

Asunto Oy:n yhtiökokouksessa tilikauden 2009 toiseksi tilintarkastajaksi valittu M kanteli KHT A:n menettelystä. M oli saanut keväällä 2010 tietää isännöitsijältä, että Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastus oli suoritettu ja tilintarkastuskertomuksen olivat allekirjoittaneet yhtiökokouksessa toiseksi tilintarkastajaksi valittu HTM-yhteisö Tili Oy/KHT A sekä mainitun yhteisön palveluksessa ollut HTM B.

KHT A oli M:n mukaan ohittanut yhtiöjärjestyksen määräyksen ja yhtiökokouksen päätöksen sekä nimennyt Asunto Oy:n toiseksi tilintarkastajaksi itse valitseman HTM B:n.

KHT A torjui toimintaansa kohdistuneet moitteet. KHT A:n mukaan yhtiökokouksen päätös valita M toiseksi tilintarkastajaksi oli mitätön, koska M oli esteellinen toimimaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastajana. KHT A oli isännöitsijän pyynnöstä yrittänyt löytää ratkaisun esteellisyysongelmaan. KHT A oli ehdottanut isännöitsijälle, että yhtiökokouksen tilintarkastajaksi valitsema tilintarkastusyhteisö Tili Oy voisi nimetä toimistostaan henkilön varatilintarkastajaksi. Näin yhtiöjärjestyksen määräys kahdesta tilintarkastajasta täyttyi. KHT A:n mukaan olisi ollut kohtuutonta kutsua yhtiökokous koolle valitsemaan tilintarkastajaa. KHT A oli yhdessä isännöitsijän kanssa yrittänyt ratkaista asian niin, että Asunto Oy:lle ei aiheutuisi vahinkoa.

TILA otti omasta aloitteestaan tutkittavaksi myös HTM B:n menettelyn Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastuksessa ja pyysi HTM B:ltä vastineen toiminnastaan. HTM B totesi saaneensa työnantajaltaan tehtäväksi toimia varatilintarkastajan roolissa Asunto Oy:n tilikauden 2009 toisena tilintarkastajana. HTM B totesi, että M oli esteellinen toimimaan tilikauden 2009 tilintarkastajana. Tähän johtopäätökseen HTM B päätyi keskusteltuaan KHT A:n kanssa sekä tutustuttuaan yhtiön yhtiöjärjestykseen, kaupparekisteriotteeseen sekä yhtiökokouspöytäkirjaan. HTM B katsoi, että näillä perusteilla hänen toimimisensa varatilintarkastajana oli perusteltua.

TILA totesi, että KHT A oli menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti sopiessaan isännöitsijän kanssa siitä, että Tili Oy toimii Asunto Oy:n tilikauden 2009 varatilintarkastajana. KHT A:n oli täytynyt olla tietoinen siitä, ettei hänellä ja isännöitsijällä ollut toimivaltaa sopia siitä, kuka toimii yhtiön varatilintarkastajana, vaan asiasta päättäminen kuului yhtiökokoukselle. KHT A:n ehdotus isännöitsijälle sivuuttaa M tilintarkastuksessa oli virheellinen, M ei KHT A:n esittämällä perusteilla olisi ollut esteellinen toimimaan tilikauden 2009 tilintarkastajana.

TILA totesi, että tilintarkastajana HTM B:n oli täytynyt olla tietoinen siitä, että tilintarkastaja ja isännöitsijä eivät keskenään voineet sopia siitä, kuka tai kenet valitaan asunto-osakeyhtiön varatilintarkastajaksi, vaan tämä valinta kuului yksiselitteisesti yhtiökokoukselle. HTM B oli toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti suorittaessaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastuksen Tili Oy:n nimeämänä varatilintarkastajana, vaikka yhtiökokouksesta laaditun pöytäkirjan perusteella yhtiökokouksessa ei ollut valittu Tili Oy:tä varatilintarkastajaksi.

TILA antoi KHT A:lle ja HTM B:lle varoituksen. TILAn vähemmistöön jääneet jäsenet jättivät kaksi eriävää mielipidettä päätökseen. Eriävän mielipiteen jättäneet olivat enemmistön kanssa samaa mieltä KHT A:lle annettavasta seura-

**muksesta, mutta olisivat antaneet HTM B:lle huomautuksen, koska heidän mielestään HTM B:n menettelyyn liittyi lieventäviä seikkoja.**

**KHT A ja HTM B hakivat kumpikin päätökseen valittamalla muutosta VALA:ta. VALA ei muuttanut TILAn päätöstä. KHT A ja HTM B eivät hakeneet valittamalla muutosta VALAn päätökseen.**

#### Kantelu

M on pyytänyt että TILA käsitelisi KHT A:n menettelyä Asunto Oy:n tilintarkastajana.

M:n on todennut TILAlle lähettämässään muistiossa, että hänet on Asunto Oy:n varsinaisessa yhtiökokouksessa keväällä 2009 valittu yhtiön tilintarkastajaksi. Toiseksi tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö Tili Oy, päävastuullisena tilintarkastajana KHT A. Varatilintarkastajaa ei ole valittu, vaikka yhtiöjärjestys sitä edellyttää.

M on muistiossaan todennut että häneen on otettu yhteyttä isännöitsijätoimistosta keväällä 2010. M:lle on kerrottu, että tilikauden 2009 tilintarkastus on suoritettu ja toisena tilintarkastajana on toiminut HTM B. Tämän jälkeen M:lle toimitettiin tiliaineisto "silmäiltäväksi". Aineistossa ollut tilintarkastuskertomus on päivätty 12.5.2010, M:n valmiiksi kirjoitettu nimi oli pyyhitty yli ja tilalle oli käsin kirjoitettuna lisätty B:n nimi.

TILAlle toimittamassaan muistiossa M on todennut keskustelleensa KHT A:n kanssa asiasta. Keskustelussa KHT A oli M:n mukaan katsonut yhtiökokouksen tekemän päätöksen valita M tilintarkastajaksi lainvastaiseksi ja yhtiökokouksen päätöksen "mitättömäksi", koska kaupparekisterin mukaan M oli ollut Asunto Oy:n hallituksen jäsen 6.9.2009 asti. Varatilintarkastajaa ei KHT A:n mukaan myöskään tarvittu, koska tilintarkastajaksi oli valittu tilintarkastusyhteisö.

M:n käsityksen mukaan KHT A on ohittanut yhtiöjärjestyksen määräykset ja yhtiökokouksen päätöksen. KHT A on myös nimennyt Asunto-osakeyhtiön toiseksi tilintarkastajaksi itse valitsemansa henkilön.

M on muistiossa myös perustellut sitä, minkä vuoksi hän ei käsityksensä mukaan ole ollut esteellinen toimimaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastajana. M on todennut eronneensa yhtiön hallituksesta keväällä 2007. Tilikauden 2007 hän on ollut esteellinen tilintarkastajaksi, koska tilintarkastuslain mukaan kukaan ei voi tarkastaa omaa työtään. Keväällä 2009 hänet on esteettömänä valittu tilintarkastajaksi. Virheellinen kaupparekisterimerkintä ei ole tehnyt yhtiökokouksen päätöstä mitättömäksi. Yhtiön sisäpiirillä, mukaan lukien tilintarkastajat, katsotaan aina olevan tieto yhtiökokouksen päätöksistä.

#### KHT A:n kirjalliset kommentit

KHT A on kirjallisissa kommentissaan TILAlle perustellut sitä, miksi M on hänen käsityksensä mukaan ollut esteellinen toimimaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastajana. KHT A on myös vastineessaan selvittänyt, mihin toimenpiteisiin hän on ryhtynyt esteellisyyttä koskevan havaintonsa johdosta. KHT A:n vastineen liitteenä on otteita oikeuskirjallisuudesta. KHT A:n käsityksen mukaan ne tukevat hänen näkemystään siitä, että M on ollut esteellinen toimimaan yhtiön tilikauden 2009 tilintarkastajana.

KHT A on vastineessaan todennut, että hän esitti isännöitsijälle, että varatilintarkastaja astuisi M:n sijaan. Yhtiökokous ei kuitenkaan ollut nimennyt erikseen varatilintarkastajaa. Siitä syystä KHT A tarjosi toimistonsa henkilökuntaa avuksi.

KHT A:n vastineen liitteenä on sähköpostikirjeenvaihtoa KHT A:n, HTM B:n ja Asunto Oy:n isännöitsijän välillä.

KHT A on lähettänyt isännöitsijälle sähköpostiviestin, joka sisältää referoituna seuraavan tekstin: M on selkeästi jäävi tilintarkastajana. Hänen vastuunsa hallituksen jäsenenä on päättynyt 6.9.2009. Näin ainakin ulkopuolisiin nähden, koska tuo päivä on merkitty kaupparekisteriin hänen eropäiväkseen. ...Näin ollen hän tarkastaessaan tilikautta 1.1.2009–31.12.2009 tulee tarkastaneeksi omaa toimintaansa suurimmalta osin tilikautta, joka lain mukaan on jääviysperuste. ...Koska yhteisömme Tili Oy on rekisteröity tilintarkastusyhteisö, niin yhtiömme osalta ei lain mukaan ole ollut tarvetta valita varatilintarkastajaa, mutta M:lle ei ole valittu varatilintarkastajaa. Yhtiön pöytäkirjassa on varatilintarkastajuus kirjattu hieman epäselvästi. Koska yhtiöjärjestyksessä on määrätty, että valitaan yksi varatilintarkastaja, niin voidaanko tulkita, että varatilintarkastajana toimii Tili Oy, joka vuorostaan nimeäisi toisen tilintarkastajan? Mikäli sopii, niin ehdottaisin henkilöä toimistostamme joka voisi toimia varatilintarkastajana ja sellaisena allekirjoittaisi tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 2009. Ehdottamani henkilön nimi on B, HTM. ...Ystävällisesti ilmoittakaa miten toimimme, allekirjoittaako HTM B toisena tilintarkastajana kertomuksen ja tasekirjan vai toimitatteko materiaalin edelleen M:lle.

Isännöitsijä on vastannut KHT A:lle sähköpostiviestillä seuraavasti: 6.3.2008 pidetyssä yhtiökokouksessa M ei ole enää valittu hallitukseen. Edellisen muutoksen tekijä on jättänyt kaupparekisterimuutoksen virheellisesti. Voitte hoitaa myös varatilintarkastajan hommat. M saa nyt tutkia osakkaan roolissa asiaa.

A on lähettänyt seuraavan vastauksen isännöitsijälle: "Ok, siis kyseessä pieni rekisteriin liittyvä muodollinen moka. Jossa kuitenkin, ulkopuoliseen nähden on niin, että virallinen rekisteri määrittää vastuulliset, valitettavasti. Ulkopuolinen ei voi tietää, että eikä olettaa rekisterin olevan väärin."

HTM B on lähettänyt A:lle seuraavan viestin: "Tulkitaanko tämä nyt niin, että minä laitan nimen? Tulen seuraavaksi vasta torstaina tänne, joten pitäisi varmaan laittaa sitten nimi samoin tein."

KHT A on vastannut HTM B:lle seuraavasti: Isännöitsijä totesi: "Voitte hoitaa myös varatilintarkastajan hommat." Joten siinä on nähdäkseni suostumus siihen, että käytämme "omaa" varatilintarkastajaa eikä yhtiön valitsemaa, elikkä Sinua. Edellisissä viesteissä isännöitsijälle kerroin, että heidän varatilintarkastajavalintansa (molemmat) on selkeästi jäävi valinta ja niin ollen M:n tarkastusta ei voi tehdä ja oikeastaan se olisi myös laitton tilanne, jos hän laittaa nimensä kertomuksen alle. Ilmeisesti meidän tulisi reagoida silloin.

#### KHT A:n vastine

##### *Esteellisyys*

KHT A on vastineessaan TILAlle perustellut kantaansa sille, että M oli esteellinen toimimaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastajana. KHT A on viitannut vastineessaan oikeuskirjallisuuteen sekä kumotun tilintarkastuslain esitöihin.

##### *Yhtiöjärjestys*

KHT A on vastineessaan esittänyt tulkintansa Asunto Oy:n yhtiöjärjestyksen tilintarkastajan valintaa (12 §) koskevasta kohdasta. Yhtiöjärjestyksen mukaan "yhtiöllä on

kaksi tilintarkastajaa ja yksi varatilintarkastaja.” Asunto Oy oli yhtiökokouksissaan KHT A:n mukaan perinteisesti valinnut yhdeksi tilintarkastajaksi fyysisen taloyhtiössä asuvan henkilön ja toiseksi tilintarkastajaksi tilintarkastusyhteisön. Näin ollen, koska oli valittu tilintarkastusyhteisö, niin Asunto Oy:n hallinnosta vastaavat olivat katsooneet, ettei tuota yhtä varatilintarkastajaa tarvitse uuden tilintarkastuslain nojalla erikseen nimetä.

KHT A:n mukaan tästä seuraa, että varatilintarkastaja valitaan yhtiöjärjestyksen mukaan pakottavasti vain silloin kun yhtiöjärjestys on laadittu tilintarkastuslain voimaantulon jälkeen ja siinä silti on maininta varatilintarkastajasta, jolloin varatilintarkastajuus on katsottu osakkaiden nimenomaiseksi tahdoksi.

### *Esteellisyysongelman ratkaisu*

Hyväksyttynä tilintarkastajana KHT A katsoi, että mikäli M allekirjoittaisi saman tilintarkastuskertomuksen KHT A:n kanssa, niin KHT A joutuu sisällyttämään tilintarkastuskertomukseen lisätiedon (ei mukautusta) tästä esteellisyydestä.

Edellä kuvatussa tilanteessa KHT A kertoi isännöitsijälle perustellun näkemyksensä M:n jääviydelle, jolloin isännöitsijä pyysi KHT A:lta ehdotusta miten asia voitaisiin ratkaista. Tässä tilanteessa oli KHT A:n mukaan kohtuutonta kutsua koolle yhtiökokous ratkaisemaan ainoastaan tällaista tilintarkastuslain rikkomusta ja siis hallinnollista virhettä, kun muuta oleellista virhettä ei tilinpäätöksessä ollut.

Asunto-osakeyhtiölain mukaan (63 §) tilintarkastajan valitsee yhtiökokous. KHT A:n mukaan lainvastainen päätös ei kuitenkaan voi olla pätevä. Yhtiökokous oli valinnut yhtiöjärjestyksen mukaisesti kaksi tilintarkastajaa ja tilintarkastuslain mukaisesti varatilintarkastajaa ei nimetty. Kun KHT A:n näkemyksen mukaan toinen tilintarkastaja oli tilintarkastuslain mukaan jäävi ja hänen valintansa siis lainvastainen, silloin hänen tililleen tulisi astua varatilintarkastaja. Niinpä yhtenä ratkaisuyrityksenä KHT A ehdotti isännöitsijälle, että varatilintarkastaja otetaan, tilintarkastuslain mukaisesti, tilintarkastusyhteisöstä. KHT A päätyi ehdottamaan, että kollega Tili Oy:stä suorittaa tilintarkastuksen toisena tilintarkastajana ja allekirjoittaa tilintarkastuskertomuksen, jolloin yhtiöjärjestyksen määräys kahdesta tilintarkastajasta täyttyy.

### *Hyvä tilintarkastustapa*

KHT A on vastineessaan todennut, että yhtiökokous oli jo valinnut varatilintarkastajaksi Tili Oy:n. Se oli nimenomaan yhtiökokouksen tahto. Sähköpostissa isännöitsijälle KHT A:n esittämä varovainen kanta oli nimenomaan kirjoitettu tarkoituksella, että jos isännöitsijä tai hallitus olisivat tulkinnassaan halunneet tulla toiseen johtopäätökseen, niin se olisi myös helppoa.

KHT A:n mukaan hänen viestinsä ei suinkaan ollut ehdoton, vaan siihen oli helppo esittää kritiikkiä. Yhtiökokouksen valitessa jäävin tilintarkastajan, on valinta tilintarkastuslain vastainen. KHT A:n mukaan ei voi olla hyvän tilintarkastustavan mukaista olla huomauttamatta tällaisesta seikasta ja siten edistää tilintarkastuslain vastaisia valintoja.

