.5.2000 lausunnon koskien OYL 7 luvussa tarkoitettu- jen omien osakkeiden kirjanpidollista käsitte- lyä. Lausunnossa ei oteta kantaa omien osakkeiden mitätöinnin käsittelystä kirjanpi- dossa ja tilinpäätöksessä.

Yhteenvedo asiaa koskevista säännöksistä

KHT A on yhteenvetona asiaa koskevista säännöksistä todennut seuraavasti: Vanhas- sa taikka uudessa osakeyhtiölaissa ei kum- massakaan selkeästi sanota, miten tulisi me- netellä osakkeiden mitätöimistapauksessa

osakkeiden hankintahinnan ja nimellisarvon välisen erotuksen kanssa - pienentääkö tämä yhtiön sidottu pääomaa vai jakokelpoisia varoja. Vastaavasti myöskään kirjanpitolautakunta ei ole ottanut asiaan kantaa.

Osakeyhtiölain henki on ollut se, että yhtiön sidottu oma pääoma on nimensä mukaisesti sidottua eikä sitä voida pienentää ilman rekisteriviranomaisen lupaa ja tähän kytkeytyvää velkojen kuulemista. Tällä perusteella voidaan pitää todennäköisenä sitä, että Lista Oyj:n menettelytapa ei ole ollut voimassa olevan lainsäädännön mukainen.

Emoyhtiön oman pääoman tarkastus 2004–2006

KHT A:n mukaan Lista Oyj:n oman pääoman tarkastusta koskevasta dokumentaatiosta tilikaudelta 2004–2006 voi todeta, että oman pääoman tarkastus on toteutettu asianmukaisesti. Emoyhtiön oman pääoman tarkastuksessa on vuosittain tehty mm. seuraavat tarkastustoimenpiteet:

- käyty analyttisesti läpi muutokset
- täsmäytetty osakemäärät lajeittain kaupparekisteri-ilmoitukseen
- dokumentoitu mitätöinti ja sen vaikutus omien osakkeiden tase-arvoon
- täsmäytetty oman pääoman muutokset tilikauden alkusaldon ja loppusaldon välillä
- tarkastettu osingonjaon toteutus ja vaikutus omaan pääomaan
- täsmäytetty tilikauden tulos oman pääoman muutokseen

KHT A on käynyt läpi Lista Oyj:n hallitukselle ja audit committeeelle laaditun raportoinnin tilintarkastuksesta vuosina 2004–2006. Tässä dokumentaatiossa ei miltään osin ole dokumentoitu emoyhtiön omaa pääomaa tai sen muodostumista ja jaottelua sekä esittämistä taseessa.

KHT A:n mukaan nyt esillä oleva asia ei ole ollut minkään hänen käymänsä erityisen keskustelun kohteena eikä muutoinkaan ole ollut erityisesti esillä sen enempää yhtiön hallintoelinten kuin yhtiön taloushallinnon edustajien kanssa käydyissä keskusteluissa. KHT A:n tiedossa ei ole, että asia olisi ollut erityisen keskustelun kohteena myöskään vuoden

2001 tilinpäätöksen laadinnan ja tarkastuksen yhteydessä, jolloin yhtiö on alun perin ryhtynyt soveltamaan virheelliseksi esitettyä kirjaamistapaa.

Vastaukset kommenttipyyntöissä esitettyihin kysymyksiin

Kommenttipyyntöissä esitettyihin kysymyksiin koskien menettelyn virheellisyyttä, sen havaitsemista sekä mahdollisia tästä seuranneita toimenpiteitä KHT A on todennut seuraavaa:

Asiaa koskevat säännökset tulevat joko osakeyhtiölaista, kirjanpitolaista tai viranomaisen tms. näiden perusteella antamista ohjeistuksista. Osakeyhtiölaissa, kirjanpitolaissa, kirjanpitolautakunnan lausunnoissa tai missään muussakaan virallisessa kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatimista koskevissa säännöksissä tai ohjeissa ei oteta kantaa omien osakkeiden mitätöintiin käsittelyyn kirjanpidossa ja tilinpäätöksissä. Näin ollen täydellistä varmuutta menettelyn oikeellisuudesta tai virheellisyydestä ei ole. KHT A on oman ammatillisen kokemuksensa perusteella ja asiaa nyt sen esille tultua tarkemmin harkittuaan pitänyt kuitenkin todennäköisenä, että menettely on ollut virheellinen.

Vuosien 2004–2006 tilintarkastuksen yhteydessä ei ole missään vaiheessa todettu, että menettely olisi virheellinen.

Edellisestä johtuen, koska menettelyä ei ole todettu virheelliseksi, ei mihinkään toimenpiteisiin ole ryhdytty.

Asian merkityksen arviointia

Arvioitaessa suoritettua tarkastusta ja havaitsematta jääneen virheen merkitystä KHT A on halunnut tuoda esille seuraavat näkökohdat:

- kyse on ollut aikaisemmilta ajoilta periytyneen ison konsernin KHT A:n päteväksi katsomasta taloushenkilöstön valitseman menettelytavan johdonmukaisesta noudattamisesta. Yhtiössä on taloushallinnon tukena ollut myös oma lakiasianosasto. Oman pääoman muutoksia ei näistäkään syistä pidetty tilintarkastuksen riskialueina.

- yhtiönjakokelpoinen oma pääoma on ollut suhteellisen suuri eikä omien osakkeiden mitätöinnin käsittely jakokelpoisia varoja pienentävänä eränä olisi rajoittanut osingonjakoa vuosilta 2004–2006.
- kirjanpidollinen menettely on esitetty avoimesti tilinpäätöksessä ja on sieltä ollut kaikkien tilinpäätöksen lukijoiden nähtävissä
- asiaa koskeva säännöstö ei ole ollut yksiselitteisen selvä

Yhteenveto

Vakiomuotoisessa tilintarkastuskertomuksessa nyt tarkasteltavana ajanjaksona on todettu että ”Tilintarkastus on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Kirjanpitoa sekä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisperiaatteita, sisältöä ja esittämistapaa on tällöin tarkastettu riittävässä laajuudessa sen toteamiseksi, etteivät tilinpäätös ja toimintakertomus sisällä olennaisia virheitä tai puutteita.”

KHT A:n käsityksen mukaan Lista Oyj:n tilintarkastus on suoritettu hyvää tilintarkastustapaa noudattaen ja tätä käsitystä tukee tilintarkastuksesta laadittu dokumentaatio. Kuten myös Tilintarkastusalan standardissa 200 (Tilintarkastuksen tavoitteet ja yleiset periaatteet) on todettu, asianmukaisesti suoritetusta tilintarkastuksesta huolimatta on mahdollista, että tilinpäätös sisältää virheitä tai puutteita. Näin on ehkä tapahtunut tässä nimenomaisessa tapauksessa, mikä ei siis kuitenkaan merkitse sitä, ettei tilintarkastaja olisi noudattanut tilintarkastusta koskevia periaatteita tai suorittanut kaikkia tilintarkastuksen kannalta tarpeellisia tarkastustoimenpiteitä.

Lista Oyj:n kirje

Lista Oyj on kirjeessä TILAlle todennut KHT A:n TILAlle antaman selvityksen johdosta seuraavaa. Lista Oyj:n yhtiökokous on vuosina 2001–2006 päättänyt omien osakkeiden mitätöinneistä. Mitätöinneissä yhtiön osakepääomaa alennettiin mitätöityjen osakkeiden nimellisarvoa vastaavalla määrällä ja yhtiön ylikurssirahastoa alennettiin osakkeiden hankintamenolla (nimellisarvon ylittäviltä osin). Samanaikaisesti yhtiö kirjasi osakepääomasta ja ylikurssirahastosta (siis sidotusta omasta

pääomasta) alennetut määrät lisäyksenä vapaaseen omaan pääomaan (voittovaroihin).

Firma toimi Lista Oyj:n tilintarkastajana jo vuonna 2001, jolloin ensimmäiset päätökset mitätöinneistä ja niihin liittyvistä kirjauksista tehtiin.

Lista Oyj:n mukaan on selvää, että Lista Oyj:n omaksuma kirjauskäytäntö ei ollut markkinoilla vallitsevan yleisen käytännön mukainen, sillä kaikki muut suomalaiset listayhtiöt, mukaan lukien Firma Oy:n tilintarkastamat yhtiöt, näyttävät, toisin kuin Lista Oyj, kirjanneen omien osakkeiden mitätöinnin vapaata omaa pääomaa vähentäen.

Lista Oyj on todennut kirjeessään, että sidotun ja vapaan oman pääoman välinen luokittelu ei ilmene kaupparekisteriin ilmoitetuista tiedoista (paitsi tilinpäätöksestä). Firma Oy ei Lista Oyj:n käsityksen mukaan ilmeisesti koskaan tarkistanut oliko yhtiö hakenut kaupparekisteriltä luvan sidotun oman pääoman alentamiselle.

KHT A on edelleen todennut, että Lista Oyj:n oman pääoman luokittelu ei ollut hänen yhtiön edustajien kanssa käymiensä keskustelujen kohteena tai muutoinkaan erityisesti esillä. KHT A mainitsee myös, ettei hänen tiedossaan ole että asia olisi ollut erityisen keskustelun kohteena myöskään vuoden 2001 tilinpäätöksen laadinnan ja tarkastuksen yhteydessä. Avoimeksi kuitenkin jää, miten Firma yhtiön tilintarkastajana ylipäänsä käsitteli asiaa vuonna 2001. KHT A:n mukaan oman pääoman muutoksia ei pidetty yhtiön tilintarkastuksen riskialueena. KHT A:n näkemys, että tilintarkastajan ei tarvitsisi tarkastaa näin olennaisten oman pääoman erien kirjauskäsittelyä, on Lista Oyj:n käsityksen mukaan vähintäänkin kyseenalainen ja yhtiön onkin vaikea nähdä, että tilintarkastus olisi tältä osin suoritettu hyvää tilintarkastustapaa noudattaen.

KHT A:n vastine

KHT A on antanut kirjallisen vastineensa TILAlle. KHT A:n mukaan hän on tullut nimeytyksi Lista Oyj:n päävastuulliseksi tilintarkastajaksi vuonna 2004. Nyt tarkasteltava kirjanpidollinen menettelytapa - hallussa olevien

omien osakkeiden mitätöinnin kirjaaminen - on valittu ennen KHT A:n toiminta-aikaa. Se on läpinäkyvästi esitetty vuosittain tilinpäätöksissä ennen KHT A:n toiminta-aikaa sekä silloin, kun hän on toiminut päävastuullisena tilintarkastajana ilman, että sitä yhtiön sidosryhmät, valvojat tms. olisivat kritisoineet, eikä asia muutoinkaan ole nimenomaisesti ollut esillä hänen toimiessaan yhtiön päävastuullisena tilintarkastajana. Toimiessaan Lista Oyj:n päävastuullisena tilintarkastajana KHT A on huolellisesti suorittanut kaikki ne toimenpiteet, joita hyvä tilintarkastustapa edellyttää päävastuulliselta tilintarkastajalta. Tämä on todettavissa myös laaditusta tilintarkastusdokumentaatiosta.

KHT A katsoo, että hänen toimintansa Lista Oyj:n päävastuullisena tilintarkastajana on kaikilta osin ollut hyvän tilintarkastustavan mukaista ja hän on noudattanut niitä ohjeita, määräyksiä ja standardeja, joita asiaan voidaan soveltaa.

Omien osakkeiden mitätöinnin kirjanpitokäsittely 2001–2003

Menettelytapa nyt tarkasteltavaa asiaa koskevassa kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelyssä, yhtiön hallussa olevien omien osakkeiden mitätöinti, on alun perin muodostunut vuonna 2001. Tällöin Lista Oyj:n hallitus tilinpäätöstä laatiessaan on valinnut sittemmin virheelliseksi esitetyn tavan käsitellä omien osakkeiden mitätöintiä tilinpäätöksessään.

Johdon apuna tilinpäätöksen laadinnassa on ollut yhtiön erittäin ammattitaitoinen talousosasto. Lisäksi juridisia kysymyksiä varten käytössä on ollut yhtiön oma lakiasianosasto. Lähtökohtana voitaneen pitää sitä, että tilinpäätöksen on valmistellut asiantunteva henkilöstö ja että yhtiön hallituksella tilinpäätöksen allekirjoittaessaan on ollut käytettävissään kaikki tarvittava tieto eri erien tilinpäätöskäsittelystä. Vuoden 2001 tilinpäätöksen tarkastuksen on suorittanut kaksi Suomen suurinta tilintarkastustoimistoa Firma Oy ja Tarkastusfirma Oy. Kummatkin tilintarkastustoimistot ovat nimenneet toimeksiantoon yhtiönsä toimitusjohtajan, joka molemmissa tapauksissa on myös ollut suurissa suomalaisissa toimeksiantoissa laajaa kokemusta omaava KHT-tilintarkastaja.

Lähtökohtana voitaneen näiltä osin pitää sitä, että tilintarkastajilla on ollut käytettävissä kaikki tarvittava tieto tehtävänsä hoitamiseksi sekä ammatillinen kyky sen tulkitsemiseen.

Toisen suuren suomalaisen saman alan teollisuusyhtiön Luuta Oyj:n yhtiökokouskutsusta vuodelta 2001 ilmenee, että Luuta Oyj oli suorittamassa vastaavaa toimenpidettä kuin Lista Oyj eli mitätöimässä omia osakkeitaan. Luuta Oyj on omassa yhtiökokouskutsussaan katsonut aiheelliseksi erityisesti selittää, miten omien osakkeiden mitätöinnin kirjanpidollinen toteutus tehdään eli että osakkeiden hankintahinta vähennetään jakokelpoisesta omasta pääomasta. Yhtiökokouskutsun perusteella voidaan tehdä ensinnäkin se johtopäätös, että omien osakkeiden mitätöinnin vaikutukset omaan pääomaan ovat olleet epäselvä asia, koska se nimenomaisesti halutaan esittää jopa pörssiyhtiön yhtiökokouskutsussa. Toisaalta yhtiökokouskutsun perusteella voi tehdä sen oletaman, että Lista Oyj:n hallitus Luuta Oyj:n tavoin on tarkasti selvittänyt asiaa, mutta päätynyt sitten erilaiseen lopputulokseen, joka sittemmin on esitetty olevan väärä.

KHT A on todennut, että voitaneen pitää todennäköisenä sitä, että valittu, sittemmin virheelliseksi esitetty menettelytapa on ollut vuonna 2001 nimenomaisesti yhtiön tietoisesti valitsema ja yhtiön tilintarkastajien tietoisesti hyväksymä. Voitaneen myös olettaa, että niin yhtiö, sen hallitus samoin kuin tilintarkastajat ovat olettaneet menettelytavan olevan hyväksyttävä ja oikein.

Menettelytavan jatkuminen

Lista Oyj on noudattanut vuonna 2001 tilinpäätöksessä valittua menettelytapaa eteenpäin systemaattisesti vuoteen 2006 saakka. Virheellinen tilinpäätöskäsittely on siis syntynyt useita vuosia ennen KHT A:n nimeämistä yhtiön päävastuulliseksi tilintarkastajaksi. KHT A:lla on käsityksensä mukaan ollut oikeus - kun mitään muuhun viittaavia indikaattoreita ei ole ilmennyt - luottaa siihen, että aloittava tase 1.1.2004 on ollut oikein laadittu.

Päävastuullisen tilintarkastajan tehtävät ja velvollisuudet

KHT A on todennut, että päävastuullisen tilintarkastajan käsite tunnetaan lainsäädännössä vain tilintarkastuslaissa. Tilintarkastuslain 8 §:ssä säädetään tilintarkastusyhteisön velvollisuudesta ilmoittaa tarkastettavalle yhteisölle tai säätiölle, kenellä on päävastuu tilintarkastuksen suorittamisesta. Edelleen pykälässä edellytetään päävastuulliselta tilintarkastajalta samaa kelpoisuutta kuin tilintarkastusyhteisöllä. Lisäksi pykälän toisessa momentissa todetaan, että mitä tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastajasta, soveltuu vastaavasti päävastuulliseen tilintarkastajaan.

Kansainvälisesti päävastuullisen tilintarkastajan käsite on suhteellisen tuntematon. Tavanomaisista on, että tilintarkastuskertomukset allekirjoitetaan yksinomaan tilintarkastusyhteisön nimissä, jolloin päävastuullista ei erikseen nimetä.

Tilintarkastusstandardi 220 "menneitä kausia koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvien tilintarkastusten laadunvalvonta" käsittelee kattavasti toimeksiannosta vastuussa olevan henkilön velvollisuuksia ja vastuuta. Standardin käsite "toimeksiannosta vastuussa oleva henkilö" voidaan KHT An käsityksen mukaan suoraan rinnastaa Suomen lainsäädännön tarkoittamaan päävastuulliseen tilintarkastajaan ja standardissa olevien toimeksiannosta vastuullisen henkilön tehtävien muodostavan kokonaisuuden, joka vastaa päävastuullisen tilintarkastajan vastuita ja velvollisuuksia.

KHT A:n käsityksen mukaan edellä esitetyt tilintarkastusstandardi 220:n keskeisimmät osat kuvaavat kattavasti päävastuullisen tilintarkastajan toiminnalle asetettavia vaatimuksia. Noudattamalla kaikkia näitä vaatimuksia päävastuullinen tilintarkastaja toimii tavalla, joka vastaa hyvän tilintarkastustavan mukaista toimintaa päävastuullisena tilintarkastajana.

KHT A:n toiminta Lista Oyj:n päävastuullisena tilintarkastajana vuosina 2004 - 2006

Lista Oyj:n päävastuullisena tilintarkastajana vuosina 2004–2006 KHT A toteaa muun muassa:

- ottaneensa ja ottavansa vastuun Lista Oyj:n toimeksiannon yleisestä laadusta toimintaa aikana
- valvoneensa, että tiimillä on vaadittavat kyvyt ja pätevyys sekä riittävästi aikaa, jotta tilintarkastustoimeksianto voidaan suorittaa ammatillisten standardien ja määräyksiin ja lainsäädäntöön perustuvien vaatimusten mukaisesti ja voidaan antaa tilintarkastuskertomus, joka on olosuhteisiin nähden asianmukainen
- käyneensä läpi tilintarkastusta koskevaa dokumentaatiota ja keskustelleensa toimeksiantotiimin kanssa ennen tilintarkastuskertomuksen antamista varmistuakseen siitä, että tehtyjen johtopäätösten ja annettavan tilintarkastuskertomuksen tueksi on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Yhteenvedona KHT A on todennut, että käsityksensä mukaan hän on huolehtinut kaikista päävastuulliselle tilintarkastajalle kuuluvista tehtävistä eikä näiden tehtävien osalta ole laiminlyöntejä. KKT A katsoo toimineensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Listan tarkastustiimi

Lista Oyj:n kullekin liiketoiminta-segmentille samoin kuin konsernille ja koordinaatioon on nimetty omat vastuulliset tilintarkastajat.

Edelleen kullekin erityisosaamisalueelle on ollut omat vastuulliset erityisasiantuntijat. Lisäksi kullekin Suomen ulkopuoliselle keskeiselle maantieteelliselle alueelle on nimetty omat vastuulliset tilintarkastajat. Luonnollisesti kussakin maassa, jossa tilintarkastusta on suoritettu, on taas omat vastuulliset tilintarkastajansa. Suomen tilintarkastustiimi on tehnyt toimeksiannossa vuoden 2004 tilintarkastusta koskien yhteensä runsaat 8 000 työtuntia ja tiimissä on ollut mukana 6 KHT-auktorisoinnin omaavaa tilintarkastajaa. Ulkomaisten tilintarkastajien toimeksiannolle tekemän työn yhteismäärä on ollut olennaisesti Suomessa tehtyä työmäärää korkeampi.

Hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tehdyn, monikansallisen suuryhtiön tilintarkastuksen

lähtökohtana on riski-analyysi. Tämän analyysin tarkoituksena on kartoittaa tilinpäätöksen oikeellisuuden kannalta keskeisimmät riskitekijät ja -osa-alueet. Näin pyritään varmistamaan siitä, että tarkastuspanos pystytään kohdistamaan niille alueille, joissa virheen tai epäsäännöllisyyden mahdollisuus on tavanomaista suurempi.

Lista Oyj:n toimeksiannolle vuodelle 2004 on laadittu riskianalyysi, joka myös sisältää kannanoton siihen, miten tilintarkastuksessa pyritään vastaamaan riskin hallitsemiseksi. Tämä analyysi on esitetty myös Lista Oyj:n tilintarkastuskomitealle ja johdolle. Myös tarkastus on sittemmin suoritettu tämän riski-analyysin tulokset huomioiden.

Lista Oyj:n kaltaisen suuryrityksen tarkastuksen monimuotoisuutta ja kompleksisuutta koskevat puitteet on tärkeitä huomioida arvioitaessa sitä, millainen vastuu päävastuulliselle tilintarkastajalle voidaan kohtuudella asettaa tilinpäätöksiin sisältyvien mahdollisten virheiden löytämiselle.

Vastineessaan KHT A on yksikertaisuuden vuoksi tyytynyt käsittelemään vuotta 2004. Vuosien 2005 ja 2006 tilintarkastukset eivät miltään olennaisilta osin poikkea vuodesta 2004. Luonnollisesti riskianalyysi näiden vuosien osalta painottaa olosuhteiden muutoksesta johtuen eri asioita.

KHT A:n kommentit Lista Oyj:n kirjeeseen

Lista Oyj:n kirjeessä todetaan KHT A:n vastauksessaan esittäneen, että Firma on osana tilintarkastusprosessia systemaattisesti täsmäyttänyt oman pääoman muutokset ja osakemäärät kaupparekisteri-ilmoituksiin. Tämä asia käy ilmi myös työpapereista. Luvan hakemista sidotun oman pääoman alentamiseen ei ole tarkastettu, koska tällaista lupaa ei ole haettu - seikka, joka on aiheuttanut itse virheelliseksi esitetyn menettelytavan muodostumisen virheelliseksi.

Lista Oyj:n kirjeessä todetaan KHT A:n näkemyksenä, että koska oman pääoman muutoksia ei ole pidetty yhtiön tilintarkastuksen riskialueina ei tilintarkastajan tarvitsisi niitä tarkastaa ja että tällainen lähestymistapa johtaisi hyvän tilintarkastustavan vastaiseen tilin-

tarkastukseen. Lista Oyj:n näkemys näiltä osin perustuu KHT A:n mukaan väärinymmärrykseen. Se seikka, että jotakin tuloslaskelma- tai tase-erää tai muuta tarkastuksen osa-alueetta ei katsota tilintarkastuksen riski-alueeksi ei tarkoita sitä, että kyseinen osa-alue jäisi kokonaan tarkastuksen ulkopuolelle. Alueisiin, joissa tilintarkastuksen riskin katsotaan olevan tavanomaista suurempi, kohdennetaan enemmän tarkastuspanosta kuin niihin alueisiin, joiden katsotaan sisältävän tilintarkastuksen kannalta vähemmän riskiä. Työpaperit osoittavat selkeästi, että Lista Oyj:n emoyhtiön oma pääoma on ollut tarkastuksen kohteena kunakin tarkasteltavana vuotena.

Yhteenvedo

KHT A:n mukaan Lista Oyj:n kaltaisen monikansallisen suuryrityksen tilintarkastus on erittäin laaja ja monimutkainen kokonaisuus. Päävastuullisen tilintarkastajan rooli tässä työssä on varmistua siitä, että työ kaikilta osin suoritetaan riittävässä laajuudessa ja ammattitaitoisesti ja tehdyn työn tulokset esitetään asianmukaisesti tilintarkastusvaliokunnalle ja tilintarkastuskertomuksen kautta johtopäätökset yhtiökokoukselle. Nykyisin laadittavassa vakiomuotoisessa tilintarkastuskertomuksessa todetaan seuraavasti: ”Hyvä tilintarkastustapa edellyttää ammattieettisten periaatteiden noudattamista ja tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista siten, että saadaan kohtuullinen varmuus siitä, että tilinpäätöksessä tai toiminta kertomuksessa ei ole olennaisia virheellisyyksiä ja että emoyhtiön hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja ovat toimineet osakeyhtiölain mukaisesti.”

Vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen sanamuodosta voidaan selkeästi todeta se, että hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suoritettu tilintarkastus ei takaa sitä, että tilinpäätös ja toimintakertomus olisivat virheettömiä. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa KHT A katsoo kyseessä olleen tilanteen, jossa asianmukaisesti suoritettua tilintarkastuksen jälkeenkin tilinpäätökseen on jäänyt virheelliseksi katsottava kirjanpitokäsittely. KHT A:n toiminta-aikaa edeltävältä ajalta periytyneen, yhtiössä vakiintuneeksi toimintatavaksi muodostuneen virheellisen kirjanpitokäsittelyn ei kuitenkaan yksinään voida katsoa olevan

todiste siitä, että tilintarkastuksessa olisi lainlyöntejä.

Kaiken edellä esitetyn perusteella KHT A katsoo noudattaneensa hyvää tilintarkastustapaa Lista Oyj:n tilintarkastuksessa vuosina 2004–2006 ja tehneensä kaikki päävastuulliselta tilintarkastajalta edellytettävät tarkastus- ja muut toimenpiteet.

Firma Oy:n vastine

KHT-yhteisö Firma Oy on antanut vastineensa TILAlle. Lista Oyj:n vuosien 2004–2006 tilintarkastusten suorittamisen osalta Firma viittaa KHT A:n antamaan vastineeseen ja yhtyy KHT A:n vastineessa esitettyihin johtopäätöksiin.

Yhteenvedo

Firma Oy on käsityksensä mukaan toiminut huolellisesti ja täyttänyt kaikki ne velvoitteet, mitä tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa asettavat KHT-yhteisöille.

Yhtiössä on ollut asianmukainen Laadunvalvontastandardi 1:n vaatimukset täyttävä laadunvalvontajärjestelmä ja siihen liittyvät periaatteet ja menettelytavat, jotka ovat koskeneet myös Listan Oyj:n tilintarkastustoimeksiantoja, niiden suorittamista sekä sen päävastuulliseksi tilintarkastajaksi vuosittain nimettyä henkilöä ja kaikkia muitakin Lista Oyj:n tilintarkastukseen osallistuneita henkilöitä.

Laadunvalvontajärjestelmän tarkoituksena on Laadunvalvontastandardi 1:n mukaisesti saada kohtuullinen varmuus siitä, että yhtiö sekä henkilökunta noudattavat ammatillisia standardeja sekä määräyksiä ja lainsäädäntöön perustuvia vaatimuksia ja että yhtiön ja tilintarkastustoimeksiantoista vastuussa olevien henkilöiden antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia.

Koska kaikki ammatilliset vaatimuksetkin täyttävä laadunvalvontajärjestelmä voi parhaimmillaankin antaa vain kohtuullisen varmuuden edellä mainituista asioista, on tilintarkastuksen luonteen ja siihen liittyvien luontaisten rajoitteiden vuoksi aina mahdollista, että tilinpäätöksissä olevia merkittäviäkin virheitä jää havaitsematta, vaikka itse tilintarkastustoi-

mensiantokin hoidetaan huolellisesti ja tilintarkastusta koskevien ammatillisten säännösten ja määräysten mukaisesti. Osana Lista Oyj:n tilintarkastusten korkean laadun varmistamista Firma Oy on nimennyt Lista Oyj:n päävastuulliseksi tilintarkastajaksi erittäin kokeneen, useiden isojen listayhtiöiden tilintarkastajana toimineen Firma Oy:n partnerin KHT A:n tilikausille 2004–2006 ja sitä edeltävälle tilikausille niin ikään kokeneen, useiden isojen listayhtiöiden tilintarkastajana useiden vuosien ajan toimineen Firma Oy:n toimitusjohtajan KHT B:n. Tilintarkastustoimeksiantoille on myös ollut nimettynä toimeksiannosta riippumaton Quality Review Partner. Lisäksi jokaisen tilikauden tarkastustiimejä koottaessa on huolehdittu siitä, että niihin on nimetty useita kokeneita tilintarkastajia. Lista Oyj:n tilintarkastus ja sen tarkastukseen osallistuneet KHT-tilintarkastajat ovat Firma Oy:n periaatteiden mukaisesti olleet myös laadunvalvontatarkastuksen kohteena.

Yhtiön laadunvalvontajärjestelmä

Firma Oy: on todennut vastineessaan, että sen velvollisuus tilintarkastusyhteisönä on Laadunvalvontastandardi 1:n (kappale 3) mukaan luoda sellainen laadunvalvontajärjestelmä, jonka avulla Firma saa kohtuullisen varmuuden siitä, että yhtiö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä määräyksiä ja lainsäädäntöön perustuvia vaatimuksia ja että yhteisön ja toimeksiantoista vastuussa olevien henkilöiden antamat tilintarkastuskertomukset ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia. Laadunvalvontastandardi 1 (ISQC1 – Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat menneitä kausia koskevaan taloudelliseen informaatioon kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennustoimeksiantoja ja liitännäispalveluja) tuli voimaan siten, että sen mukaiset laadunvalvontajärjestelmät tuli luoda 1.1.2007 mennessä. Firma Oy:ssä ovat standardien edellyttämät menettelytavat kaikilta olennaisilta osin olleet käytössä jo useita vuosia ennen standardin voimaantuloa. Firma on myös tilikausien 2004–2006 tilintarkastusten yhteydessä toimittanut selvityksen laadunvalvontajärjestelmästäan Lista Oyj:n tilintarkastusvaliokunnalle sen Charteriin sisältyvän vaatimuksen mukaisesti.

Laadunvalvontajärjestelmä on ollut esillä myös TILAn vuosittain yhtiössä suorittamissa valvontakäynneissä ja Firma Oy on antanut siitä tällöin TILAn edustajille varsin yksityiskohtaiset selvitykset. Firma Oy on kuvannut laadunvalvontajärjestelmänsä pääkohdat tilintarkastuslain 29 §:n mukaisessa läpinäkyvyyshetimituksessa, jonka Firma Oy julkaisi ensimmäisen kerran jo ennen kyseisen tilintarkastuslain vaatimuksen voimaantuloa syksyllä 2007 30.6.2007 päättyneeltä tilikaudelta.

Firma Oy on vastineessaan kuvannut lisäksi pääkohtia laadunvalvontajärjestelmästään.

Riskienhallinta

Firma Oy:n mukaan sen ketjuun kuuluvilla yhtiöillä on käytössä yhteneväiset laatua ja palveluiden suorittamista koskevat standardit, toimintaperiaatteet ja menettelytavat. Yhtiön Risk & Quality -toiminnosta vastaavan risk management partnerin tehtävänä on riskienhallintaan liittyvien periaatteiden ja järjestelmien ylläpitäminen ja niistä kouluttaminen. Hän raportoi yhtiön johtoryhmälle ja hallitukselle. Riskienhallintaperiaatteet on dokumentoitu tietokantoihin, joihin koko henkilökunnalla on pääsy. Periaatteissa tapahtuvista muutoksista tiedotetaan henkilökunnalle.

Toimeksiantokohtainen laadun valvontatarkastus

Firma Oy:n mukaan sen ketjulla on varmennustoimeksiantoja koskeva laadunvalvontatarkastusohjelma, jota noudatetaan kaikissa ketjuun kuuluvissa yhtiöissä. Yksittäiset Firma-yhtiöt voivat täydentää globaalia ohjeistusta paikallisen lainsäädännön edellyttämällä lisätoimenpiteillä. Tämän ohjelman mukaan kaikki KHT-, HTM- ja JHTT-tilintarkastajat ovat laadunvalvontatarkastuksen kohteena vähintään joka kolmas vuosi. Tarkastuksen laadun varmistamiseksi sen suorittamiseen osallistuu yhtiön kokeneita tilintarkastajia ja tarpeen mukaan Firma on käyttänyt niissä myös ulkomaisten Firma-yhtiöiden resursseja.

Laadunvalvontatarkastuksen tulokset raportoidaan sekä Firma Oy:n ylimmälle johdolle että Firma-ketjun globaalille johtoryhmälle.

Raportti sisältää laadunvalvontatarkastuksessa esille tulleiden tärkeiden havaintojen lisäksi myös niiden perusteella tehdyt toimenpidesuosituksot. Raportin pohjalta laaditaan toimintasuunnitelma havaittujen puutteiden korjaamiseksi. Yhtiön johto valvoo hyväksytyn toimintasuunnitelman toimeenpanoa. Kaikki yhtiön palveluksessa olevat KHT-tilintarkastajat ovat myös olleet KHT-yhdistyksen yhteydessä toimineen laatulautakunnan suorittaman ulkoisen laadunvalvonnan kohteena. Ulkoinen laadunvalvonta on toteutettu viiden vuoden välein. TILA on valvonut ulkoisen laaduntarkastuksen toteuttamista ja KHT-yhdistys on raportoinut suorittamistaan laaduntarkastuksista ja niiden tuloksista TILALLE. Vastaavasti HTM- ja JHTT-tilintarkastajat ovat olleet kyseisten yhdistysten laadunvalvonnan kohteina. Ulkoisen laadunvalvonnan tulokset ovat Firma Oy:n osalta olleet hyvät eivätkä ne ole antaneet aiheutta huomautuksiin.

Johtopäätös

Firma Oy on käsityksensä mukaan toiminut huolellisesti ja täyttänyt kaikki ne velvoitteet, mitä tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa edellyttävät KHT-yhteisöitä. Yhtiössä on jo vuosina 2001–2006 ollut kaikki merkittävät 1.1.2007 voimaantulleen Laadunvalvontastandardi 1:n vaatimukset täyttävä laadunvalvontajärjestelmä, joka on koskenut kaikkia tilintarkastajia ja tilintarkastustoimeksiantoja. TILAn vuosittaisen valvontakäynnin yhteydessä Firma Oy on antanut TILAn edustajille selvityksen laadunvalvontajärjestelmästä eikä heillä ole ollut sen suhteen huomauttamista. Lista Oyj:n emoyhtiön vuosien 2001–2006 tilinpäätöksiin sisältynyt, vuonna 2009 esille tullut, virheenä pidetty menettely ei Firma Oy:n mielestä ole sellainen seikka, jonka perusteella voitaisiin päätellä, ettei Firma Oy ole toiminut huolellisesti ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, koska tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmä ja hyvän tilintarkastustavan mukaan suoritettu tilintarkastus voivat niiden luonteen ja niihin liittyvien luontaisten rajoitteiden vuoksi antaa vain kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastettu tilinpäätös ei sisällä olennaisia virheellisyyksiä.

Listä Oyj:n kirje

Lista Oyj on kirjeellä TILAlle esittänyt seuraavia huomioita KHT A:n ja KHT-yhteisö Firma Oy:n vastineiden johdosta.

Lista Oyj:n yhtiökokous on vuosina 2001–2006 päättänyt omien osakkeiden mitätöinneistä. Mitätöinneissä yhtiön osakepääomaa alennettiin mitätöityjen osakkeiden nimellisarvoa vastaavalla määrällä ja yhtiön ylikurssirahastoa alennettiin osakkeiden hankintamenolla (nimellisarvon ylittäviltä osin). Samanaikaisesti yhtiö kirjasi osakepääomasta ja ylikurssirahastosta (siis sidotusta omasta pääomasta) alennetut määrät lisäyksenä vapaaseen omaan pääomaan (voittovaroihin). Lista Oyj:n omaksuma kirjauskäytäntö ei ollut osakeyhtiölain ja markkinoilla vallitsevan yleisen käytännön mukainen. Muut suomalaiset listayhtiöt, mukaan lukien KHT A:n vastineessaan mainitsema Luuta Oyj, jonka tilintarkastajana Firma niin ikään toimi) näyttävät, toisin kuin Lista Oyj, kirjanneen omien osakkeiden mitätöinnin vapaata omaa pääomaa vähentäen. Näin on menetellyt myös Puhelin Oyj, jossa KHT A ko. aikana lienee toiminut päävastuullisena tilintarkastajana.

KHT A on kirjeessään TILAlle myöntänyt Lista Oyj:n omaksuman ja Firma Oy:n yhtiön tilintarkastajana hyväksymän menettelyn virheellisyyden. Nyt antamassaan vastineessa Firma Oy on Lista Oyj:n käsityksen mukaan rajoittunut lähinnä yleisesti kuvaamaan organisaatiossaan käytössä olevia laadunvalvontajärjestelmiä, ottamatta kantaa tai selvittämättä miten ko. järjestelmiä on käytännössä sovellettu nyt käsillä olevassa asiassa. Lista Oyj:n mukaan on selvää, että järjestelmät ovat pettäneet.

KHT A:n vastine käsittelee tilikausia 2004–2006, jolloin KHT A toimi Lista Oyj:n päävastuullisena tilintarkastajana. KHT A puolustautuu mm. toteamalla, että, tapa, jolla yhtiön hallussa olevien omien osakkeiden mitätöinti kirjattiin Lista Oyj:n tilinpäätökseen, valittiin jo vuonna 2001 jolloin ensimmäiset päätökset mitätöinneistä ja niihin liittyvistä kirjauksista tehtiin. Kyse on Lista Oyj:n mielestä niin merkittävästä oman pääoman erästä, että KHT A ei voi vierittää asiassa vastuuta pelkästään aiemmille tilintarkastajille vaan hänen olisi tullut itsenäisesti arvioida näin tärkeän tapahtuman kirjaamisen oikeellisuus.

Lista Oyj:n mukaan kumpikin vastine jättää edelleen jää täysin avoimeksi, miten Firma Oy:n yhtiön tilintarkastajana ylipäänsä käsittelee Lista Oyj:n omien osakkeiden mitätöintiin liittyviä kirjauksia vuonna 2001 ja sitä seuraavina vuosina. Silti sekä Firma Oy että KHT A väittävät vastineessaan toimineensa huolellisesti ja täyttäneensä kaikki ne velvoitteet, mitä tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa asettavat KHT -yhteisölle. Erityisesti KHT A toteaa olevan todennäköistä, että Lista Oyj:n 2001 valitsema tilinpäätöskäsittely oli yhtiön tilintarkastajien (ml. Firma Oy) tietoisesti hyväksymä. Mitään näyttöä tästä ei kuitenkaan ole esitetty. Tämänkin valossa on Lista Oyj:n mielestä käsittämätöntä, että tilintarkastajat eivät kiinnittäneet huomiota siihen, että yhtiön omien osakkeiden mitätöinnit kirjattiin lisäyksenä vapaaseen omaan pääomaan.

KHT A mainitsee, että Lista Oyj:n oma pääoma on ollut tarkastuksen kohteena kunakin tarkasteltavana vuotena. Kirjeessään 30.4.2009, johon hän viittaa myös vastineessaan) hän on kuitenkin todennut, että Lista Oyj:n oman pääoman luokittelu ei ollut hänen yhtiön edustajien kanssa käymiensä keskustelujen kohteena tai muutoinkaan erityisesti esillä. Firma Oy sivuuttaa tämän relevantin kysymyksen vastineessaan kokonaan. Lista Oyj toteaa, että Firma Oy ja KHT A eivät vastineissaan ole tuoneet esiin, mikä osoittaisi, että yhtiön tilintarkastajat olisivat toimineet huolellisesti ja että Lista Oyj:n tilintarkastus olisi tältä osin suoritettu hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Tosiasiaksi Lista Oyj:n mukaan jää, että tilintarkastettaviin tilinpäätöksiin on jäänyt olennainen kirjaamisvirhe, joka huolellisesti suoritettussa tilintarkastuksessa olisi tullut huomata.

KHT A:n lausuma

KHT A on antanut TILAlle lausuman Lista Oyj:n kirjeen johdosta, ja todennut seuraavaa.

Mitätöityjen osakkeiden kirjanpitokäsittely

KHT A:n mukaan valittu menettelytapa omien osakkeiden kirjaamisessa on nykytietämyksen valossa mitä suurimmalla todennäköi-

syydellä virheellinen. Tosiasia kuitenkin on, että Lista Oyj:n hallitus ja johto ovat valinneet tämän menettelytavan sovellettavaksi yhtiön tilinpäätöksissä. Lista Oyj:n kaltaisen suuren, arvostetun ja kunniallisen yrityksen kyseessä ollessa voitaneen pitää selvänä sitä, että yhtiön hallitus ja johto tilinpäätöstä laatiessaan eivät missään olosuhteissa tekisi ratkaisuja, jotka heidän käsityksensä mukaan olisivat lain tai säännösten vastaisia tai muutoin virheellisiä. Tilinpäätösten laatijoilla on siis täytynyt olla käsitys, että valittu menettelytapa olisi lain ja säännösten mukainen.

Valittua menettelytapaa ei voitane KHT A:n mukaan pitää sellaisena, että sen virheellisyys olisi täysin itsestään selvää. Tätä käsitystä tukee myös se, että menettelytapa on avoimesti esitetty kaikissa laadituissa tilinpäätöksissä, mutta sen enempää viranomaiset, rahoittajat, analyytikot, juristit kuin yhtiön kilpailijatkaan eivät ole asiaa mitenkään kommentoineet. Asia on mennyt lukuisten asiantuntevien silmäparin läpi ilman, että sen virheellisyys olisi tullut esille.

Hyvän tilintarkastustavan mukaisuus

Lista Oyj:n kirjeessä todetaan, että vastineissa ei ole tuotu esille sitä, mikä osoittaisi, että KHT A olisi toiminut huolellisesti ja että Lista Oyj:n tilintarkastus olisi suoritettu hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. KHT A toteaa, että hänen käsityksensä mukaan Lista Oyj:n tilintarkastus on suunniteltu, toteutettu ja dokumentoitu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tämän väitteen tueksi KHT A:lla on esittää tilintarkastuksesta laadittu dokumentaatio. Jotta Lista Oyj:n väite siitä, että hyvää tilintarkastustapaa ei olisi noudatettu, olisi perusteltu, tulisi laadittuun dokumentaation perustuen pystyä osoittamaan ne osa-alueet tilintarkastuksen suunnittelussa, toteutuksessa tai dokumentaatioissa, jotka eivät täytä hyvän tilintarkastustavan edellytyksiä. Mitään tällaista ei ole väitteen tueksi esitetty eikä KHT A:n mukaan tällaisia osa-alueita laaditusta dokumentaatiosta pystytä löytämään. Yksinomaan se, että tilinpäätöksessä on virhe, ei ole osoitus siitä, että hyvää tilintarkastustapaa ei olisi noudatettu, vaan asiaa pitää arvioida tehdyn tarkastuksen suunnittelun ja toteutuksen perusteella.

Yhteenvedona KHT A toteaa, että hänen käsityksensä mukaan hänen toimintansa Lista Oyj:n päävastuullisena tilintarkastajana on kaikilta osin ollut hyvän tilintarkastustavan mukaista ja hän on noudattanut niitä ohjeita, määräyksiä ja standardeja, joita asiaan voidaan soveltaa.

Firma Oy:n lausuma

KHT-yhteisö Firma Oy on antanut lausuman Lista Oyj:n kirjeen johdosta.

Firma Oy:n mukaan Lista Oyj:n kirjeessä ei tuoda esiin mitään sellaista tietoa tai muuta seikkaa, joka selventäisi tapahtumatietoja tai Firma Oy:n toiminnan virheellisyyttä tai huolimattomuutta.

Kirjeessään Lista Oyj keskittyy yleisellä tasolla arvostelemaan Firma Oy:n ja päävastuullisena tilintarkastajana toimineen KHT A:n toimintaa, minkä arviointi kuuluu valvontasiassa TILAlle.

Lista Oyj arvostelee kirjeessään Firma Oy:tä myös siitä, että sen mielestä yhtiö rajoittui vastauksessaan TILAlle kuvaamaan käytössään olevia laadunvalvontajärjestelmiä, ottamatta kantaa tai selvittämättä, miten ko. järjestelmiä on käytännössä sovellettu nyt käsilä olevassa asiassa. Lista Oyj:n mielestä on selvää, että järjestelmät olivat pettäneet. Lista Oyj ei kuitenkaan yksilöi, mikä olisi pettänyt. Firma oy:n mukaan on syytä todeta, että käytettyjen järjestelmien tulee antaa kohtuullinen varmuus tilintarkastuksen moitteettomuudesta. Absoluuttista varmuutta virheettömyydestä ei edellytetä.

Firma Oy:n asemasta valvontamenettelyssä

Firma Oy:n vastauksessa on TILAn aikaisemmissa ratkaisuissaan omaksuman käytännön mukaisesti keskitytty niihin näkökohtiin, jotka ovat relevantteja arvioitaessa KHT-yhteisön toiminnan huolellisuutta tilanteessa, jossa asiakkaalle on nimetty päävastuullinen tilintarkastaja. Kun päävastuullinen tilintarkastaja selvittää valvonta-asiassa TILAlle sen, onko tilintarkastus kyseisessä yksittäistapauksessa tehty hyvää tilintarkastustapaa noudattaen ja menee näin ollen tapahtumätiedoissa ja normikysymyksissä tapauskoh-

taiseen selostamiseen, KHT-yhteisön tulee selvittää, että yhtiöllä oli käytössä asianmukainen laadunvalvontajärjestelmä. Tämän järjestelmän tulee huomioida

1. eettiset vaatimukset ja riippumattomuuden,
2. tehtäväkohtaisesti oikeiden henkilöresurssien käytön ja ammattitaidon kehittämisen ja ylläpitämisen,
3. asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymisen ja jatkamisen hyvin hallinnoituina,
4. että toimeksiannon asianmukaiseen suoritamiseen, toimeksiantokohtaiseen laadunvalvontatarkastukseen ja riskienhallintaan kiinnitetään asianmukaisesti huomiota.

Tässä valvonta-asiassa KHT-yhteisön huolellisuutta ja hyvän tilintarkastustavan noudattamista tulee arvioida näillä kriteereillä. Kun Lista Oyj katsoo, että Firma Oy:n järjestelmät ovat pettäneet, sen täytyy kohdistua siihen, ovatko edellä 2- ja 4-kohdissa asetetut vaatimukset täyttyneet. Kohdissa 1 ja 3 mainituista seikoista ei voine olla kyse.

Kukaan ei ole kyseenalaistanut sitä, etteikö Firma Oy olisi suunnannut Lista Oyj:n tilintarkastukseen vuosina 2001–2006 maamme eturivin osaamista edustavia tilintarkastajia ja etteikö tehtävään asetetut voimavarat olisi olleet riittävät. Näin ollen Firma Oy katsoo, ettei edellä kohdassa 2 tarkoitettu resursointi tai ammattitaidon kehittäminen ja ylläpitäminen ole pettänyt.

Firma Oy on vastauksessaan TILAlle selostanut myös edellä kohdassa 4 asetettujen vaatimusten täyttämistä. KHT-yhteisönä Firma Oy:llä ei ole ollut aihetta epäillä, etteikö Lista Oyj:n vuosien 2003–2006 tilintarkastuksessa olisi noudatettu vaadittavaa huolellisuutta ja muiltakin osin hyvää tilintarkastustapaa. Lista Oyj on hyvin hoidettu ja johdettu yhtiö. Sen yhtiökokous on hyväksynyt vuosittain Lista Oyj:n hallituksen tekemät tilinpäätökset vuosilta 2001–2006. Lista Oyj:n hallitus sekä talous- ja lakiasianosastot edustavat korkeaa osaamista ja kokemusta. Ne ovat lisäksi voineet käyttää maan eturivin asiantuntemusta apunaan. Siitä huolimatta ne ovat omaksuneet nyt kritisoidun kirjaamismenettelyn. Firma Oy:n tietoon ei vuosina 2001–2006 tullut mitään tietoa, indikaatiota tai epäilyä kysees-

sä olevan kirjaamismenettelyn virheellisyydestä. Mikäli näin olisi käynyt, Firma Oy olisi laadunvalvontajärjestelmänsä mukaisesti ryhtynyt tarvittaviin toimenpiteisiin.

Nyt virheeksi katsottua menettelyä ei tilintarkastaja, kukaan tilintarkastustiimiin kuuluva, asiakkaan edustaja tai ulkopuolinen kyseenalaistanut noina kyseessä olevina vuosina. Firma Oy katsookin, ettei edellä kohdassa 4 tarkoitettulta osaltakaan Firma Oy:n järjestelmä ole pettänyt.

Firma Oy on jo vastauksessaan TILAlle viitannut päävastuullisena tilintarkastajana Lista Oyj:ssä vuosina 2004–2006 toimineen KHT A:n tässä valvonta-asiassa antamaan vastaukseen, johon Firma Oy yhtyy. Firma Oy on saanut tutustua etukäteen myös hänen lausumaansa. Firma yhtyy myös siinä esitettyyn.

Lista Oyj tekee nyt jälkikäteen johtopäätöksen, että tilintarkastettaviin tilinpäätöksiin oli jäänyt olennainen kirjaamisvirhe, joka huolellisesti suoritettussa tilintarkastuksessa olisi tullut huomata. Kuten KHT A vastauksessaan asian ilmaisee, Lista Oyj:ssä vuosina 2001–2006 käytössä ollut menettelytapaa on nyt esitetty virheelliseksi. Lista tarkastelee Firma Oy:n ja KHT A:n toimia sellaisesta lopputuloslähtökohtaisesta tarkastelukulmasta, ikään kuin noudatettua menettelytapaa olisi voitu pitää jo vuosina 2001–2006 sellaisena, että siihen puuttumatta jättänyt tilintarkastaja olisi rikkonut hyvää tilintarkastustapaa. Näin ei ole. Siinäkään tapauksessa, että kirjaamismenettelyä voitaisiin nyt pitää virheellisenä, ei voida vetää sellaista johtopäätöstä, että Firma Oy olisi laiminlyönyt jonkin velvollisuutensa ja siten rikkonut hyvää tilintarkastustapaa. Firma Oy toteaa viitaten TILAlle antamaan vastaukseensa, että Firma Oy on toiminut huolellisesti ja täyttänyt kaikki ne velvoitteet, jotka tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa edellyttävät KHT-yhteisöltä.

Firma Oy Lista Oyj:n tilintarkastajana vuosina 2001–2003

Koska KHT A:n vastaus käsittelee tilintarkastuksia vain vuosilta 2004–2006, on Firma

Oyj:n mukaan paikallaan todeta Lista Oyj:n kirjeen johdosta lyhyesti tilikauden 2003 tilintarkastuksesta. Vuosien 2001–2002 osalta tapahtumat ovat Firma Oy:n käsityksen mukaan tilintarkastuslain 44 §:n 3 momentin perusteella vanhentuneet. Siksi ei ole syytä lausua Firma Oy:n toiminnan huolellisuudesta näiden vuosien osalta enempää. Vuoden 2003 osalta Firma Oy toteaa, että silloinkin Lista Oyj:n tilintarkastukseen Firma Oy oli nimennyt riittävän kokeneen ja osaavan päävastuullisen tilintarkastajan, joka ei ole eläkkeelle siirtymisen vuoksi enää valvonnan piirissä. Firma Oy katsookin toimineensa huolellisesti rikkomatta hyvää tilintarkastustapaa.

Vaikka vuosien 2001–2002 osalta vanhentumisen vuoksi valvonta-asiaa ei käsitellä, on näiltä vuosilta saatavissa tukea selvitetäessä tapahtumien kulkua. Firma Oy:llä oli jo vuosina 2001–2003 kaikki merkittävät 1.1.2007 voimaantulleen Laadunvalvontastandardi 1:n vaatimukset täyttävä laadunvalvontajärjestelmä, minkä yhtiö on jo aikaisemmassa vastauksessaan selvittänyt. Vuoden 2003 Lista Oyj:n tilintarkastuksen yhtenä lähtökohtana oli jo vuonna 2001 käyttöön otettu tulkinta, miten omien osakkeiden mitätöinnin yhteydessä tulee menetellä. Asiakkaan yhtiökokous oli vuosittain hyväksynyt hallituksen valmistelemat tilinpäätökset. Yhtiön hallitus ja erityisesti sen talous- ja lakiasianosastot, jotka käyttivät lisäksi ulkopuolista asiantuntemusta, olivat omaksuneet valitun käytännön sitä kyseenalaistamatta. Lista Oyj:n kirjeessä otetaan se virheellinen kanta, että kirjaamismenettelyn ollessa virheelliseksi katsottavaa, olisi automaattisesti kyse hyvän tilintarkastustavan vastaisesta menettelystä. Huolellinenkaan tilintarkastaja ei aina havaitse kaikkea, mikä saattaa jälkikäteen tutkittuna ja jälkikäteisarviointissa vaikuttaa virheelliseltä. Näin käy usein, vaikka tilintarkastaja ei rikokaan hyvää tilintarkastustapaa. Samalla tavalla KHT-yhteisöltä vaadituista ja noudatetuista laadunvalvontaan liittyvistä asianmukaisista menettelyistä huolimatta jälkikäteen voidaan olla sitä mieltä, että jokin menettely on ollut virheellistä. Tämäkään ei sinänsä osoita, että olisi syyllistytty hyvän tilintarkastustavan vastaiseen toimintaan.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILAn tutkinnan kohteena olivat KHT-yhteisö Firma Oy Lista Oyj:n tilintarkastajana sekä KHT A päävastuullisena tilintarkastajana.

Tilintarkastuslain 44 §:n mukaan TILA ei voi määrätä lain 49 tai 50 §:ssä tarkoitettua seuraamusta, jos tilintarkastajan moitittavasta toiminnasta on kulunut yli kuusi vuotta. Tästä syystä TILAn tutkinnan kohteena olivat tilintarkastukset vuodesta 2003 lähtien. Tilikauden 2003 tilintarkastuksen Lista Oyj:n päävastuullinen tilintarkastaja ei kuitenkaan ole enää TILAn valvonnan piirissä. Tästä syystä TILA ei tutkinut tilikauden 2003 päävastuullisen tilintarkastajan toimintaa.

Kun tilintarkastajaksi on valittu KHT-yhteisö, joka on nimennyt päävastuullisen tilintarkastajan suorittamaan tilintarkastuksen, on valvontakäytännössä VALAn ratkaisun johdosta 1/1996 katsottu, että mahdolliset tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvät moitteet ja siitä seuraavat kurinpidolliset seuraamukset on ensisijaisesti kohdistettava luonnolliseen henkilöön.

TILA otti kantaa siihen, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tilikausien 2004–2006 tilintarkastuksessa siltä osin, kun kysymys on Lista Oyj:n oman pääoman erien tilintarkastuksesta.

TILA perehtyi myös KHT-yhteisö Firma Oy:n asiassa antamaan vastineeseen.

Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa sovelletaan vanhaa tilintarkastuslakia (936/1994). TILAn suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

2 Tapahtumien kulku

Lista Oyj:n yhtiökokous on 18.4.2004 päättänyt alentaa yhtiön osakepääomaa 47 273 770 eurolla mitätöimällä yhtiön hallussa olleita

osakkeita. Lista Oyj:n yhtiökokous on päättänyt 22.3.2005 alentaa yhtiön osakepääomaa 41 252 710 eurolla mitätöimällä yhtiön hallussa olleita osakkeita. Lista Oyj:n yhtiökokous on päättänyt 21.3.2006 alentaa yhtiön osakepääomaa 39 845 620 eurolla mitätöimällä yhtiön hallussa olleita osakkeita.