Kirjeenvaihdossa ja puhelinkeskusteluissa isännöitsijän kanssa asiaan yritettiin löytää mahdollisimman vähän yhtiötä vahingoittava ratkaisu. Lainvastaisuus on aina merkittävä tilintarkastuskertomukseen, koska tilintarkastus on laillisuuden ja oikeellisuuden valvontaa. Tämä merkintä lain rikkomisesta on tehtävä, vaikka lainvastaisuus ei joutaisikaan välittömään vahinkoon ja siten vastuuvapauden epäämiseen. Näin ollen olisi tilintarkastuskertomuksen merkintä jääviydestä noussut Asunto Oy:n yhtiökokouk-

nessa kohtuuttomaan merkitykseen, kun sillä ei ollut merkitystä mahdollisia vahinkoja arvioitaessa. Tämä olisi vahingoittanut yhtiötä. KHT A:n mukaan ei voi olla hyvän tilintarkastustavan mukaista vahingoittaa yhtiötä.

Isännöitsijän kanssa käymissä lukuisissa puhelinkeskusteluissa ja sähköposteissa KHT A nosti esille jääviyden tuoman tilintarkastuslain vastaisuuden. Vaikka yhtiökokous asunto-osakeyhtiölain 5 luvun 63 §:n mukaan valitsee tilintarkastajan, niin yhtiökokouksen tekemä valinta ei voi olla pätevä, jos valittu ei täytä tilintarkastuslain 25 §:n vaatimuksia. Tämän asian esille ottaminen ei KHT A:n mukaan voi olla hyvän tilintarkastustavan vastaista. Yhtiön hallitus katsoi silloin, että on parempi, että tilintarkastuskertomuksen allekirjoittaa kaksi tilintarkastajaa.

### HTM B:n vastine

HTM B: on vastineessaan TILAlle todennut, että hän on suorittanut Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastuksen Tili Oy:n nimeämänä (Asunto-osakeyhtiölaki (809/1991) 63 §) varatilintarkastajana.

Asunto Oy:n osakkaat ovat HTM B:n mukaan tehneet yhtiökokouksessaan varatilintarkastajan osalta tulkinnanvaraisen päätöksen. Varatilintarkastajaa ei ole valittu, koska toinen valittu tilintarkastaja on HTM-yhteisö.

Saatuaan työnantajaltaan, Tili Oy:ltä, tehtäväksi suorittaa Asunto Oy:n tilintarkastuksen toisena (vara)tilintarkastajana, HTM B kävi aiheesta KHT A:n kanssa keskustelun, jossa esille nousi KHT A:n vastineessaan esittämät seikat. HTM B myös tutustui KHT A:n ja yhtiön isännöitsijän väliseen sähköpostikirjeenvaihtoon.

HTM B on vastineessaan siteerannut tilintarkastuslain 4 §:n 4 momenttia. Asunto-osakeyhtiöissä käytäntönä näyttää HTM B:n mukaan olevan tilintarkastuslain tulkinta niin, että vaikka yhtiölle olisi valittu tilintarkastusyhteisön lisäksi yksityishenkilönä toimiva tilintarkastaja, tälle ei valita erikseen varatilintarkastajaa. Näin on ainakin toimittu yleisesti Tili Oy:n asiakkaisiin kuuluvien asunto- ja kiinteistö-osakeyhtiöiden asioita hoitavien isännöintitoimistojen kohdalla.

M:n jääviyskysymys ei HTM B:n mukaan ole yksiselitteinen. HTM B totesi kuitenkin, että jääviys on olemassa. Tähän johtopäätökseen HTM B päätyi keskusteltuaan esimiehensä, pitkän tilintarkastuskokemuksen, omaavan KHT A:n kanssa sekä tutustuttuaan yhtiön yhtiöjärjestykseen, kaupparekisteriotteeseen sekä yhtiökokouspöytäkirjaan. Keskusteluissa HTM B ja KHT A käsittelivät KHT A:n vastineen liitteenä olevien teosotteisiin merkittyjä asioita.

Lisäksi HTM B totesi, että asia on myös sovittu yhtiön edustajan kanssa viitaten KHT A:n ja isännöitsijän väliseen sähköpostiketjuun. HTM B katsoi, että näillä perusteilla toimiminen varatilintarkastajana oli perusteltua.

Muilta osin HTM B tarkasti yhtiön yleisen käytännön mukaisesti tilanteessa, jossa molemmat tilintarkastajat ovat saman tilintarkastusyhteisön palveluksessa, tutustumalla KHT A:n laatimiin työpapereihin sekä tilinpäätökseen.

Henkilökohtaisesti HTM B ei ole ollut missään tekemisissä yhtiön hallituksen jäsenten tai isännöitsijän kanssa ennen kuin sai Tili Oy:ltä tehtäväksi toimia Asunto Oy vuoden 2009 toisena tilintarkastajana.

HTM B katsoo toimineensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastajana.

## TILAN PÄÄTÖS

### 1 Päätöksen rajaus

TILA otti päätöksessään kantaa siihen, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti esittäessään Asunto Oy:n isännöitsijälle, että Tili Oy tai sen palveluksessa oleva HTM B toimisi yhtiön tilikauden 2009 varatilintarkastajana.

TILA otti ensiasteena myös HTM B:n toiminnan tutkittavakseen, koska hänen toiminnallaan oli välitön asiayhteys TILAn käsiteltävänä olevaan KHT-tilintarkastajan toimintaa koskevaan valvonta-asiaan.

TILA otti kantaa myös siihen, onko HTM B toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti, kun hän on suorittanut Asunto Oy:n tilikauden 2009 varatilintarkastajan ominaisuudessa tilintarkastuksen ja allekirjoittanut tilintarkastuskertomuksen.

### Perustelut

#### 2 Tapahtumien kulku

Asunto Oy:n yhtiökokouksesta laaditun pöytäkirjan kohta 13. on otsikoitu seuraavasti: ”Tilintarkastajan ja varatilintarkastajan valinta (2 tilintarkastajaa)” Pöytäkirjan mukaan tilintarkastajiksi valittiin Tili Oy ja M.

Tilikaudelta 2009 laaditun ja 12.5.2010 päivätyn tilintarkastuskertomuksen ovat allekirjoittaneet Tili Oy/KHT A sekä HTM B. M:n nimi on yliviivattu.

#### 3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

##### 3.1 Tilintarkastuslaki ja asunto-osakeyhtiölaki

Tilintarkastuslain (459/2007) 4 §:n mukaan yhteisössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tilintarkastuslaissa ja muualla laissa säädetään.

Asunto Oy:n toimintaa on tutkinnan kohteena olevana aikana säännelty nyt jo kumottu asunto-osakeyhtiölaki (809/1991). Mainitun lain 63 §:n 2 momentin mukaan tilintarkastajan valitsee yhtiökokous.

Kumotun asunto-osakeyhtiölain 63 §:n 3 momentin mukaan velvollisuudesta valita varatilintarkastaja säädetään tilintarkastuslain 4 §:ssä. Yhtiökokous voi valita varatilintarkastajan myös yhtiössä, jossa siihen ei ole velvollisuutta, ja valita useamman varatilintarkastajan.

Tilintarkastuslain 22 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tässä laissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan. Tilintarkastajan on noudatettava yhtiömiesten sekä yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen antamia erityisiä ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen, yhtiösopimuksen, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden kanssa.

Tilintarkastuslain 57 §:n mukaan asunto-osakeyhtiössä sovelletaan kumotun tilintarkastuslain säännöksiä muun kuin KHT- tai HTM-tilintarkastajan valintaan ja tällaisen tilintarkastajan suorittamaan 1 §:n 1 momentissa tarkoitettuun tilintarkastukseen.

Kumotun tilintarkastuslain (936/1994) 9 §:n mukaan yhteisössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tilintarkastuslaissa ja muualla laissa säädetään. Jos yhteisölle on valittu vain yksi tilintarkastaja eikä tämä ole lain 5 ja 6 §:ssä tarkoitettu tilintarkastusyhteisö, on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja. Mitä tilintarkastuslaissa ja yhteisöä koskevassa muussa laissa säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan vastaavasti varatilintarkastajaan.

### 3.2 Asunto Oy:n yhtiöjärjestys

Asunto Oy:n yhtiöjärjestyksen 12 §:n mukaan yhtiöllä on kaksi tilintarkastajaa ja yksi varatilintarkastaja.

### 3.3 Oikeuskirjallisuus

Oikeuskirjallisuudessa (Kyläkallio – Iiro – Kyläkallio: Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiö s. 482, Edita 2003) on todettu, että asunto-osakeyhtiön varatilintarkastajaa ei saa valita siten, että varsinaiseksi tilintarkastajaksi valittu tilintarkastusyhteisö nimeää jonkun palveluksessaan olevan varatilintarkastajaksi.

## 4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

Tapaukseen sovellettavan asunto-osakeyhtiölain 63 §:n sekä tilintarkastuslain 4 §:n perusteella tilintarkastajan ja varatilintarkastajan valinta asunto-osakeyhtiössä kuuluu yksiselitteisesti yhtiökokoukselle.

KHT A on vastineessaan todennut, että yhtiökokous ei ollut nimennyt erikseen varatilintarkastajaa tilikaudelle 2009. KHT A on vastineessa todennut, että Asunto Oy:n yhtiökokous oli valinnut tilikauden 2009 varatilintarkastajaksi Tili Oy:n.

Yhtiökokouksesta laaditun pöytäkirjan perusteella Tili Oy on valittu toiseksi tilintarkastajaksi. Yhtiökokouksesta laaditun pöytäkirjan perusteella Tili Oy:tä ei ole valittu varatilintarkastajaksi.

KHT A ja isännöitsijä ovat KHT A:n TILAlle toimittamien sähköpostiviestien perusteella sopineet siitä, että Tili Oy toimii Asunto Oy:n tilikauden 2009 varatilintarkastajana. KHT A:n on täytynyt olla tietoinen siitä, ettei hänellä ja isännöitsijällä ole toimivaltaa sopia siitä, kuka toimii yhtiön varatilintarkastajana, vaan asiasta päättäminen kuuluu yhtiökokoukselle.

KHT A on toiminnallaan myötävaikuttanut siihen, että yhtiökokouksessa tilintarkastajaksi valittu M on sivuutettu tilikauden 2009 tilintarkastuksessa. KHT A:n ehdotus isännöitsijälle sivuuttaa M tilintarkastuksessa on ollut virheellinen. On ilmeistä, että M ei KHT A:n esittämällä perusteilla olisi ollut esteellinen toimimaan tilikauden 2009 tilintarkastajana, koska hän ei ole toiminut Asunto Oy:n hallituksen jäsenenä tilikauden 2009 aikana.

Kokonaisuutena arvioiden KHT A:n toiminta osoittaa tietämättömyyttä tai piittaamattomuutta lain säännöksistä. KHT A on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti sopiessaan isännöitsijän kanssa siitä, että Tili Oy toimii Asunto Oy:n tilikauden 2009 varatilintarkastajana.

## 5 TILAn arvio HTM B:n toiminnasta

HTM B on vastineessaan todennut, että yhtiökokouksessa ei ole valittu varatilintarkastajaa, koska toinen valittu tilintarkastaja oli HTM-yhteisö. HTM B on vastineessaan vedonnut siihen, että yhtiön edustajan kanssa oli sovittu, että Tili Oy toimii Asunto Oy:n tilikauden 2009 varatilintarkastajana.

Tilintarkastajana HTM B:n on täytynyt olla tietoinen siitä, että tilintarkastaja ja isännöitsijä eivät keskenään voi sopia siitä, kuka tai kenet valitaan asunto-osakeyhtiön varatilintarkastajaksi, vaan tämä valinta kuuluu yksiselitteisesti yhtiökokoukselle.

HTM B on toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti suorittaessaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastuksen Tili Oy:n nimeämänä varatilintarkastajana, vaikka yhtiökokouksesta laaditun pöytäkirjan perusteella yhtiökokouksessa ei ole valittu Tili Oy:tä varatilintarkastajaksi.

### Ratkaisu

Tilintarkastuslain 49 §:n perusteella TILA päätti antaa KHT A:lle ja HTM B:lle varoituksen. TILAn päätökseen liittyy eriävä mielipide.

### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 4 §, 22 §, 40 §, 49 §, 53 §, 54 § ja 57 §

Tilintarkastuslaki (936/1994) 9 §

### Eriävä mielipide

Asiaa ratkaistaessa on toimitettu äänestys ja esitetty jäsenten X, Y ja Z eriävä mielipide sekä jäsenen V eriävä mielipide.

X, Y ja Z:

"Siltä osin kuin asiassa on kyse KHT A:n toiminnan arvioinnista, olemme samaa mieltä kuin TILAn enemmistö. Siltä osin kuin asiassa on kysymys HTM B:n toiminnan arvioinnista, toteamme seuraavaa:

HTM B ei ole ollut aktiivinen toimija arvioitaessa tapahtunutta kokonaisuutena. HMT B ei ole toiminnallaan myötävaikuttanut siihen, että yhtiökokouksessa tilintarkastajaksi valittu M on sivuutettu tilikauden 2009 tilintarkastuksessa. HTM B ei ole ollut osallisena päätettäessä siitä, että HTM-yhteisö Tili Oy ja B sen edustajana suorittaa varatilintarkastajan ominaisuudessa tilikauden 2009 tilintarkastuksen. HTM B on TILAn saaman selvityksen perusteella saanut työnantajansa edustajalta KHT A:lta tehtäväksi toimia tilikauden 2009 varatilintarkastajan ominaisuudessa tilikauden 2009 toisena tilintarkastajana. HTM B on luottanut kokeneen tilintarkastajan KHT A:n arvioon siitä, että hänellä on oikeus suorittaa tilintarkastus.

Edellä mainitut lieventävät seikat huomioon ottaen HTM B:lle on tilintarkastuslain 49 §:n perusteella annettava huomautus."

V:

"Käsillä olevassa valvontatapauksessa tulee arvioitavaksi kahden hyväksytyyn tilintarkastajan toiminta saman tilintarkastustehtävän suorittamisessa. Yhtiökokouksen valitsema toinen tilintarkastaja ei ole TILAn valvottava, joten hänen toimintansa arviointi



tilintarkastustehtävän suorittamisessa tulee rajata tarkastelun ulkopuolelle. Tilintarkastajien toimintaa on arvioitava sen mukaan, mikä on ollut yksittäisen tilintarkastajan toiminnan tosiasiallinen merkitys tarkasteltavassa asiakokonaisuudessa. Kurinpidollisen vastuu tulee kohdentaa kunkin osallisen henkilön toiminnan moitittavuuden mukaan.

Siltä osin kuin asiassa on kyse KHT A:n toiminnan arvioinnista, olen samaa mieltä kuin TILAn enemmistö. Siltä osin kuin asiassa on kysymys HTM B:n toiminnan arvioinnista, totean seuraavan.

Arvioitaessa tapahtunutta kokonaisuutena voidaan todeta, että tilintarkastuksen päävastuun on kantanut KHT A eikä HTM B ole ollut aktiivinen toimija. HTM B ei myöskään ole toiminnallaan myötävaikuttanut siihen, että yhtiökokouksessa tilintarkastajaksi valitun toisen tilintarkastajan toimintaedellytyksiä on vaikeutettu. HTM B:llä ei ole ollut erityisiä perusteita epäillä hänelle annetun tilintarkastustehtävän päätöspäätösten virheellisyyttä. On ymmärrettävää, että hän on luottanut työnantajaansa edustavan kokeneen tilintarkastajan ohjeistukseen siitä, että hänellä on oikeus suorittaa tilintarkastus.

Edellä mainitut lieventävät seikat huomioon ottaen HTM B:lle on tilintarkastuslain 49 §:n perusteella annettava huomautus.”

## TILA 2/2011

TILA kiinnitti huomiota Tilinpäätösvalvojan Listayhtiölle antamaan julkiseen varoitukseen. Tilinpäätösvalvojan mukaan Listayhtiön tilikauden 2006 konsernitilinpäätös ei antanut oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, sillä konsernitilinpäätökseen sisältyi olennainen virhe. Yhtiön ei olisi tullut sisällyttää käyttämättömien verotuksellisten tappioiden perusteella laskennallista verosaamista vuoden 2006 konsernitilinpäätökseen. Kirjaamisedellytykset eivät Tilinpäätösvalvojan mukaan täytyneet, koska yhtiöllä ei ollut esittää vakuuttavaa näyttöä verotettavan tulon kertymisestä tulevaisuudessa ja siten verosaamisen hyödynnettävyydestä. Virheen määrä oli olennainen. Laskennallinen verosaaminen veroveljoilla vähennettynä, jonka kirjaamisedellytykset eivät täytyneet, oli 51 % omasta pääomasta 31.12.2006.