Tilikaudella 2004 Lista Oyj:n omien osakkeiden mitätöintien johdosta yhtiön sidotun oman pääoman eristä osakepääoma on alentunut 47,3 miljoonaa euroa ja ylikurssirahasto 228,5 miljoonaa euroa ja vastaavasti vapaaseen omaan pääomaan jakokelpoisiin varoihin on kirjattu lisäystä 275,8 miljoonaa euroa. Tilikaudella 2005 mitätöinti on alentanut yhtiön osakepääomaa 41,2 miljoonaa euroa ja ylikurssirahastoa 224,4 miljoonaa euroa, ja kokelpoisiin varoihin on kirjattu lisäystä 265,6 miljoonaa euroa. Tilikaudella 2006 mitätöinti on vähentänyt osakepääomaa 39,9 miljoonaa euroa ja ylikurssirahastoa 209,2 jakokelpoisiin varoihin on kirjattu lisää 249,1 miljoonaa euroa.

Lista Oyj on 5.2.2009 julkaissut pörssitiedotteen. Tiedotteen mukaan johtuen virheellisestä luokittelusta sidotun ja oman vapaan pääoman välillä omien osakkeiden mitätöinnin seurauksena vuosina 2001–2006, Lista Oyj on uudelleenluokitellut 1 512 miljoonaa euroa kertyneistä voittovaroista ylikurssirahastoon. Lista Oyj:n pörssitiedotteen mukaan emoyhtiön aikaisemmin raportoitu oman pääoman kokonaismäärä on 31.12.2004 ollut 10 924,7 miljoonaa euroa, josta vapaata omaa pääomaa 4 560 miljoonaa euroa, 31.12.2005 oman pääoman kokonaismäärä on ollut 9 794,1 miljoonaa euroa, josta vapaata omaa pääomaa 3 876,0 miljoonaa euroa ja 31.12.2006 oman pääoman kokonaismäärä on ollut 10 203,3 miljoonaa euroa, josta vapaata omaa pääomaa 4 534,3 miljoonaa euroa.

Tilikausilta 2004–2006 on annettu vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset.

3 Oikeusohjeet

3.1 Tilintarkastusta koskevat säännökset

Lista Oyj:n tilintarkastuksessa tilikausina 2004–2006 on tullut noudattaa tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä.

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

Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto:

- 1) siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti;
- 2) siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

3.2 Tilintarkastusalan suositukset

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n (KHT-yhdistyksen) julkaisemat Tilintarkastusalan standardit ja suositukset sisältävät hyvän tilintarkastustavan mukaisia tilintarkastuksen suunnittelu-, toteutus- ja raportointivaatimuksia. Tilintarkastusalan standardeja ja suosituksia voidaan käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan tilintarkastajan toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta yksittäistapauksessa.

Tilintarkastusalan suosituksen 200 Tilintarkastuksen tavoitteet ja yleiset periaatteet³ toisen kappaleen mukaan ”Tilintarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osin laadittu voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaisesti ja siitä, antaako se kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tilintarkastajan

³ Tilintarkastusalan suositus 200 on tullut voimaan 1.7.2000 ja se on ollut voimassa tutkinnan kohteena olevien tilikausien tilintarkastuksessa.

tulee suorittaa myös hallinnon tarkastus ja antaa lausunto siitä. Hallinnon tarkastuksen tavoitteena on selvittää vastuuvollisten toiminnan lainmukaisuutta ko. yhteisölain-säädännön säännösten perusteella.”

Tilintarkastusalan suosituksen 320 Olennaisuus toisen kappaleen mukaan ”Tilintarkastajan tulisi tilintarkastusta suorittaessaan ottaa huomioon olennaisuus ja sen suhde tilintarkastusriskiin”. Suosituksen kolmannen kappaleen mukaan ”Tieto on olennainen, jos sen...esittäminen saattaa vaikuttaa tilinpäätösinformaation perusteella tehtäviin taloudellisiin päätöksiin. Olennaisuus riippuu erän tai virheen suuruudesta kyseisessä (nimenomaisessa) tilanteessa arvioituna.”⁴

Suosituksen 320 viidennen kappaleen mukaan tilintarkastajan tulisi tilintarkastussuunnitelmaa laatiessaan määritellä olennaisuusraja ja ottaa huomioon sekä virheen tai puutteen määrä että laatu. Suosituksen seitsemännen kappaleen mukaan tilintarkastaja ottaa olennaisuuden huomioon sekä suhteessa tilinpäätökseen kokonaisuutena että suhteessa yksittäisiin eriin. Olennaisuuteen saattavat vaikuttaa muun muassa lainsäädännön ja viranomaisten asettamat vaatimukset ja suhdeluihin liittyvät tekijät.

Tilintarkastusalan suosituksen 400 Riskien arviointi ja sisäinen kontrolli⁵ kappaleen 2 mukaan ”Tilintarkastajan tulisi käyttää ammatillista harkintaa arvioidessaan tilintarkastusriskiä ja suunnitella tilintarkastustoimenpiteet siten, että varmistetaan riskin pieneneminen hyväksyttävälle tasolle.” Kappaleen 3 mukaan ”Tilintarkastusriskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että tilintarkastaja antaa väärän lausunnon silloin, kun tilinpäätökseen sisältyy olennainen virhe tai puute”. Kappaleen 36 mukaan ”Ennen kuin tilintarkastaja voi luottaa edellisellä tilikaudella tehtyyn tilintarkastustyöhön, hänen on hankittava tätä olettamusta tukevaa tilintarkastusevidenssiä”.

⁴ Tilintarkastusalan suositus 320 on tullut voimaan 1.7.2000 ja se on ollut voimassa tutkinnan kohteena olevien tilikausien tilintarkastuksessa.

⁵ Tilintarkastusalan suositus 400 on tullut voimaan 1.7.2000 ja se on ollut voimassa tutkinnan kohteena olevien tilikausien tilintarkastuksessa.

Tilintarkastusalan suosituksen 230 Dokumentointi⁶ toisen kappaleen mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tilintarkastuskertomuksen antamiseksi sekä sen toteamiseksi, että tilintarkastustyö on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Kolmannen kappaleen mukaan tilintarkastajan työpaperit koostuvat siitä aineistosta, jonka tilintarkastaja on laatinut tai hankkinut käyttöönsä tilintarkastustyönsä aikana. Tämä aineisto voi olla paperilla, koneellisella tietovälineellä tai muussa muodossa. Kappaleen 4 mukaan 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.

3.3. Osakeyhtiölain säännökset

Nykyinen osakeyhtiölaki (624/2006) tuli voimaan 1.9.2006, samalla kumottiin vanha osakeyhtiölaki. Osakeyhtiölain voimaantulosta säädetyn lain (625/2006) 9 §:n mukaan yhtiökokouksen päätöksenteon hetki ratkaisee yleensä sen, sovelletaanko päätettyyn asiaan ja siihen liittyviin rekisteröinteihin vanhaa vai uutta lakia. Lista Oyj:n yhtiökokous vuonna 2006 on pidetty 21.3.2006, joten myös vuoden 2006 yhtiökokouksen mitätöintipäätökseen, samoin kuin vuosien 2004 ja 2005 mitätöintipäätöksiin, sovelletaan vanhaa osakeyhtiölakia (734/1978).

Osakeyhtiölain (734/1978) 6 luvussa säädetään osakepääoman alentamisesta ja luvussa 12 voitonjaosta ja yhtiön varojen muusta käytöstä.

Osakeyhtiölain 6 luvun 1 §:n 1 momentin 1) kohdan mukaan osakepääoman alentamisen tarkoituksena voi olla sellaisen vahvistetun taseen mukaisen tappion kattaminen, johon vapaa oma pääoma ei riitä.

Osakeyhtiölain 6 luvun 1 §:n 1 momentin 4) kohdan mukaan osakepääoman alentamisen

⁶ Tilintarkastusalan suositus 230 on tullut voimaan 1.7.2000 ja se on kumottu 1.1.2007 tai sen jälkeen alkavien tilikausien osalta tilintarkastusstandardilla 230 ”Tilintarkastusdokumentaatio”

tarkoituksena voi olla yhtiöllä olevien yhtiön osakkeiden mitätöiminen.

Osakeyhtiölain 6 luvun 5 §:n 1 momentin mukaan osakepääoman alentamista koskevan päätöksen täytäntöönpanoon tarvitaan rekisteriviranomaisen lupa, jos osakepääoman alentamismäärää käytetään muuhun kuin sellaisen vahvistetun taseen mukaisen tappion välittömään kattamiseen, johon vapaa oma pääoma ei riitä ja täytäntöönpano johtaa siihen, että yhtiön sidottu oma pääoma vähenee. 2 momentin mukaan lupaa on haettava kuukauden kuluessa osakepääoman alentamista koskevan päätöksen tekemisestä tai päätös raukeaa.

Osakeyhtiölain 12 luvun 3 §:n 2 momentin mukaan vararahastoa saadaan alentaa yhtiökokouksen päätöksellä 6 luvun 1 §:n 1 momentissa säädettyyn tarkoitukseen kuten osakkeiden mitätöintiin noudattaen soveltuvin osin, mitä 6 luvun 1–7 §:ssä säädetään.

Osakeyhtiölain 12 luvun 3a §:n 2 momentin mukaan ylikurssirahaston alentamisesta on voimassa, mitä 12 luvun 3 §:n 2 momentissa säädetään vararahaston alentamisesta.

4 TILAn arvio suoritetusta tilintarkastuksesta

4.1 KHT A:n toiminta tilikausina 2004–2006

Osakeyhtiölain 6 luvun 5 §:n 1 momentin perusteella osakepääoman alentamista koskevaan päätökseen tarvitaan rekisteriviranomaisen lupa, jos osakepääoman alentamismäärää käytetään muuhun kuin 6 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainittuun tarkoitukseen ja päätöksen täytäntöönpano johtaa siihen, että yhtiön sidottu oma pääoma vähenee.

Lista Oyj on tilikausina 2004–2006 alentanut osakepääomaa ilman rekisteriviranomaisen lupaa. Osakepääoman alentamismäärää on käytetty omien osakkeiden mitätöimiseen eli 6 luvun 1 §:n 1 momentin 4 kohdassa mainittuun tarkoitukseen eikä 6 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainittuun tarkoitukseen. Päätöksen täytäntöönpano on johtanut siihen, että yhtiön sidottu oma pääoma on vähentynyt ja jakokelpoisen oman pääoman määrä on kasvanut.

Oikeuskirjallisuudessa (esimerkiksi Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio: Osakeyhtiö, s.448-449, Edita 2002) on todettu, että yhtiön sidotun oman pääoman määrä ei mitätöinnin seurauksena vähene, jos osakepääoman alentamiseen käytetään pelkästään voitonjakokelpoisia varoja ja samalla se määrä, jolla osakepääoma alenee, siirretään osakepääomasta ylikurssirahastoon. Jos näin ei haluta menetellä, on rekisteriviranomaisen lupa haettava.

Ylikurssirahaston alentamisesta on osakeyhtiölain 12 luvun 3a §:n 2 momentin mukaan voimassa, mitä 3 §:n 2 momentissa säädetään vararahaston alentamisesta. Viimeksi mainitun lainkohdan mukaan vararahastoa saadaan alentaa 6 luvun 1 §:n 1 momentissa säädettyyn tarkoitukseen, noudattaen soveltuvin osin, mitä 6 luvun 1-7 §:ssä säädetään.

Lista Oyj on alentanut ylikurssirahastoa osakeyhtiölain 6 luvun 1 §:n 1 momentissa säädettyyn tarkoitukseen. Ylikurssirahaston alentaminen on johtanut sidotun oman pääoman alentumiseen. Yhtiö ei ole hakenut rekisteriviranomaisen lupaa ylikurssirahaston alentamiseen.

Oikeuskirjallisuudessa esitetyn kannan mukaan (esimerkiksi Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio: Osakeyhtiö, s. 502, Edita 2002) ylikurssirahaston alentamiseen on saatava kaupparekisteriviranomaisen lupa, paitsi jos osakepääomaa samalla korotetaan uusmerkinnällä rahaston alentamismäärää vastaavalla määrällä.

Edellä mainittujen osakeyhtiölain säännösten sekä oikeuskirjallisuudessa asiasta esitetyn perusteella TILA pitää perusteltuna Lista Oyj:n näkemystä siitä, ettei yhtiön menettely omien osakkeiden mitätöimisessä ole ollut osakeyhtiölain mukainen.

Lista Oyj:n kirjaamisen menettely omien osakkeiden mitätöimisessä on poikennut siitä, miten esimerkiksi Luuta Oyj on menettänyt omien osakkeiden mitätöimisessä vuonna 2001. Luuta Oyj on yhtiökokouksussaan ilmoittanut, että mitätöinnissä osakkeiden hankintahinta vähennetään jakokelpoisesta pääomasta ja että sidottu oma pääoma ei

vähene, koska mitätöityjen osakkeiden kirjanpidollinen vasta-arvo siirretään osakepääomasta ylikurssirahastoon.

TILA toteaa, että Suomessa markkinoilla esiintynyt – myös hyvää kirjanpitolitettä muovaava – käytäntö kirjata omien osakkeiden mitätöinti vapaata omaa pääomaa vähentäen on johtanut olennaisesti toiseen lopputulokseen kuin Lista Oyj:n valitsema kirjaamiskäytäntö.

TILA toteaa, että Lista Oyj:n osakeyhtiölain ja yleisen suomalaisen markkinakäytännön vastaiset kirjaukset omien osakkeiden mitätöinneissä ovat johtaneet sidotun ja vapaan oman pääoman välisen suhteen virheelliseen esittämiseen ja jakokelpoisten varojen liian suureen määrään tilinpäätöksissä tilikausilta 2004–2006. Vaikka omien osakkeiden mitätöinnit euromääräisesti suhteessa yhtiön omaan pääomaan kokonaisuudessaan eivät ole olleet merkittäviä, Lista Oyj:n kirjaamismenettely omien osakkeiden mitätöimisessä on ollut tilintarkastusalan suosituksessa 320 tarkoitettu olennainen tieto. Virheellinen luokittelu vapaan ja sidotun oman pääoman välillä olisi voinut vaikuttaa tilinpäätösinformaation perusteella tehtäviin taloudellisiin päätöksiin, yhtiön puolelta jaettavissa olevan osingon määrään ja sijoittajien puolelta sijoituspäätöksiin.

Yhtiön oman pääoman kokonaismäärällä on merkitystä pääomamarkkinoilla toimiville sijoittajille, sillä oma pääoma edustaa osaltaan omistajien sijoitusta yhtiöön. Oman pääoman erien sisällä tapahtuvilla muutoksilla sidotun ja vapaan oman pääoman välillä on merkitystä sijoittajille, koska siirrot vapaan oman pääoman eristä sidotun oman pääoman eriin rajoittavat yhtiön mahdollisuuksia jakaa osinkoa. TILA katsoo, että sidotun ja vapaan oman pääoman erien virheellisestä luokittelusta tilinpäätöksessä tilintarkastajalle aiheutuva tilintarkastusalan suosituksessa 400 tarkoitettu tilintarkastusriski on otettava huomioon tilintarkastuksen suunnittelussa ja oman pääoman eriin kohdistuvissa tarkastustoimenpiteissä.

Lista Oyj:n ja KHT A:n antaman selvityksen perusteella oman pääoman erien välinen luokittelu on edellisissä kappaleissa kuvatulla

tavalla ollut olennainen tieto. Virhe luokittelussa johtaa siihen, että tilinpäätöksessä on olennainen virhe. Lista Oyj:n tapa kirjata omien osakkeiden mitätöinti poikkeaa kirjaamiskäytännöstä suomalaisilla markkinoilla. Näillä perusteilla KHT A:n olisi tullut suorittaa riittävästi tarkastustoimenpiteitä sen seikan selvittämiseksi, onko yhtiön kirjaamiskäytäntö omien osakkeiden mitätöimisessä ollut osakeyhtiölain vastaista tai muutoin virheellistä.

KHT A:n TILAlle toimittamassa kirjallisessa selvityksessä on kuvaus niistä tarkastustoimenpiteistä, jotka oman pääoman tarkastuksessa on vuosittain tehty. TILA on voinut KHT A:n selvityksestä sekä hänen TILAlle toimittamistaan tilintarkastajan työpapereista todeta, että omien osakkeiden mitätöinti on vuosittain dokumentoitu tilintarkastajan työpapereihin. Työpapereista selviää, että tilintarkastuksessa on vuosittain tarkastettu, että mitätöinti vastaa yhtiökokouksen päätöstä ja että omien osakkeiden mitätöinti on rekisteröity kaupparekisteriin. Tilintarkastuksessa on dokumentoitu, paljonko mitätöinti on alentanut osakepääomaa ja ylikurssirahastoa ja paljonko jakokelpoiset varat ovat mitätöintien johdosta kasvaneet.

KHT A:n TILAlle antaman kirjallisen selvityksen tai hänen TILAlle toimittamiensa tilintarkastajan työpapereiden perusteella tilintarkastuksessa ei ole omien osakkeiden mitätöintien kirjaamismenettelyn osalta tarkastettu sitä, onko kirjaamismenettely ollut osakeyhtiölain 6 luvun vastainen tai muutoin virheellinen.⁷

TILA katsoo, että tilintarkastusta tilikausina 2004–2006 ei ole suoritettu hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä huolellisuudella, kun tilintarkastuksessa ei ole tarkastettu, onko yhtiön kirjaamismenettely omien osakkeiden mitätöinnissä ollut osakeyhtiölain 6 luvun

⁷ Tilintarkastajan työpapereihin on tosin dokumentoitu, että ylikurssirahastoa voidaan yhtiökokouksen päätöksellä alentaminen omien osakkeiden mitätöinnissä ja viitattu tältä osin osakeyhtiölain 12 luvun 3 ja 3b §:iin. Osakeyhtiölaissa on kuitenkin edellytetty ylikurssirahaston alentamisen osalta noudatettavan soveltuvien osin myös, mitä osakeyhtiölain 6 luvun 1-7 §:ssä säädetään.

säännösten tai markkinoilla vallinneen käytännön mukainen.

4.2 Lieventävät seikat arvioitaessa KHT A:n menettelyä

KHT A:n menettelyn moitittavuutta lieventävinä seikkoina TILA on ottanut huomioon seuraavat seikat:

Virheellä ei ole ollut käytännössä merkitystä osingonjakoon. Lista Oyj:llä on tutkinnan kohteena olevana ajanjaksona ollut osingonjakokelpoisia varoja niin paljon, että omien osakkeiden mitätöinnin kirjaaminen jakokelpoisia varoja vähentäen ei olisi rajoittanut osingonjakoa tilikausilta 2004–2006.

Kirjaamismenettelystä on päätetty jo vuonna 2001 ja KHT A on aloittanut päävastuullisena tilintarkastajana vasta tilikaudella 2004. Tämän seikan lieventävä vaikutusta ei kuitenkaan voida pitää merkittävänä, koska KHT A:n olisi tullut varmistua siitä, että vuonna 2001 valittu kirjaamiskäytäntö on tuolloin yhtiön silloisten tilintarkastajien toimesta todettu lainmukaiseksi ja tämä varmennus olisi tullut dokumentoida. Tällaista dokumentaatiota ei ole havaittavissa työpapereista.

Virheellä ei ole ollut vaikutusta Lista Oyj:n oman pääoman kokonaismäärään.

4.3 KHT-yhteisö Firma Oy:n toiminta

KHT-yhteisö on vastuussa tilintarkastuksen resurssien ja yleisten puitteiden järjestämisestä. Se vastaa tilintarkastustoimiston tilintarkastajilleen antamista ohjeista, toimiston laadunvalvonnasta, työvälineistä ja –menetelmistä sekä sen puolesta tilintarkastuksia suorittavien KHT-tilintarkastajien riittävästä valvonnasta.

TILAn saamassa selvityksessä mikään ei viittaa siihen, että Firma Oy olisi laiminlyönyt sille kuuluvan vastuun tilintarkastuksen resurssien ja yleisten puitteiden järjestämisessä.

Luokittelu sidotun ja vapaan oman pääoman välillä tilinpäätöksessä on olennainen tieto. Oma pääoma on tilintarkastuksessa riskialue. Tilintarkastajan tulee suorittaa riittävästi tilintarkastustoimenpiteitä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle. KHT A on huolimattomuudesta menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Hän ei ole suorittanut riittävästi tarkastustoimenpiteitä sen selvittämiseksi, onko Lista Oyj:n kirjaamismenettely omien osakkeiden mitätöinnissä ollut osakeyhtiölain tai Suomessa markkinoilla vallinneen ja hyvää kirjanpitoa muokkaavan käytännön vastaista. Lista Oyj:n kirjaamismenettely on johtanut virheelliseen luokitteluun sidotun ja vapaan oman pääoman välillä.

Tilintarkastuslain 49 §:n nojalla KHT A:lle on, lieventävät seikat huomioon ottaen, annettava huomautus.

Ratkaisu

TILA antoi yksimielisesti KHT A:lle huomautuksen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 16 §, 19 §

Tilintarkastuslaki (459/2007) 40 §, 49 §, 53 § ja 54 §.

TILA 5/2010

5 Yhteenveto

X kanteli TILAlle KHT-yhteisö Tarkastus Oy:n ja sen päävastuulliseksi tilintarkastajaksi nimeämän KHT A:n toiminnasta Kiinteistö Oy ja Koti Oy:n tilintarkastajana. X omisti mainittujen yhtiöiden osakekannat. X:n mukaan tilintarkastajan olisi pitänyt tilintarkastusta suorittaessaan huomata, että Kiinteistö Oy oli hakeutunut turhaan arvonlisäverovelvolliseksi. Kiinteistö Oy:n vuokralainen Koti Oy oli sen seurauksena maksanut liian suurta vuokraa. Vastaavasti Kiinteistö Oy:ssä oli tehty kirjanpidossa ja verotuksessa liian suuret poistot. Virheellinen arvonlisämenettely oli tapahtunut tilikausina 2005–2007.

X liitti kanteluunsa HTM, JHTT B:n allekirjoittamat tilintarkastuspöytäkirjat, jotka koskivat Kiinteistö Oy:n ja Koti Oy:n tilikausia 2005–2008. HTM, JHTT B:n mukaan Koti Oy:n kirjanpidot, tilinpäätökset ja veroilmoitukset tuli tehdä uudestaan vuosilta 2006–2008. Kiinteistö Oy:n kirjanpidot tuli tehdä uudelleen ja korjata vuosilta 2005–2008. Korjauksissa tuli huomioida muun muassa palautettavien arvonlisäverovähennyksien poistoja koskevat määräykset.

KHT-yhteisö Tarkastus Oy antoi kertoi vastineessaan, että KHT A oli ottanut mainittuja yhtiöitä koskevat toimeksiannot Tarkastus Oy:lle yhtiöitä perustettaessa lokakuussa 2004. Hänet oli nimetty päävastuulliseksi tilintarkastajaksi kumpaankin yhtiöön. KHT A oli suorittanut tilintarkastukset kesäkuussa 2006, toukokuussa 2007 ja syyskuussa 2008 itsenäisesti.

Tarkastus Oy totesi, ettei kantelukirjelmä käsitellyt laisinkaan tilintarkastusprosessia, mikä on TILAn valvonnan kohteena. KHT-yhteisön mukaan tilintarkastusprosessissa ei ollut virheitä.

TILA totesi, että kantelun kohteena ollut KHT A ei enää ollut KHT-tilintarkastaja. Hän ei ollut TILAn valvonnan piirissä eikä TILA tutkinut hänen toimintaansa Kiinteistö Oy ja Koti Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana.

TILA totesi, että tilintarkastajaksi valitulla KHT-yhteisöllä oli hyvän tilintarkastusta-

van nojalla velvollisuus tilintarkastusasiakkaansa tilintarkastuksen resurssien ja yleisten puitteiden järjestämisestä. TILAn saamassa selvityksessä mikään ei viitannut siihen, että Tarkastus Oy olisi laiminlyönyt velvollisuuksiaan Kiinteistö Oy ja Koti Oy:n tilintarkastajana. Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.)

Kantelu

X vaati TILAA tutkimaan, ovatko KHT-yhteisö Tarkastus Oy ja sen päävastuulliseksi tilintarkastajaksi nimeämä KHT A toimineet tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan X:n omistamien yhtiöiden Kiinteistö Oy ja Koti Oy:n tilintarkastukset tilikausilta 2005–2007.

X:n mukaan tilintarkastajan olisi tullut huomata tarkastusta tehdessään, että Kiinteistö Oy on hakeutunut turhaan arvonlisäverovelvolliseksi ja näin ollen kiinteistön vuokralainen Koti Oy on maksanut liian suurta vuokraa yli kolmen vuoden ajan. Vastaavasti Kiinteistö Oy:ssä on tehty kirjanpidossa ja verotuksessa liian suuret poistot.

X on liittänyt kanteluunsa HTM, JHTT B:n allekirjoittamat tilintarkastuslain 16 §:ssä tarkoitettut tilintarkastuspöytäkirjat, yhtiöiden kaupparekisteriotteet sekä yhtiöiden tilintarkastuskertomukset tilikausilta 2005–2007.

HTM, JHTT B on allekirjoittanut tilintarkastuspöytäkirjan suorittamastaan tarkastuksesta, joka koskee Koti Oy:n tilikausia 2005–2008. HTM, JHTT B:n tilintarkastuspöytäkirjan mukaan yhtiön kirjanpidot, tilinpäätökset ja veroilmoitukset tulee tehdä uudelleen vuosien 2006, 2007 ja 2008 osalta ja korjauksissa tulee huomioida arvonlisäverolain määräykset.

HTM, JHTT B on allekirjoittanut tilintarkastuspöytäkirjan suorittamastaan tarkastuksesta, joka koskee Kiinteistö Oy:n tilikausia 2005–2008. HTM, JHTT B:n tilintarkastuspöytäkirjan mukaan yhtiön kirjanpidot, tilinpäätökset ja veroilmoitukset tulee tehdä uudelleen ja korjata vuosien 2005, 2006, 2007 ja 2008

osalta ja korjauksissa tulee huomioida elinkeinoverolain rakennusten, tonttien, rakennelmien, liittymismaksujen sekä palautettavien arvonlisäverovähennyksien poistoja koskevat määräykset.

KHT-yhteisö Tarkastus Oy:n vastine

Tarkastus Oy on antanut asiassa vastineensa. Vastineen mukaan KHT A on ottanut mainittuja yhtiöitä koskevat toimeksiannot Tarkastus Oy:lle yhtiöitä perustettaessa loka-kuussa 2004 ja hänet on talloin nimetty päävastuulliseksi tilintarkastajaksi kumpaankin yhtiöön. Tilintarkastukset KHT A on suorittanut kesäkuussa 2006, toukokuussa 2007 ja syyskuussa 2008 itsenäisesti.

Tarkastus Oy:n palveluksessa on tuona aikana ollut kahtena ensin mainittuna vuonna ollut kolme KHT- ja kolme HTM-tilintarkastajaa sekä päätoiminen sihteeri. Tilintarkastuksiin KHT A on kutsuttu tilitoimistoon silloin, kun mainittujen asiakkaiden tilinpäätökset ovat tulleet valmiiksi ja allekirjoitetuksi. Mainittujen yhtiöiden tarkastettava materiaali on ollut vähäinen (muutama mappi). Esimerkiksi vuosina 2006 ja 2007 KHT A on suorittanut tarkastukset seuraavina päivinä tilinpäätösten allekirjoituksista.

KHT-yhteisön hyväksyttyjen tilintarkastajien kokouksissa on kuukausittain käsitelty tilintarkastustyön olennaisia asioita ja kysymyksiä. Näihin liittyen on käyty läpi myös asiakkaita. Lisäksi on käsitelty "työpareina" kollegoiden töitä itsellä esiin tulleiden esimerkkien kautta. Kantelussa mainitut yhtiöt eivät ole tulleet erikseen esille näissä tilaisuuksissa ja keskusteluissa.

Tarkastus Oy:n mukaan kantelukirjelmä ei käsittele laisinkaan tilintarkastusprosessia, mikä on TILAn tarkastamisen kohteena. KHT-yhteisön mukaan tilintarkastusprosessissa ei ole ollut virheitä.

Tarkastus Oy:n vastineen mukaan Kiinteistö Oy ja Koti Oy:n asiaan liittyvä selvitystyö alkoi kesällä 2009. Yhtiön nykyinen tilintarkastaja B lähetti toimistoon laatimansa tilintarkastuspöytäkirjan, jossa todettiin tapahtunut virhe ja siitä seuranneet vahingot. Asiaa selvitettyäessä kävi myös ilmi, että yhtiön tuolloinen tili-

toimisto, joka oli laatinut kirjanpidot, oli tarjoutunut korjaamaan kirjanpidot veloituksesta samoin kuin päävastuullinen tilintarkastaja KHT A lupautui veloituksesta tarkastamaan korjaukset. Tähän yhtiöt eivät ole suostuneet.

Kantelukirjelmässä päähuomio on verotukseen liittyvissä asioissa. Yhtiöille on kirjelmän mukaan tullut vahinkoa verotuksen oikaisemisessa ja sen selvittämisen työstä. Vuosien 2005 ja 2006 verolippujen perusteella verotus on vahvistettu kummankin yhtiön osalta tarkastettujen tilinpäätösten perusteella. Mikäli jälkeinpäin huomataan virheitä, ne korjataan KILAn lausunnon (21.6.2005) mukaan havaitsemisvuoden tilinpäätökseen eikä tehdä kirjanpitoja edellisiltä vuosilta uusiksi. Mitä vahinkoa arvonlisäveron osalta on tullut, sen KHT A on korvannut. Kantelussa mainittu lisätöistä aiheutunut vahinko on KHT-yhteisön vastineen mukaan kantelijan itse aiheuttamaa.

TILAN PÄÄTÖS

1 Päätöksen rajaus

TILAn valvontakäytännössä on VALAn ratkaisun 6/1999 johdosta katsottu, että mahdolliset tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvät moitteet ja siitä seuraavat kurinpidolliset seuraamukset on ensisijaisesti kohdistettava päävastuullisena tilintarkastajana toimineeseen luonnolliseen henkilöön silloin, kun yhteisön tilintarkastajaksi on valittu KHT-yhteisö, joka on nimennyt päävastuullisen tilintarkastajan suorittamaan tilintarkastuksen.

Kiinteistö Oy ja Koti Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana tilikausina 2005–2007 toimi KHT A. Hän pyysi 30.5.2010 päivätyllä hakemuksella pyytänyt, että TILA lakkauttaa hänen hyväksymisensä KHT-tilintarkastajana. TILA päätti 15.6.2010 lakkauttaa KHT A:n hyväksymisen KHT-tilintarkastajana.

Tilintarkastuslain 40 §:n perusteella TILA valvoo, että KHT-tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Koska KHT A ei enää ole KHT-tilintarkastaja, hän ei ole TILAn valvonnan piirissä eikä TILA tutkinut hänen toimintaansa Kiinteistö Oy ja Koti Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana.

TILAn valvontakäytännössä on katsottu, että tilintarkastajaksi valitulla KHT-yhteisöllä on hyvän tilintarkastustavan nojalla velvollisuus tilintarkastusasiakkaansa tilintarkastuksen resurssien ja yleisten puitteiden järjestämisestä. TILAn päätös X:n tekemän kantelun johdosta kohdistui sen seikan arvioimiseen, oliko Tarkastus Oy Kiinteistö Oy sekä Koti Oy:n tilintarkastajana tilikausina 2005–2007 täyttänyt sille KHT-yhteisönä kuuluvat velvollisuutensa.

Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa sovelletaan vanhaa tilintarkastuslakia (936/1994). TILAn suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

Kiinteistö Oy sekä Koti Oy:n tilintarkastajana on tilikausina 2005–2007 toiminut Tarkastus Oy. Tarkastus Oy:n nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana KHT A on allekirjoittanut molempien yhtiöiden tilintarkastuksesta annetut tilintarkastuskertomukset tilikausilta 2005–2007.

3 Sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain (936/1994) 16 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa lain 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan.

Tilintarkastuslain 17 §:n mukaan tilintarkastus sisältää yhteisön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen.

Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Kertomus on luovutettava yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto:

1) siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti;

2) siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;

3) tilinpäätöksen vahvistamisesta;

4) tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen esittämällä tavalla; sekä

5) vastuuvapaudesta.

Jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muuhun yhteisöä tai säätiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen vastaiseen toimintaan, tilintarkastajan tulee esittää siitä kertomuksessaan muistutus.

4 TILAn arvio Tarkastus Oy:n toiminnasta

Hyvän tilintarkastustavan nojalla voidaan edellyttää, että KHT-yhteisö kantaa vastuunsa tilintarkastusasiakkaansa tilintarkastuksen resurssien ja yleisten puitteiden järjestämisestä. Tilintarkastuksen resurssien tarve riippuu muun muassa tarkastuskohteen toiminnan laadusta ja laajuudesta. KHT-yhteisö vastaa Tarkastus Oy:n tilintarkastajilleen antamista ohjeista, toimiston laadunvalvonnasta, työvälineistä ja –menetelmistä sekä sen puolesta tilintarkastuksia suorittavien KHT-tilintarkastajien riittävästä valvonnasta.

Kaupparekisteriin toimitettujen tilinpäätöstietojen mukaan Kiinteistö Oy:n liikevaihto tilikaudella 2007 on ollut noin 46 000 euroa ja taseen loppusumma 252 000 euroa. Vastavasti Koti Oy:n liikevaihto tilikaudella 2007 on ollut noin 493 000 euroa ja taseen loppusumma 209 000 euroa. Yhtiöiden toimintaa ei tilinpäätöstietojen perusteella voida pitää erityisen laajana. Yhtiöiden toiminnassa ei ole esitetty olevan sellaisia erityispiirteitä, jotka Tarkastus Oy:n olisi tullut ottaa erityisesti huomioon tilintarkastuksen resurssien ja yleisten puitteiden järjestämisessä.

TILAn saamassa selvityksessä mikään ei viittaa siihen, että Tarkastus Oy olisi laimin-

lyönyt velvollisuuksiaan Kiinteistö Oy ja Koti Oy:n tilintarkastajana.

Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 1 §, 16 §, 19 §
Tilintarkastuslaki (459/2007) 40 §, 49 §, 53-54 §

TILA 6/2010

TILA otti omasta aloitteestaan tutkittavaksi KHT A:n toiminnan Säätiön tilikausien 2006–2008 tilintarkastajana. TILA kiinnitti huomiota Säätiöviranomaisen julkisuudessa esittämään kannanottoon siitä, että Säätiö oli osallistunut vaalirahoitukseen, vaikka sen säännöt eivät sitä mahdollistaneet. Säätiö hankki vuosien 2005–2009 aikana vaaleissa mukana olleiden henkilöiden tukiyhdistyksiltä tauluja ja osallistui tukiyhdistysten järjestämiin seminaareihin.

TILA kiinnitti huomiota myös Rahoitusyhdistyksen Säätiön toiminnasta antamaan tarkastuskertomukseen, jossa Rahoitusyhdistys otti kantaa Säätiön hallinnon toimintaan ja Säätiön varojen käyttämiseen.

KHT A:n mukaan säätiö tai sen hallitus/asiamies ei olennaisesti rikkonut säätiötä koskevaa lakia tai säätiön sääntöjä tilikausien 2005–2008 aikana. Taulujen ja kirjojen hankinta sekä seminaareihin osallistuminen ei sellaisenaan KHT A:n käsityksen mukaan ollut Säätiön sääntöjen vastaista eikä laitonta vaan aivan normaalia toimintaa. Mahdollisessa sääntöjen rikkomisessa oli KHT A:n mukaan kysymys siitä, oliko kyse ensisijaisesti hyväksyttävistä vastikkeellisista hankinnoista, vai vaalituesta ja olivatko hankinnat laajuudessaan kohtuullisia.

KHT A oli tilintarkastuksessa havainnut vastikkeelliset taulu ym. hankinnat. Hän ei ollut tilintarkastuksia suorittaessaan tietoinen kuka tai ketkä olivat maksun saa-

neen yhdistyksen taustalla. KHT A:n mielestä tauluista, kirjoista ja seminaarilippuista maksettu hinta oli oikeassa suhteessa saatuun vastikkeeseen.

TILA totesi, että KHT A oli Säätiön hallintoa tarkastaessaan havainnut Säätiön asiamiehen hankkineen tauluja, kirjoja sekä seminaarilippuja Säätiötä lähellä olevilta tahoilta. KHT A ei ollut raportoinut asiasta kirjallisesti Säätiön hallitukselle. KHT A:n olisi pitänyt raportoida siitä, että Säätiön asiamies oli, ilman säännöissä annettua toimivaltaa ja ilman hallituksen nimenomaisia päätöksiä, useiden vuosien aikana tehnyt oikeustoimia, joita voidaan luonnehtia poikkeukselliseksi Säätiön sääntöjen perusteella. KHT A oli toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti ja rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana laiminlyömällä tämän raportointivelvollisuutensa.

TILA otti KHT A:n toimintaa arvioidessaan huomioon lieventävänä seikkana sen, että hankinnat Säätiötä lähellä olevilta tahoilta olivat määrältään vähäisiä.

TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

(KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen).

Säätiöviranomaisen kirje Säätiölle

Säätiöviranomaisen on kirjelmässään arvioinut Säätiön toimintaa vaalirahoituksessa. Seuraavassa referoidaan Säätiöviranomaisen kirjelmää.

Säätiön säännöt

Säätiölain (109/1930) 4 §:n mukaan säätiön säännöissä on mainittava säätiön tarkoitus ja miten se on toteutettava. Säätiön sääntöjen 2 §:ssä määrätään näistä lain vaatimista seikoista seuraavasti: "Säätiön tarkoituksena on sosiaalinen nuorisotyö ja erityisesti nuorison kasvatustyön kehittäminen sekä nuorten itenäistymisen tukeminen.

Tarkoituksensa toteuttamiseksi säätiö vuokraa asuntoja nuorille sosiaalisin perustein, harjoittaa sosiaalista neuvonta-, valistus- ja

kasvatustyötä sekä järjestää ohjattua vapaa-ajantoimintaa.

Toimintansa tukemiseksi säätiö voi rakennuttaa ja omistaa toimintaansa varten tarpeellisia kiinteistöjä ja asuntoja, omistaa osakkeita, ottaa vastaan avustuksia, lahjoituksia ja testamentteja, toimeenpanna asianmukaisen luvan saatuaan arpajaisia ja rahankeräyksiä."

Säätiöviranomaisen käsitys Säätiön sääntöjen tarkoituksen toteuttamistavasta

Säätiöviranomaisen mukaan sääntöjen määräys säätiön tarkoituksesta osoittaa hallituksen toiminnan äärirajat, joiden sisällä toteutetaan säännöissä määrättyjä toimintamuotoja. Säännöissä olevalla määräyksellä rajoitetaan säätiön hallituksen toimivaltaa. Hallitus ei voi päättää toteuttaa säätiön tarkoitusta jollakin muulla kuin säännöissä mainitulla tavalla.

Säätiöviranomaisen arvio voimassa olevien sääntöjen tulkinnasta

Säätiöviranomaisen mielestä tarkoituksen toteuttamistapoja ei voida tulkita niin, että Säätiö voisi osallistua vaalitoiminnan tai puoluelitoiminnan tukemiseen. Säätiön kulloisenakin hetkenä voimassa olevia sääntöjä ei voida tulkita väljästi. Säätiön tarkoitusta on toteutettava tarkoin sääntöjä noudattaen.

Säätiöviranomaisen mukaan vaalirahoitukseksi katsottava toiminta

Säätiö on selvityksessään 30.10.2009 ilmoittanut, että Säätiö on hankkinut vuosien 2005–2009 aikana vaaleissa mukana olleiden henkilöiden tukiyhdistyksiltä tauluja noin 32 000 euron arvosta ja lisäksi K:lta yhden taulun 650 eurolla. Tukiyhdistysten järjestämiin seminaareihin Säätiö on ostanut osallistumislippuja yhteensä 3 850 eurolla ja kirjoja 1 505 eurolla sekä maksanut yhteensä noin 2 000 euroa Säätiön toimintaa käsittelevistä mainoksista lehdissä.

Näiden lisäksi Säätiö on ostanut seminaari- paikkoja yhteensä 8 175 eurolla Puolue r.p.:n, Menestyvä Maa ry:n ja Edistyksellisen puolueen tuki ry:n järjestämiin talous- ja yhteiskuntapoliittisiin seminaareihin. Edistysmielisen politiikan yhdistys ry:ltä on ostettu 1 000 eu-

rolla kirjoja suhdetoimintalahjoiksi ja lisäksi on ostettu mainostilaa myös poliittista toimintaa harjoittavien yhdistysten lehdissä.

Säätiöviranomaisen arvio Säätiön toiminnasta

Säätiöviranomaisen on todennut, että Säätiön säännöissä ei ole mainintaa siitä, että Säätiölä olisi mahdollisuus tukea poliittista toimintaa. Säätiön sääntöjen 2 §:n määräystä tarkoituksen toteuttamistavoista ei voida tulkita niin, että tuen antaminen poliittiseen toimintaan olisi mahdollista. Ehdokkaana olevan henkilön tukiyhdistys on vaalirahoitusta koskevassa ilmoituksessa ilmoittanut seminaarien, kirjojen tai taidemyynnin tuoton vaalikampanjan rahoitukseen tarkoitettuna tukena. Yhdistykset järjestävät seminaareja ja myyvät tuotteita nimenomaan vaalien alla rahoittaakseen ehdokkaan vaalikampanjaa, ja yhdistysten mielestä seminaarilipusta tai tuotteiden myynnistä maksettua hintaan sisältyy tukea. Vastikkeellisten hankintojen luonne ratkeaa Säätiöviranomaisen mielestä tukiyhdistyksen tarkoituksen perusteella.

Ehdokkaan vaalikampanjan rahoittamiseksi järjestetyt seminaarit ovat talous- ja yhteiskuntapoliittisia esitelmä- ja/tai keskustelutilaisuuksia, joiden arvoa Säätiön johdon tai henkilöstön kouluttautumistapahtumana on pidettävä melko vähäisenä. Ajankohtaisten talouspoliittisten kysymysten tai tulevaisuutta pohtivien näkemysten kuuleminen ei välttämättä palvele kovin hyvin Säätiön tarkoituksen toteuttamista.

Palvelutoimintaa tarjoavan Säätiön on kuitenkin jossain määrin harjoitettava sidosryhmäyhteistyötä, ja tältä kannalta katsottuna osallistumista seminaaritalaisuuksiin voidaan pitää perusteltuna. Säätiöviranomaisen mielestä tässä suhteessa on kuitenkin noudatettava asianmukaista harkintaa ja kohtuullisuutta. Säätiö on huomattavassa määrin osallistunut talous- ja yhteiskuntapoliittisiin seminaareihin, joita ovat järjestäneet eräs puolue tai siihen läheisesti liittyvät yhdistykset sekä harjoittanut sidosryhmäyhteistyötä näissä tilaisuuksissa.

Säätiön varoja voidaan kohtuullisessa määrin käyttää säätiön käytännön toiminnan järjestämiseen, kuten toimitilojen kalustamiseen ja

sisustamiseen, henkilökunnalle annettaviin merkkipäivälahjoihin ja palvelutoimintaa harjoittavan säätiön osalta esim. sidosryhmäyhteistyöhön. Säätiöviranomaisen mielestä tässäkin suhteessa on kuitenkin noudatettava asianmukaista harkintaa.

Säätiöviranomaisen mielestä Säätiö on hankkinut poikkeuksellisen paljon tauluja poliittisilta tuki- tai kannatusyhdistyksiltä.

Säätiöviranomaisen käsitys Säätiön hallituksen ja asiamiehen toiminnasta

Säätiöviranomaisen mukaan Säätiön hallituksessa ei ole tehty päätöksiä tai annettu ohjeita asiamiehelle siitä, miten hankintoihin poliittisilta tukiyhdistyksiltä tulisi suhtautua. Säätiön asiamies on näin voinut tehdä hankintoja vuosina 2005 - 2009 yhteensä lähes 50 000 euron arvosta. Säätiön asiamies on vaihtunut 6.8.2007, mutta tällöinkään ei ole annettu ohjeita hankintojen tekemisestä.

Säätiöviranomaisen on todennut, että Säätiön hallituksen on huolehdittava Säätiön toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Säätiön sääntöjen mukaan Säätiöllä on asiamies, jonka valitsee hallitus. Säätiölaissa ei ole säännöstä, jonka mukaan säätiön juoksevien asioiden hoitaminen kuuluisi asiamiehen tehtäviin. Säätiön hallitus voi antaa asiamiehen tehtäväksi hoitaa säätiön päivittäisiä asioita. Säätiön säännöissä voidaan määrätä, että asiamies käyttää päättämisvaltaa säännöissä määrätyissä asioissa.

Säätiöviranomaisen mielestä säätiön hallitus ei ole huolehtinut toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä, sillä se on laiminlyönyt asiamiehen toiminnan ohjeistamisen ja valvonnan.

Säätiö on selvityksessään todennut, että eräät yhdistykset ovat tukeneet nimeltä mainittua henkilöä tämän vaalikampanjassa. Säätiö on siten tiennyt, kenen hyväksi vastikkeellisen hankinnan tuotto lopuksi on mennyt.

Säätiöviranomaisen mukaan Säätiön hallitus ei ole käsitellyt vastikkeellisia hankintoja kokouksessaan eikä ole puuttunut asiamiesten vuosia jatkuneeseen toimintaan. Säätiölle mahdollisesti aiheutuneen vahingon määrää

selvitettäessä on taulujen arvolla olennainen merkitys.

Rahoitusyhdistyksen tarkastuskertomus

Rahoitusyhdistys on antanut tarkastuskertomuksen Säätiön toiminnasta. Seuraavassa referoidaan Rahoitusyhdistyksen tarkastuskertomusta.

Rahoitusyhdistys on säätiölakiin viitaten todennut tarkastuskertomuksessaan, että säätiön hallituksen on erityisesti huolehdittava säätiön toiminnan asianmukaisesta jäljestämisestä ja siitä, että säätiön varat sijoitetaan varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla. Hallituksen on Rahoitusyhdistyksen mukaan muun muassa luotava säätiölle sellainen organisaatio, että sen avulla säätiön kulloiseenkin toimintaan liittyvät päivittäiset asiat tulevat hoidetuksi.

Jos päätösvaltaa on delegoitu säätiön asiamiehelle, säätiön hallitus on vastuussa myös toimihenkilön menettelystä eli hallituksella on säätiön toiminnan valvontatehtävä. Hallituksen jäsenten vastuu korostuu siksi, ettei hallituksella ole välittömiä valvojia.

Säätiön sääntöjen 6 §:n mukaan säätiöllä on hallituksen valitsema asiamies. Säätiön hallituksen tehtävänä on Rahoitusyhdistyksen mukaan antaa ohjeita asiamiehelle juoksevien asioiden hoitamiseksi ja asiamiehen on noudatettava saamiaan ohjeita. Säätiön asiamiehen tehtäviä on hoitanut kaksi eri henkilöä vuosina 2005–2009.

Säätiö on tehnyt hankintoja ja osallistunut seminaareihin, joissa tilaisuuden tai tuotteen myyjänä ovat olleet mm. Säätiön hallinnossa mukana olleiden tai olevien henkilöiden lähellä olevat tahot, edellisen asiamiehen toimikautena 52 483 eurolla ja nykyisen asiamiehen toimiessa 7 180 eurolla eli yhteensä 59 663 eurolla.

Hankintoja ja osallistumiskuluja kyseessä olevilta Säätiön hallinnossa mukana olleiden tai olevien henkilöiden lähellä oleville tahoille on maksettu sekä Säätiön että Säätiön alaisen yhtiöiden varoista. Edellisen asiamiehen toimikautena edellä mainituista kuluista ei ole tehty säätiön tai yhtiöiden hallituksessa pää-

töstä, vaan asiamies on myöntänyt itse tuet ja hoitanut myös näiden kululaskujen hyväksymisen itsenäisesti.

Rahoitusyhdistys toteaa, että hallituksen tehtävänä on kirjanpidon ja varainhoidon asianmukainen järjestäminen. Tämä tarkoittaa riittävien sisäisten valvontajärjestelmien järjestämistä.

Rahoitusyhdistyksen näkemyksen mukaan hallitus ei ole täyttänyt tehtäväänsä riittävien valvontajärjestelmien luomisessa. Asiamiehen ei ole tarvinnut hakea hankinnoille hyväksyntää hallitukselta, koska hankintojen arvon voidaan katsoa vähäisyytensä vuoksi kuuluvan asiamiehen yleistoimivallan piiriin.

Huomioitavaa on Rahoitusyhdistyksen mukaan myös se, että Säätiöllä ei ole ollut tarkastettuna ajanjaksona talous- tai johtosääntöä, jossa olisi määritelty esimerkiksi hankintoihin liittyviä hyväksymisrutiineja.

Rahoitusyhdistys on todennut, että kirjanpidon ja varainhoidon järjestäminen Säätiössä ei ole ollut ennen vuotta 2008 asianmukaisella tasolla.

Rahoitusyhdistys korostaa, että suullinen sopiminen ei riitä päätösten todentamiseksi, vaan ne pitää aina dokumentoida asianmukaisesti hallituksen pöytäkirjaan ja tätä ei ole kaikilta osin noudatettu. Tätä korostaa myös hallituksen toimintaa ohjaava huolellisuusvelvoite.

Säätiön säännöt

Säätiön 29.12.1994 vahvistettujen säättöjen 6 §:n mukaan Säätiöllä on asiamies, jonka valitsee hallitus. Säännöissä ei ole määritelty asiamiehen toimivaltaa.

Säätiön selvitykset

Säätiö on antanut Säätiöviranomaiselle selvitykset sekä Rahoitusyhdistykselle selvityksen. Seuraavassa referoidaan Säätiön selvityksiä.

Säätiön käsitys Säätiön varojen käyttämisestä

Säätiön mukaan ei ole säätiölain vastaista, että Säätiö ostaessaan toiminnassaan tarvittavia ja toiminnassaan käyttämiään hyödykkeitä tukee samalla jotakin poliittista toimintaa.

Säätiö mukaan se ei ole osallistunut ehdokaiden vaalityöhön. Säätiö on tehnyt tarpeelliseksi katsomiaan palvelu- ja tavarahankintoja niin kaupallisilta kuin aatteellisiltakin toimijoilta.

Säätiö on hankkinut kannatusyhdistyksiltä kirjoja ja tauluja, osallistunut kannatusyhdistysten järjestämiin seminaareihin ja julkaissut Säätiön toimintaa käsitteleviä mainoksia lehdistä.

Kirjahankinnan kohteena olevat kirjat on jaettu sidosryhmille lahjoina. Kirjat on ostettu markkinahintaan ja niiden arvo per kirja tai kokonaishankinta-arvo ei ole ollut kohtuuton Säätiön toimintaan tai taloudelliseen asemaan verrattuna.

Säätiökonsernissa on 44 vuokratilaa, joiden kerhohuoneiden seinille on ostettu tauluja. Taulut on ostettu poliittisilta tukiyhdistyksiltä, mutta niiden hinnat ovat vastanneet markkinahintaa. Sillä, keneltä taulut on ostettu, ei ole merkitystä.

Kannatusyhdistysten järjestämien seminaarien aiheet ovat liittyneet Säätiön taloudellisen toiminnan sekä asunto- ja nuorisotoiminnan kehittämiseen ja suunnitteluun.

Säätiö on maksanut ostamistaan tavaroista ja palveluista hinnan, joka on vastannut kulloistakin markkina-arvoa.

Säätiön mukaan sen kannatusyhdistyksiltä tekemillä hankinnoilla ei ole ollut mitään käytännön vaikutusta Säätiön taloudelliseen asemaan.

Säätiön käsitys Säätiön hallinnosta

Säätiön mukaan asiamies hoitaa Säätiön käytännön asioita hallituksen antamien ohjeiden sekä hallituksen vahvistaman toimintasuunnitelman ja talousarvion puitteissa.

Säätiön hallituksessa on keskusteltu yleisesti, että asiamies voi tehdä vaaleissa mukana olevien henkilöiden kannatusyhdistyksiltä kohtuullisessa määrin hankintoja. Kysymyksessä on ollut yleinen keskustelu asiasta, ei hallituksen pöytäkirjaan kirjattu päätös.

Säätiön asiamies on toimivaltansa puitteissa tehnyt Säätiölle hankintoja niin poliittisilta kannatusyhdistyksiltä kuin kaupallisilta toimijoilta. Summat, joita yksittäisten tavaroiden tai palveluiden hankintaan on Säätiössä käytetty, ovat olleet pieniä ja tavanomaisia. Hankintojen tekeminen on Säätiön mukaan kuulunut asiamiehelle kuuluvien juoksevien asioiden hoitamiseen.

KHT A:n vastine

KHT A on antanut selvityksen Säätiöviranomaiselle sekä vastineen TILAlle toiminnastaan Säätiön tilintarkastajana. KHT A:n mukaan hänen Säätiöviranomaiselle antamaansa selvitystä tulee käsitellä osana hänen vastinettaan. Seuraavassa referoidaan KHT A:n selvitystä ja vastinetta.

KHT A:n käsitys Säätiön osallistumisesta vaalirahoitukseen

KHT A on vastineessaan todennut, että tilintarkastus ei voi olla koko tositeaineiston läpikäyntiä, vaan siinä hankitaan kohtuullinen varmuus siitä, että tilinpäätös ja toimintakerromus antavat oleellisilta osin oikeat ja riittävät tiedot säätiön taloudesta ja toiminnasta.

KHT A on antamaansa vastinetta varten pyrkinyt hankkimaan tarkennettuja tietoja Säätiön taulu-, kirja- ja seminaarilippuhankinnoista vuosilta 2005–2008 ja vertaamaan niitä Rahoitusyhdistyksen tarkastuskertomukseen.

KHT A ei ole havainnut yhtäkään vaaliehdokkaalle maksettua vastikkeetonta suoritusta. Kaikki taulu-, kirja- ja seminaarilippuhankinnat ovat olleet vastikkeellisia suorituksia.

Normaalissa vuosittaisessa tarkastuksessa kyseisiä hankintoja on KHT A:n mukaan tullut esiin, mutta tarkkaa yhteenvetoa ei ole tehty. Hankinnoista on ollut jossain määrin keskustelua tilintarkastusten yhteydessä. KHT A on katsonut Säätiön asiamieheltä ja muulta hen-

kilöistöitä kuulemansa perustelut hyväksyttäväksi, jolloin niiden osalta ei ole esimerkiksi annettu kirjallisia muistioita. KHT A on myös keskustellut jo aikaisempina vuosina Säätiössä suoritettujen tarkastusten yhteydessä kyseessä olevien hankintojen perusteista ja hän on saanut siihen tilintarkastuksen kannalta riittäväksi katsottavat perustelut.