KHT A:n allekirjoittaman tilintarkastuskertomuksen mukaan tilikauden 2006 konsernitilinpäätös antoi oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastuskertomuksessa oli lisäksi mainittu, että konsernin taseessa on laskennallinen verosaaminen, jonka arvo riippuu siitä, kääntyykö emoyhtiön tulos lähivuosina voitolliseksi.

KHT A totesi vastineessaan TILAlle, että laskennallinen verosaaminen on voitu sisällyttää vuoden 2006 tilinpäätökseen. KHT A:n perusteli näkemystään sillä, että Listayhtiön tilikauden 2005 tilinpäätös oli voitollinen ja Listayhtiö oli esittänyt tilinpäätöksessään riittävällä tasolla laskennallisen verosaamisen kirjaamista tukevan näytön luonteeseen. KHT A:n mukaan Listayhtiö Oyj:n laskennallisesta verosaamisesta esitetty näyttö perustui pääasiassa yhtiön laatimiin tulostenusteisiin. Lisäksi laskennallista verosaamista ja tulostenusteita oli arvioitu yhtiön tilauskannan, toteutettujen saneeraus- ja muiden järjestelyjen sekä yhtiön edustajien kanssa käytyjen keskustelujen perusteella. Laskennalliseen verosaamiseen oli KHT A:n mukaan kiinnitetty erityistä huomiota ja sen perusteisiin oli paneuduttu erityisellä huolellisuudella. Aiheesta oli pidetty erityinen palaveri, jonka lähtökohtana oli ollut sen arvioiminen, voidaanko laskennallinen verosaaminen sisällyttää Listayhtiön taseeseen tilikaudella 2006. Asiasta oli myös käyty perusteellisia keskusteluja tarkastusryhmän kesken.

TILA tutki, oliko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti tilikauden 2006 tilintarkastuksessa siltä osin kuin kyseessä oli Listayhtiön tilinpäätökseen kirjattuun laskennalliseen verosaamiseen kohdistuvat tarkastustoimenpiteet ja niiden dokumentointi sekä laskennallisesta verosaamisesta raportointi tilintarkastuskertomuksessa.

TILA totesi, että KHT A oli antanut TILAlle selvityksen suorittamistaan tilintarkastustoimenpiteistä, joiden perusteella hän oli muodostanut edellä mainitun käsityksensä. KHT A:n toimittamat tilintarkastajan työpaperit ja tilintarkastusdokumentaatio eivät kuitenkaan kaikilta osin tukeneet hänen vastineissaan esille tuomia seikkoja. Tilintarkastajan työpapereiden ja tilintarkastusdokumentaation perusteella ei voitu todentaa, että kaikki KHT A:n vastineissa esittämät tilintarkastustoimenpiteet olisi suoritettu.

Tilintarkastusdokumentaatio oli laskennalliseen verosaamiseen liittyvien tilintarkastustoimenpiteiden luonteen ja laajuuden sekä tarkastuksen tuloksen osalta ollut puutteellista ja näin ollen hyvän tilintarkastustavan vastaista.

TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

**(KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.)**

**Ratkaisuselosteesta on poistettu TILAn päätökseen sisältyvät tiedot, jotka on viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 24 §:n nojalla pidettävä salassa.**

Tilinpäätösvalvojan lehdistötiedote

TILA on kiinnittänyt huomiota Tilinpäätösvalvojan lehdistötiedotteeseen. Lehdistötiedotteen mukaan Listayhtiön vuosien 2005 ja 2006 konsernitilinpäätökset eivät antaneet oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, sillä konsernitilinpäätöksiin sisältyi olennainen virhe. Yhtiön ei olisi tullut sisällyttää käyttämättömien verotuksellisten tappioiden perusteella laskennallista verosaamista vuosien 2005 ja 2006 konsernitilinpäätöksiin.

Laskennallisen verosaamisen kirjaamisedellytykset eivät täytyneet, koska yhtiö oli lähimenneisyydessä tehnyt tappiota, ja yhtiöllä ei ollut esittää vuosien 2005 ja 2006 konsernitilinpäätöksissä IAS 12 Tuloverot –standardin mukaista muuta vakuuttavaa näyttöä verotettavan tulon kertymisestä tulevaisuudessa ja siten verosaamisen hyödynnettävyydestä.

Virheen määrä oli olennainen, sillä laskennallinen verosaaminen veroveljoilla vähennettynä, jonka kirjaamisedellytykset eivät täytyneet, oli 24 % konsernitaseen omasta pääomasta 31.12.2005 ja 51 % omasta pääomasta 31.12.2006. Yhtiö tiedotti päätöksestään oikaista vuoden 2007 konsernitilinpäätöksessään vuosien 2005 ja 2006 vertailutietoja laskennallisen verosaamisen osalta.

Tilinpäätösvalvojan päätös

Tilinpäätösvalvoja on päätöksellään antanut Listayhtiö Oyj:lle julkisen varoituksen. Tilinpäätösvalvojan päätöksen mukaan yhtiön tilinpäätökset 31.2.2005 ja 31.12.2006 eivät antaneet tuolloin voimassa olleen AML 2 luvun 6 §:n 2 momentin nojalla oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta yhtiön kirjattua laskennallisen verosaamisen konsernitilinpäätöksiinsä.

Yhtiö oli kirjannut 31.12.2005 konsernitilinpäätökseensä 1 650 tuhatta euroa sellaista laskennallista verosaamista, joka ei Tilinpäätösvalvojan näkemyksen mukaan täyttänyt IFRS-standardien kirjaamisedellytyksiä. Konsernitilinpäätöksessä 31.12.2006 vastaavan laskennallisen verosaamisen määrä oli 1 329 tuhatta euroa.

Yhtiön konsernitilinpäätösten vuosien 2002–2004 tulokset ennen veroja olivat tappiollisia, vuoden 2005 konsernitulos ennen veroja oli niukasti voitollinen, ja vuoden 2006 selvästi tappiollinen. Emoyhtiön tulos ennen veroja ja konserniavustuksia oli tappiollinen kaikkina vuosina 2002–2006.

Yhtiö perusti laskennallisen verosaamisen kirjaamisen yhtiön tulevaisuuden tulonodotuksiin ja siten näkemykseen emoyhtiön vahvistettujen tappioiden hyödyntämisestä tulevaisuudessa.

*Tilinpäätösvalvojan päätöksen perustelut tilikauden 2006 tilinpäätöksen osalta*

Yhtiöllä ei Tilinpäätösvalvojan näkemyksen mukaan ollut tilikauden 2006 päättyessä vakuuttavaa näyttöä siitä, että yhtiöllä olisi käytettävissä riittävästi verotettavaa tuloa laskennallisen verosaamisen hyödyntämiseksi.

Tilinpäätösvalvojan näkemyksen mukaan yhtiön ennuste- ja budjetointijärjestelmien tuottama informaatio arvioidusta tuloskehityksestä ei ollut IAS 12.35-36:n edellyttämää vakuuttavaa näyttöä seuraavista syistä:

- Yhtiön kyky ennustaa tuloskehitystä ei ollut luotettavaa, sillä yhtiön vuoden 2006 aikana markkinoille antama ohjeistus yhtiön tuloskehityksestä koko vuodelle ja vuosineljänneksille poikkesi merkittävästi ja toistuvasti yhtiön toteutuneesta tuloskehityksestä.
- Yhtiön budjettien sisältämät kasvuprosentit eivät Tilinpäätösvalvojan näkemyksen mukaan olleet perusteltuja.

Tilinpäätösvalvojan näkemyksen mukaan konsernitilinpäätös 31.12.2006 sisälsi olennaisen virheen, mistä syystä tilinpäätös ei antanut AML 2 luvun 6 §:n 2 momentin edellyttämää oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Laskennallinen verosaaminen veroveljoilla vähennettynä oli 51 % konsernitaseen 31.12.2006 mukaisesta omasta pääomasta.

#### *Tilinpäätösten oikaisu*

Tilinpäätösvalvojan päätöksessä on todettu, että yhtiö on pörssitiedotteensa mukaan arvioinut uudelleen laskennallisen verosaamisen IAS 12:n mukaiset kirjausperusteet keskusteltuaan IFRS-standardien tulkinnasta Tilinpäätösvalvojan kanssa. Yhtiön hallitus on päättänyt konsernitilinpäätöksessä 2007 oikaista vuoden 2005 ja 2006 vertailutietoja IAS 8 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet - standardin mukaisesti laskennallisen verosaamisen kirjaamisen osalta.

#### *Listayhtiö Oyj:n vastine Tilinpäätösvalvojalle*

Listayhtiön vastineessa on todettu, että Listayhtiö Oyj ei ole tahallaan tai tuottamuksesta laiminlyönyt IFRS-standardien noudattamista eikä syyllystynyt mihinkään muuhunkaan moitittavaan tekoon.

Tilikausilla 2006 ja 2007 yhtiön tilintarkastajana on toiminut Tilintarkastus Oy. Tilintarkastaja mainitsi laskennallisesta verosaamisesta vuoden 2006 tilintarkastuskertomuksessa seuraavaa:

"Lisäksi konsernin taseessa on 1,69 milj. euron laskennallinen verosaaminen, jonka arvo riippuu siitä, kääntyykö emoyhtiön tulos lähivuosina voitolliseksi."

Olennaista tilintarkastajan maininnassa on, että se tuli Listayhtiö Oyj:n tietoon vasta maaliskuun 2007 lopussa.

Listayhtiö Oyj tiedotti tilintarkastuskertomuksen erillisellä pörssitiedotteella viipymättä asiasta tiedon saatuaan. Tähän ja muihin vuosien 2005–2007 laskennallista verosaamista koskeviin pörssitiedotteisiin viitaten markkinoilla on ollut koko ajan tieto laskennallisesta verosaamisesta ja siihen liittyvästä mahdollisesta riskistä.

Edelleen Listayhtiö Oyj painottaa, että tilintarkastaja viittasi verosaamisen arvostuksessa tuloksen kääntymiseen voitolliseksi lähivuosina, eikä esimerkiksi vuoden 2007 jäljellä olleiden vuosineljännesten aikana. Yhtiön omat tämänhetkiset tulevaisuuden näkymät tukevat sitä, että yhtiön koko tilikauden tulos kääntyy voitolliseksi jo vuonna 2008.

Listayhtiö Oyj on osoittanut asiassa erityistä huolellisuutta konsultoidessaan laskennallisen verosaamisen kirjausperusteista ja toiminut asiantuntijoilta saamiensa ohjeiden mukaisesti.

Listayhtiö Oyj haluaa lisäksi tuoda esiin, että IFRS-asiat ovat olleet Suomessa yleisesti yhtiöille uusia ja tulkinnat vakiintumattomia. Tulkinnat ovat alkaneet vakiintua soveltamiskäytännön kautta EU:ssa vasta viime aikoina ja tämä käytännön muodostuminen jatkuu edelleen.

Yhtiön operatiivisen johdon Tilinpäätösvalvojalta pidetyssä neuvottelussa saaman palautteen perusteella yhtiö on arvioinut uudelleen laskennallisen verosaamisen kirjausperusteen. Listayhtiö Oyj:n hallitus on päättänyt kirjata alas laskennallisen verosaamisen kokonaisuudessaan ja oikaista vastaavalla määrällä tilikausien 2005 ja 2006 IFRS-tilinpäätöstä sekä vuosien 2006 ja 2007 osavuosikatsauksia.

Vuosien 2005 ja 2006 tilinpäätösten sekä vuosien 2005, 2006 ja 2007 osavuosikatsausten vertailuluvut korjataan alaskirjausta vastaavasti. Suoritettavan oikaisun perusteella laskennallista verosaamista ei huomioida enää yhtiön 1.1.–31.12.2007 tilinpäätöksessä.

Yhtiö katsoo kuitenkin, että sillä on ollut alun perin riittävät perusteet kirjauksen tekemiseen ja nämä perusteet ovat kestäneet myös uudelleenarvioinnissa, joka on toteutettu vuoden 2006 tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä. Tilinpäätökset ja osavuosikatsaukset eivät yhtiön näkemyksen mukaan ole sisältäneet olennaisia virheitä ja yhtiön toiminta on ollut huolellista.

#### KHT A:n vastineet

KHT A:lta on pyydetty kirjalliset kommentit Tilinpäätösvalvojan antaman julkisen varoituksen johdosta. KHT A:ta on pyydetty kommentoimaan yksilöidysti Tilinpäätösvalvojan lehdistötiedotteessa mainittuja puutteita ja laiminlyöntejä sekä ottamaan kantaa, onko yhtiön tilintarkastus suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. KHT A on antanut asiassa vastineensa.

KHT A:lta on pyydetty myös selvitystä siitä, mitä sellaista IAS 12 -standardin mukaisista vakuuttavaa näyttöä väliaikaisten erojen riittävydestä tai verotettavan tulon kertymisestä tulevaisuudessa ja siten verosaamisen hyödynnettävyydestä Listayhtiö Oyj on esittänyt tilintarkastajalle, että hän on katsonut laskennallisten verosaamisten kirjausedellytysten täytyneen tilikauden 2006 tilinpäätöksessä?

KHT A:lta on pyydetty lisäksi selvitystä siitä, onko Listayhtiö Oyj hänen käsityksensä mukaan esittänyt laskennallisen verosaamisen kirjaamista tukevan näytön luonteen IAS 12 -standardin kohdan 82 edellyttämällä tavalla tilikauden 2006 tilinpäätöksessä?

KHT A:ta on myös pyydetty toimittamaan tilikauden 2006 tilintarkastusta koskevat tilintarkastajan työpaperit TILAlle siltä osin kuin niissä käsitellään laskennallista verosaamista.

KHT A:ta on pyydetty vielä toimittamaan TILAlle tilikauden 2006 tilintarkastuksen suunnittelua koskeva dokumentaatio, josta ilmenee, miten laskennallinen verosaaminen on otettu huomioon suunniteltaessa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta sekä dokumentaatiota siitä, millä perusteilla ja millainen johtopäätös tilintarkastuksessa on tehty yhtiön budjettilaskelmien luotettavuudesta?

KHT A on antanut häneltä pyydyt vastineet.

KHT A on todennut TILAlle, että laskennallinen verosaaminen on kirjattu Listayhtiön tilinpäätökseen ensimmäisen kerran vuonna 2005, jolloin Tilintarkastus Oy ei vielä ollut yhtiön tilintarkastaja. Laskennallisen verosaamisen tuolloin oli hyväksynyt yhtiön aiempi tilintarkastaja. Laskennallinen verosaaminen tuli tässä tilanteessa "annettuna tekijänä". Laskennallisen verosaamisen arvioinnissa jouduttiin ottamaan huomioon myös se, että aiempi KHT-tilintarkastaja oli sen hyväksynyt.

KHT A:n mukaan laskennalliseen verosaamiseen Listayhtiön konsernitaseessa on suhtauduttu kriittisesti koko sen ajan kuin yhtiö on ollut Tilintarkastus Oy:n tilintarkastusasiakas.

KHT A on päättänyt antaa laskennallisia verosaamisia koskevan huomautuksen tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastuskertomuksessa on esitetty lisätietona: "Lisäksi konsernin taseessa on 1,69 milj. euron laskennallinen verosaaminen, jonka arvo riippuu siitä, kääntyykö emoyhtiön tulos lähivuosilla voitolliseksi."

KHT A on todennut, että johdon arvioiden ja sitä kautta laskennallisen verosaamisen tuomitseminen tilintarkastuksessa täysin virheellisiksi ja sitä kautta huomautus siitä, että tilinpäätös ei antaisi oikeita ja riittäviä tietoja tilikaudelta 2006 olisi edellyttänyt evidenssiä. Tätä evidenssiä on helppo esittää jälkikäteen, kun seuraavankin tilikauden tulos on tiedossa, mutta etukäteen asiasta on mahdotonta lausua kovin mustavalkoisesti.

KHT A:n arviointiin on vaikuttanut myös se, että Listayhtiön vuoden 2005 tulos oli voitollinen.

KHT A on vielä huomauttanut vastineessaan, että Tilintarkastus Oy on ensimmäinen taho, joka on julkisesti ottanut kantaa yhtiön laskennallisiin verosaamisiin.

#### *Näyttö verosaamisten hyödynnettävyydestä*

KHT A:n mukaan Listayhtiö Oyj:n laskennallisesta verosaamisesta esitetty näyttö perustuu pääasiassa yhtiön laatimiin tulosennusteisiin. Tulosennusteisiin tehtiin herkkyysanalyysi. Tämän analyysin perusteella tulosennusteiden toteutuminen vain 63 prosenttisesti johtaisi siihen, että laskennallinen verosaaminen saadaan hyödynnettyä seuraavan kolmen vuoden aikana. Lisäksi laskennallista verosaamista ja tulosennusteita on arvioitu yhtiön tilauskannan, toteutettujen saneeraus- ja muiden järjestelyjen sekä yhtiön edustajien kanssa käytyjen keskustelujen perusteella.

Tulosennusteisiin liittyvän epävarmuuden vuoksi asiasta on kuitenkin päätetty antaa lisätieto tilintarkastuskertomuksessa.

#### *Näyttö Listayhtiön tilinpäätöksessä*

KHT A:n mukaan Listayhtiö on esittänyt tilinpäätöksessään riittävällä tasolla laskennallisen verosaamisen kirjaamista tukevan näytön luonteen. Asiaa on kommentoitu tilinpäätöksen liitetiedoissa konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteissa sekä laskennallisia verosaamisia koskevassa kohdassa.

KHT A:n mukaan Tilinpäätösvalvojan julkisessa varoituksessa ei ole kiinnitetty huomiota näytön luonteen esittämiseen tilinpäätöksessä 2006. Näyttö perustuu tehtyihin tulosennusteisiin. Asian tarkempi kommentointi tilinpäätöksessä olisi KHT A:n mukaan edellyttänyt tulosennusteiden julkistamista.

Laskennalliseen verosaamiseen on KHT A:n mukaan kiinnitetty erityistä huomiota ja sen perusteisiin on paneuduttu erityisellä huolellisuudella. Aiheesta on pidetty erityinen palaveri, jonka lähtökohtana on ollut sen arvioiminen, voidaanko laskennallinen verosaaminen sisällyttää Listayhtiön taseeseen tilikaudella 2006. Asiasta on myös käyty perusteellisia keskusteluja tarkastusryhmän kesken.

Laskennallinen verosaaminen on KHT A:n mukaan ollut tarkastuksen erityisenä kohteena. Laskennallinen verosaaminen on voitu sisällyttää vuoden 2006 tilinpäätökseen edellä kerrotuilla perusteilla.

## TILAN PÄÄTÖS

### 1 Päätöksen rajaus

Tilintarkastus Oy on valittu tilikauden 2006 tilintarkastajaksi Listayhtiö Oyj:n varsinaisessa yhtiökokouksessa, päävastuullisena tilintarkastajana tilikaudella 2006 on toiminut KHT A.

TILA otti päätöksessään kantaa siihen, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti tilikauden 2006 tilintarkastuksessa siltä osin kuin kyseessä on Listayhtiön tilinpäätökseen kirjattuun laskennalliseen verosaamiseen kohdistuvat tarkastustoimenpiteet ja niiden dokumentointi sekä laskennallisesta verosaamisesta raportointi tilintarkastuskertomuksessa.

Kun tilintarkastajaksi on valittu KHT-yhteisö, joka on nimennyt päävastuullisen tilintarkastajan suorittamaan tilintarkastuksen, on TILAn ja VALAn valvontakäytännössä katsottu, että mahdolliset tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvät moitteet ja siitä seuraavat kurinpidolliset seuraamukset on ensisijaisesti kohdistettava päävastuulliseen tilintarkastajaan.

Myös Listayhtiön tilikauden 2005 konsernitilinpäätökseen on kirjattu laskennallista verosaamista. Tilikauden 2005 päävastuullinen tilintarkastaja ei ole TILAn valvonnassa. TILA ei siitä syystä tutkinut tilikauden 2005 tilintarkastajan toimintaa.

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

## Perustelut

### 2 Tapahtumien kulku

Listayhtiön tilikauden 2006 tilintarkastuksesta annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyy seuraava konsernitilinpäätöstä käsittelevä kappale: "EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaan laadittu konsernitilinpäätös antaa näiden standardien ja kirjanpitolain tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta."

Tilintarkastuskertomuksessa on seuraava virke, joka koskee laskennallisen verosaamisen kirjaamista taseeseen: "Lisäksi konsernin taseessa on 1,69 milj. euron laskennallinen verosaaminen, jonka arvo riippuu siitä, kääntyykö emoyhtiön tulos lähivuosi- na voitolliseksi."

### 3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

#### 3.1 Tilintarkastuslaki

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

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.

Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan tulee kertomuksessaan tarvittaessa täydentää tilinpäätöstietoja. Tilintarkastaja voi antaa lisätietoja, jos tilintarkastaja katsoo sen olevan tarpeen.

#### 3.2 IAS 12 Tuloverot

IAS 12.34 mukaan laskennallinen verosaaminen on kirjattava käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä käyttämättömistä verotukseen liittyvistä hyvityksistä siihen määrään asti kuin on todennäköistä, että tulevaisuudessa syntyy verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää.

IAS 12.35 mukaan laskennallinen verosaaminen, joka johtuu käyttämättömien verotuksellisten tappioiden ja käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten siirtämisestä myöhemmin käytettäväksi, kirjataan samoilla edellytyksillä kuin vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verosaamiset. Käyttämättömät verotukselliset tappiot ovat kuitenkin vahva osoitus siitä, että tulevaisuudessa ei ehkä ole käytettävissä verotettavaa tuloa. Näin ollen, mikäli yhteisö on lähimenneisyydessä tehnyt tappiota, se kirjaa käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä verotukseen liittyvistä hyvityksistä laskennallisen verosaamisen vain siihen määrään asti kuin sillä on riittävästi veron alaisia väliaikaisia eroja tai kuin sillä on muuta vakuuttavaa näyttöä siitä, että syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan se pystyy hyödyntämään käyttämättömät verotukselliset tappionsa tai verotukseen liittyvät hyvitykset. Tällaisissa tilanteissa kappale 82 edellyttää laskennallisen verosaamisen määrän sekä sen kirjaamista tukevan näytön luonteen esittämistä tilinpäätöksessä.

IAS 12.36 mukaan yhteisö ottaa seuraavat kriteerit huomioon arvioidessaan, miten todennäköisesti sillä on käytettävissään verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää:

- (a) onko yhteisöllä riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joista aiheutuu sellaisia verotukseen vaikuttavia eriä, joita vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää ennen niiden vanhentumista.

IAS 12.82 mukaan yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksessään laskennallisen verosaamisen määrä ja sen kirjaamista tukevan näytön luonne silloin, kun:

- (a) laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen riippuu vastaisesta verotettavasta tulosta, joka ylittää olemassa olevien veronalaisten väliaikaisten erojen purkautumisesta syntyvät voitot; ja



- (b) kun yhteisö on tehnyt tappiota joko tarkasteltavana olevalla tai sitä edeltävällä kaudella maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy.

### 3.3 Kirjallisuus

Teoksessa IFRS Käytännön käsikirja on käsitelty laskennallisen verosaamisen kirjaamista.<sup>1</sup> Teoksessa todetaan, että IAS 12 pääperiaatteen mukaan laskennallinen verosaaminen kirjataan kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista siihen määrään asti kuin todennäköisesti on käytettävissä verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyskelpoinen väliaikainen ero voidaan hyödyntää. Laskennalliset verosaamiset voidaan tämän vuoksi merkitä taseeseen vain silloin, kun on todennäköistä (probable), että yrityksen käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot voidaan käyttää. Käsitteen "todennäköinen" on usein katsottu tarkoittavan noin 75–80 %:n todennäköisyytensä. Vertailun vuoksi todettakoon, että kirjanpitolaissa tarkoitetun "todennäköisyyden" on usein katsottu tarkoittavan noin 90–95 %:n todennäköisyytensä.

Lähtökohtaisesti laskennallinen verosaaminen kirjataan käyttämättömistä verotuksellisista tappioista samoilla edellytyksillä kuin muista vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verosaamiset. Toisaalta käyttämättömät verotukselliset tappiot ovat kuitenkin vahva osoitus siitä, että tulevaisuudessa ei ehkä ole käytettävissä verotettavaa tuloa. Näin ollen käyttämättömistä verotuksellisista tappioista voidaan kirjata laskennallinen verosaaminen vain siihen määrään asti kuin yrityksellä on riittävästi veronalaisia väliaikaisia eroja tai kuin sillä on muuta vakuuttavaa näyttöä siitä, että sille syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan se pystyy hyödyntämään käyttämättömät verotukselliset tappiot.

Arvioitaessa sitä, miten todennäköisesti yrityksellä on käytettävissä verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot voidaan hyödyntää, on otettava huomioon seuraavat ehdot:

- onko yrityksellä riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen kohteeseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joista aiheutuu sellaisia verotukseen vaikuttavia eriä, joita vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot voidaan hyödyntää ennen niiden vanhentumista;
- onko todennäköistä, että yritykselle syntyy riittävästi verotettavaa tuloa ennen käyttämättömien verotuksellisten tappioiden vanhentumista; johtuvatko käyttämättömät verotukselliset tappiot yksilöitävissä olevista syistä, joiden uusiutuminen on epätodennäköistä; ja
- onko yrityksellä käytettävissään verosuunnittelukeinoja, joiden avulla saadaan syntymään verotettavaa tuloa sellaiselle tilikaudelle, jolla käyttämättömiä verotuksellisia tappioita voidaan hyödyntää.

Laskennallista verosaamista ei voida kirjata siltä osin kuin yritykselle ei todennäköisesti synny verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömiä verotuksellisia tappioita voidaan hyödyntää.

IAS 12:n mukaan ainoastaan sellaiset laskennalliset verosaamiset voidaan merkitä taseeseen, joiden toteutuminen on todennäköistä. Tämä tarkoittaa kahta asiaa:

- sellaisia laskennallisia verosaamisia ei voida jättää merkitsemättä taseeseen, joiden toteutuminen on todennäköistä; ja
- sellaisia laskennallisia verosaamisia ei voida merkitä taseeseen, joiden toteutuminen ei ole todennäköistä.

<sup>1</sup> Halonen Jari ym.: IFRS Käytännön käsikirja s. 197–204 (Edita Publishing Oy ja KPMG Oy 2006).

IAS 12:n mukaan samaa todennäköisyyden periaatetta on lähtökohtaisesti sovellettava niin tappioista merkittävään laskennalliseen verosaamiseen kuin muista eristä merkittävään laskennalliseen verosaamiseen. IAS 12:ssa ei ole siis kirjanpitolaissa tarkoitettua varovaisuuden ja erityisen varovaisuuden periaatteen välistä eroavuutta.

Yleisesti voidaan todeta, että IAS 12:ta sovellettaessa on voitava osoittaa kirjanpitolain tulkintaperinnettä selvästi vahvemmat perusteet sille, että jostakin erästä jätettäisiin laskennallinen verosaaminen kirjaamatta. IAS 12 ei esimerkiksi salli laskennallisen verosaamisen kaavamaista kirjaamista ainoastaan siltä osin kuin tämä vastaa yrityksen seuraavien kahden kolmen vuoden verotettavaa tuloa. On kuitenkin selvää, että IAS 12 ei mahdollista laskennallisen verosaamisen kirjaamista, ellei sen käyttäminen ole todennäköistä.

### 3.4 Tilintarkastusalan 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 käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan tilintarkastajan toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta yksittäistapauksessa. Seuraavassa viitataan KHT-yhdistyksen tilintarkastussuosituksiin, jotka ovat olleet voimassa tilikaudella 2006.

Tilintarkastussuosituksen 320 (Olennaisuus) mukaan tilintarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osin laadittu voimassaolevien säännösten ja määräysten mukaisesti ja antaako se kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastussuunnitelmaa laatiessaan tilintarkastaja määrittelee hyväksyttävän olennaisuusrajan havaitakseen määrällisesti olennaiset virheet ja puutteet. Tilintarkastaja ottaa olennaisuuden huomioon sekä suhteessa tilinpäätökseen kokonaisuutena että suhteessa yksittäisiin eriin, tapahtumalajeihin ja tilinpäätöstietoihin. Tilintarkastajan tulisi ottaa olennaisuus huomioon määrittäessään tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta ja arvioidessaan virheiden ja puutteiden vaikutusta.

Tilintarkastussuosituksen 300 (Suunnittelu) mukaan tilintarkastajan tulisi laatia ja dokumentoida tilintarkastuksen yleissuunnitelma, jossa kuvataan tarkastuksen oletettu laajuus ja sisältö. Tilintarkastuksen yleissuunnitelman toteuttamiseksi tilintarkastajan tulisi laatia ja dokumentoida tilintarkastusohjelma, jolla määritetään suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus.

Tilintarkastussuosituksen 500 (Tilintarkastusevidenssi) mukaan tilintarkastajan tulisi hankkia tarpeellisessa määrin tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä kohtuullisten johtopäätösten tekemiseksi, joihin voidaan perustaa tilintarkastajan lausunto. Tilintarkastaja pyrkii yleensä hankkimaan eri lähteistä saatua tai eriluonteista tilintarkastusevidenssiä tietyn kannanoton tueksi. Kun olennaista tilinpäätöskannanottoa on syytä vakavasti epäillä, tilintarkastajan olisi pyrittävä hankkimaan tarpeellisessa määrin tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä tällaisen epäilyksen poistamiseksi. Jos ei ole mahdollista hankkia tarpeellisessa määrin tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan tulisi antaa ehdollinen tai avoin lausunto.

Tilintarkastussuosituksen 540 (Arvionvaraisten erien tarkastaminen) mukaan tilintarkastajan tulisi hankkia tarpeellisessa määrin arvionvaraisia eritä koskevaa tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä siitä, onko arvionvarainen erä olosuhteisiin nähden järkevä ja onko siitä annettu tarvittavat tilinpäätöstiedot. Tilintarkastussuosituks-

sessä on mainittu yhtenä esimerkkinä arvionvaraisesta erästä laskennalliset verot. Arvionvaraisten erien tarkastuksessa tilintarkastajan tulisi käyttää yhtä seuraavista lähestymistavoista tai niiden yhdistelmää:

- (a) perehtyä johdon arviota laatiessaan käyttämään menettelytapaan ja testata sen toimivuutta;
- (b) verrata johdon arviota riippumattomaan arvioon; tai
- (c) läpikäydä tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia, jotka varmentavat tehtyä arviota. Tilintarkastajan tulisi tehdä lopullinen johtopäätöksensä arvionvaraisen erän järjestyksestä perustuen tilintarkastajan tietoon tarkastuskohteen toiminnasta ja perustuen arvioidun erän johdonmukaisuuteen muun tilintarkastuksen aikana hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa. Jos tilintarkastajan arvio, jota saatavissa oleva tilintarkastusevidenssi vahvistaa parhaiten, ja johdon tekemä tilinpäätökseen sisältyvä arvio poikkeavat toisistaan, tilintarkastajan tulisi harkita, onko tilinpäätöstä muutettava. Jos tilintarkastaja pitää eroa merkittävänä, hän voi pyytää johtoa tarkistamaan arviota.

Tilintarkastussuosituksen 560 (Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat) mukaan tilintarkastajan tulisi harkita tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien vaikutusta tilinpäätökseen ja tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastajan tulisi suorittaa toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellisessa määrin tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä tapahtuneet seikat, jotka voivat antaa aiheutta tilinpäätöksen muuttamiseen tai tilinpäätöstietojen täydentämiseen, ovat tulleet havaituksi. Kun tilintarkastaja saa tietoonsa tapahtumia, joilla on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, hänen tulisi harkita, onko nämä tapahtumat asianmukaisesti otettu huomioon ja onko niistä annettu riittävät tiedot tilinpäätöksessä.

Tilintarkastussuosituksen 230 (Dokumentointi) mukaan tilintarkastajan tulisi laatia työpaperit riittävän kattavasti ja yksityiskohtaisesti siten, että niiden perusteella voidaan saada kokonaiskuva suoritetusta tilintarkastuksesta. Tilintarkastajan tulisi sisällyttää työpapereihinsa tiedot tilintarkastustyön suunnittelusta, kuvaus suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta, laajuudesta ja tarkastuksen tuloksesta sekä tilintarkastuksen (tilintarkastusevidenssin) perusteella tehdyistä johtopäätöksistä. Työpapereihin voidaan dokumentoida kaikki merkittävät, ammatillista harkintaa vaativat asiat sekä näihin liittyvät tilintarkastajan johtopäätökset. Vaikeista periaatteellisista tai harkinnanvaraisista asioista dokumentoidaan ne seikat, jotka olivat johtopäätösten tekohetkellä tilintarkastajan tiedossa.