Usein merkittävistä periaatteellisista kysymyksistä tilintarkastuksessa keskustellaan KHT A:n mukaan etukäteen. Nyt esillä olevat tukiyhdistyksiltä suoritut hankinnat eivät ole sellaisia, joista yleensä keskusteltaisiin etukäteen. KHT A:n mukaan on kuitenkin selvää, että kyseessä olevia hankintoja on ollut sellaisessa laajuudessa, että hän on niistä asiamieheltä kysynyt.

KHT A on katsonut perustelluksi sen, että Säätiö on hankkinut omiin tiloihinsa ja omistamiinsa kiinteistöihin tauluja. Hänellä ei ole tarkkaa tietoa taulujen määrästä eikä niiden sijoituksesta. Tauluoston yhteydessä on ainakin pääsääntöisesti ollut merkittynä mihin kiinteistöön taulu on laitettu tai ollut tarkoitus laittaa.

Periaatteelliselta osin Säätiön perustelut taulujen hankintaan ja sijoittamiseen kiinteistöjen kerhohuoneisiin ovat KHT A:n käsityksen mukaan olleet täysin hyväksyttäviä ja ne ovat kuuluneet siihen sosiaaliseen asumiseen ja kasvattamiseen, mitä Säätiö harjoittaa. KHT A:n mukaan taulujen keskihinta on ollut vajaa 1 000 euroa ja ne on tarkoitettu Säätiön omistamien kiinteistöjen kerhohuoneisiin. Tauluja on hankittu vähemmän kuin Säätiö omistaa kiinteistöjä, joten niiden määrä ja hinta ei ole ollut missään epäsuhteessa hankintoihin.

KHT A:n mielestä ollut myös hyväksyttävää, että vähäisiä suhdetoimintalahjoja (kirjoja) on hankittu ja jaettu yhteistyökumppaneille ja muille Säätiötä lähelle oleville tahoille. Säätiön perustelut tällaisiin liikelahjoihin ovat KHT A:n mielestä olleet riittäviä. Kirjat ovat edustaneet sitä yhteiskunnallista ajatustapaa, joka on ollut Säätiön perustajilla ja Säätiön kantavana ajatuksena.

Tukiyhdistyksille maksettu ja seminaarimaksuja on vuosina 2005–2008 ollut 6 455 euroa, yhteensä viiteen eri seminaariin. Pääosassa

seminaarimaksutositteita on ollut liitteenä tilaisuuden ohjelma ja esitelmöitsijät. Ainakin näissä sekä ohjelma että esitelmöitsijät ovat olleet tasoltaan KHT A:n mielestä ehdottomasti huippuluokkaa. Perustelut osallistua seminaareihin ovat myös hyväksyttäviä, sillä Säätiön yhteiskunnallisena instituutioon kuuluu myös seurata ympäristöään ja sen kehitystä.

Näin ollen taulujen ja kirjojen hankinta sekä seminaareihin osallistuminen ei sellaisenaan KHT A:n käsityksen mukaan ole mitenkään Säätiön sääntöjen vastaista eikä laitonta vaan aivan normaalia toimintaa. Asian nostaminen julkisuuteen ei siten KHT A:n mukaan voi-kaan liittyä kyseisiin hankintoihin vaan siihen, että ne on hankittu eri vaaliehtokkaiden kannatusyhdistyksiltä. Jos hankinnoille voidaan esittää riittävät perustelut, kysymys on siitä, onko tuote aito ja onko maksettu hinta oikea.

KHT A:n mukaan on selvää, että ostamalla tuote tukiyhdistykseltä, tuetaan samalla jotain tiettyä ehdokasta ja puoluetta. Säätiön tausta huomioiden ei ole mitenkään erikoista, että se on tehnyt mainitut hankinnat ajatusmaailmastaan perustajiensa ja taustavoimiensa kaltaisia yhteisöjä, eikä kaupallisilta toimijoilta. Kaikilla yhteisöillä ja yksilöillä on omia mieltymyksiään eikä hankintojen suorittaminen sellaiselta, jonka itse tuntee vastaavan omaa maailmankatsomustaan voi olla kiellettyä.

Säätiöviranomainen KHT A:n mukaan itsekin katsonut, että kyseiset hankinnat ovat kohtuullisessa määrässä täysin hyväksyttäviä. Mahdollisessa sääntöjen rikkomisessa onkin KHT A:n mukaan kysymys siitä, onko kyse ensisijaisesti hyväksyttävistä vastikkeellisista hankinnoista, vai vaalituesta ja ovatko hankinnat laajuudessaan kohtuullisia.

KHT A on tilintarkastuksessa havainnut hankinnat vastikkeellisina eikä ole tarkastuksissa edes ollut tietoinen kuka tai ketkä ovat olleet maksun saaneen yhdistyksen taustalla.

Kuka tai ketkä ovat olleet myyjinä toimineiden yhteisöjen taustalla, selvisi KHT A:lle vasta syksyllä 2009.

KHT A on keskustellut Säätiön tilintarkastuksessa Säätiön toisen tilintarkastajan kanssa

taulu- ja seminaarimaksuista ja heidänkin mielestä saatu selvitys hankintojen perusteista on ollut riittävä.

KHT A:n käsitys vastikkeellisten hankintojen taloudellisesta merkityksestä Säätiön toiminnan kannalta

KHT A:n mukaan tauluista, kirjoista ja seminaarilipuista maksettu hinta on ollut oikeassa suhteessa saatuun vastikkeeseen. Verrattaessa nyt esillä olevia taulu-, kirja- ja seminaarimaksuja Säätiön taseeseen, tuloslaskelmaan ja yleensä toiminnasta aiheutuvaan rahankäyttöön, voidaan niitä pitää varsin vähäisinä.

Säätiön kokonaisvolyymia arvioitaessa on KHT A:n mukaan muistettava, että esimerkiksi vuodelta 2006 tehdyn konsernitaseen loppusumma oli 164 858 867 euroa.

KHT A:n käsitys Säätiön hallituksen ja asiamiehen toiminnasta

KHT A:n mukaan väite, jonka mukaan Säätiöllä ei ole ollut talous- tai johtosääntöä, joka sisältäisi ohjeita säätiön hallituksen jäsenille ja asiamiehelle säätiölain mukaisesta toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä, ei pidä paikkaansa. KHT A on toimittanut Säätiölle 1990-luvulla Rahoitusyhdistyksen mallin talousohjesäännöksi ja auttanut sen muovaamisessa Säätiön omiin tarpeisiin.

KHT A:n käsityksen mukaan mahdolliset sääntöjen ja lain rikkomiset ovat varsin tulkinnanvaraisia. KHT A on viitannut Säätiön Säätiöviranomaiselle laatimaan selvitykseen sääntöjen noudattamisesta ja hallituksen suoritamasta valvonnasta ja ohjeistuksesta.

KHT A:n käsityksen mukaan säätiö tai sen hallitus/asiamies ei ole olennaisesti rikkonut säätiötä koskevaa lakia tai säätiön sääntöjä tilikausien 2005 – 2008 aikana.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILAn päätöksen raja

TILA arvioi KHT A:n toimintaa Säätiön tilintarkastajana tilikausina 2006–2008 Säätiöviranomaisen kirjelmän, Rahoitusyhdistyksen tarkastuskertomuksen, Säätiön selvitysten, KHT A:n vastineiden ja KHT A:n allekirjoittamien tilikausien 2006–2008 tilintarkastuskertomusten perusteella. TILAlla oli lisäksi käytettävissään tilintarkastajan työpapereita tilikausilta 2006–2008, jotka on kopioitu poliisiin KHT A:lta takavarikoimasta tilintarkastusaineistosta. Ajanjakson raja

TILAlla ei ole toimivaltaa arvioida sitä, ovatko Säätiö tai sen toimielimet toimineet säätiölain tai säätiön sääntöjen vastaisesti. TILAlla ei ole toimivaltaa arvioida sitä, onko Säätiö toiminnut kirjanpitolain tai hyvän kirjanpitotavan vastaisesti.

TILA on käytettävissään olevaan aineistoon perehtymällä voinut havaita, että Säätiön toimintaa koskevissa selvityksissä on noussut esiin kysymys konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta sekä havaintoja muun muassa investointiavustusten kirjaamisesta, taseen sisäisistä kirjauksista, poistoista, liikeliloista saatujen vuokratuottojen esittämisestä tilinpäätöksessä osana sosiaalisen asunotoiminnan tuottoja, avustushakemusten sisällöstä, Säätiön toimielimille maksetuista palkioista sekä tilikauden 2008 tilintarkastuskertomuksen kirjoitusvirheestä. TILA ei ottanut kantaa KHT A:n toimintaan mainittujen seikkojen osalta.

TILA arvioi KHT A:n toimintaa Säätiön tilintarkastajana. TILA ei arvioinut KHT A:n toimintaa Säätiön Isännöinti Oy:n tai Säätiön osittain tai kokonaan omistamien kiinteistöyhtiöiden tilintarkastajana.

Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa tilikausien 2006–2007 tilintarkastuksessa, sovelletaan kumotun tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä. Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa tilikauden 2008 tilintarkastuksessa, sovelletaan voimassa olevan tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

TILAn suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan voimassa olevan tilintarkastuslain säännöksiä.

2 Tapahtumien kulku

KHT A on toiminut Säätiön tilintarkastajana ja antanut vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset tilikausilta 2006–2008.

KHT A on antanut kertomukset Säätiössä tilikausina 2006–2008 suorittamistaan valvontatilintarkastuksista.

3 Oikeuslähteet

3.1 Tilintarkastuslaki

Kumottu tilintarkastuslaki

Kumotun tilintarkastuslain (936/1994) 16 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa lain 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan.

Kumotun tilintarkastuslain 17 §:n mukaan tilintarkastus sisältää säätiön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen.

Kumotun tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto:

- 1) siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti;
- 2) siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;
- 3) tilinpäätöksen vahvistamisesta;
- 4) tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen esittämällä tavalla; sekä
- 5) vastuuvapaudesta.

Jos säätiön vastuuvollinen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muuhun säätiötä koskevan lain tai sen sääntöjen vastaiseen toimintaan, tilintarkastajan tulee esittää siitä kertomuksessaan muistutus.

Tilintarkastajan tulee kertomuksessaan tarvittaessa täydentää tilinpäätöstietoja. Tilintarkastaja voi antaa lisätietoja, jos tilintarkastaja katsoo sen olevan tarpeen. Emoyrityksenä olevassa säätiössä on lisäksi annettava erityinen kertomus konsernista noudattaen soveltuvien osin, mitä 1—3 momentissa säädetään.

Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslain 15 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä:

- 1) antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; sekä
- 2) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia.

Edellä 2 momentissa tarkoitettu lausunto on vakiomuotoinen, ehdollinen tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot.

Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on:

- 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai
- 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestyttä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Tilintarkastuslain 22 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tässä laissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan.

3.2 Säätiölaki

Säätiölain (109/1930) 10 §:n mukaan hallituksen tulee hoitaa säätiön asioita lakia ja säätiön sääntöjä noudattaen. Hallitus edustaa säätiötä. Hallituksen on erityisesti huolehdittava säätiön toiminnan asianmukaisesta jär-

jestämisestä ja siitä, että säätiön varat sijoitetaan varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla.

Säätiölain 10a §:n mukaan säätiön säännöissä voidaan määrätä, että päättämisvaltaa säätiössä käyttää hallituksen ohella säännöissä määrättyissä asioissa muukin toimielin taikka hallituksen jäsen tai säätiön toimihenkilö. Säännöissä voidaan myös määrätä, että hallituksen jäsenellä tai säätiön toimihenkilöllä on oikeus kirjoittaa säätiön nimi taikka että hallitus voi antaa tällaisen oikeuden edellä sanotulle tai muulle henkilölle.

Säätiölain 12 §:n mukaan sen lisäksi, mitä tilintarkastuslaissa säädetään, tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää erityinen lausuma siitä:

- 1) onko säätiön varat asianmukaisesti sijoitettu;
- 2) onko säätiön toimielimen jäsenille suoritettuja palkkioita pidettävä kohtuullisina; sekä
- 3) antavatko säätiön tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot säätiön toiminnasta.

3.3 Oikeuskirjallisuus

3.3.1 Säätiön säännöt

Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että säätiön säännöt ohjaavat voimakkaasti säätiön toimintaa. Säätiölaki on osin tulkinnanvarainen, minkä lisäksi säätiön toiminnalle on leimallista sääntöjen korostettu rooli⁸.

Säännöissä tulee määritellä säätiön organisaatorinen toiminta ja menettelytavat. Säännöissä tulee määritellä säätiön tarkoitus (tarkoituspäykälä) sekä se, miten säätiö tarkoitustaan toteuttaa (toteuttamispäykälä). Tarkoitusta- ja toteuttamispäykälät ovat säätiön toiminnan kannalta keskeisimpiä⁹.

3.3.2 Säätiön hallinto

Säätiössä on säätiölain nojalla oltava hallitus. Säätiön säännöissä voidaan määrätä, että Säätiöllä on myös jokin muu toimielin. Säännöissä voidaan määrätä, että päätösvaltaa

⁸ Vierros – Pöyhönen – Kallio: Yhdistykset ja säätiöt s. 16-17, KHT-Media Oy 2010

⁹ Vierros – Pöyhönen – Kallio: Yhdistykset ja säätiöt s. 17, KHT-Media Oy 2010

käyttää hallituksen ohella myös muu toimielin tai säätiön toimihenkilö. Säännöissä on tällöin määrättävä nimenomaisesti ne asiat, joissa päätösvaltaa käyttää muu toimielin tai taho kuin hallitus.

Säätiön hallituksen tehtäviin katsotaan yleisesti kuuluvan säätiön toiminnan järjestäminen, johtaminen ja valvonta. Hallituksen tehtäviin katsotaan kuuluvan kirjanpidon järjestäminen, tilinpäätöksen laatiminen ja varainhoidon valvonta. Hallituksen tulee varmistaa, että säätiössä on riittävät sisäiset valvontajärjestelmät.

Säätiöön voidaan valita myös asiamies. Yleensä asiamies valitaan hoitamaan säätiön hallintoa hallituksen valvonnassa ja sen antamien ohjeiden mukaisesti¹⁰.

3.3.3 Säätiön tilintarkastus

Tilintarkastajan on tarkastettava, että informaatio säätiön tuloista ja menoista sekä taloudellisesta asemasta on oikeaa ja riittävää. Tilintarkastaja pyrkii vakuuttumaan siitä, että säätiön toimintaa sääteleviä lakeja ja säätiön sääntöjä on noudatettu¹¹.

Tilintarkastuksen painopiste on tilinpäätöksen oikeellisuuden tarkastuksessa. Tämä edellyttää myös tilikauden kirjausten tarkastusta. Tätä tehdään suurissa säätiöissä jo tilikauden aikana¹².

Varsinaisen kirjanpidon lisäksi tilintarkastajan on tutustuttava muun muassa säätiön sopimuksiin.

Tilintarkastajan työn laajuus riippuu merkittävästi siitä, miten hyvin kirjanpito ja taloudenhoito on säätiössä järjestetty ja miten tehokas sisäinen kontrolli säätiössä on. Sopivin pistokein voidaan yleensä vakuuttua järjestelmän ja kontrollien oikeellisuudesta¹³.

Tilintarkastaja voi antaa tilikauden aikana säätiön hallitukselle raportteja tarkastustoi-
menpiteistään ja –havainnoistaan. Mikäli tilintarkastaja havaitsee työnsä aikana vääriä tulkintoja tai hänellä on nopeasti parannuksia vaativia havaintoja säätiön toiminnasta, hänen on raportoitava niistä välittömästi hallitukselle¹⁴.

Tilintarkastuksen merkitys osana yhteisön valvontaa korostuu säätiöissä. Niissä ei ole osakkaita tai jäseniä, jotka osallistuisivat säätiön toiminnan valvontaan. Säätiölaki ja säätiön säännöt edellyttävät keskimääräistä korostuneempaa valvontaa siitä, mihin tarkoituksiin säätiön varoja ja resursseja käytetään¹⁵.

3.4 Tilintarkastusalan suositukset

Hyvän tilintarkastustavan mukaisia tilintarkastuksen suunnittelu-, toteutus- ja raportointivaatimuksia kuvataan KHT-yhdistys – Föreningsen CGR ry:n (KHT-yhdistyksen) julkaisemissa Tilintarkastusalan standardit ja suositukset -teoksissa. Tilintarkastusalan standardeja ja suosituksia voidaan käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan tilintarkastajan toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta yksittäistapauksessa.

Tilintarkastusalan suosituksen 250 Säännösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa kappaleen 5 mukaan säännösten ja määräysten noudattamatta jättämisestä saattaa olla tarkastuskohteelle taloudellisia seuraamuksia, kuten sakkoja, oikeudenkäyntejä tms. Kappaleen 32 mukaan tilintarkastajan on niin pian kuin käytännössä mahdollista joko ilmoitettava tietoonsa tulleesta säännösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä hallintoelimille tai tilintarkastajan tulisi hankkia tilintarkastusevidenssiä siitä, että nämä ovat tietoisia asiasta¹⁶.

¹⁰ kappaleen 3.3.2 tekstin osalta ks. Vierros – Pöyhönen – Kallio: Yhdistykset ja säätiöt s. 18-20, KHT-Media Oy 2010

¹¹ Perälä – Perälä: Yhdistyksen ja säätiön talous, kirjanpito ja verotus s. 349 WSOY 2003

¹² Perälä – Perälä: Yhdistyksen ja säätiön talous, kirjanpito ja verotus s. 350 WSOY 2003

¹³ Perälä – Perälä: Yhdistyksen ja säätiön talous, kirjanpito ja verotus s. 350 WSOY 2003

¹⁴ Perälä – Perälä: Yhdistyksen ja säätiön talous, kirjanpito ja verotus s. 350-351 WSOY 2003

¹⁵ Vierros – Pöyhönen – Kallio: Yhdistykset ja säätiöt s. 99-100, KHT-Media Oy 2010

¹⁶ Suosituksen 1.7.2006 mukauttavien muutosten tultua voimaan kappaletta 32 on mukautettu. Mukautettua suositusta on sovellettu tilikausien 2007–2008 tilintarkastuksessa. Tilikaudella 2006 sovelletun suosituksen 250 kappaleen 32 ensimmäinen virke on ollut seuraava ” Tilintarkastajan on niin pian kuin käytännössä mahdollista ilmoitettava tietoonsa tulleesta säännösten tai määräysten noudattamatta jättämisestä joko ylimmälle

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Säätiön hallinnon tilintarkastus

Säätiön sääntöjen määräys säätiön tarkoituksesta antaa säätiölle ja sen hallitukselle rajat toteuttaa säännöissä määrättyä toimintaa. Säätiölain mukaan hallituksen on erityisesti huolehdittava säätiön toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. TILAn toimivaltaan ei kuitenkaan kuulu arvioida sitä, onko Säätiön hallitus laiminlyönyt velvollisuutensa huolehtia Säätiön toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä.

Säätiö on tilikausien 2006–2008 aikana hankkinut kirjoja, tauluja ja seminaarilippuja Säätiön hallinnossa mukana olleiden tai olevien henkilöiden lähellä olevilta tahoilta. Hankintoja on tehty usean vuoden ajan. Vuonna 2006 hankintoja Säätiötä lähellä olevilta tahoilta on tehty yhteensä 18 300 eurolla, vuonna 2007 yhteensä 6 800 eurolla ja vuonna 2008 yhteensä 3 800 eurolla. Kokonaisuutensa hankintojen arvo on Säätiön kokoon nähden suhteellisen vähäinen.

Säätiön säännöissä ei ole mainintaa siitä, että Säätiön tehtävänä on tukea poliittista toimintaa. Säätiön hallitus ei ole päättänyt tukea jotakin vaaleissa mukana ollutta henkilöä tai henkilön tukiyhdistystä jollakin vastikkeellisella hankinnalla. Hankinnoista on päättänyt Säätiön asiamies eikä hankintoja ole käsitelty asianmukaisella tavalla Säätiön hallituksessa. Säätiön säännöissä ei ole määrätty, että toimivaltaa Säätiössä käyttää hallituksen ohella säätiön säännöissä määrättyihin asioihin asiamies.

Säätiöiden erityisluonne edellyttää tilintarkastajalta korostunutta huomion kiinnittämistä säätiön hallintoon. Tilintarkastajan on muun muassa tarkastettava, onko säätiön säännöissä luovutettu päätäntävaltaa hallitukselta muulle toimielimelle tai toimihenkilölle sekä tarkastettava, käytetäänkö säätiön varoja säätiön säännöissä määrättyihin tarkoituksiin.

Säätiön toimintaa on merkittävästi rahoitettu julkisin varoin, mikä korostaa tilintarkastajan

roolia toiminnan säännöstenmukaisuuden valvonnassa.

Säätiön tarkoitus huomioon ottaen hankinnat Säätiötä lähellä olevilta tahoilta ovat poikkeuksellisia. Hankintoja on suoritettu usean tilikauden aikana.

KHT A on hallinnon tarkastusta suorittaessaan havainnut Säätiön asiamiehen hankkineen tauluja, kirjoja sekä seminaarilippuja Säätiön lähellä olevilta tahoilta. KHT A ei kuitenkaan ole raportoinut asiasta kirjallisesti Säätiön hallitukselle eikä myöskään edellyttänyt, että Säätiön hallitus, jonka tehtäviin hallinnon järjestäminen kuuluu, saattaa Säätiön hallinnon tältä osin asianmukaiseksi siten, että hallitus päättää sanotuista poikkeuksellisista säätiötä lähennä olevien tahojen kanssa toteutetuista oikeustoimista ja siten arvioi niiden sääntöjenmukaisuuden.

Ottaen huomioon edellä kuvatut seikat kokonaisuutena ja tilintarkastusalan suosituksen 250 kappale 32 TILA toteaa, että kuvatus toiminnan jatkuttua useita vuosia, olisi KHT A:n viime kädessä tilintarkastuskertomuksessa pitänyt raportoida siitä, että Säätiön asiamies on ilman Säätiön säännöissä annettua toimivaltaa ja ilman Säätiön hallituksen nimenomaisia päätöksiä useiden vuosien aikana tehnyt oikeustoimia, jotka ovat poikkeukselliseksi luonnehdittavia Säätiön sääntöjen tarkoittamassa mielessä ja jotka on lisäksi tehty Säätiötä lähellä olevien tahojen kanssa. KHT A on toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti ja rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana laiminlyömällä tämän raportointivelvollisuutensa.

4.2 Lieventävät seikat

Edellä mainitut hankinnat Säätiötä lähellä olevilta tahoilta ovat määrältään vähäisiä.

Ratkaisu

TILA antoi yksimielisesti KHT A:lle huomautuksen.

johdolle tai hallitukselle tai tilintarkastajan tulisi vakuuttaa siitä, että nämä ovat tietoisia asiasta.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 16 §, 17 §, 19 §
Tilintarkastuslaki (459/2007) 11 §, 15 §, 22 §,
40 §, 49 §, 53-54 §
Säätiölaki (109/1930) 12 §

TILA 7/2010

Asunto-osakeyhtiön osakas ja entinen hallituksen puheenjohtaja X kanteli KHT A:n toiminnasta yhtiön tilintarkastajana tilikaudella 2009. KHT A oli antanut tilintarkastuskertomuksessa huomautuksen Asunto-osakeyhtiön entiselle hallitukselle ja isännöitsijälle huolimattomuudesta kesällä 2009 toteutetun pihaurakan valmistelussa ja valvonnassa. Huomautus oli X:n mukaan perusteeton. Entinen hallitus oli valmistellut, kilpailuttanut ja valvonut hankkeen esimerkillisesti.

X moitti KHT A:ta myös siitä, että KHT A ei ollut suostunut muuttamaan jälkikäteen tilintarkastuskertomusta, vaikka X oli toimittanut KHT A:lle asiakirja-aineistoa, joka X:n mukaan osoitti, että kesken tilikauden vaihdettu hallitus oli huolellisesti valmistellut pihaurakkaa ja valvonut sen toteuttamista.

KHT A oli X:n mukaan myös laiminlyönyt raportoida tilintarkastuskertomuksessa, että uusi hallitus oli jättänyt hakematta suhdanneluontoista avustusta pihaparannukseen ja siitä, että pihaparannusta varten otettu laina oli kirjanpidossa käsitelty niin, että rahoitusvastikkeet oli tuloutettu.

KHT A selvitti TILAlle antamassaan vastineessa, millä perusteilla hän oli päätenyt antamaan huomautuksen tilintarkastuskertomuksessa yhtiön isännöitsijän ja entisen hallituksen toiminnasta. KHT A totesi, että pihaurakkaan liittyvästä suhdanneavustuksen hakematta jättämisestä ja pääomavastikkeiden tulouttamisesta hän oli raportoinut tilintarkastuspöytäkirjassa.

KHT A perusteli TILAlle myös sitä, miksi hän ei ollut ennen tilintarkastuskertomuksen antamista kommunikoinut kesken tilikauden erotetun hallituksen puheenjohtajan kanssa havainnoista, joita hän oli tilin-

tarkastuksessa tehnyt ja joiden johdosta hän oli antanut kertomuksessa huomautuksen entisen hallituksen toiminnasta.

TILA tutki KHT A:n toiminnan. TILA otti omasta aloitteestaan tutkittavaksi myös HTM B:n toiminnan, sillä HTM B oli toisena tilintarkastajana allekirjoittanut huomautuksen sisältäneen tilintarkastuskertomuksen.

TILA totesi, että tilintarkastuskertomuksessa annettu huomautus oli johdonmukainen tilintarkastuksessa tehtyjen havaintojen kanssa. KHT A oli hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella voinut perustellusti tehdä päätelmän siitä, että isännöitsijälle ja hallitukselle tuli antaa tilintarkastuskertomuksessa huomautus.

TILA kritisoi KHT A:n antaman huomautuksen sanamuotoa sekä sitä, että hän ei ennen tilintarkastuskertomuksen antamista kommunikoinut kesken tilikauden erotetun hallituksen kanssa sen toimintaa koskevista havainnoista, joita KHT A piti olennaisina ja jotka johtivat huomautukseen tilintarkastuskertomuksessa. Olenaisista asiassa TILAn mielestä oli kuitenkin se, että huomautuksen antaminen tilintarkastuskertomuksessa oli sinänsä perusteltua. KHT A ei näin ollen ollut toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

HTM B:n osalta TILA totesi, että hän oli ennen tilintarkastuskertomuksen ja tilintarkastuspöytäkirjan antamista varmistunut riittävällä tavalla siitä, että KHT A oli suorittanut asianmukaisesti työnsä.

Kantelu ja TILAn oma-aloitteinen tutkinta eivät antaneet aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.)

Kantelu

Asunto-osakeyhtiön osakas ja entinen hallituksen puheenjohtaja X on kannellut TILAlle KHT A:n toiminnasta yhtiön tilintarkastajana.

X on toiminut Asunto-osakeyhtiön hallituksen puheenjohtajana tilikaudella 2009, kunnes ylimääräisessä yhtiökokouksessa 24.9.2009 hallitus on kokonaisuudessaan vaihdettu.

X:n mukaan Asunto-osakeyhtiössä toteutettiin kesällä ja syksyllä 2009 piha-alueen parannus, jonka toteuttamisesta osakkaiden kesken on ollut erimielisyyttä.

X:n mukaan KHT A on allekirjoittamassaan tilikauden 1.1.–31.12.2009 tilintarkastuskertomuksessa antanut Asunto-osakeyhtiön kesken tilikauden 2009 erotetulle hallitukselle huomautuksen, jolle ei ole perusteita.

Tilintarkastuskertomuksen mukaan kesken tilikauden erotettu hallitus ei ole kyennyt osoittamaan valmistelleensa ja valvoneensa kesällä 2009 toteutettua pihaurakkaa huolellisesti. X:n mukaan hallitus oli valmistellut, kilpailuttanut ja valvonut hankkeen esimerkillisesti.