#### 4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

##### 4.1 Yhteenveto

Listayhtiön konsernitilinpäätösten vuosien 2002–2004 tulokset ennen veroja olivat tappiollisia, vuoden 2005 konsernitulos ennen veroja oli niukasti voitollinen. Lähimenneisyyden tappioista johtuen Listayhtiön tuli IAS 12 perusteella kirjata laskennallinen verosaaminen konsernitilinpäätökseen vain siihen määrään asti kuin sillä oli riittävästi vakuuttavaa näyttöä siitä, että syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan se pystyy hyödyntämään käyttämättömät verotukselliset tappionsa. IAS kappale 82 edellytti lisäksi laskennallisen verosaamisen määrän sekä sen kirjaamista tukevan näytön luonteen esittämistä tilinpäätöksessä.

Listayhtiön tilikauden 2006 tilintarkastajana toimineen KHT A:n käsitys on, että Listayhtiö on esittänyt riittävästi vakuuttavaa näyttöä, jotta se on voinut kirjata tilikauden 2006 tilinpäätökseen laskennallista verosaamista 1,69 miljoonaa euroa. KHT A on antanut TILAlle selvityksen suorittamistaan tilintarkastustoimenpiteistä, joiden perusteella hän on muodostanut edellä mainitun käsityksensä.

KHT A:n toimittamat tilintarkastajan työpaperit ja tilintarkastusdokumentaatio eivät kaikilta osin tue KHT A:n vastineissaan esille tuomia seikkoja. Tilintarkastajan työpapereiden ja tilintarkastusdokumentaation perusteella ei voida todentaa, että kaikki KHT A:n vastineissa esittämät tilintarkastustoimenpiteet olisi suoritettu.

KHT A:n TILAlle toimittamista työpapereista ei ilmennyt, miten laskennallista verosaamista koskeva liitetieto on tarkastettu ja mikä on tilintarkastajan johtopäätös liitetiedon asianmukaisuudesta.

KHT A on vastineessaan vedonnut tilinpäätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin, jotka hänen mukaansa tukevat laskennallisen verosaamisen kirjaamista tilikauden 2006 konsernitilinpäätökseen. KHT A:n TILAlle toimittamiin työpapereihin ei sisälly dokumentaatiota tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien osalta tehdyistä tarkastustoimenpiteistä eikä niiden perusteella tehdyistä johtopäätöksistä liittyen laskennalliseen verosaamiseen.

Edellä esitettyjen seikkojen perusteella tilintarkastusdokumentaatio on laskennalliseen verosaamiseen liittyvien tilintarkastustoimenpiteiden luonteen ja laajuuden sekä tarkastuksen tuloksen osalta ollut puutteellista ja näin ollen hyvän tilintarkastustavan vastaista.

#### 4.2 Olennaisuus (ISA 320)

Listayhtiön tilikauden 2006 tilinpäätökseen vahvistettujen tappioiden perusteella kirjatun laskennallisen verosaamisen osuus verovelvoilla vähennettynä oli 51 % konsernitaseen omasta pääomasta. Laskennallisen verosaamisen voidaan todeta olleen olennainen tilinpäätöserä Listayhtiön 2006 konsernitilinpäätöksessä. Laskennallisen verosaamisen kirjaaminen vahvistettujen tappioiden perusteella oli olennainen asia myös arvioitaessa sitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osin laadittu voimassaolevien säännösten ja määräysten mukaisesti ja antaako se kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

#### 4.3 Suunnittelu (ISA 300)

Tilintarkastussuosituksen 300 perusteella tilintarkastajan laatimaan tilintarkastusohjelmaan olisi tullut sisältyä laskennallisen verosaamisen osalta määritettyjen tilintarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus, niitä ei TILAlle toimitetuissa tarkastusohjelmassa tai tarkastussuunnitelmassa ollut määritetty.

#### 4.4 Tilintarkastusevidenssi (ISA 500)

Vahvistettujen tappioiden perusteella kirjatun laskennallisen verosaamisen osalta tilintarkastusevidenssinä on käytetty pääasiassa yhtiön laatimia tulosenusteita. Tulosenusteita arvioitiin KHT A:n vastineen mukaan myös ottaen huomioon mennyt tuloskehitys, jonka mukaan yhtiön liikevaihto oli aiemmin ollut selvästi korkeammalla tasolla. KHT A:n TILAlle toimittamiin työpapereihin ei sisällynyt dokumentaatiota edellä mainitusta arvioinnista. Lisäksi laskennallista verosaamista ja tulosenusteiden realistisuutta on arvioitu KHT A:n vastineen mukaan yhtiön tilauskannan, toteutettujen saneeraus- ja muiden järjestelyjen sekä yhtiön edustajien kanssa käytyjen keskustelujen perusteella. TILAlle toimitetuissa työpapereissa on näiden seikkojen osalta dokumenttina keskustelumuistio, mutta työpapereista ei ilmene, mitä muita tarkastustoimenpiteitä on mahdollisesti tehty.

Laskennallisen verosaamisen kirjaamista koskevan näytön esittämisestä Listayhtiön tilinpäätöksessä KTH A on vastineessaan todennut, että Tilinpäätösvalvoja ei ole päätöksessään julkisesta varoituksesta kiinnittänyt huomiota laskennallisen verosaamisen kirjaamista koskevan näytön luonteen esittämiseen tilinpäätöksessä 2006. KHT A:n vastineen mukaan näyttö perustuu edellä kuvatulla tavalla tehtyihin tulosen-nusteisiin ja asian tarkempi kommentointi tilinpäätöksessä olisi edellyttänyt tulosen-nusteiden julkistamista.

IAS 12.82:ssa edellytetään, että yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksessään laskennallista verosaamista tukevan näytön luonne silloin, kun yhteisö on tehnyt tappiota joko tarkasteltavana olevalla tai sitä edeltävällä kaudella maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy. Listayhtiö on esittänyt tilinpäätöksessä 2006, että laskennallisia verosaamia kirjataan siinä määrin, kun on todennäköistä, että niitä voidaan käyttää hyväksi tulevien tilikausien verotettavaa tuloa vastaan. Lisäksi on ilmoitettu vahvistettujen tappioiden määrä per 31.12.2006 ja tieto, minä vuosina ne vanhenevat. KHT A:n TILAlle toimittamista työpapereista ei ilmennyt, miten laskennallista verosaamista koskeva liitetieto on tarkastettu ja mikä on ollut tilintarkastajan johtopäätös liitetiedon asianmukaisuudesta.

KHT A:n TILAlle toimittamat työpaperit sisälsivät Listayhtiön tekemiä laskelmia tulosen-nusteista, mutta niistä ei ilmennyt, mitä tilintarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja oli tulosen-nusteiden osalta tehnyt. Työpaperit eivät sisältäneet informaatiota niistä tarkastustoimenpiteistä, joiden avulla laskennallinen verosaaminen on käyty kriittisesti läpi.

Tilintarkastajan työpapereissa olisi tullut olla dokumentoituna mm., mihin Listayhtiön tulosen-nustelaskelmissa olevat luvut pohjautuvat sekä miten, kenen toimesta ja koska laskelmat on käyty tilintarkastajan toimesta läpi. Lisäksi tilintarkastajan olisi tullut dokumentoida tehty herkkyysanalyysi, jossa olisi esim. analysoitu tulosen-nusteiden realistisuutta (esim. vertaamalla edellisten vuosien toteutuneita lukuja ennusteisiin), ennusteissa mahdollisesti tapahtuvien muutosten vaikutuksia ja muiden järjestelyjen mahdollisia vaikutuksia tulosen-nusteisiin. Tilintarkastajan olisi tullut dokumentoida myös laskennallista verosaamista koskevan liitetiedon osalta tekemänsä tarkastustoimenpiteet ja johtopäätös.

#### 4.5 Arvionvarainen erä (ISA 540)

KHT A:n antamassa vastineessa on todettu, että tilintarkastusevidenssinä on käytetty yhtiön laatimia tulosen-nusteita ja että tulosen-nusteita on arvioitu myös ottaen huomioon mennyt tuloskehitys.

Vastineen perusteella tilintarkastaja on käyttänyt tilintarkastussuosituksessa 540 mainittuja lähestymistapoja arvioidessaan laskennallisen verosaamisen järkevyyttä ja sitä, onko siitä annettu tarvittavat tilinpäätöstiedot. KHT A:n TILAlle toimittamien laskennallista verosaamista koskeviin työpapereihin sisältyvän dokumentaation perusteella ei kuitenkaan ollut todennettavissa, onko tilintarkastaja käyttänyt tilintarkastussuosituksessa mainittuja lähestymistapoja arvioidessaan laskennallisen verosaamisen järkevyyttä.

#### 4.6 Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat (ISA 560)

KHT A:n TILAlle toimittamiin työpapereihin ei sisältynyt dokumentaatiota tehdyistä tarkastustoimenpiteistä eikä niiden perusteella tehdyistä johtopäätöksistä tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien osalta liittyen laskennalliseen verosaamiseen.

#### 4.7 Tilintarkastusdokumentaatio (ISA 230)

Edellä tässä luvussa esitettyjen seikkojen perusteella tilintarkastusdokumentaatio on laskennalliseen verosaamiseen liittyvien tilintarkastustoimenpiteiden luonteen ja laajuuden sekä tarkastuksen tuloksen osalta ollut puutteellista.

#### 4.8 Lieventävät seikat

Tilintarkastuslain 49 §:n perusteella TILAn tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, jos tämä on varomattomuudesta tai huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti. Jos tilintarkastajan menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja, tilintarkastajalle tulee antaa huomautus.

KHT A:n menettelyä arvioitaessa TILA on ottanut lieventävänä seikkana huomioon sen, että KHT A on antanut merkityksellisen lisätiedon laskennallisesta verosaamisesta tilikauden 2006 tilintarkastuskertomuksessa.

#### Ratkaisu

Tilintarkastuslain 49 §:n perusteella TILA päätti antaa KHT A:lle huomautuksen.

#### Sovelletut säännökset

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

## TILA 3/2011

Asunto Oy:n osakas X kanteli KHT A:n toiminnasta Asunto Oy:n tilintarkastajana. KHT A oli antanut lausunnon Asunto Oy:n hallitukselle. Lausunnon mukaan KHT A oli tarkastanut Asunto Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilikausilta 21.3.2008 - 31.12.2008 ja 1.1.2009 - 31.12.2009. KHT A ei kuitenkaan ollut antanut tilintarkastuskertomusta mainituilta tilikausilta. Enemmistö Asunto Oy:n hallituksesta oli X:n käsityksen mukaan ollut siinä uskossa, että he saisivat tilintarkastajan puuttumaan kirjanpidossa havaittuihin virheisiin ja antamaan tilintarkastuskertomuksen. X:n mukaan yksi Asunto Oy:n hallituksen jäsenistä oli lisäksi pyrkinyt vaikuttamaan KHT A:n toimintaan siten, että KHT A oli ajanut kyseisen hallituksen jäsenen etua.

KHT A torjui työhönsä kohdistuneet moitteet. KHT A totesi, että hän oli käynyt läpi Asunto Oy:n kirjanpidon ja saamansa hallintoaineiston ajalta 21.3.2008–31.12.2009. Vuoden 2008 tilinpäätöstä ei KHT A:n mukaan ollut allekirjoitettu ja hallinnosta oli perustamisen jälkeen vain yksi hallituksen pöytäkirja. Vuodelta 2009 tilinpäätös oli allekirjoitettu siten, että kolmella hallituksen jäsenellä oli tilinpäätökseen eriävä mielipide. Yhtiökokouksia ei ollut pidetty eikä allekirjoitettu hallituksen pöytäkirjoja. Yksi allekirjoittamaton pöytäkirja oli esitetty tilintarkastajalle. KHT A:n mukaan tilintarkastuskertomuksia ei ole voitu antaa tilinpäätösten kesken-eräisyyden vuoksi. KHT A:n mukaan tilintarkastajaa ei painostettu mitenkään.

TILA totesi, että KHT A oli vastineessaan antanut perustellun selvityksen siitä, miksi tilintarkastuskertomuksia ei ollut annettu. Tilinpäätökset eivät olleet vielä valmiit, tilintarkastusta ei voitu suorittaa loppuun tilinpäätösten keskeneräisyyden vuoksi eikä tilintarkastuskertomuksia siitä syystä ole voitu antaa. Saadun selvityksen perusteella ei ollut pääteltävissä, että KHT A:n riippumattomuus tai objektiivisuus Asunto Oy:n tilintarkastajana olisi vaarantunut painostuksen vuoksi.

**Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.**

**(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen)**

### Kantelu

X on lähettämällään sähköpostiviestillä kannellut TILAlle KHT A:n ja KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto Oy:n toiminnasta Asunto Oy:n tilintarkastajana.

X on toimittanut TILAlle sähköpostiviestin liitteenä kantelukirjelmän, kokouspöytäkirjan Asunto Oy:n hallituksen kokouksesta sekä KHT A:n allekirjoittaman lausunnon, joka on osoitettu Asunto Oy:n hallitukselle.

X:n mukaan Asunto Oy valitsi KHT A:n asunto-osakeyhtiön varatilintarkastajaksi yhtiön perustamiskokouksessa. Varsinaiseksi tilintarkastajaksi valittiin KHT B. Asunto Oy päätti vaihtaa KHT B:n luottamuspuolan takia varatilintarkastaja KHT A:han hallituksen kokouksessa. KHT A:n kanssa on keskusteltu toimeksiannosta vuoden 2009 lopussa, tilintarkastus on voitu aloittaa vasta vuonna 2010 lokakuussa tositteiden puutteen vuoksi.

X:n mukaan KHT A on tilintarkastuskertomuksen sijaan antanut kyseenalaisen lausunnon yhtiön hallitukselle. X:n mukaan taloyhtiölle suunnattu henkilökohtainen lausunto ei auta yhtiön kirjanpidon ja siten lakisääteisen yhtiökokouksen järjestämises-

sä. X on kantelussaan kritisoinut KHT A:n lausuntoa, koska siinä ei ole otettu kantaa siihen, kenen maksettavaksi kuuluvat erään työsuorituksen arvonlisäverot ja työnantajamaksut. Lisäksi KHT A on lausunnossaan todennut X:nkin havaitsemat puutteet Asunto Oy:n kirjanpidossa, mutta on siitä huolimatta todennut johtopäätöksensä, että yhtiö on tosiasiallisesti hyväksynyt kirjanpidon, koska yhtiön hallituksen jäsenet ovat allekirjoittaneet tilinpäätöksen. X:n mukaan KHT A on itse pyytänyt hallitusta allekirjoittamaan tilinpäätöksen ennen tilintarkastusta. Enemmistö Asunto Oy:n hallituksesta on X:n käsityksen mukaan ollut siinä uskossa, että jättämällä eriävän mielipiteen tilinpäätöksestä, he saisivat tilintarkastajan puuttumaan havaittuihin virheisiin ja antamaan tilintarkastuskertomuksen.

X on vielä kantelukirjelmässä esittänyt epäilyksensä, että yksi osakkaista on jotenkin vaikuttanut sekä KHT B:hen että KHT A:han yhtiön asioiden selvittämisen vaikeuttamiseksi.

X on täydentänyt kanteluaan myöhemmin lähettämällä sähköpostiviestillä. X:n mukaan Asunto Oy:n keväällä 2011 järjestetyssä yhtiökokouksessa ilmeni yhden hallituksen jäsenen pyrkineen vaikuttamaan tilintarkastaja KHT A:n toimintaan siten että tämä on ajanut kyseisen osakkaan etua, ei yhtiön muiden jäsenten. X on kertomansa mukaan päättänyt tekemään KHT A:n toiminnasta osana petoksen suunnittelua ja toteutusta tutkintapyynnön poliisille.

#### KHT A:n vastine

KHT A on vastineessaan todennut, että hän on suorittanut tilintarkastusta Asunto Oy:ssä marraskuussa 2010. KHT A ei ole antanut tilintarkastuskertomuksia suorittamastaan tilintarkastuksesta, vaan ainoastaan kantelussa mainitun lausunnon.

KHT A:n mukaan hän on ennen lausunnon antamista keskustellut kaikkien kolmen hallituksessa olleiden Asunto Oy:n alkuperäisten osakkaiden kanssa lausuntoon liittyvistä asioista. Hän on ilmoittanut hallituksen jäsenille havainneensa kantelussa mainitut puutteet kirjanpidossa sekä lisäksi muita puutteita.

KHT A on vastineessaan todennut, että hän on käynyt läpi Asunto Oy:n kirjanpidon ja saamansa hallintoaineiston ajalta 21.3.2008–31.12.2009.

Vuoden 2008 tilinpäätöstä ei KHT A:n mukaan ole allekirjoitettu ja hallinnosta on perustamisen jälkeen vain yksi hallituksen pöytäkirja, jossa on päätetty Asunto Oy:n maavuokrasopimuksesta 3/2008.

Vuodelta 2009 tilinpäätös on allekirjoitettu siten, että kolmella hallituksen jäsenellä on tilinpäätökseen eriävä mielipide. Yhtiökokouksia ei ole pidetty eikä ole allekirjoitettuja hallituksen pöytäkirjoja. Yksi allekirjoittamaton pöytäkirja per 29.12.2009 on esitetty tilintarkastajalle.

KHT A:n mukaan hallituksen puheenjohtaja X:n tilikauden 2009 kirjanpitoa koskeva eriävä mielipide on laaja. Muut eriävät mielipiteet sisältävät epäilyn osakkaiden keskinäisten velkojen oikeellisuudesta.

KHT A:n mukaan kaikkia kolmea hallituksen jäsentä, joiden talot ovat olleet valmiit, on haastateltu useaan otteeseen. Haastattelujen perusteella KHT A on ymmärtänyt osakkaiden olevan erimielisiä kustannusten jaoista huoneistojen kesken. Mikäli yksimielisyyttä ei ole, ei tilinpäätöskään KHT A:n mukaan voi olla valmis.



KHT A:n mukaan tilikauden 2009 tilinpäätöksen taseeseen ei sisälly osakkaiden keskinäisiä velkoja /saatavia.

Lisäksi hallinnosta ei KHT A:n mukaan ole saatu dokumentointia, onko hallituksen puheenjohtaja (joka on kantelija) kutsunut hallitusta koolle käsittelemään yhtiön rakennusaikaisia asioita, käsittelemään ja allekirjoittamaan vuoden 2008 tilinpäätöstä tai kutsunut varsinaista yhtiökokousta koolle vuonna 2009.

Edellä kuvattujen jo osakkaiden ilmoittamien huomattavankin suurien näkemyserojen takia ja omien havaintojensa takia KHT A ei kertomansa mukaan ole voinut jatkaa tilintarkastusta, koska hän on ymmärtänyt tilinpäätösten olevan vielä kesken rakennusten kirjanpidollisten arvojen osalta.

KHT A on neuvonut osakkaita sopimaan keskinäiset näkemyseronsa, jonka jälkeen tilinpäätökset voi korjata ja täydentää.

KHT A:n mukaan tilintarkastuskertomuksia ei ole voitu antaa tilinpäätösten kesken-eräisyyden vuoksi.

KHT A:n mukaan tilintarkastajaa ei ole painostettu mitenkään. Hän ei ole tuntenut ketään Asunto Oy:öön liittyvistä henkilöistä, ennen kuin hallituksen puheenjohtaja X tuli toimistolle ja selvitti taloyhtiön tilinpäätöstä.

KHT A ei pysty ymmärtämään, miten tilintarkastajaa olisi painostettu, koska tilintarkastaja on itse ottanut yhteyttä osakkaisiin / hallituksen jäseniin asioiden selvittämiseksi.

## TILAN PÄÄTÖS

### 1 Päätöksen rajaus

TILA tutki:

- 1) Oliko KHT A menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti, kun hän ei ole antanut tilintarkastuskertomuksia tilikausien 2008 ja 2009 tilintarkastuksista?
- 2) Oliko KHT A:n toimintaan Asunto Oy:n tilintarkastajana pyritty vaikuttamaan painostamalla ja jos, niin mihin toimenpiteisiin KHT A on ryhtynyt riippumattomuutensa ja objektiivisuutensa turvaamiseksi?

TILA ei ottanut tutkittavaksi KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto KHT A Oy:n toimintaa, sillä TILAn ja VALAn pitkäaikaisen valvontakäytännön perusteella mahdolliset tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvät moitteet ja siitä seuraavat kurinpidolliset seuraamukset on ensisijaisesti kohdistettava päävastuulliseen tilintarkastajaan.

### Perustelut

#### 2 Tapahtumien kulku

KHT A on 15.11.2010 allekirjoittamassaan lausunnossa todennut tarkastaneensa Asunto Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilikausilta 21.3.2008 - 31.12.2008<sup>1</sup> ja 1.1.2009 - 31.12.2009. KHT A ei ole antanut tilintarkastuskertomusta mainituilta tilikausilta.

<sup>1</sup> 15.11.2010 päivätyssä lausunnossa on kirjoitusvirhe, siinä mainitaan tilikaudeksi 21.3.2008–31.12.2208.

### 3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

#### 3.1 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslain (459/2007) 11 §:n mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen.

Tilintarkastuslain (459/2007) 15 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus.

Tilintarkastuslain 20 §:n mukaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät objektiivisesti.

Tilintarkastuslain 24 §:n mukaan tilintarkastajan on oltava riippumaton tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimeksiantoa suorittaessaan. Jos edellytykset riippumattomaan toimintaan puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta toimeksiantoa tai luovuttava siitä. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeen kieltäytyä tai luopua toimeksiannosta, jos tilintarkastaja on ryhtynyt riippumattomuuttaan turvaaviin toimenpiteisiin. Riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin on ryhdyttävä ainakin, jos tilintarkastajaa painostetaan.

### 4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

#### 4.1 Tilintarkastuksen suorittaminen

KHT A on antanut Asunto Oy:n hallitukselle 15.11.2010 päivätyn lausunnon, jonka mukaan ”Olemme tarkastaneet Asunto O:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilikausilta 21.3.2008 - 31.12.2208 ja 1.1.2009 - 31.12.2009.” KHT A ei ole antanut tilintarkastuskertomuksia mainituilta tilikausilta.

KHT A on vastineessaan antanut perustellun selvityksen siitä, miksi tilintarkastuskertomuksia mainituilta tilikausilta ei ole annettu. Tilinpäätökset eivät ole vielä valmiit<sup>2</sup>, tilintarkastusta ei ole voitu suorittaa loppuun tilinpäätösten keskeneräisyyden vuoksi eikä tilintarkastuskertomuksia siitä syystä ole voitu antaa.

KHT A:n lausunnon sanamuoto voi antaa ulkopuoliselle lukijalle sellaisen kuvan, että tilintarkastaja olisi suorittanut tilintarkastuksen kahdelta tilikaudelta. Lausuntoa ei kuitenkaan ole osoitettu ulkopuoliselle, vaan Asunto Oy:n hallitukselle. Asunto Oy:n hallituksen jäsenet ovat X:n kantelun perusteella olleet tietoisia KHT A:n mainitsemista lukuisista puutteista ja virheistä tilinpäätöksissä ja kirjanpidossa. Näin ollen hallituksen jäsenet eivät perustellusti ole voineet tehdä päätelmää siitä, että tilintarkastus tilikausilta 2008 ja 2009 olisi tullut kokonaisuudessaan suoritetuksi eikä heillä näin ollen ole ollut perusteltua aihetta olettaa saavansa tilintarkastuskertomuksia kyseisiltä tilikausilta.

Pelkästään lausuntoon sisältyvän kielellisen epätasällisuuden johdosta KHT A:n ei voida katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

---

<sup>2</sup> Tilikauden 2009 tilinpäätös on tosin allekirjoitettu, mutta tasejatkuvuuden periaatteesta johtuen se ei voi olla valmis, koska tilikauden 2008 tilinpäätös on edelleen allekirjoittamatta ja keskeneräinen.

#### 4.2 Tilintarkastajan painostaminen

X on kantelunsa täydennyksessä ilmoittanut, että Asunto Oy:n keväällä 2011 järjestetyssä yhtiökokouksessa ilmeni, että yksi hallituksen jäsen on pyrkinyt vaikuttamaan KHT A:n toimintaan siten, että KHT A on ajanut tämän hallituksen jäsenen etua.

KHT A on vastineessaan todennut, että tilintarkastajaa ei ole painostettu mitenkään. KHT A on vastineessaan todennut, ettei ymmärrä, miten tilintarkastajaa olisi painostettu, koska tilintarkastaja on itse ottanut yhteyttä osakkaisiin/hallituksen jäseniin asioiden selvittämiseksi.

Asiassa saadun selvityksen perusteella ei ole pääteltävissä, että KHT A:n riippumattomuus tai objektiivisuus Asunto Oy:n tilintarkastajana olisi vaarantunut painostuksen vuoksi. Näin ollen tilintarkastajalla ei ole ollut aihetta ryhtyä tilintarkastuslain 24 §:ssä tarkoitettuihin riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin.

#### Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

#### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 11 §, 15 §, 20 §, 24 §, 53 § ja 54 §

## TILA 4/2011

TILA kiinnitti huomiota Firma Oy:n tilintarkastajan saamaan kritiikkiin. Firma Oy:n erityisestä tarkastuksesta annetussa raportissa todettiin, että tilintarkastusraporttien perusteella arvioituna tilintarkastushavaintojen raportoinnissa hallitukselle ei riittävästi kiinnitetty huomiota yhtiön hallinnossa esiintyviin puutteisiin eikä sellaisiin sopimuksiin ja toimenpiteisiin, joita voitiin pitää yhtiön edun vastaisina, eikä myöskään yhtiön sisäisessä valvonnassa esiintyviin puutteisiin.

KHT A antoi TILAlle kirjallisen vastineen, jossa hän totesi suorittaneensa Firma Oy:n tilikauden 2008 tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. KHT A:n mukaan Firman johto oli kevään 2008 aikana tullut tietoiseksi toimitusjohtajan epäilyistä väärinkäytöksistä, mutta niistä ei annettu tietoa tilintarkastajalle lukuisten tilintarkastajan ja yhtiön kanssa käytyjen keskustelujen ja tapaamisten aikana. Tilintarkastajalla ei näin ollen ollut perusteltua syytä mahdollisten väärinkäytösten korostettuun selvittämiseen.

TILA tutki KHT A:n toiminnan Firma Oy:n tilintarkastajana tilikaudella 2008, tutkinta rajoittui seuraaviin seikkoihin:

- miten Firmassa tapahtuneet muutokset olivat heijastuneet valittuun tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tarkastussuunnitelmaan
- miten väärinkäytösriskiä oli arvioitu tilintarkastuksen suunnittelu- ja toteutusvaiheissa tarkastustiimissä ja keskusteluissa yhtiön toimivan johdon, taloudellisesta raportoinnista vastuussa olevien henkilöiden sekä hallintoelinten kanssa ja miten arvioidut riskit olivat vaikuttaneet valittuihin tilintarkastustoimenpiteisiin
- miten olennaisuus oli määritelty ja miten se oli vaikuttanut arvioon hankittavan tilintarkastusevidenssin määrästä ja luonteesta
- ilmenikö tilintarkastuksen kannalta relevanttien kontrollitoimintojen kartointus ja testaus tilintarkastajan tarkastusdokumentaatiosta
- miten lähipiirisuhteisiin ja lähipiiriliiketoimiin oli kiinnitetty huomiota
- miten tarkastuksessa oli käyty läpi/arvioitu hallinnon lainmukaisuuden ja johdon huolellisuusvelvoitteen toteutumista.

TILA totesi, että asiassa kertyneen aineiston perusteella ei ollut pääteltävissä, että KHT A olisi Firman tilikauden 2008 päävastuullisena tilintarkastajana menettelty tilintarkastuslain tain sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti.

Tilintarkastajan toiminnan tutkiminen ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

**(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen)**

### Asiakirjaselvitys

TILA on kiinnittänyt huomiota seuraaviin Firma Oy:tä ja sen tilikauden 2008 tilintarkastusta koskeviin tiedotteisiin ja asiakirjoihin.

Firman tiedotteen mukaan Firman ylimääräinen yhtiökokous oli päättänyt erityisen tarkastuksen toimittamisesta. Tarkastus oli kattanut Firman toiminnan osakeyhtiönä vuonna 2008 ja vuoden 2009 alkuosan. Erityisestä tarkastuksesta annetun raportin perusteella Firman ylimääräinen yhtiökokous oli päättänyt, että yhtiön entiseltä toimitusjohtajalta tullaan vaatimaan yhtiölle aiheutetun vahingon korvaamista ja että tilintarkastajan toiminnasta tilataan erillinen oikeudellinen selvitys.

Firman tiedotteen mukaan tilintarkastusyhteisö Tarkastus Oy:n kanssa käytyjen keskustelujen perusteella osapuolet olivat todenneet, että Tarkastus Oy suorittaa Firman reklamaation johdosta 100 000 euron kertakorvauksen osapuolten välisen erimielisyyden ratkaisemiseksi eikä Firmalla sen jälkeen ole vaatimuksia tilikauden 2008 tilintarkastajana toiminutta Tarkastus Oy:tä tai sen vastuuhenkilöitä kohtaan.

Firman lehdistötiedotteessa mainitusta erityisestä tarkastuksesta on annettu tarkastuskertomus. Tarkastuskertomuksen perusteella toimeksianto ei sisältänyt tilintarkastajien toimien tutkimista. Kertomuksen tiivistelmässä on kuitenkin todettu, että tilintarkastusraporttien perusteella arvioituna tilintarkastushavaintojen raportoinnissa hallitukselle ei ole riittävästi kiinnitetty huomiota yhtiön hallinnossa esiintyviin puutteisiin eikä sellaisiin sopimuksiin ja toimenpiteisiin, joita voidaan pitää yhtiön edun vastaisina, eikä myöskään yhtiön sisäisessä valvonnassa esiintyviin puutteisiin.

TILAn käytössä on ollut myös Asianajotoimisto Oy:n arvio Firman tilintarkastajan vastuusta sekä sitä täydentävä muistio.

TILAn käytössä on ollut lisäksi Helsingin kärjäoikeuden antama tuomio. Kärjäoikeus on antamallaan tuomiolla hylännyt Firman entiseen toimitusjohtajaan kohdistuneet kuusi syytettä luottamusaseman väärinkäytöstä. Entistä toimitusjohtajaa syytettiin siitä, että hän oli toimitusjohtajana käyttänyt väärin luottamusasemaansa ja/tai ylittänyt toimivaltansa ryhtymällä toimiin, johon hänellä ei ollut oikeutta. Syytteen mukaan toimitusjohtaja oli muun muassa hankkinut yhtiölle proomun eikä ollut hyväksyttänyt kauppaa hallituksella yhtiön toimintaohjeiden ja/tai työjärjestyksen mukaisesti. Syytteiden mukaan toimitusjohtaja oli myös tehnyt Firman nimissä sopimuksia, joissa sopijapuolena oli ollut yhtiö, joka oli kuulunut toimitusjohtajan lähipiiriin. Toimitusjohtaja ei ollut hyväksyttänyt sopimuksia hallituksella tai sen puheenjohtajalla. Sopimuksilla oli syytteiden mukaan aiheutettu vahinkoa Firmalle yhteensä noin kaksi miljoonaa euroa.

#### KHT A:n vastine

KHT A/ Tarkastus Oy ovat antaneet asiassa kirjalliset kommentit. KHT A on antanut häneltä pyydetyn kirjallisen vastineen.

KHT A:n mukaan Firman johto oli kevään 2008 aikana tullut tietoisiksi toimitusjohtajan epäilyistä väärinkäytöksistä, muun muassa proomuhankinnasta, mutta niistä ei annettu tietoa tilintarkastajalle lukuisten tilintarkastajan ja yhtiön kanssa käytyjen keskustelujen ja tapaamisten aikana. Yhtiön johdolle osoitettuun kirjalliseen tiedusteluun annetussa vastauksessa (johdon vahvistusilmoituskirje vuoden 2008 tilintarkastustiedoista) ei ole viitattu väärinkäytösepäilyihin. Tilintarkastajalla ei näin ollen ole ollut perusteltua syytä mahdollisten väärinkäytösten korostettuun selvittämiseen. Mikäli hallitus olisi kertonut tietoonsa tulleista väärinkäytösepäilyistä, tilintarkastuksessa olisi voitu suunnata tarkastustoimenpiteitä toimitusjohtajan toimien tarkastamiseen. Proomuhankintaa koskevat sopimukset eivät sinänsä sisältyneet tilintarkastuksessa otantaan hankintojen pistokokeellisessa tarkastuksessa.

Johdon vahvistuskirje kattoi myös lähipiiritapahtumia koskevan tiedustelun. Toimitusjohtaja tai talousjohtaja eivät ilmoittaneet tilintarkastajalle yhtään lähipiiritapahtumaa antamassaan johdon vahvistuskirjeessä.