Pihaparannuksen toteuttanut urakoitsija oli esittänyt työstään laskun, jota hallitus ei ollut suostunut sellaisenaan maksamaan. Lasku oli silloisen hallituksen käsityksen mukaan virheellinen.

Asunto-osakeyhtiö oli järjestänyt ylimääräisen yhtiökokouksen 24.9.2009, jossa oli valittu uusi hallitus. Uusi hallitus oli vastoin edellisen hallituksen kantaa päättänyt maksaa urakoitsijan esittämän laskun. Laskun maksaminen johti talousarvion ylittymiseen.

X on kritisoinut KHT A:ta siitä, että KHT A ei ole suostunut muuttamaan jälkikäteen tilintarkastuskertomusta, vaikka X on toimittanut KHT A:lle asiakirja-aineistoa, joka X:n mukaan osoittaa, että kesken tilikauden vaihdettu hallitus on huolellisesti valmistellut pihaurakkaa ja valvonut sen toteuttamista.

X:n mukaan KHT A on myös laiminlyönyt raportoida tilintarkastuskertomuksessa, että uusi hallitus on jättänyt hakematta suhdanne- luontoista avustusta pihaparannukseen. Hallituksen laiminlyönnistä on aiheutunut noin 4 000 euron vahinko Asunto-osakeyhtiölle. Lisäksi pihaparannusta varten otettu laina on kirjanpidossa käsitelty niin, että rahoitusvas-

tikkeet on tuloutettu. Tästäkään asiasta KHT A ei ole huomauttanut uutta hallitusta tilintarkastuskertomuksessa.

X on lähettänyt KHT A:lle sähköpostiviestejä, joissa hän on perustellut, miten hallitus on valmistellut ja valvonut pihaparannusta. X:n sähköpostiviestien liitteenä on myös dokumentteja hänen perustelujensa tueksi.

KHT A:n vastine

KHT A on antanut asiassa vastineensa.

Raportointi Asunto-osakeyhtiölle

Asunto-osakeyhtiön yhtiökokouksen valitsemana tilikauden 2009 tilintarkastajana KHT A on antanut yhdessä HTM B:n kanssa allekirjoittamansa tilintarkastuskertomuksen sekä yhtiön hallitukselle osoitetun tilintarkastuspöytäkirjan.

KHT A:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on annettu huomautus 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen sekä isännöitsijän huolimattomuudesta kesällä 2009 toteutetun pihaurakan valmistelussa ja valvonnassa.

Hallitukselle osoitetussa tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastajat ovat käsitelleet kaupparekisteritietojen ja pöytäkirjojen puutteita, suhdanneavustuksen hakematta jättämistä, hankerahoituslaskelman puuttumista tilinpäätöksestä sekä lainaosuuslaskennan puutteita.

Kommentit X:n väitteisiin

KHT A:n mukaan X:n kantelu perustuu tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen elokuussa 2010 X:n KHT A:lle lähettämiin kuuteen sähköpostiviestiin, joissa hän vaati KHT A:ta muuttamaan raportointiaan sekä TILAlle ja KHT A:lle lähettämään sähköpostiviestiin. KHT A on vastannut X:lle, ettei hän katso aiheelliseksi muuttaa raportointiaan.

KHT A:n mukaan tarkastusta suorittaessa hänen hallussaan olivat vuonna 2009 pidettyjen neljän yhtiökokouksen yhtiökokouspöytäkirjat, hallituksen kokouspöytäkirja sekä pihaurakkasopimus.

X:n kantelun liitteenä oli hallituksen 7.5.2009 päivätty järjestäytymiskokouksen pöytäkirja (1/2009), jossa on valmisteltu piharemontista uutta esitystä 18.5.2009 pidetylle yhtiökokoukselle sekä kopio 12.6.2009 päiväystä pankin lainatarjouksesta, johon on merkitty hallituksen päätös lainavaltuuksista isännöitsijälle. Nämä pöytäkirjat liitteineen, samoin kuin kanteluaineistossa ollut vaatimus ylimääräisestä yhtiökokouksesta, puuttuivat KHT A:n mukaan siitä aineistosta, joka hänellä oli käytettävissään, kun hän suoritti tilintarkastuksen.

KHT A:n mukaan Asunto-osakeyhtiön tarkastus on aloitettu tarkastussuunnitelman teolla ja aineistoon perehtymisellä. Hallintoaineiston puutteellisuuden sekä ylimääräisessä yhtiökokouksessa tehdyn vahingonkorvauskannepäätöksen perusteella tilintarkastajat kuulivat 27.4.2010 isännöitsijätoimiston kohdeisännöitsijää sekä hallituksen puheenjohtajaa korvauskanteen tilanteesta, pihakorjauksesta sekä hallitustyöskentelystä vuoden 2009 aikana.

KHT A on pyytänyt isännöitsijältä vahvistusta hallituksen kokouspöytäkirjoista, selvitystä lainosuuksista sekä tilinpäätöksessä esitetyistä lainatiedoista. Hän on saanut isännöitsijältä sähköpostin, jossa vahvistetaan, ettei isännöitsijä ole osallistunut hallituksen kokouksiin ja ettei isännöitsijän hallussa ole enempää pöytäkirja-aineistoa.

KHT A on vastineessaan perustellut tilintarkastuskertomuksessa annettua huomautusta seuraavilla seikoilla:

- urakkasopimuksessa ei ollut mainintaa viivästyssakosta, vakuudesta eikä viittausta yleisiin sopimusehtoihin,
- hallitus ei ollut tehnyt päätöstä ulkopuolisen valvojan tai muun ulkopuolisen asiantuntijan käyttämisestä,
- 12.6.2009 jälkeen hallitus ei ollut kirjannut päätöksiään, vaikka puhelinkokouksia oli pidetty,
- urakka oli kesken 24.9.2009, kun ylimääräinen yhtiökokous vaihtoi hallituksen. Tarkastusaineistossa olleen urakkasopimuksen mukaan pihaparannustyön tuli tapahtua 16.–27.7.2009 välisenä aikana.

- ylimääräisen yhtiökokouksen 24.9.2009 pöytäkirjasta ilmenevän varmennetun tiedon mukaan pihaurakan kustannukset ylittivät sille budjetoidun summan,
- urakoitsija oli oikeusteitse vaatimassa urakkasummaa,
- pihaurakan dokumentoinnin puutteet (katselmuspöytäkirjat, ulkopuolisen valvojan tai asiantuntijan (esimerkiksi tavarantarkastajan lausunto kiistasta) heikensivät taloyhtiön asemaa.

X on vielä kantelussaan huomauttanut, ettei pihaurakkaan liittyvästä suhdanneavustuksen hakematta jättämisestä ja pääomavastikkeiden tulouttamisesta ole raportoitu. Kyseiset asiat on KHT A:n mukaan käsitelty muiden puutteiden ohella tilintarkastuspöytäkirjassa.

Tilintarkastusalan suositukset 260 (kommunikaatio hallintoelinten kanssa) ja 580 (Johdon antamat tiedot)

KHT A katsoo, että hänellä tilintarkastajana ei ollut velvollisuutta keskustella kesken tilikauden erotetun hallituksen kanssa erotetun hallituksen toimintaa koskevistaan havainnoista ennen kertomuksen antamista. Perusteluksi KHT A on todennut sen, että hän on kuullut voimassa olevan hallituksen puheenjohtajaa (toiminut hallituksen varajäsenenä 24.9.2009 ylimääräiseen yhtiökokoukseen saakka) sekä kyseisenä aikana myös toiminutta kohdeisännöitsijää tarkastuksen alkuvaiheessa sekä pyrkinyt sähköpostilla 5.7.2010 varmistautumaan kohdeisännöitsijän osallistumisesta hallituksen työskentelyyn sekä tietoisuudesta hallituksen pöytäkirjoista.

KHT A on vastineessaan korostanut erityisesti sitä, että hallitutuksella ja isännöitsijällä on lakiin perustuva velvollisuus laatia kokouksistaan pöytäkirja ja säilyttää ne luotettavasti (30.6.2010 saakka voimassa ollut asunto-osakeyhtiölaki 4:56). Tarkastuskohteen isännöitsijä työskentelee alueen suurimmassa isännöitsijätoimistossa ja on vuosia toiminut Asunto-osakeyhtiön kohdeisännöitsijänä, minkä vuoksi KHT A on katsonut voineensa luottaa isännöitsijältä saatuun tietoon. Tilintarkastussuosituksen 580 mukaan kirjallinen tieto on luotettavampaa evidenssiä kuin suullinen tieto.

Yhteenvedo

KHT A:n mukaan raportointi on perustunut hallitukselta saatuun asiakirjaselvitykseen, hallituksen ja kohdeisännöitsijän kuulemiseen sekä kirjanpitoaineistoon ja ulkoisiin vahvistuksiin. Raportointitavan valinta on perustunut ammatilliseen harkintaan havaittujen puutteiden olennaisuudesta ja oikaistavuudesta.

Tilintarkastuspöytäkirjassa esitetyt havainnot ovat tulleet yhtiökokouksen tietoon. KHT A:n mielestä ei olisi ollut hyvän tilintarkastustavan mukaista muuttaa raportointia tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen saadun informaation yhteydessä tehdyn vaatimuksen perusteella.

KHT A on käsityksensä mukaan toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

KHT A on vastineensa lisäksi toimittanut TILAlle tilikauden 2009 tilintarkastajan työpapereit.

HTM B:n vastine

HTM B on antanut TILAlle vastineen asian johdosta.

HTM Bn mukaan hän on yhtiökokouksen valitsemana tilintarkastajana KHT A:n kanssa suorittanut tilikauden 1.1.–31.12.2009 tilintarkastuksen. Suorittamastaan tilintarkastuksesta HTM B ja KHT A ovat antaneet tilintarkastuskertomuksen sekä tilintarkastuspöytäkirjan 22.7.2010.

Tilintarkastuskertomuksessa esitetyn yhtiön hallintoon kohdistuvan huomautuksen osalta HTM B on kertomansa mukaan osallistunut tarkastukseen tutustumalla isännöitsijän huhtikuussa 2010 toimittamaan aineistoon, sopimalla johdon kuulemispalaverin ja olemalla läsnä tässä palaverissa. Tarkastuksen lopuksi HTM B on käynyt KHT A:n kanssa 22.7.2010 läpi molempien havainnot työpapereista, jonka jälkeen he allekirjoittivat tilintarkastuskertomuksen ja tilintarkastuspöytäkirjan.

Tilintarkastuskertomuksessa esitetty huomautus perustuu HTM B:n mukaan tilintarkastajil-

le tarkastuksen yhteydessä tulleeeseen asiakirja-aineistoon sekä johdon kuulemiseen tarkastuksen aikana.

Johdon kuulemisessa kuultavana oli isännöitsijä, joka edustaa alueen suurinta isännöitsijätoimistoa, ja joka on useita vuosia toiminut yhtiön kohdeisännöitsijänä sekä hallituksen puheenjohtaja, joka oli toiminut myös aikaisemmassa hallituksessa. HTM B katsoo, että tiedot antaneiden henkilöiden voitiin olettaa tuntevan yhtiön asiat. Lisäksi HTM B on hallinnon tarkastuksesta pääosin vastanneen KHT A:n kanssa käynyt läpi hänen havaintonsa laadittujen työpapereiden perusteella.

HTM B katsoo, että hän on kyseisessä tilanteessa riittävästi varmistanut tilintarkastuskertomuksessa esitetyn huomautuksen aiheellisuuden.

Asiakirjaselvityksen osalta HTM B on viitanut KHT A:n toimittamaan materiaaliin.

TILAN päätös

1 Päätöksen rajaus

TILA otti kantaa siihen, onko KHT A suorittanut tilikauden 2009 hallinnon tarkastuksen tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastuslain edellyttämällä tavalla ja onko hallinnon tarkastuksessa tehdyistä havainnoista raportoitu tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

TILA otti kantaa siihen, olisiko KHT A:n tullut ennen raportointia kommunikoida 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen kanssa tekemistään havainnoista, joiden perusteella hän on antanut 24.9.2009 saakka toimineelle hallitukselle huomautuksen tilintarkastuskertomuksessa.

TILA otti kantaa siihen, onko KHT A:n toiminta X:n hänelle tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen esittämän vaatimuksen johdosta ollut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaista.

Tilintarkastuslain 40 §:n 1 momentin nojalla TILA valvoo ja ryhtyy tarpeellisiin toimenpiteisiin, jotta tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti. Tilintarkastuslain 40 §:n 2

momentin mukaan tivalla on velvollisuus valvoa HTM-tilintarkastajia, joiden kotipaikka sijaitsee kauppakamarin toiminta-alueella.

TILAn työjärjestyksessä on todettu, että TILA voi aloittaa tutkinnan ja ottaa ensi asteena HTM-tilintarkastajan tai HTM-yhteisön toimintaa koskevan valvonta-asian käsiteltäväkseen, jos tällä on välitön asiayhteys TILAn käsiteltävänä olevaan KHT-tilintarkastajan tai KHT-yhteisön toimintaa koskevaan valvonta-asiaan.

TILA otti ensiasteena HTM B:n toiminnan tutkittavakseen, koska hänen toiminnallaan oli välitön asiayhteys TILAn käsiteltävänä olevaan KHT-tilintarkastajan toimintaa koskevaan valvonta-asiaan.

TILA otti kantaa siihen, onko HTM B varmistunut ennen tilintarkastuskertomuksen ja tilintarkastuspöytäkirjan antamista hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla riittävästi siitä, että KHT A on suorittanut omat tehtävänsä asianmukaisesti.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

KHT A ja HTM B ovat toimineet Asunto-osakeyhtiön tilintarkastajina tilikaudella 2009.

22.7.2010 päivätyssä tilintarkastuskertomuksessa viimeisen kappaleen otsikkona on Huomautus. Viimeinen kappale sisältää seuraavan tekstin:

”Lausuntoamme mukauttamatta haluamme kiinnittää huomiota siihen, että yhtiökokouksessa keväällä 2009 vahvistettu talousarvio on korjauskulujen osalta ylitetty huomattavasti. Käytettävissä olleista hallituksen ja yhtiökokouksen pöytäkirjoista ilmenee että ylimääräinen yhtiökokous on joutunut hyväksymään piha-alueen uudelleen-asfaltointihankkeen kustannuslaskutuksineen jälkikäteen 24.9.2009 sekä 9.11.2009. Mielestämme isännöitsijä ja 24.9.2009 saakka voimassa ollut hallitus eivät ole kyenneet osoittamaan valmistelleensa ja valvoneensa kesällä 2009 toteutettua pihaurakkaa huolellisesti. Koska hankkeesta ei ole käytettävissä valvojan tai rakennusalan ammattilaisen tekemää katselmusta, emme

voi todeta, onko kyseisistä laiminlyönneistä aiheutunut yhtiölle vahinkoa.”

KHT A ei ole tilikauden 2009 hallinnon tarkastusta suorittaessaan ollut yhteydessä 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen puheenjohtajaan tai hallituksen jäseniin.

X on KHT A:lle lähettämässään sähköpostiviesteissä vaatinut KHT A:ta muuttamaan tilintarkastuskertomusta.

KHT A on X:lle lähettämässään sähköpostiviestissä todennut, että hän ei näe tarpeelliseksi muuttaa tilintarkastuskertomusta X:n toimittamien lisätietojen johdosta.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslain (459/2007) 15 §:n mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön hallituksen puheenjohtaja, jäsen tai muu yhteisön vastuuvollinen on:

- 1) syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai
- 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvolliselle huomautuksia seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa. Tällaiset seikat merkitään pöytäkirjaan. Pöytäkirja on annettava toimielimelle, jonka tehtävänä on huolehtia yhteisön tai säätiön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Tämän on käsiteltävä pöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla.

Tilintarkastuslain 22 §:n mukaan Tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan.

3.2 Tilintarkastuslain esityöt

Tilintarkastuslain esitöissä¹⁷ on 15 §:n perusteluissa todettu, että tilintarkastajan tulisi ilmoittaa tilintarkastuskertomuksessa siitä, että säännöksessä tarkoitettu henkilö on rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä. Valvottavat säännökset ovat osin toimialakohtaisia. Tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvästä yleisestä olennaisuusperiaatteesta seuraa, ettei vähäisestä säännöksen rikkomisesta aiheutuisi ilmoitusvelvollisuutta.

Tilintarkastuslain esitöissä on 15 §:n perusteluissa todettu, että tilintarkastajan tulisi antaa tilintarkastuskertomuksessa tietoja myös asioista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota, mutta jotka eivät ole niin merkittäviä, että ne edellyttäisivät ehdollisen tai kielteisen lausunnon antamista.

Tilintarkastuslain esitöiden mukaan 15 § vastaa asiallisesti aikaisemman tilintarkastuslain (73671994) 19 §:ää. Kumotun tilintarkastuslain esitöiden mukaan¹⁸ tilintarkastaja voi yleensä arvioida toiminnan lainmukaisuutta lähinnä vain kirjanpito- ja pöytäkirja-aineiston pohjalta.

Tilintarkastuslain esitöiden 16 §:n perustelujen mukaan¹⁹ tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastaja voi jo tarkastuksen aikana esittää muuta sellaista tietoa, jolla ei ole ylimmän päättävän toimielimen päätöksenteon kannalta merkitystä, mutta jonka saattaminen hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen tietoon on tärkeää. Tilintarkastuspöytäkirjassa esitettäviä seikkoja ovat esimerkiksi havainnot pikaisten toimenpiteiden tarpeellisuudesta tai vähäisten puutteiden ja virheiden osoittaminen niiden korjaamista varten.

3.3 Tilintarkastusalan standardit ja suositukset

Hyvän tilintarkastustavan mukaisia tilintarkastuksen suunnittelu-, toteutus- ja raportointivaatimuksia kuvataan KHT-yhdistys – Fö-

reningen CGR ry:n (KHT-yhdistyksen) julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa ja standardeissa. Tilintarkastusalan suosituksia ja standardeja voidaan muutenkin käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan tilintarkastajan toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta yksittäistapauksessa.

Tilintarkastusalan suosituksen 260²⁰ (Tilintarkastusta koskevien kysymysten kommunikaatio hallintoelinten jäsenten kanssa ja hallinnon tarkastus) mukaan tilintarkastajan tulisi määrittää yrityksen päätöksenteko- ja valvontajärjestelmästä vastuussa olevat henkilöt, joiden kanssa yrityksen päätöksenteko- ja valvontajärjestelmään liittyvistä tilintarkastusta koskevista kysymyksistä kommunikoidaan. Tilintarkastaja käyttää harkintakykyään määritellesään henkilöitä, joille yrityksen päätöksentekojärjestelmään liittyvistä tilintarkastusta koskevista kysymyksistä kommunikoidaan ottaen huomioon tarkastuskohteen hallintorakenteen, toimeksiannon olosuhteet ja asiaan liittyvän lainsäädännön. Tilintarkastaja ottaa myös huomioon näiden henkilöiden lakiin perustuvia vastuita.

3.4 Oikeuskirjallisuus

3.4.1 Hallinnon tarkastus asunto-osakeyhtiössä

Oikeuskirjallisuudessa²¹ on todettu, että asunto-osakeyhtiön tilintarkastus on lähtökohteisesti laillisuustarkastusta. Hallinnon tarkastus saattaa aiheuttaa tilintarkastajalle paljon työtä, jos asunto-osakeyhtiö on riitainen ja henkilövaihdoksia on paljon.

Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja tarkastaa seikkoja, jotka voivat johtaa huomautukseen tilintarkastuskertomuksessa. Huomautukseen johtaa yleensä se, että hallituksen jäsen tai isännöitsijä on toiminut vastoin asunto-osakeyhtiölakia. Isännöitsijän ja hallituksen jäsenten on toimittava myös yhtiökokouksen päätösten ja yleisen huolellisuusvelvollisuuden mukaisesti. Tilintarkastaja tarkastaa muun muassa hallituksen pöytäkirjoja,

¹⁷ Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi (HE 194/2006) yksityiskohtaiset perustelut 15 §

¹⁸ Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi (HE 295/1993) yksityiskohtaiset perustelut 19 §

¹⁹ Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi (HE 194/2006) yksityiskohtaiset perustelut 16 §

²⁰ Suositus 260, kappaleet 5 ja 7

²¹ Jaksossa 3.4.1 esitetystä kts. Horsmanheimo – Steiner: Tilintarkastus – Asiakkaan opas, s. 440-443 (WSOY 2008)

yhtiökokouksen tekemien päätösten noudattamista ja talousarvion noudattamista.

Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa tilintarkastaja tarkastaa osana hallituksen tarkastusta, ovatko hallituksen jäsenet ja isännöitsijä toimineet paitsi asunto-osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen, myös yhtiökokouksen päätösten ja yleisen huolellisuusvelvollisuuden mukaisesti. Tilintarkastaja tarkastaa muun muassa yhtiökokouksen tekemien päätösten noudattamista ja talousarvion noudattamista. Tilintarkastajan tarkastusvelvollisuus rajoittuu yhtiön kirjanpito- ja hallintoasiakirjoihin. Tilintarkastaja ei vastaa remonttien ja korjausten teknisestä toteutuksesta. Tilintarkastaja tarkastaa vain, ovatko hallituksen ja isännöitsijän toimet asianmukaisia remontin suunnittelun, tarjousten pyytämisen ja kustannusseurannan suhteen.

3.4.2 Vastuun jakautuminen tilintarkastajien kesken

Oikeuskirjallisuudessa esitetyn kannan mukaan saman tilintarkastuskertomuksen allekirjoittaneet tilintarkastajat ovat lähtökohtaisesti yhdenvertaisessa vastuussa allekirjoittamansa tilintarkastuskertomuksen sisällöstä. Kysymys on kuitenkin lähtökohdasta, josta voidaan poiketa. Tilintarkastajat voivat sopia työnjaosta, jossa yhden tilintarkastajan osuus tilintarkastustyöstä voi olla muita tilintarkastajia merkittävästi suurempi. Tilintarkastajien on varmistettava, että muut tehtävään osallistuvat tilintarkastajat ja asiantuntijat tekevät työnsä asianmukaisesti. Kurinpidollisen vastuun kohdentamisessa on kyse kunkin osallisen toiminnan moitittavuudesta.

Yhdessä valvontatapauksessa voidaan arvioida useiden KHT- tai HTM-tilintarkastajien toimintaa saman tilintarkastustehtävän hoitamisessa. Kunkin toimintaa arvioidaan sen mukaan, mikä on ollut hänen tosiasiallinen merkityksensä kokonaisuudessa.²²

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

²² Ks. Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari, s. 447-449, WSOY 2007

4.1 Hallinnon tarkastuksen perusteella annettu huomautus

Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja tarkastaa, onko hallituksen ja isännöitsijän toiminta ollut asunto-osakeyhtiölain säännösten mukaista ja yhtiöjärjestyksen valossa asianmukaista. Isännöitsijän ja hallituksen jäsenten on toimittava paitsi asunto-osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen, myös yhtiökokouksen päätösten ja yleisen huolellisuusvelvoitteen mukaisesti.

Tilintarkastaja tarkastaa muun muassa hallitusten pöytäkirjoja, yhtiökokousten tekemien päätösten noudattamista, talousarvion noudattamista sekä asunto-osakeyhtiön sopimuksia.

Tilintarkastajan tarkastusvelvollisuus rajoittuu yhtiön kirjanpito- ja hallintoasiakirjoihin. Tilintarkastaja tarkastaa, ovatko hallituksen jäsenet ja isännöitsijä toimineet huolellisesti remonttien suunnittelun, tarjousten pyytämisen, ja kustannusseurannan suhteen.

Tilikaudelta 2009 annetussa tilintarkastuskertomuksessa on annettu huomautus isännöitsijälle sekä 24.9.2009 saakka toimineelle hallitukselle. Tilintarkastuskertomuksen mukaan talousarvio on korjauskulujen osalta ylitetty huomattavasti, eivätkä 24.9.2009 saakka toimineet hallitus ja isännöitsijä ole kyenneet osoittamaan valmistelleensa ja valvoneensa kesällä 2009 toteutettua pihaurakkaa huolellisesti.

TILA on sille toimitetun tilintarkastusaineiston perusteella voinut todeta, että 22.7.2010 päivätyssä tilintarkastuspöytäkirjassa, palaverimuistiossa ja tilintarkastajan työpapereissa on tarkastushavaintoja niistä seikoista, joihin hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota.

KHT A on hallinnon tarkastuksessa tehnyt seuraavat Asunto-osakeyhtiön piharemonttia koskevat tarkastushavainnot:

- Ylimääräisessä yhtiökokouksessa on päätetty pihaurakan toteuttamisesta. Urakan hinta-arvio on ollut 26 900 euroa. Toinen ylimääräinen yhtiökokous on jälkikäteen hyväksynyt kustannusylitykset 45 000 euroon saakka. Kol-

mannessa ylimääräisessä yhtiökokouksessa on todettu, että lopullinen kustannus on ollut 45 235,86 euroa, mikä ei ole sisältänyt kaikkia alkupe-
räiseen hankebudjettiin sisältyneitä töitä.

- Kolmannen ylimääräisen yhtiökokouksen pöytäkirjan mukaan X on teettänyt sellaisia ylimääräisiä töitä urakoitsijalla, mistä ei ole yhtiökokouksessa sovittu. Näin ollen urakoitsijan lasku on ollut huomattavasti sovittua suurempi.
- 24.9.2009 valittu hallitus on pitänyt X:n toimintaa omavaltaisena.
- Yhtiön hallintoaineistossa on vain yksi hallituksen kokouspöytäkirja. Pöytäkirjojen lukumäärää ei ole pystytty varmentamaan. Isännöitsijän mukaan X:lla mahdollisesti olevia pöytäkirjoja ei ole pyynnöstä huolimatta saatu yhtiön haltuun.
- Isännöitsijä ei ole ilmoituksensa mukaan osallistunut yhteenkään hallituksen kokoukseen vuonna 2009 eikä hän ole saanut pöytäkirjoja. Isännöitsijän mukaan hallitus on pitänyt kokoukset keskenään eikä isännöitsijää ole kutsuttu kokouksiin.
- Kolmannessa ylimääräisessä yhtiökokouksessa on päätetty vahingonkorvauskanteen nostamisesta X:ää vastaan.
- Urakkasopimuksessa ei ole mainintaa viivästysakosta, vakuudesta eikä viit-
tausta yleisiin sopimusehtoihin.
- Hallitus ei ole tehnyt päätöstä pihaurakan ulkopuolisesta valvojasta eikä muusta ulkopuolisesta asiantuntijasta.
- Urakoitsija on vaatinut urakkasummaa oikeusteitse.

Tilintarkastuspöytäkirjassa on todettu, että hallituksen olisi pitänyt pystyä dokumentoimaan kokouspöytäkirjoin huolellinen toimintansa pihaurakan päätösten ja valmistelun suhteen. Dokumentaatio olisi tilintarkastuspöytäkirjan mukaan ollut tärkeää, koska pihaurakka on ollut laajahko ja budjetti on ylittynyt selvästi. Ilman valvojan ja tai muun rakennusalan ammattilaisen tekemää katsel-
musta urakasta ja tehdystä työstä on vaikea todeta hallituksen ja isännöitsijän pihaurakan

valvonnan laiminlyönnistä yhtiölle mahdollisesti aiheutunutta vahinkoa.

Tilintarkastajien työpapereiden perusteella TILA on voinut todeta, että KHT A on havainnut yhtiön hallintoaineistossa puutteita, minkä johdossa tilintarkastajat ovat järjestäneet palaverin asunto-osakeyhtiön johdon kanssa. Palaveriin yhtiön puolelta ovat osallistuneet muistion perusteella isännöitsijä sekä 24.9.2009 valitun hallituksen puheenjohtaja.