KHT A on TILAlle osoittamissaan kirjelmässä todennut, että Firman tilikauden 2008 tilintarkastus on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. KHT A on antanut vas-

tineessa häneltä pyydetyn selvityksen sekä liittänyt selvityksensä tueksi tilikauden 2008 tilintarkastusdokumentaatiota.

## TILAN PÄÄTÖS

### 1 Päätöksen rajaus

TILA päätti tutkia KHT A:n toiminnan Firma Oy:n tilikauden 2008 tilintarkastuksessa. TILA päätti rajoittaa tutkinnan kohdistumaan seuraaviin seikkoihin:

- miten Firmassa tapahtuneet muutokset ovat heijastuneet valittuun tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tarkastussuunnitelmaan
- miten väärinkäytösriskiä on arvioitu tilintarkastuksen suunnittelu- ja toteutusvaiheissa tarkastustiimissä ja keskusteluissa yhtiön toimivan johdon, taloudellisesta raportoinnista vastuussa olevien henkilöiden sekä hallintoelinten kanssa ja miten arvioidut riskit ovat vaikuttaneet valittuihin tilintarkastustoimenpiteisiin
- miten olennaisuus on määritelty ja miten se on vaikuttanut arvioon hankittavan tilintarkastusevidenssin määrästä ja luonteesta
- ilmeneekö tilintarkastuksen kannalta relevanttien kontrollitoimintojen kartoitus ja testaus tilintarkastajan tarkastusdokumentaatiosta
- miten lähipiirisuhteisiin ja lähipiiriliiketoimiin on kiinnitetty huomiota
- miten tarkastuksessa on käyty läpi/arvioitu hallinnon lainmukaisuuden ja johdon huolellisuusvelvoitteen toteutumista.

TILA rajoitti tutkinnan kohdistumaan tilikauden 2008 päävastuullisen tilintarkastajan toimintaan. TILAn ja VALAn aikaisemman valvontakäytännön perusteella mahdolliset tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvät moitteet ja siitä seuraavat mahdolliset seuraamukset on ensisijaisesti kohdistettava päävastuulliseen tilintarkastajaan.

## Perustelut

### 2 Tapahtumien kulku

Firman tilikauden 2008 tilintarkastuksen on suorittanut KHT-yhteisö Tarkastus Oy, päävastuullisena tilintarkastajana KHT A. KHT A on antanut suoritetusta tilintarkastuksesta vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

### 3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

#### 3.1 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslain (459/2007) 11 §:n mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen.

#### 3.2 Tilintarkastusalan standardit ja suositukset

Hyvän tilintarkastustavan mukaisia tilintarkastuksen suunnittelu-, toteutus- ja raportointivaatimuksia kuvataan KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n (KHT-yhdistyksen) julkaisemissa Tilintarkastusalan standardeissa ja suosituksissa. Tilintarkastusalan standardeja ja suosituksia voidaan käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan tilintarkastajan toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta yksittäistapauksessa. KHT A:n toiminnan arvioinnissa keskeisiä standardeja ja suosituksia ovat seuraavat tilikaudella 2008 voimassa olleet standardit ja suositukset:

- Tilintarkastusstandardi 230 (Dokumentointi)

- Tilintarkastusstandardi 240 (Tilintarkastajan velvollisuus ottaa väärinkäytös huomioon tilintarkastuksessa)
- Tilintarkastusstandardi 300 (Suunnittelu)
- Tilintarkastusstandardi 315 (Yhteisön ja sen toimintaympäristön käsittäminen sekä olennaisen virheen tai puutteen riskien arviointi)
- Tilintarkastussuositus 260 (Tilintarkastusta koskevien kysymysten kommunikatio hallintoelinten kanssa ja hallinnon tarkastus)
- Tilintarkastussuositus 320 (Olennaisuus)
- Tilintarkastussuositus 530 (Otanta ja muita testausmenetelmiä)
- Tilintarkastussuositus 550 (Lähipiiri)
- Tilintarkastussuositus 610 (Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen).

### 3.3 Oikeuskirjallisuus

Oikeuskirjallisuudessa<sup>1</sup> on todettu, että hallinnon tarkastus on laillisuustarkastusta eikä tarkoituksenmukaisuustarkastusta. Tilintarkastaja ei voi puuttua esimerkiksi yrityksen liiketoimintaa koskeviin ratkaisuihin, kuten investointeja koskeviin päätöksiin. Yritysjohdolla on osakeyhtiölakiin perustuva yleinen huolellisuus- ja lojaliteettivelvoite. Tilintarkastajan tehtävänä on valvoa huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuuden noudattamista. Käytännössä tilintarkastajan on arvioitava tapauskohtaisesti, onko hänen tehtävänsä puuttua johonkin johdon toimenpiteeseen. Mikäli tilintarkastaja puuttuu johdon toimintaan, hänen on perusteltava puuttumisensa laillisuusnäkökulmasta.

Hallinnon tarkastuksen tavoitteena on tuottaa evidenssiä sen seikan arvioimiseksi, onko tarkastuskohteen johto syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohdetta kohtaan tai onko johto rikkonut tarkastuskohdetta koskevaa lakia tai sääntöjä.<sup>2</sup>

## 4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

### 4.1 Keskeiset havainnot vastinepyynnössä esitettyjen kysymysten johdosta

#### *Firmassa tapahtuneiden muutosten vaikutus tilintarkastusstrategiaan ja tilintarkastussuunnitelmaan*

KHT A:n TILAlle toimittaman vastineen sekä tilintarkastusdokumentaation perusteella Firmassa tapahtunut muutos liikelaitoksesta osakeyhtiöksi on otettu huomioon tilikauden 2008 tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa. TILAlle toimitetun selvityksen perusteella tilintarkastuksessa on tarkastettu yhtiöittämiseen liittyviä yhtiön toimenpiteitä kuten yhtiön perustamistoimet ja osakepääoman maksaminen, avaavan taseen muodostuminen, apportin arvostus ja lausunto siitä. Vuoden 2008 tilintarkastussuunnitelmasta ilmenee, että tilintarkastusstrategian valinta on perustunut tehtyyn riskiarvioon ja tarkastustoimenpiteet koostuvat sisäisten kontrollisen kartoituksesta ja testauksesta sekä merkittävien tilisaldojen ja liiketapahtumien testauksesta. Tilintarkastussuunnitelmassa on kuvattu Firman merkittävimpiä haasteita tilintarkastuksen näkökulmasta, muun muassa avoimeen kilpailu- ja yritys ympäristöön sopeutuminen – virastokulttuurista business ympäristöön – ”tulosvastuu” läpi koko organisaation ja osakeyhtiö lain ja valtionyhtiön corporate governance –periaatteet ja käytännöt – riskienhallinta ja hyvä sisäinen valvonta. Firman laajentumisstrategia heijastuu tilintarkastuksen raportoinnin perusteella siten, että yrityshankintoja on käyty läpi.

<sup>1</sup> Horsmanheimo – Steiner: Tilintarkastus asiakkaan opas, s. 236 (WSOYpro 2008, Juva) sekä Mähönen – Säiläkivi – Villa: Osakeyhtiö laki käytännössä, s. 42-46 (Edita 2006, Helsinki)

<sup>2</sup> Horsmanheimo – Kaisanlahti –Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari , s. 84 (WSOYpro 2007, Helsinki)

### *Väärinkäytösriskin arviointi ja sen vaikutus tilintarkastustoimenpiteisiin*

KHT A:n TILAlle toimittaman tilintarkastusdokumentaation perusteella väärinkäytösriskiä on arvioitu ja arvion perusteella tarkastustoimenpiteitä suoritettu asianmukaisesti.

### *Olennaisuuden määrittely*

KHT A:n vastineen ja sen liitteiden perusteella olennaisuusraja on tilintarkastuksessa määriteltä asianmukaisesti varovaisuutta noudattaen.

### *Relevanttien kontrollitoimintojen kartoitus ja testaus*

KHT A:n TILAlle toimittamasta vastineesta, tilintarkastussuunnitelmasta ja vastineen liitteistä ilmenee, että Firman tilintarkastuksessa lähestymistapa ei ollut pelkkä substanssitarkastus, vaan prosessi- ja kontrollilähtöinen tarkastus. Vastineeseen liitettyjen työpapereiden perusteella tilintarkastuksessa on keskitytty etenkin oleelliseksi ja riskialttiiksi havaitun projektinhallinnan tarkastamiseen. Lisäksi muita olennaisiksi arvioituja prosesseja on käyty läpi ja testattu suppein pistokokein.

### *Lähipiiriliiketoimet*

KHT A:n TILAlle antama vastine ja sen liitteet osoittavat, että mahdollisia lähipiirisuhteita ja lähipiiriliiketoimia on tilintarkastuksen suunnittelu- ja toteuttamisvaiheessa pyritty asianmukaisella tavalla kartoittamaan ottaen huomioon, ettei tilintarkastajaa ole tarkastuksen kuluessa informoitu Firman hallituksen tietoon saatetuista toimitusjohtajan epäilyistä lähipiiriliiketoimista.

### *Hallinnon lainmukaisuus ja johdon huolellisuusvelvoite*

KHT A on antanut TILAlle selvityksen tilintarkastuksessa suoritetuista toimenpiteistä, joilla on hankittu evidenssiä sen seikan arvioimiseksi, onko tarkastuskohteen johto syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohdetta kohtaan tai onko johto rikkonut tarkastuskohdetta koskevaa lakia tai sääntöjä. KHT A:n TILAlle toimittaman dokumentaation perusteella hallinnon lainmukaisuuden ja johdon huolellisuusvelvoitteen toteutumista on tarkastettu hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa ottaen huomioon se seikka, että tilintarkastajalle ei ole kerrottu yhtiön toimitusjohtajaan kohdistuvista väärinkäytösepäilyistä.

## 4.2 Yhteenveto

Asiassa kertyneen aineiston perusteella ei ole pääteltävissä, että KHT A olisi Firman tilikauden 2008 päävastuullisena tilintarkastajana menetellyt tilintarkastuslain tain sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti.

### Ratkaisu

Tilintarkastajan toiminnan tutkiminen ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 22 §, 40 §, 49 §, 53 §, 54 §



## TILA 5/2011

Asunnot Oy:n toimitusjohtaja pyysi TILA:aa selvittämään Asunnot Oy:stä erityistilintarkastuksen tehneen KHT-yhteisö D:n tilintarkastajan KHT B:n toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta. Tapaus liittyi rikosepäilyihin ja siinä oli keskeisesti kysymys siitä, olivatko erityistarkastuksen tekijät arvioineet oikein Asunnot Oy:n entisen toimitusjohtajan toimintaa. Kyse oli Asunnot Oy:n Lammen alueen kiinteistöjen rakennuttamisesta ja niiden rakennustonttien hankkimiseen liittyvistä toimista. TILA otti oma-aloitteisesti ottanut tutkittavaksi myös KHT C:n toiminnan.

KHT B ja KHT C antoivat yksityiskohtaisen vastineen ja katsoivat siinä toimineensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. B ja C ovat todenneet, että tarkastus on suoritettu KHT-yhdistyksen liitännäispalveluja koskevan suosituksen 920 mukaisesti. Suosituksen mukaiset toimenpiteet eivät edellytä yhtä laajaa tarkastusta kuin lakisääteinen tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus. Tästä syystä he eivät ole antaneet lausuntoa varmuuden tasosta.

TILA totesi, että aineiston ja selvityksen perusteella ei ole pääteltävissä, että KHT B ja KHT C olisivat poikenneet kaupungilta saamastaan tarkastustoimeksiannosta. KHT B:n ja KHT C:n raportointi on ollut toimeksiannon mukainen. TILAn mielestä oli johdonmukaista, että KHT B ja KHT C eivät ole pyrkineet antamaan vastauksia kaikkiin esitutkintapyynnössä esitettyihin kysymyksiin, väitteisiin ja epäilyksiin. Selvityksestä ei ollut pääteltävissä, että KHT B ja KHT C olisivat jättäneet mainitsematta toimeksiannon kannalta olennaisia asioita. B:n ja C:n toimintavapautta tarkastuksen aikana oli rajoitettu siten, että he eivät ole saaneet kaikkea tarvitsemaansa aineistoa käyttöönsä. Raportin lukijan täytyy ymmärtää, ettei raportti ole kattava selvitys siinä esitetystä seikoista. B:n ja C:n havainnot erityistilintarkastuskertomuksessa eivät sisältäneet ehdottomia tai pitkälle meneviä kannanottoja. Havainnot olivat yksilöityjä ja perusteltuja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Havaintoja ei voitu pitää hyvän tilintarkastustavan vastaisina. B:n ja C:n tarkastuksen rajaukset ja painopistealueet ovat perustuneet heidän ammatilliseen harkintaansa, eikä näissä TILAn mielestä ole havaittavissa hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä. Selvityspyyntö ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

**(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.)**

### Selvityspyyntö

#### Taustaa

Asunnot Oy pyysi TILAAA selvittämään, onko kaupunginhallituksen päättämä, KHT-yhteisö D:n tekemä, sisäinen tarkastus Asunnot Oy:ssä ja sen raportointi tehty hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ottaen huomioon tilaajan toimeksianto ja sen asettamat vaatimukset, tilintarkastaja riippumattomuusperiaatteet sekä raportin oikeellisuus ja sen antama vaikutelma suhteessa sen käyttö-tarkoitukseen.

Selvityspyynnön mukaan Asunnot Oy:n hallitus ja valtion asuntorahasto (ARA) ovat jättäneet tutkintapyynnön poliisilaitokselle Asunnot Oy:n entisen toimitusjohtajan Perttu Minkin toiminnasta.

Keskeisesti kyse on Asunnot Oy:n entisen toimitusjohtajan Perttu Minkin toiminnasta. Kyse on Asunnot Oy:n Lammen alueen kiinteistöjen rakennuttamisesta ja niiden rakennustonttien hankkimiseen liittyvistä toimista.

Kiinteistöjen rakennusurakoitsijana on toiminut Rakentaja Oy, jolta myös rakennustontit ja vuokraoikeudet on ostettu. Rakennuskohteet on toteutettu Perttu Minkin ja silloisen Rakentaja Oy:n toimitusjohtaja Milla Nosteen toimesta nk. neuvottelu-urakkoina. Rakennusurakoita ei ole kilpailutettu alan toimijoiden kesken.

Kihlakunnan syyttäjä on tehnyt päätöksen, jonka mukaan se vaatii Perttu Minkiltä rangaistusta törkeistä avustuspetoksista. Yhtiö vaatii vahingonkorvausta Perttu Minkiltä. Asian käsittely alkaa käräjäoikeudessa tammikuussa 2010. B on kutsuttu todistajaksi.

ARA on tehnyt päätökset periä takaisin väärin tiedoin myönnettyjä omapääoma-avustuksia asunto-  
laiden 1 sekä 3 osalta 105 376 euroa ja irtisanoa asuntola 3:n aravalainan. Lisäksi Valtiokonttori teki päätöksen lakkauttaa Asuntola 1:n lainan korkotuen maksamisen. Päätöksistä on valitettu hallinto-oikeuteen.

Vaparaohitteisten kiinteistöjen alijäämien eli tappioiden kattamiseksi ja siten lainmukaiseen tilanteeseen pääsemiseksi Asunnot Oy on neuvotellut ARA:n kanssa toimenpiteistä, joiden mukaan yhtiö luopuisi yhdestä isosta asuinkiinteistöstä. Myynnistä saatavalla pääomalla yhtiö pienentäisi vaparaohitteisten kiinteistöjen lainapääomia.

### Sisäinen tarkastus

Asunnot Oy:n hallitus tilasi syksyllä 2006 KHT-yhteisö E:ltä sisäisen tarkastuksen, jonka raportti ja aineisto ovat olleet KHT-YHTEISÖ D:n käytössä sisäistä tarkastusta tehdessään.

KHT-yhteisö D:n sisäinen tarkastus (erityistarkastus) perustuu Asunnot Oy:n yhtiökokouksen tekemään päätökseen, joka puolestaan perustui kaupunginhallituksen tekemään päätökseen.

ARA on tarkastanut yhtiön kaupunginhallituksen päätöksen mukaisesti keväällä 2007.

### Sisäisen tarkastuksen sisältö

Kaupunginhallituksen päättämä sisäisen tarkastuksen sisältö on kirjattu KHT-yhteisö D:n laatimaan toimeksiantoon.