Tilintarkastajan työpapereihin sisältyy myös KHT A:n isännöitsijälle lähettämä sähköpostiviesti, jossa hän on pyytänyt isännöitsijältä lisäselvitystä hallinnon tarkastuksessa tekemiensä havaintojen johdosta.

TILA toteaa, että tilintarkastuskertomuksessa annettu huomautus on johdonmukainen tilintarkastuksessa tehtyjen havaintojen kanssa. KHT A on hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella voinut perustellusti tehdä päätelmän siitä, että isännöitsijälle ja 24.9.2009 saakka toimineelle hallitukselle tulee antaa tilintarkastuskertomuksessa huomautus.

4.2 Kommunikaatio hallintoelinten kanssa

KHT A on myöntänyt, ettei hän ole tilikauden 2009 tilintarkastusta suorittaessaan ollut yhteydessä 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen puheenjohtajaan tai jäseniin. KHT A on vastineessaan esittänyt kantanaan, ettei hänellä ole ollut velvollisuutta keskustella kesken tilikauden erotetun hallituksen kanssa erotetun hallituksen toimintaa koskevista havainnoista ennen kertomuksen antamista. KHT A on perustellut kantaansa sillä, että hän on kuullut 24.9.2009 valitun hallituksen puheenjohtajaa, joka on myös ollut 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen varajäsen sekä kuullut isännöitsijää. KHT A on myös vedonnut siihen, että hän on pyrkinyt varmistautumaan isännöitsijän osallistumisesta hallitus-
työskentelyyn sekä tietoisuudesta hallituksen pöytäkirjoista.

KHT A:n TILAlle toimittaman tilintarkastusaineiston perusteella voidaan tehdä seuraavat havainnot ja päätelmät:

Isännöitsijän lähettämästä sähköpostiviestistä sekä palaverimuistiosta voidaan todeta, että,

isännöitsijä ei ole ilmoituksensa mukaan osallistunut hallituksen kokouksiin, jotka on pidetty hallituksen kesken eikä isännöitsijän mukaan ainakaan hänelle ole toimitettu hallituksen kokouspöytäkirjoja. Isännöitsijältä saadun tiedon perusteella KHT A on näin ollen tullut tietoiseksi siitä, että hallitus on pitänyt kokouksia, mutta isännöitsijä ei tiedä, onko kokouksista laadittu pöytäkirjoja.

Tilintarkastajan muistiinpanoista voidaan todeta, että 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen puheenjohtajan toiminta on nykyisen hallituksen jäsenten mielestä ollut omavaltaista. Yhtiökokouksen pöytäkirjasta voidaan todeta, että X on jättänyt eriävän mielipiteen sekä pihaurakan loppuunsaattamisesta ja kustannusten hyväksymisestä että vahingonkorvausvaatimuksesta. X on pöytäkirjan mukaan myös esittänyt väitteen siitä, että häntä on aiheettomasti syyllistetty pihaurakan yhteydessä. Isännöitsijä taas on yhtiökokouspöytäkirjan mukaan esittänyt pihaurakalle ulkopuolista työmaavalvojaa, mutta X ei ollut tähän suostunut. KHT A on näin ollen tullut tietoiseksi siitä, että 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen ja erityisesti sen puheenjohtajana toimineen X:n ja uuden hallituksen sekä isännöitsijän välillä on ollut erimielisyyttä pihaurakan valmistelusta, toteuttamisesta ja valvonnasta.

Ylimääräisen ylimääräisen yhtiökokouksen pöytäkirjasta voidaan todeta, että hallitus on valmistellut kokoukseen esityksen, joka on sisältänyt kaksi vaihtoehtoa pihaurakan toteuttamiseksi. KHT A on näin ollen tullut tietoiseksi siitä, että hallitus on valmistellut piharemonttia.

Heinäkuussa 2009 allekirjoitetussa urakkasopimuksessa on maininta siitä, että lisätyöt kontrolloidaan päivittäin. Tilaajan puolelta urakkasopimuksen on allekirjoittanut X. Näin ollen KHT A on tullut tietoiseksi siitä, että urakkasopimuksen kuulumattomien lisätöiden tekemistä on urakkasopimuksen perusteella valvottu päivittäin.

Tilintarkastusalan suosituksessa 260 on todettu, että tilintarkastaja käyttää harkintakykyään määrittäessään yrityksen päätöksenteko- ja valvontajärjestelmästä vastuussa olevat henkilöt, joiden kanssa yrityksen päätök-

senteko- ja valvontajärjestelmään liittyvistä tilintarkastusta koskevista kysymyksistä kommunikoidaan.

KHT A on ammatillisen harkintansa perusteella päättänyt siihen, että hän ei kommunikoi 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen kanssa tekemistään tarkastushavainnoista ennen tilintarkastuskertomuksen antamista.

KHT A:n ratkaisua voidaan perustellusti kritisoida. KHT A on saadun selvityksen perusteella ollut tietoinen siitä, että 24.9.2009 saakka toiminut hallitus on valmistellut pihaurakkaa ja urakkasopimuksen perusteella myös valvonut urakan toteutumista. KHT A:lla olisi ollut perusteltu syy kommunikoida 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen kanssa ja antaa hallitukselle tilaisuus osoittaa, että se on valmistellut ja valvonut huolellisesti pihaurakkaa.

Tilintarkastusalan suosituksessa 260 on kuitenkin jätetty tilintarkastajalle harkintavaltaa sen seikan osalta, keiden päätöksenteko- ja valvontajärjestelmästä vastuussa olevien henkilöiden kanssa hän kommunikoi tilintarkastusta koskevista kysymyksistä. Myös kumotun tilintarkastuslain esitöiden sekä oikeuskirjallisuudessa esitetyn kannan mukaan tilintarkastajan tarkastusvelvollisuus rajoittuu asiakirjojen tarkastamiseen.

Tilintarkastuslaista tai muista tilintarkastajan toimintaan sovellettavista oikeuslähteistä ei löydy normia, jonka perusteella KHT A:lla olisi ollut velvollisuus kommunikoida 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen kanssa sen toimintaa koskevista havainnoistaan ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. KHT A:n toiminta ei näin ollen ole ollut tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaista.

4.3 Tilintarkastuskertomuksen sanamuoto

Tilintarkastuslain esitöiden mukaan tilintarkastajan tulisi antaa tilintarkastuskertomuksessa tietoja asioista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota, mutta jotka eivät ole niin merkittäviä, että ne edellyttäisivät ehdollisen tai kielteisen lausunnon antamista.

KHT A on tarkastuksessa kiinnittänyt erityistä huomiota siihen, että ylimääräinen yhtiökokous on hyväksynyt piha-alueen uudelleen-asfaltointihankkeen kustannuslityksineen jälkikäteen.

Tilintarkastuskertomuksen mukaan ”hallituksen ja yhtiökokouksen pöytäkirjoista ilmenee, että ylimääräinen yhtiökokous on joutunut hyväksymään piha-alueen uudelleen-asfaltointihankkeen kustannuslityksineen jälkikäteen 24.9.2009 sekä 9.11.2009.”

Tilintarkastuskertomuksessa annettu lisätieto ei ole neutraali ilmaisu siitä, mitä yhtiökokous on päättänyt, vaan se sisältää tilintarkastajan mielipiteen tai käsityksen siitä, mitä yhtiökokous on ”joutunut” päättämään.

TILA toteaa, että riippumattoman tilintarkastajan tulee käyttää neutraalia ilmaisua raportoidessaan yhtiön toimielimen tekemistä päätöksistä.

Tilintarkastuskertomuksen mukaan ”isännöitsijä ja 24.9.2009 saakka voimassa ollut hallitus eivät ole kyenneet osoittamaan valmisteleensa ja valvoneensa kesällä 2009 toteutettua pihaurakkaa huolellisesti.”

Tilintarkastuskertomuksen teksti on tältä osin harhaanjohtava. Se on omiaan antamaan lukijalle sellaisen kuvan, että tilintarkastaja olisi pyytänyt kesken toimikauden erotettua hallitusta osoittamaan toimineensa huolellisesti. KHT A ei kuitenkaan ole kommunikoinut kesken tilikauden erotetun hallituksen kanssa hallinnon tarkastuksessa tekemistään havainnoista.

Tilintarkastuskertomuksen teksti on edellä kuvatuin tavoin varomattomasti muotoiltu. Olennaista asiassa on kuitenkin se, että huomautuksen antaminen tilintarkastuskertomuksessa on sinänsä ollut perusteltua. Pelkästään kielellisen huolimattomuuden johdosta KHT A:n ei voida katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4.4 Tilintarkastuskertomuksen muuttaminen jälkikäteen

KHT A on X:lle lähettämässään sähköpostiviestissä todennut, että hän ei katso, että X:n toimittamat lisätiedot antaisivat aiheen muuttaa tilintarkastuskertomusta.

X:n TILAlle toimittaman aineiston sekä KHT A:n vastineen perusteella KHT A:lla ei ole tilintarkastusta suorittaessaan ollut käytettävissään hallituksen kokouspöytäkirjaa, lainatarjousta eikä vaatimusta uuden yhtiökokouksen järjestämisestä.

Hallituksen kokouspöytäkirjasta voidaan todeta, että hallitus on kokouksessaan valmistellut esitystä piharemontista yhtiökokoukseen. Lainatarjouksesta voidaan todeta, että hallitus on ylimääräisessä yhtiökokouksessa päätetyn mukaisesti kilpailuttanut jo aikaisemmin saamansa lainatarjouksen. Lainatarjoukseen on myös kirjattu hallituksen päätös lainatarjouksen hyväksymisestä ja valtuutus isännöitsijälle allekirjoittaa lainasopimus. 4.10.2009 päiväystä vaatimuksesta voidaan todeta, että ylimääräisessä yhtiökokouksessa 24.9.2009 erotetun hallituksen jäsenet ovat vaatineet uutta yhtiökokousta koolle sillä perusteella, että yhtiökokouksen päätökset ovat perustuneet virheellisiin tietoihin, kaikki laskut eivät ole olleet esillä ja erotetun hallituksen esitys on puuttunut osakkailta.

X on toimittanut KHT A:lle lisäksi dokumentit, jotka osoittavat, että hallitus on valmistellut pihaurakkaa kilpailuttamalla pihaurakan kolmella urakoitsijalla. Edellä mainitun dokumentaation lisäksi X on sähköpostiviesteissään KHT A:lle kuvannut sitä, miten hallitus on valmistellut ja valvonut pihaurakkaa.

X:n tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen KHT A:lle toimittama aineisto osoittaa, että 24.9.2009 saakka toiminut hallitus on valmistellut pihaurakkaa ja myös dokumentoinut suorittamaansa valmistelua.

KHT A on kuitenkin tehnyt hallinnon tarkastuksessa myös sellaisia havaintoja, joihin X:n toimittamalla aineistolla ei ole ollut vaikutusta. KHT A:n hallinnon tarkastuksessa tekemien havaintojen mukaan urakan tuli olla valmis heinäkuussa 2009, mutta se oli kesken vielä 24.9.2009, kustannukset olivat ylittyneet ja urakoitsija oli vaatimassa urakkasummaa

oikeusteitse. Ulkopuolista valvojaa tai asiantuntijaa ei ollut käytetty.

X:n tilintarkastuskertomuksen jälkeen KHT A:lle toimittama aineisto ei ole vaikuttanut edellä esitettyjen havaintojen paikkansapitävyyteen. KHT A on siten voinut perustellusti tehdä sellaisen päätelmän, ettei hänellä ole aihetta muuttaa raportointiaan saamistaan lisätiedoista huolimatta.

KHT A ei ole toiminut tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun hän ei tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen saamiensa lisätietojen ja dokumentaation perusteella ole muuttanut raportointiaan.

4.5 Suhdanneavustus ja pääomavastikkeet

X on kritisoinut KHT A:ta siitä, että tilikaudelta 2009 annetussa tilintarkastuskertomuksessa ei ole annettu huomautusta 24.9.2009 valitulle hallitukselle siitä, että se on jättänyt hakematta suhdanneluonteisen avustuksen pihaurakan toteuttamiseen. Yhtiölle on aiheutunut laiminlyönnistä X:n mukaan noin 4 000 euron vahinko.

Lisäksi X on kritisoinut sitä, että KHT A ei ole mitenkään puuttunut pihanparannusta varten otetun lainan kirjanpidolliseen käsittelyyn, jonka johdosta rahoitusvastikkeet on tuloutettu. Menettely on X:n mukaan muuttanut yhtiön aiempaa käsittelyä ja aiheuttanut lisäksi vahinkoa yhdelle osakkaalle.

KHT A on vastineessaan todennut raportoineensa X:n mainitsemista seikoista tilintarkastuspöytäkirjassa. TILA on tilintarkastuspöytäkirjasta voinut todeta, että siinä on raportoitu sekä suhdanneluonteisen avustuksen hakematta jättämisestä että lainaosuussuoritusten kirjanpidollisen käsittelyn epäjohtomukaisuudesta. Pöytäkirjassa on lisäksi edellytetty, että lainaosuuskirjanpidossa olevat virheet oikaistaan.

TILA katsoo saamansa selvityksen perusteella, että KHT A:n ratkaisu raportoida suhdanneluonteisen avustuksen hakematta jättämisestä ja lainaosuussuoritusten kirjanpidollisesta käsittelystä tilintarkastuspöytäkirjassa, on asioiden vähäinen taloudellinen merkitys

sekä tilintarkastuslain 16 § ja lain esityöt huomioon ottaen ollut perusteltua.

5 TILAn arvio HTM B:n toiminnasta

Oikeuskirjallisuuden mukaan tilintarkastajat voivat sopia toimeksiantoa koskevasta työnjaosta keskenään. Tilintarkastajien on varmistettava tehtävän riskeihin suhteutetulla tavalla, että muut tehtävään osallistuvat tilintarkastajat tekevät työnsä asianmukaisesti. Kurinpäällisen vastuun kohdentamisessa on kyse kunkin osallisen toiminnan moitittavuudesta.

Yhdessä valvontatapauksessa voidaan arvioida useiden KHT- tai HTM-tilintarkastajien toimintaa saman tilintarkastustehtävän hoitamisessa. Kunkin toimintaa arvioidaan sen mukaan, mikä on ollut hänen tosiasiallinen merkityksensä kokonaisuudessa.²³

KHT A:n ja HTM B:n vastineiden sekä tilintarkastajien muistiinpanojen perusteella TILA toteaa, että Asunto-osakeyhtiön tilintarkastus tilikaudella 2009 on jakautunut siten, että KHT A on pääasiassa suorittanut hallinnon tarkastuksen ja HTM B on keskittynyt kirjanpidon tarkastukseen.

TILAlle tehty kantelu ja TILAn tutkinta kohdistuu Asunto-osakeyhtiön hallinnon tarkastuksen suorittamiseen ja siitä tehtyjen havaintojen raportointiin. Tilintarkastajien tekemän työnjaon perusteella TILA arvioi HTM B:n osalta sitä, miten hän on ennen tilintarkastuskertomuksen ja tilintarkastuspöytäkirjan allekirjoittamistaan varmistunut siitä, että KHT A on suorittanut hallinnon tarkastuksen asianmukaisesti.

KHT A:n ja HTM B:n vastineiden sekä tilintarkastajien muistiinpanojen perusteella tilintarkastajat ovat keskustelleet keskenään tilintarkastuksessa tehdyistä havainnoista ennen kuin he ovat allekirjoittaneet tilintarkastuskertomuksen ja tilintarkastuspöytäkirjan. Tilintarkastajat ovat myös dokumentoineet havaintonsa työpapereihin. Lisäksi HTM B on osallistunut palaveriin, jossa on käsitelty hallinnon tarkastuksessa tehtyjä havaintoja Asunto-

²³ Ks. Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari, s. 447-449, WSOY 2007

osaakeyhtiön isännöitsijän ja hallituksen puheenjohtajan kanssa.

TILA katsoo, että HTM B on edellä kuvatulla tavalla toimien ennen tilintarkastuskertomuksen ja tilintarkastuspöytäkirjan antamista riittävästi varmistunut siitä, että KHT A on suorittanut työnsä asianmukaisesti.

6 Yhteenvedo

KHT A on Asunto-osaakeyhtiön tilikauden 2009 hallinnon tarkastuksessa kiinnittänyt huomiota hallinnon tarkastuksen kannalta keskeisiin seikkoihin. Käytössä olleen hallintoaineiston perusteella tekemiensä tarkastushavaintojen sekä johdolta saamiensa tietojen nojalla KHT A on perustellusti voinut päätyä siihen johtopäätökseen, että isännöitsijälle ja 24.9.2009 saakka toimineelle hallitukselle tulee antaa tilintarkastuskertomuksessa huomautus.

Tilintarkastuskertomuksen teksti on siinä annetun huomautuksen osalta osittain varomat-
tomasti muotoiltu. Olennaista asiassa on kuitenkin se, että huomautuksen antaminen tilintarkastuskertomuksessa on sinänsä ollut perusteltua.

KHT A:n toimintaa voidaan kritisoida myös siitä, että hän ei ole ennen tilintarkastuskertomuksen antamista kommunikoinut 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen kanssa sen toimintaa koskevista havainnoista, joita hän on pitänyt olennaisina ja jotka ovat johtaneet huomautukseen tilintarkastuskertomuksessa. KHT A on kuitenkin tilintarkastusalan suosituksen 260 perusteella voinut ammatillisen harkintansa mukaan määrittää ne yhtiön vastuuhenkilöt, joiden kanssa hän kommunikoi tilintarkastusta koskevista havainnoista. KHT A ei näin ollen ole toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti jättäessään harkintansa perusteella kommunikoida 24.9.2009 saakka toimineen hallituksen kanssa.

KHT A on voinut perustellusti tehdä sellaisen päätelmän, ettei hänellä ole aihetta muuttaa raportointiaan tilintarkastuskertomuksen jälkeen saamistaan lisätiedoista huolimatta.

Suhdanneavustuksen hakematta jättämistä ja lainaosuussuoritusten kirjanpidollista käsittelyä koskevista havainnoista KHT A on tilintarkastuslain 16 §:ssä edellytetyllä tavalla raportoinut tilintarkastuspöytäkirjassa.

HTM B on ennen tilintarkastuskertomuksen ja tilintarkastuspöytäkirjan antamista varmistunut riittävällä tavalla siitä, että KHT A on suorittanut asianmukaisesti työnsä.

Ratkaisu

Kantelu ja TILAn oma-aloitteinen tutkinta eivät antaneet aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 15 §, 16 §, 22 §, 40 §, 49 §, 53 § ja 54 §.

TILA 8/2010

X kanteli KHT A:n toiminnasta TILAlle. X epäili, että KHT A ei ollut lainkaan suorittanut Asunto-osaakeyhtiön tilikauden 2008 tilintarkastusta tai ei ainakaan ollut suorittanut sitä tilintarkastusta koskevien sääntöjen edellyttämällä tavalla. KHT A oli siitä huolimatta antanut tilintarkastuskertomuksen Asunto-osaakeyhtiön tilikauden 2008 tilintarkastuksesta.

Tilitoimiston edustaja Y otti yhteyttä TILAn sihteeriin. Y ei ollut useista yrityksistä huolimatta saanut yhteyttä Tilitoimiston asiakasyritysten tilintarkastajana toimineeseen KHT A:n, jolla oli hallussaan asiakasyritysten tilinpäätösaineistoa.

TILA pyysi KHT A:lta selvitystä sekä toiminnastaan Asunto-osaakeyhtiön tilintarkastajana että toiminnastaan Tilitoimiston asiakasyritysten tilintarkastajana. KHT A laiminlöi useita kertoja toimittaa TILAlle sen pyytämät selvitykset sekä toimitti risiiriitaista ja epäuskottavaa selvitystä TILALLE.

KHT A hidasti ja vaikeutti toimintansa tutkintaa TILAssa. KHT A ei esittänyt menettelylleen riittäviä hyväksyttäviä ja perusteita. TILA totesi, että KHT A oli toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilin-

tarkastajan tehtävään. TILA päätti esittää VALAlle, että KHT A:n hyväksyminen KHT-tilintarkastajaksi peruutettaisiin.

KHT A antoi VALAlle TILAn esityksen johdosta vastineen. KHT A totesi, että Asunto-osakeyhtiön tilintarkastus oli toteutettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. KHT A totesi, ettei hän tilitoimiston omistajavaihdoksen tapahduttua ollut halunnut tilintarkastuksia sen asiakkailta. Aikaisemman omistajan jälkeen hän oli vielä suorittanut tilintarkastukset vuoden 2010 aikana. Asiakirjojen palauttaminen viivästyi sairaalassa olon vuoksi, mutta asiakirjat palautettiin heti kun se oli mahdollista.

VALA tutki asian ja päätti hyväksyä TILAn esityksen peruuttaa KHT A:n hyväksyminen KHT-tilintarkastajaksi. VALA totesi, että KHT oli törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti. Kokonaisuutena arvostellen tilintarkastuslain vastainen menettely ei ollut vähäistä.

(KHT A haki valittamalla muutosta VALAn päätökseen KHO:lta. Asian käsittely on kesken.)

X:n kantelu

Asunto-osakeyhtiön hallituksen puheenjohtaja X on lähettänyt TILAlle sähköpostiviestin, joka sisältää X:n ja KHT A:n välistä sähköpostikirjeenvaihtoa sekä X:n käsityksen KHT A:n toiminnasta Asunto-osakeyhtiön tilintarkastajana. X on myös puhelimitse ollut asian johdosta yhteydessä TILAn sihteeriiin. X on epäillyt, että KHT A ei ole suorittanut lainkaan Asunto-osakeyhtiön tilikauden 2008 tilintarkastusta tai ei ole ainakaan suorittanut tilintarkastusta sitä koskevien sääntöjen edellyttämällä tavalla, mutta on siitä huolimatta laatinut ja allekirjoittanut tilintarkastuskertomuksen tilikauden 2008 tilintarkastuksesta.

Tilitoimiston kantelu

Tilitoimiston edustaja Y on ollut puhelimitse yhteydessä TILAn sihteeriiin. Y on kertonut, että he eivät ole lukuisista yhteydenottoyrityksistä huolimatta saaneet yhteyttä tilintarkastajaan (KHT A), jolla on ollut hallussaan Tilitoimiston asiakasyritysten materiaalia.

Tilitoimistolta myöhemmin saadun selvityksen perusteella KHT A:lla oli hallussaan Tilitoimiston seitsemän asiakasyrityksen kirjanpitoaineistoa. Tilitoimisto ei ollut saanut KHT A:n yhteyttä usean viikon aikana. Tilitoimiston edustaja oli yrittänyt tavoittaa KHT A:ta kirjeitse, sähköpostitse, puhelimitse, käymällä paikanpäällä KHT A:n toimistolla sekä KHT A:n läheisten välityksellä.

KHT A oli palauttanut hänellä olleen aineiston vasta, kun hänelle oli ilmoitettu, että materiaali noudetaan hänen toimistoltaan käyttäen virka-apua. Palautetun aineiston lisäksi KHT A oli toimittanut Tilitoimistolle allekirjoittamansa seitsemän yrityksen tilintarkastuskertomukset. Tilitoimiston edustajan mukaan KHT A:lla olleessa aineistossa ei ollut muun muassa kaikkien yritysten tilinpäätösmateriaalia kokonaisuudessaan, joten KHT A ei ollut voinut suorittaa tilintarkastusta hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilitoimisto oli teetättänyt mainittujen seitsemän yrityksen tilintarkastuksen toisella tilintarkastajalla.

KHT A:n vastineet

X:n kantelu

KHT A on toimittanut TILAlle Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksen dokumentit. Aineistoon ei sisälly vastinetta, jossa hän ottaisi kantaa X:n kantelussaan esittämiin väitteisiin.

KHT A:n toimittama aineisto Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksesta sisältää allekirjoittamattoman ja 25.6.2009 päivätyn tilintarkastuskertomuksen tilikauden 2008 tilintarkastuksesta, tilintarkastussuunnitelman tilikauden 2008 tilintarkastuksesta, 25.6.2009 päivätyn pöytäkirjan Asunto-osakeyhtiön yhtiökokouksesta sekä Asunto-osakeyhtiön tilikauden 2008 tasekirjan.

Tilintarkastussuunnitelmassa on runsaasti merkintöjä suoritetuista tilintarkastustoimenpiteistä. Myös tasekirjassa on merkintöjä tarkastustoimenpiteistä.

Tilitoimiston kantelu

KHT A:n vastineen mukaan Tilitoimisto on vaihtanut omistajaa vuoden 2010 alussa. KHT A on vastineensa mukaan palauttanut kaikki asiakkaiden materiaalit Tilitoimistolle ja saanut siitä vahvistuksen kirjanpitäjä Y:ltä 12.4.2010 ja uudelleen 30.8.2010.

KHT A on vastineensa mukaan ollut tavoitettavissa vuoden 2010 aikana lukuun ottamatta ajanjaksoa 18.–30.3.2010. Tilitoimiston tiedossa on ollut KHT A:n puhelinnumero ja sähköpostiosoite. KHT A:n mukaan hän ei ollut saanut Tilitoimistosta yhtään sähköpostiviestiä eikä viestiä puhelinvastaajaan.

KHT A on vastineessaan todennut tarkastaneensa ainoastaan Tilitoimiston edellisen omistajan toimesta laadittuja tilinpäätöksiä ja kirjanpidon toteutumista. KHT A:n mukaan hän on noudattanut tilintarkastuslakia ja hyvää tilintarkastustapaa. Tilitoimiston edustajalla ei KHT A:n mukaan ole ollut riittäviä ja oikeita tietoja kantelunsa perusteeksi.

KHT A on täydentänyt selvitystään sähköpostiviestillä. KHT A on todennut olleensa Tilitoimiston tavoittamattomissa ajanjaksolla 7.3.–31.3.2010.

KHT A on täydentänyt selvitystään lähetteellä. Lähetteen liitteenä on seitsemän Tilitoimiston asiakasyrityksen tilintarkastajan työpapereit. Tilintarkastajan työpapereiden perusteella KHT A on suorittanut kuuden yrityksen tilinpäätöstarkastukset 23.3.2010 ja yhden yrityksen tilinpäätöstarkastuksen 8.10.2009.

KHT A:n toimittamiin tilintarkastajan työpapereihin sisältyy jokaisen yrityksen osalta tilintarkastussuunnitelma, tilintarkastuskertomus ja tasekirja. Lisäksi työpapereissa on useimpien yritysten osalta hallituksen kokouspöytäkirja kokouksesta, jossa on käsitelty tilinpäätöstä.

KHT A on tilintarkastussuunnitelmaan tekemiensä merkintöjen perusteella tarkastanut jokaisen Tilitoimiston seitsemän asiakasyrityksen kirjanpidon, tilinpäätöksen, palkkakirjapidon, hallinnon sekä verotuksen.

Työpapereihin sisältyviin tasekirjoihin on jokaisen yrityksen osalta tehty merkintöjä useisiin taseen ja tuloslaskelman eriin. Tasekir-

joissa on muun muassa mainintoja siitä, että tietyt erät vastaavat tositemaineistoa.

KHT A on dokumentoinut työpapereihinsa jokaisen seitsemän Tilitoimiston asiakasyrityksen osalta, kuinka paljon hän on käyttänyt aikaa yrityksen tilintarkastukseen.

TILAN ESITYS

Perustelut

1 Sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain 30 §:n perusteella TILA hyväksyy hakemuksesta KHT-tilintarkastajaksi henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään. Tilintarkastuslain 40 §:n perusteella TILA valvoo, että hyväksymisen edellytykset säilyvät.

Tilintarkastuslain 40 §:n perusteella TILAn tehtävänä on valvoa ja ryhtyä tarpeellisiin toimenpiteisiin, jotta tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti.

Tilintarkastuslain 45 §:n nojalla TILAlla on oikeus saada hyväksytyltä tilintarkastajalta tarkastettavakseen valvontaelimessä kaikki tilintarkastajan toiminnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa asiakirjat. Valvottavan on lisäksi ilman aiheetonta viivytystä toimitettava valvontaelimelle sen pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset.

Tilintarkastuslain 50 §:n perusteella TILAn on tehtävä kirjallinen esitys valtion tilintarkastuslautakunnalle KHT-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi, jos se katsoo tilintarkastajan tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetelleen tilintarkastuslain vastaisesti.

2 Tapahtumien kulku

TILA on 7.1.2010 päivätyllä kirjeellä pyytänyt KHT A:lta 28.1.2010 mennessä kirjallista selvitystä X:n kantelun johdosta. KHT A ei määräraikaan mennessä antanut TILALLE selvitystä.

TILA on uudelleen 31.3.2010 päivätyllä kirjeellä pyytänyt KHT A:ta tilintarkastuslain 45 §:n nojalla antamaan 30.4.2010 mennessä kirjallisen vastineen X:n kantelun johdosta sekä toimittamaan asunto-osakeyhtiön tilikauden 2008 tilintarkastusta koskevat tilintarkastajan työpaperit TILAlle. KHT A ei määräaikaan mennessä antanut TILAlle häneltä pyydettyä selvitystä.

TILA on 11.5.2010 päivätyllä kirjeellä pyytänyt KHT A:ta tilintarkastuslain 45 §:n nojalla antamaan 4.6.2010 mennessä vastineensa kantelun johdosta sekä toimittamaan asunto-osakeyhtiön tilikauden 2008 tilintarkastusta koskevat tilintarkastajan työpaperit TILAlle. Käräjäoikeuden haastemies antoi kirjeen tiedoksi KHT A:lle 21.5.2010. KHT A ei määräaikaan mennessä antanut TILAlle häneltä pyydettyä selvitystä.

TILA on 21.5.2010 päivätyllä kirjeellä pyytänyt KHT:lta 7.6.2010 mennessä kirjallista selvitystä Tilitoimiston kantelun johdosta. KHT A ei määräaikaan mennessä antanut TILAlle häneltä pyydettyä selvitystä.

TILA on 24.6.2010 päivätyllä kirjeellä pyytänyt KHT A:ta tilintarkastuslain 45 §:n nojalla antamaan 8.8.2010 mennessä kirjallisen vastineen Tilitoimiston tekemän kantelun johdosta. Käräjäoikeuden haastemies antoi kirjeen tiedoksi KHT A:lle 5.7.2010. KHT A ei määräaikaan mennessä antanut TILAlle häneltä pyydettyä selvitystä.

TILA on 1.7.2010 päivätyllä selvityspyynnöllä pyytänyt KHT A:ta toimittamaan viimeistään 9.8.2010 mennessä

1. kirjallisen vastineen X:n tekemän kantelun johdosta sekä Asunto-osakeyhtiön tilikauden 2008 tilintarkastusta koskevat tilintarkastajan työpaperit
2. kirjallisen vastineen Tilitoimiston tekemän kantelun johdosta.
3. kirjallisen vastineen siitä, miksi hän ei toimittanut pyydettyjä vastineita kantelujen johdosta
4. valvontatietoilmoituksen raportointikaudelta 1.4.2009–31.3.2010.

KHT A pyysi 9.8.2010 päivätyllä sähköpostiviestillä määräajan pidennystä häneltä pyydetyn selvityksen antamiseksi 30.8.2010 saak-

ka. KHT A:lle myönnettiin lisäaikaa selvityksen antamiseen 30.8.2010 saakka. KHT A ei kuitenkaan antanut TILAlle selvitystä 30.8.2010 mennessä eikä pyytänyt jatkoaikaa selvityksen antamiseen.

KHT A lähetti TILAlle 6.9.2010 päivätyt 3 lähetettä sekä niiden liitteenä Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksen dokumentit, vastineen Tilitoimiston kantelun johdosta sekä terveydentilaansa koskevan selvityksen.

TILA pyysi 13.9.2010 KHT A:lta lisäselvitystä Tilitoimiston kantelun johdosta. KHT A toimitti 20.9.2010 TILAlle täydennyksen selvitykseensä Tilitoimiston kantelun johdosta.

TILA pyysi 8.4.2010 päivätyllä kirjeellä KHT A:ta toimittamaan valvontatietoilmoituksen 31.5.2010 mennessä raportointikaudelta 1.4.2009–31.3.2010. KHT A ei kuitenkaan toimittanut TILAlle valvontatietoilmoitusta määräaikaan mennessä. TILA pyysi 2.7.2010 lähetetyllä sähköpostiviestillä uudelleen KHT A:ta toimittamaan valvontatietoilmoituksen TILAlle viipymättä, kuitenkin viimeistään 2.8.2010. KHT A ei toimittanut valvontatietoilmoitusta määräaikaan mennessä. TILA pyysi vielä 8.9.2010 KHT A:ta toimittamaan valvontatietoilmoituksen TILAlle viipymättä, kuitenkin viimeistään 15.9.2010.

KHT A toimitti 15.9.2010 TILAlle valvontatietoilmoituksen.

TILA pyysi 4.6.2010 lähetetyllä laskulla KHT A:ta maksamaan KHT laadunvarmistuksen vuosimaksun 18.6.2010 mennessä. KHT A ei maksanut laadunvarmistuksen vuosimaksua, minkä johdosta hänelle lähetettiin maksumuistutus sähköpostilla 31.8.2010 ja 7.9.2010 maksumuistutus kirjeitse. KHT A ei maksanut laadunvarmistuksen vuosimaksua.

TILA pyysi 31.8.2010 puhelimitse KHT A:ta toimittamaan TILAlle 7.10.2010 mennessä niiden seitsemän Tilitoimiston asiakasrytyksen tilintarkastajan työpaperit, joiden tilintarkastuksen KHT A oli suorittanut keväällä 2010. KHT A toimitti 5.10.2010 päivätyn lähetteen, jonka liitteenä oli seitsemän yhtiön tilintarkastuksen dokumentit.

3 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

3.1 Asunto-osakeyhtiön tilikauden 2008 tilintarkastus

TILA on 7.1., 31.3., 11.5. ja 1.7.2010 päivätyillä kirjeillä sekä 9.8.2010 lähetetyllä sähköpostiviestillä pyytänyt KHT A:lta selvitystä hänen toiminnastaan Asunto-osakeyhtiön tilintarkastajana.

KHT A:ta on pyydetty selvityksessään erityisesti ottamaan kantaa siihen, onko hän havainnut yhtiön kirjanpidossa niitä virheitä ja puutteita, jotka X on kantelussaan maininnut. KHT A:ta on myös pyydetty kertomaan, mihin Keskuskauppakamarin kirjelmään KHT A on viitannut X:lle lähettämässään sähköpostiviestissä. TILA pyysi KHT A:lta selvitystä, jotta se voisi täyttää tilintarkastuslain 40 §:ään perustuvan valvontavelvollisuutensa.

KHT A ei ole toimittanut häneltä useaan kertaan pyydettyä selvitystä, jossa hän ottaisi kantaa X:n mainitsemiin kirjanpidon virheisiin ja puutteisiin tai siihen, mihin Keskuskauppakamarin kirjelmään hän on viitannut sähköpostiviestissään X:lle. KHT A on todennut puhelimitse 31.8.2010, ettei hän pidä tarpeellisena kirjallisen vastineen antamista kantelun johdosta.

KHT A:n TILAlle toimittamassa Asunto-osakeyhtiön tilikauden 2008 tilintarkastussuunnitelmassa on runsaasti merkintöjä, joiden perusteella hän on muun muassa tarkastanut kirjanpidon ajantasaisuutta sekä sitä, ovatko kirjanpidon tositteet asianmukaisia. KHT A:n toimittamaa asiakirjaselvitystä ei kuitenkaan voida pitää luotettavana. KHT A:n toimittamassa tilintarkastussuunnitelmassa on muun muassa maininta Asunto-osakeyhtiön hallinnossa vuonna 2010 tapahtuneesta muutoksesta, mikä osoittaa, että tilintarkastussuunnitelma on ainakin osittain laadittu jälkikäteen.

Tilintarkastussuunnitelmassa on myös kohdassa Kirjanpidon tarkastus maininta siitä, että Asunto-osakeyhtiön tilinavaus on oikein suoritettu ja täsmää yhdistyksen kokouksen vahvistamaan tilinpäätösaineistoon per 31.12.1999.

KHT A:n TILAlle toimittaman allekirjoittamattoman tilintarkastuskertomuksen mukaan tilintarkastajan velvollisuutena asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa on saada kohtuullinen varmuus siitä, että hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja ovat toimineet osakeyhtiölain mukaisesti.

KHT A:n edellä kuvatulla tavalla puutteellisen ja epäuskottavan selvityksen perusteella TILA ei ole voinut arvioida sitä kantelijan esittämää väitettä, ettei KHT A olisi suorittanut lainkaan Asunto-osakeyhtiön tilikauden 2008 tilintarkastusta.

KHT A on toiminut moitittavasti, kun hän ei ole reagoinut useisiin selvityspyyntöihin kantelun johdosta.

3.2 Tilitoimiston asiakkaiden tilintarkastukset

TILA on 21.5., 24.6. ja 1.7.2010 päivätyillä kirjeillä sekä 9.8.2010 lähetetyllä sähköpostiviestillä pyytänyt KHT A:lta selvitystä Tilitoimiston kantelun johdosta. KHT A:ta on pyydetty selvityksessään erityisesti ottamaan kantaa siihen,

- onko KHT A käsityksensä mukaan ollut Tilitoimiston tavoitettavissa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti vuoden 2010 aikana ja
- onko KHT A suorittanut Tilitoimistolta saamansa kirjanpitoaineiston perusteella Tilitoimiston seitsemän asiakasyrityksen tilintarkastuksen vuonna 2010 sekä onko tilintarkastukset suoritettu tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti?

TILA pyysi KHT A:lta selvitystä, jotta se voisi täyttää tilintarkastuslain 40 §:ään perustuvan valvontavelvollisuutensa.

KHT A on 6.9.2010 päiväämässään selvityksessä väittänyt olleensa Tilitoimiston tavoitettavissa lukuun ottamatta ajanjaksoa 18.3.–30.3.2010. KHT A on myös lisäksi väittänyt, että hän ei ole saanut yhtään viestiä Tilitoimistolta.

TILAn sihteeri on toimittanut KHT A:lle viisi sähköpostiviestiä, jotka Tilitoimisto on dokumentoidusti lähettänyt KHT A:lle ajanjaksolla 8.3.–30.3.2010.

TILAn sihteeri on tiedustellut KHT A:lta, onko hänen kantansa Tilitoimiston TILAlle toimitamista sanotuista sähköpostiviesteistä huolimatta edelleen se, ettei hän ole saanut yhtään sähköpostiviestiä Tilitoimistolta maaliskuussa 2010.

KHT A on 20.9.2010 lähettämässään sähköpostiviestissä todennut olleensa Tilitoimiston tavoittamattomissa ajanjakson 7.3.–31.3.2010.

KHT A:n 13.9. lähettämän sähköpostiviestin sisältö on näin ollen ristiriidassa hänen 6.9. antamansa selvityksen kanssa. KHT A:n sähköpostiviesti 13.9. tai sen liitteet eivät sisällä mitään dokumentaatiota, joka vahvistaisi hänen esittämäänsä väitettä, että hän olisi ollut Tilitoimiston tavoittamattomissa aikaisemmin kertomastaan poiketen myös 7.3.–17.3.2010 välisen ajan.

Tilintarkastajan on tilintarkastuslain 20 §:n nojalla suoritettava saamansa toimeksiannot ammattitaitoisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Tilintarkastuslain 20 §:ssä säädettyihin velvollisuuksiin voidaan katsoa kuuluvan myös, että tilintarkastaja vastaa asiakkaalta saamiinsa yhteydenottoihin. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu myös, että tilintarkastaja on asiakkaansa tavoitettavissa. KHT A:lla on ollut velvollisuus olla Tilitoimiston tavoitettavissa, koska Tilitoimisto on ollut asiakasyritystensä edustaja yritysten tilintarkastajana toimineeseen KHT A:n nähden.

KHT A:n 6.9.2010 päivätystä selvityksestä ei käy ilmi, onko hän suorittanut Tilitoimistolta saamansa kirjanpitoaineiston perusteella seitsemän yrityksen tilintarkastuksen keväällä 2010 ja jos on, niin onko tilintarkastustyö tehty hänen käsityksensä mukaan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. KHT A:n 6.9.2010 päivätty selvitys on tältä osin puutteellinen.

KHT A on täydentänyt selvitystään 5.10.2010 päivätyllä lähitteellä, jonka liitteenä on seitsemän tilintarkastuskertomusta sekä tilintarkastajan työpaperit Tilitoimiston seitsemän asiakasyrityksen tilintarkastuksesta. KHT A:n toimittamasta tilintarkastusdokumentaatiosta on havaittavissa seuraavat seikat. Dokumentaation perusteella KHT A on 23.3.2010 suo-

rittanut kuuden yhtiön tilintarkastuksen. KHT A:n oman dokumentaation perusteella hän on käyttänyt aikaa kuuden yhtiön tilintarkastukseen 23.3.2010 yhteensä 26 tuntia.

KHT A:n 5.10.2010 päivätyn lähetteen liitteenä oleva dokumentaatio sisältää seitsemän tilintarkastuskertomusta, näistä kuusi on päivätty 23.3.2010.

KHT A:n TILAlle toimittama tilintarkastusdokumentaatio, jonka mukaan hän on 23.3.2010 suorittanut kuuden yrityksen tilintarkastuksen ja käyttänyt siihen 26 tuntia aikaa, on epäuskottava ja ristiriidassa hänen aikaisemmin antamansa selvityksen kanssa.

KHT A:n TILAlle toimittamista seitsemästä tilintarkastuskertomuksesta kolmeen KHT A on raportoinut suorittaneensa tilintarkastuksen sellaiselta tilikaudelta, joka ei vastaa sitä tilikautta, mikä ilmenee asianomaisen yhtiön tilinpäätösaineistosta. KHT A on esimerkiksi Kuljetus Oy:n tilintarkastuksesta annetun tilintarkastuskertomuksen mukaan suorittanut tilikauden 1.9.2008–31.6.2009 tilintarkastuksen. Tilinpäätösasiakirjojen perusteella yhtiön tilikausi on ollut 1.9.2008–31.8.2009.

KHT A:n toimittamiin tilintarkastajan työpapereihin sisältyy yhden asunto-osakeyhtiön tilintarkastuskertomus. Sen mukaan tilintarkastajan velvollisuutena asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa on saada kohtuullinen varmuus siitä, että hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja ovat toimineet osakeyhtiölain mukaisesti.

KHT A:n ristiriitaisen ja epäuskottavan selvityksen perusteella sekä Tilitoimiston TILAlle toimittamien sähköpostiviestien perusteella TILA katsoo, että KHT A ei ole ollut Tilitoimiston tavoitettavissa siten kuin tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa edellyttävät.

KHT A:n ristiriitaisen ja epäuskottavan selvityksen johdosta TILA katsoo, että KHT A ei ole suorittanut 23.3.2010 kuuden Tilitoimiston asiakasyrityksen tilintarkastusta.

KHT A:n 23.3.2010 allekirjoittamiin tilintarkastuskertomuksiin sisältyvien virheiden perusteella TILA katsoo, ettei KHT A ole raportoin-

nissaan noudattanut hyvän tilintarkastustavan edellyttämää huolellisuutta.

KHT A on toiminut moitittavasti, kun hän ei ole reagoinut useisiin selvityspyyntöihin kantelun johdosta.

3.3. Velvollisuus selvitysten toimittamiseen valvojalle

Tilintarkastajan toiminnan tutkiminen tilintarkastajasta tehdyn kantelun johdosta on olennainen osa valvontaa, jolla TILA pyrkii varmistamaan, että KHT-tilintarkastajat säilyttävät ammattitaitonsa ja muut hyväksymisen edellytykset sekä toimivat tilintarkastuslain mukaisesti.

KHT A on toistuvasti laiminlyönyt toimittaa annetussa määräajassa TILAlle sen pyytämät, valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset.

KHT A ei ole esittänyt hyväksyttävää perustetta sille, että hän on toistuvasti laiminlyönyt toimittaa viivytyksettä TILAlle sen pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset. KHT A on näin toistuvasti toiminut tahallaan vastoin tilintarkastuslain 45 §:ää.

KHT A on toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

4 Yhteenveto

KHT A on kahden häneen kohdistuvan tutkinta-asian osalta jättänyt reagoimatta lukuisiin selvityspyyntöihin sekä antanut puutteellisia sekä ristiriitaisia tietoja ja on näin menettelyllään hidastanut ja vaikeuttanut hänen toimintansa tutkintaa TILAssa.

KHT A on toistuvasti toiminut tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta tilintarkastuslain 45 §:n vastaisesti kun hän ei ole toimittanut TILAlle valvonnan kannalta tarpeellisia selvityksiä ja tietoja.

KHT A ei ole esittänyt menettelylleen riittäviä hyväksyttäviä perusteita.

KHT A ei ole ollut Tilitoimiston tavoitettavissa siten kuin tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa edellyttävät.

KHT A on toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

KHT A:n menettely kokonaisuutena arvioiden täyttää tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 1) kohdassa asetetun edellytyksen hyväksymisen peruuttamiselle.

Esitys

TILA päätti esittää yksimielisesti, että valtion tilintarkastuslautakunta peruuttaisi KHT A:n hyväksymisen KHT-tilintarkastajaksi.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 20, 30, 40, 45 ja 50 §

VALAN PÄÄTÖS

KHT A:n vastine

KHT A on antanut VALAlle TILAn esityksen johdosta vastineen. KHT A on TILAn esityksen johdosta antamassaan vastineessa todennut, että siltä osin kuin esityksessä on kysymys Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksesta, tilintarkastus on toteutettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Hallituksen puheenjohtaja ja isännöitsijä ovat todenneet, että päättyneen tilikauden (2008) tilinpäätös on pohjana uudelle tilikaudelle. Kiistassa on kysymys yhtiön aikaisempien toimihenkilöiden välisestä erimielisyydestä. Aikaisemman puheenjohtajan ja tämän yhtiöiden kanssa KHT A:lla ei ole yhteyksiä. Lisäksi hän on esittänyt yhteydenpidossaan epäasianmukaisia väitteitä.

Siltä osin kuin on kysymys Tilitoimistosta, KHT A on viitaten oheistamiinsa kaupparekisteriotteisiin todennut, että tilintarkastajan muutos ilmenee vain kahden yhtiön osalta. KHT A ei enää tilitoimiston omistajavaihdoksen tapahduttua ole halunnut tilintarkastuksia tämän yhtiön asiakkailta. Aikaisemman omistajan jälkeen hän on vielä suorittanut tilintarkastukset vuoden 2010 aikana. Asiakirjojen palauttaminen viivästyi sairaalassa olon vuoksi, mutta asiakirjat jätettiin heti kun se oli mahdollista.

On esitetty todentamattomia väitteitä siitä, ettei KHT olisi ollut tilitoimiston tavoitettavissa. KHT A:n mukaan esitetyt väitteet ovat hänen ammattitaitoaan alentavia ja yksityisyyttä loukkaavia. Yksityiselämää ja ammatti-toimintaa ei pidä sekoittaa. Tietyt esityksessä mainitut asiat ja selvitykset ovat viivästyneet sairastumisen vuoksi. KHT -tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisen edellytykset eivät ole käsillä.

VALAn ratkaisu

VALA tutki TILAn esityksen KHT -tilintarkastajaksi hyväksymisen peruuttamisesta. VALA hyväksyi esityksen. VALA päätti yksimielisesti peruuttaa KHT A:n hyväksymisen KHT -tilintarkastajaksi.

Päätöksen perustelut

1. Tilintarkastuslain 30 §:n mukaan TILA on hakemuksesta hyväksynyt KHT-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa säädetyt hyväksymisen edellytykset.

Tilintarkastuslain 40 §:n nojalla TILA valvoo hyväksytyjen tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että hyväksytyt tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Jos KHT -tilintarkastaja ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä tai hän on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menettänyt mainitun lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, sen on ollut ryhdyttävä lain 49 ja 50 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpiteisiin. Hyväksymisen peruuttamista koskeva TILAn esitys tutkitaan valtion tilintarkastuslautakunnassa tilintarkastuslain 50 §:n nojalla.

2. Tilintarkastuslain 50 §:n nojalla valtion tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa hyväksyminen, jos tilintarkastaja on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menettänyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai ei ole enää

ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

3. Tilintarkastuslain 20 §:n mukaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Lisäksi tilintarkastuslain 45 §:n mukaan tilintarkastajien valvontaelimillä on oikeus saada hyväksytyltä tilintarkastajalta tarkastettavakseen kaikki tilintarkastajan toiminnan valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa asiakkaat. Valvottavan on lisäksi ilman aiheutonta viivytystä toimitettava valvontaelimelle sen pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset.

4. Siltä osin kuin on kysymys Asunto-osakeyhtiön tilintarkastajana toimineen KHT A:n valvonnasta tämän toiminnasta tehdyn kantelun johdosta, esityksen mukana toimitetuista asiakirjoista käy ilmi, että TILA on vuoden 2010 aikana useaan otteeseen pyytänyt Koskiselta sen käsiteltävänä olleiden kanteluasioiden ratkaisemiseksi tarpeelliseksi katsomiaan tietoja ja ylipäättään KHT A:n käsitystä sille tehtyihin kanteluihin, jotka ovat koskeneet KHT A:n tilintarkastustoimintaa ja joissa on tehty vakavia ja varteenotettavia väitteitä KHT A:n toiminnan laadusta ja sen luotettavuudesta. KHT A on jättänyt vastaa-matta useaan tiedusteluun. Lopulta KHT A on asiaa häneltä puhelimitse tiedusteltua ilmoittanut, ettei hän anna kirjallista vastinetta kantelun johdosta. Eri pyynnöstä on hän kuitenkin myöhemmin toimittanut tilintarkastajan niin sanottuja työpapereita kysymyksessä olevien yhtiöiden tarkastuksiin liittyen.

Asiakirja-aineistoon sisältyneissä tilintarkastajan työpapereissa olleet merkinnät ovat antaneet aiheen epäillä tilintarkastuksen luotettavuutta ja ajantasaisuutta, kun muun muassa tilintarkastussuunnitelmassa on ollut tietoja myöhemmistä tapahtumista. Kun KHT A ei kuitenkaan itse ole aktiivisesti toimittanut selvitystä väitteiden tutkimiseksi, ei ole voitu asianmukaisesti selvittää, onko kantelijan väite siitä, että tilintarkastusta yhdeltä vuodelta ei olisi tehty, paikkansa pitävä.

5. Siltä osin kuin puolestaan on kysymys Tilitoimiston KHT A:n toiminnasta tekemän kantelun tutkimisesta, asiakirjoista saatavan sel-

vityksen mukaan KHT A:lta on tämän asian selvittämiseksi niin ikään useaan otteeseen pyydetty selvitystä. Kun KHT A on asiaa lopulta selvittänyt, selvitykseen on sisällytynyt ristiriitaisuutta. Jos kysymys on siitä, että KHT A ei, siten kuin hän on täällä esittänyt, enää toimi kyseisten yhtiöiden tilintarkastajana, tämä seikka niin ikään on tullut kertoa selvitystä pyytäneelle taholle asian selvittämiseksi. Siltä osin kuin on ollut kysymys hänen suorittamansa tilintarkastuksen laadusta, asiakirjoista on käynyt ilmi lukuisia sellaisia seikkoja, joiden perusteella on ollut vakavaa aihetta epäillä tilintarkastuksen toteuttamista ilmoitetulla tavalla.

Kuuden yhtiön tarkastus on hänen ilmoituksensa mukaan suoritettu samana päivänä ja lisäksi käyttäen siihen enemmän aikaa kuin vuorokauden aikana on mahdollista. Lisäksi hän on kuitenkin tuona nimenomaisena ajan-kohtana ollut sairauslomalla toisessa yhteydessä antamansa selvityksen perusteella.

6. Tilintarkastuslaissa on nimenomainen säännös hyväksytyn tilintarkastajan velvollisuudesta toimia valvojiensa kanssa yhteistyössä. Esityksestä käy ilmi, että KHT A on rikkonut tahallaan tai törkeästä tuottamuksesta tilintarkastuslain 45 §:ää, kun hän ei ole vastannut TILAn vastinepyyntöihin. Työkyvyttömyyden johdosta vastaamiselle varattua määrääikää on ollut mahdollista jatkaa, mutta muutaman viikon sairausloma vuoden kestäessä ei ole asianmukainen perustelu sille, että KHT A ei ole vastannut valvojan useaan yhteydenottoon, kun ei ole väitettykään, etteivät kyseiset selvityspyynnot sinänsä olisi saavuttaneet KHT A:ta. Myös se hänen näkemyksensä, että tehdyt väitteet ovat epäasianmukaisia, olisi tullut saattaa perusteluineen TILAlle sen pyytämän selvityksen vastauksena.

Kun otetaan huomioon valvontatehtävän merkitys tilintarkastuksen yleisen luotettavuuden kannalta, KHT A:n piittaamattomuus hänelle tilintarkastajana osoitettujen aiheellisiin vastinepyyntöihin vastaamiseen on vakava rikkomus. Lautakunnan valvontatehtävä on vaikeutunut. Kun se on joutunut useaan otteeseen joutunut pyytämään samoja tietoja, tehtävä on myös hidastunut.

7. Tilintarkastuslain säännöksen mukaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Kun esityksestä ja sen mukana toimitetuista asiakirjoista ilmenee, että KHT A on tilintarkastuskertomusten mukaan samana päivänä, jona hän on toisessa yhteydessä antamansa selvityksen mukaan ollut sairauslomalla, ja käytettyään siihen selvitystensä mukaan tuoloin yhteensä 26 tuntia suorittanut kuuden yhtiön tilintarkastuksen, ja kun toisessa yhteydessä KHT A on kertonut olleensa juuri tuolloin sairaalassa, KHT A:n toiminnan ei voi katsoa vastaavan näitä vaatimuksia. Sama koskee sitä, että osassa raportoiduista tilintarkastuskertomuksista, tilintarkastettu tilikausi ei vastaa asianomaisen yhtiön tilinpäätösaineistosta ilmenevää tilikautta. Näistä syistä on syntynyt perusteltu epäily siitä, onko sanottua tilintarkastustehtävää suoritettu lainkaan.

8. Näin ollen on selvitetty, että KHT A on sanotulla tavalla törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti. Kokonaisuutena arvostellen tilintarkastuslain vastainen menettely ei ole vähäistä. KHT-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi tehdyssä esityksessä on siten ilmennyt, kun otetaan huomioon kysymyksessä oleva esitys ja sen perustelut ja sen ohessa toimitetuista ja tänne kertyneistä asiakirjoista saatava selvitys sekä mainitut laissa säädetyt edellytykset, sellaiset yllä todetuin osin hyväksytyt perusteet, joiden vuoksi esitys tulee hyväksyä ja tilintarkastajan hyväksyminen siten tilintarkastuslain 50.1 §:n 1-kohdan nojalla peruutaa.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 20, 30, 40, 45 ja 50 §

Muutoksenhaku

KHT A on hakenut VALAn ratkaisuun muutosta valittamalla KHO:lta. Asian käsittely on kesken.