Tarkastuksessa oli määrä selvittää, ovatko tarkastuksen kohteena olevat rakentamis-, investointi- ja lainoituspäätökset sekä ko. kohteiden vuokraamiset ja vuokranmääritykset tehty noudattaen kaupungin konserniyhtiöitä koskevia lakeja, määräyksiä ja ohjeita, joihin Asunnot Oy:n mielestä kuuluu osakeyhtiölaki, yhtiöjärjestys, mahdollinen konserniohjaus, hankintalaki ja hankintapäätöksen julkisuussäännökset, arava ja korkotukilainsäädäntö.

### KHT-yhteisö D:n tarjous/hinta

KHT-yhteisö D jätti 2009 tarjouksen Asunnot Oy:n sisäisen tarkastuksen tekemisestä. Tarjouksen mukainen hinta-arvio oli täsmälleen sama kuin Asunnot Oy:n KHT-yhteisö E:ltä saama tarjous.

Myöhemmin KHT-yhteisö E teki toisen raportin asianosaisilta saamien vastineiden pohjalta. Lisäksi molemmat raportin allekirjoittaneet olivat kertomassa Asunnot Oy:n hallitukselle tarkastuksistaan ja sen tuloksista. Kokonaishinnaksi muodostui 13 786 euroa, sis alv 22%. KHT-yhteisö D:n tarkastuksen kokonaiskustannus oli 28 907,42 euroa, sis alv 22%.

#### Tarjouspyynnön asettamat vaatimukset KHT-yhteisö D:lle

Kaupunki edellytti tarjouspyynnössään tilintarkastajilta mm. kokemusta vastaavanlaisista kiinteistöalan ja aravalainsäädännön tuntemusta vaativista erityistoimeksiannoista.

KHT-yhteisö D:n tarjouksen mukaan työn tilaajana olisi kaupunginhallitus ja tilintarkastajina tulisivat olemaan B ja Helinä Rusko. Tarkastuksen tekivät kuitenkin päävastuullisina KHT B ja KHT C. Kummallakaan ei ole kertomansa mukaan aiempaa kokemusta aravavuokratyhtiön tarkastamisesta. B on Vuokratilat Oy:n toimitusjohtajan mukaan toiminut yhtiön ”nimellisenä” varatilintarkastajana ajalla 31.5. – 12.2.2008.

#### B:n riippumattomuus

Asunnot Oy:n tilintarkastuksessa on kyse entisen toimitusjohtajan Perttu Minkin toiminnasta, joka liittyy keskeisesti Niiralan alueen kiinteistöjen noin 20 M €:n rakennushankkeisiin ilman kilpailuttamista neuvottelu-urakkoina, toteuttajana Rakentaja Oy. Neuvottelu-urakoista ovat sopineet Perttu Minkki ja silloinen Rakentaja Oy:n toimitusjohtaja Milla Noste.

Asunnot Oy:n tarkastuksen tehnyt B oli tarkastushetkellä ja on edelleen Rakentaja Oy:n tilintarkastaja.

B toimi tilintarkastajana työväenyhdistyksen omistamassa KiOy Tolpassa, jonka hallituksen jäsen Perttu Minkki oli tarkastushetkellä.

KHT B toimi tilintarkastajana Golf Oy:ssä, jonka hallituksen puheenjohtajana toimi Perttu Minkki ja hallituksen jäsenenä Milla Noste.

#### Tarkastuksen tekeminen

KHT-yhteisö E teki kirjallisen aineistopyynnön ennen tarkastuksen alkua. Tarkastusta kirjanpitoaineistosta tekivät KHT F ja HTM H ja lisäksi asiatarkastusta KHT G.

KHT-yhteisö D keskittyi pääasiassa hallituksen pöytäkirjoihin tutustumatta laajemmalti kirjanpitoaineistoon. Yhtiössä tarkastukseen käytetty aika oli KHT-yhteisö D:llä lyhyempi kuin KHT-yhteisö E:llä.

#### Raportin saaminen ja asianosaisten kommentointimahdollisuus

Asunnot Oy:n yhtiökokous teki päätöksen KHT-yhteisö D:n sisäisen tarkastuksen tilaamisesta. Ennen raportin valmistumista Asunnot Oy ilmoitti B:lle kirjallisesti, että raportti tulisi sisältämään virheellisyyksiä ja pyysi KHT-yhteisö D:tä tarkistamaan asioiden oikeellisuutta ARA:lta.

Kun raportti valmistui, KHT-yhteisö D ei toimittanut raporttia kommentoitavaksi eri osapuolille mahdollisten virheellisyyksien oikaisemiseksi, kuten KHT-yhteisö E teki.

Asunnot Oy esitti pyynnön KHT-yhteisö D:lle saada raportti itselleen, mutta he kieltäytyivät luovuttamasta raporttia vedoten sen luottamuksellisuuteen. Yhtiö sai raportin tutustuttavakseen vasta esitettyään kirjallisen pyynnön kaupunginhallitukselle. B oli jo esittänyt raportin kaupunginhallitukselle.

### Esitutkintapyyntö

Asunnot Oy on TILAlle tekemässään selvityspyynnössään TILAlle viitannut pääosin Kuopion seudun kihlakunnan poliisilaitokselle 22.7.2007 tekemäänsä esitutkintapyyntöön, josta Asunnot Oy:n mielestä käyvät ilmi keskeiset KHT-yhteisö D:n, B:n ja C:n tekemät virheet.

Esitutkintapyyntö koskee mahdollista luottamusaseman väärinkäyttöä koskevaa asiaa. Esitutkintapyyntö kohdistuu Asunnot Oy:n entisen toimitusjohtaja Perttu Minkin toimintaan, Asunnot Oy:n talousjohtajan Aino Kuntun toimintaan sekä Asunnot Oy:n entisten tilintarkastajien toimintaan.

Asunnot Oy on esitutkintapyyntössään kertonut, että Perttu Minkki on toiminut Asunnot Oy:n toimitusjohtajana 1.9.1998 – 31.12.2004. Aino Kunttu on toiminut Asunnot Oy:n taluspäällikkönä 16.12.-31.12.2004, väliaikaisena toimitusjohtajana 1.1. – 24.4.2005 ja taluspäällikkönä 25.4.2005 – 9.9.2006.

KHT A on toiminut Asunnot Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana kalenterivuodet 2002-2006.

Kalle Niemi on toiminut Asunnot Oy:n tilintarkastajana kalenterivuodet 2002-2004.

Ville Santeri on toiminut Asunnot Oy:n tilintarkastajana kalenterivuodet 2002-2004.

Asunnot Oy on pyytänyt, että poliisilaitos suorittaisi esitutkinnan siitä, ovatko Perttu Minkki ja Aino Kunttu sekä KHT A, Kalle Niemi ja Ville Santeri rikoslaissa tarkoitettuina luottamushenkilöinä syylistyneet Asunnot Oy:n taloudellisia asioita hoitaessaan rangaistavaan menettelyyn väärinkäyttämällä luottamusasemaansa, Minkki ja Rusko ryhtymällä sellaiseen toimeen, johon heillä ei ole asemansa perusteella ole ollut oikeutta sekä KHT A, Niemi ja Santeri jättämällä tehtävänsä kokonaan suorittamatta.

Asunnot Oy:n mukaan sille on aiheutunut Minkin ja Kuntun toimista vahinkoa. Tilintarkastajat olisivat voineet huolellisella tehtäviensä täyttämällä ehkäistä aiheutetun vahingon määrän.

Esitutkintapyyntöön tarkoittamat teot ja laiminlyönnit ovat tapahtuneet vuosien 2002 ja 2005 välisenä aikana. Asunnot Oy vaatii syyllisille rangaistusta ja sille aiheutettujen vahinkojen korvaamista.

Asunnot Oy on huomauttanut esitutkintapyyntössään, että yhtiö koko osakekannan omistaa kaupunki ja että yhtiön toiminta tapahtuu merkittävältä osin julkisen rahoituksen varassa. Yhtiön toimintaan kohdistuu erityinen julkinen valvonta ja julkinen etu.

Asunnot Oy on viitannut vanhaan osakeyhtiölakiin, jonka mukaan toimitusjohtajan tuli hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti. Toimiin, jotka yhtiön toiminnan laajuuden ja laadun huomioon ottaen olivat epätavallisia ja laajakantoisia, toimitusjohtaja sai ryhtyä vain, mikäli hallitus oli hänet siihen valtuuttanut.

Kiinteistö Oy on Asunnot Oy:n tytäryhtiö. Vanhan osakeyhtiölain mukaan tytäryhtiön hallitus oli velvollinen antamaan emoyhtiön hallitukselle konsernin aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot. Lisäksi on otettava huomioon Asunnot Oy:n yhtiöjärjestykseen perustuva yleishyödyllisin toimintaperiaattein toimivan yhteisön luonteesta.

Tilintarkastus sisältää yhteisön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen. Hallinnon tarkastukseen kuuluu yhteisön asioiden hoidon tutkiminen ja arvosteleminen kokonaisuudessaan. Tarkastus tulee kohdistaa myös siihen, ovatko eri toimielimet toimineet lakiin ja yhtiöjärjestykseen perustuvien toimivaltuuksiensa mukaisesti.

Asunnot Oy on esitutkintapyynnössään viitannut tilintarkastuslain 19 §:n 2 momenttiin, jonka mukaan tilintarkastajan tulee esittää tarkastuskertomuksessaan muistutus siitä, mikäli yhtiön toimitusjohtaja tai muu vastuuvetäjä on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus.

Rikoslain 36 luvun 5 §:n tarkoittamaan luottamusaseman väärinkäyttöön voivat syyllistyä osakeyhtiöissä henkilöt, joiden tehtävänä on hoitaa osakeyhtiön asioita. Lainkohdan tarkoittamina henkilöinä kysymykseen tulevat myös sellaiset henkilöt, joiden tehtäväksi on annettu toimeksi hoitaa itsenäisesti oikeushenkilön asioita, kuten yhtiön talouspäällikkö ja tilintarkastajat.

#### *Kiinteistö Oy*

Asunnot Oy:n hallitus teki 27.4.2004 pitämässään kokouksessa päätöksen siitä, että Asunnot Oy merkitsee perustajaosakkaana perustettavan Kiinteistö Oy:n osake-enemmistön ja päättää valtuuttaa toimitusjohtajan edustamaan Asunnot Oy:tä perustettavan yhtiön kaikissa perustamistoimissa perustamisasiakirjan mukaisesti.

Kiinteistö Oy:n perustamiskokous pidettiin 26.5.2004. Kiinteistöyhtiön hallituksen puheenjohtajaksi tuli Asunnot Oy:n silloinen toimitusjohtaja Perttu Minkki. Asunnot Oy:n toiseksi hallituksen jäseneksi valittiin silloinen Asunnot Oy:n hallituksen jäsen Seppo Leuka, toimitusjohtajaksi Asunnot Oy:n silloinen talouspäällikkö Aino Kunttu ja tilintarkastajiksi Asunnot Oy:n tilintarkastaja KHT A ja hänen lisäksi Eino Lehto.

Asunnot Oy:n hallituksen kokouksessa 14.9.2004 hallitus päätti toimitusjohtajan esityksestä ottaa 4,5 miljoonan euron lainan Kiinteistö Oy:n rahoitukseen ja pantata lainan vakuudeksi Asunnot Oy:n omistaman koko kiinteistöyhtiön osakekannan sekä oikeutti toimitusjohtajan sopimaan tarkemmista lainaehtoista.

Hallituksen kokouksessa 2.11.2004 hallitus päätti toimitusjohtaja Minkin ehdotuksesta ottaa Rahoitus Oy:ltä yhteensä 4,5 miljoonan euron lainat Kiinteistö Oy:n osakkeiden rahoitukseen.

Asunnot Oy:n hallitus ei ole kokouksissaan käsitellyt sellaisia Kiinteistö Oy:öön liittyviä rahavarauksia, jotka olisivat ylittäneet sanotun 4,5 miljoonan euron kokonaissijoituksen määrän.

Toimitusjohtaja Minkki ei tuonut hallituksen eikä yhtiökokouksen käsittelyyn Kiinteistö Oy:n rakennusrahastopäätöksiä, joista Kiinteistö Oy:n kohonneet rakennuskustannukset olisivat käyneet ilmi. Hankkeen luonteen muuttumisen vuoksi hanke olisi saattanut edellyttää Asunnot Oy:n yhtiöjärjestyksen toimialapykälän muuttamista.

Toimitusjohtaja Minkin saatua eron Asunnot Oy:n toimitusjohtajan tehtävistä Asunnot Oy:n hallituksen tietoon tuli, että jo 18.4.2004 pidetyssä Kiinteistö Oy:n hallituksen kokouksessa Kiinteistö Oy:n hallitus oli päättänyt valtuuttaa kiinteistöyhtiön toimitusjohtajan ja Asunnot Oy:n talouspäällikön allekirjoittamaan kiinteistöosakeyhtiön rakennushankkeen urakkasopimukset siten, että hankkeen kokonaiskustannukset olisivat enintään 7 424 313 euroa. Asunnot Oy:n kohdalla tämä merkitsi sitä, että hankkeen kokonaiskustannukset tulivat olemaan noin 1 100 000 euroa suuremmat kuin alustava kustannusarvio ja se sitoumus, jonka Asunnot Oy:n hallitus oli hyväksynyt hankkeeseen sijoitettavaksi.

Kiinteistö Oy:n rakentamisesta Asunnot Oy:lle aiheutui todellisuudessa noin 5 600 000 euron kustannus.

Esitutkintapyynnön mukaan on osoittautunut, että Asunnot Oy:n silloinen toimitusjohtaja Minkki sitoutui Kiinteistö Oy:ssä Asunnot Oy:n toimitusjohtajana rahasisjoitukseen, joka ylitti 1,1 miljoonalla eurolla Asunnot Oy:n hallituksen hyväksymän enimmäisrahoituksen määrän. Kyseisen 1,1 miljoonan euron määräisen ylityksen lisäksi Asunnot Oy:lle syntyy mahdollisesti noin 300 000 euron määräinen menetys sen vuoksi, että Kiinteistö Oy:n ja rakennushankkeen urakoineen Rakentaja Oy:n välisen rasitesopimuksen mukaan osa pysäköintipaikkojen rakentamisesta kuului kiinteistöosakeyhtiön vastuulle eikä niin ollen kuulunut pääurakkaan. Autopaikkojen rakentamisesta aiheutuvalla 300 000 euron määräiselle lisäkululle Asunnot Oy:n toimitusjohtaja Minkki ei hankkinut Asunnot Oy:n hallituksen lupaa eikä hän syntyvästä lisäkustannuksesta Asunnot Oy:n hallitusta informoinut.

Asunnot Oy:n mielestä Minkki on yhtiön entisenä toimitusjohtajana toimivaltansa ylittämällä ja Asunnot Oy:n hallitukselta totuutta vastaavan tiedon salaamalla aiheuttanut ainakin 1,4 miljoonan euron määräisen vahingon.

#### *Asunnot Oy:n velkaantuminen 2002-2005*

Ennen tilikautta 2002 Asunnot Oy:n talousarviot tehtiin ja Asunnot Oy:n taloutta hoidettiin ARA:n ohjeistuksen mukaan siten, että sekä budjetointi että talousseuranta tapahtui kiinteistökohtaisesti siten, että sekä budjetointi että talousseuranta tapahtui kiinteistökohtaisesti niin, että Asunnot Oy:ssä tuotot kokonaisuutena vastasivat toiminnan ylläpitämisestä aiheutuneita kuluja. Omakustannusperiaatteella toimittaessa kiinteistökohtainen vuokrataso määräytyi kustannuslähtöisesti ja vuokratason tuli olla sellainen, että yhtiön kustannukset tulivat katetuiksi.

Vuosina 2002-2005 talousarvioiden laadintaperiaatteita muutettiin toimitusjohtaja Minkin päätöksellä niin, että yhtiössä luovuttiin niin kiinteistö- kuin yhtiötason omakustannusvuokralaskelmista (jotka muodostivat kassaperusteisen talous-arvion) ja siirryttiin kirjanpidolliseen tuloslaskentaan perustuvaan (kokonais-)budjetointiin. Menettelytapa on valtion asuntorahaston vuokranmääritysohjeiden vastainen.

Hallitusta ei ole myöskään informoitu menettelytapojen muutoksesta talousarviokäsittelyssä ja vuokran määrityksessä. Hallitus hyväksyi talousarviot kuten aiemminkin täysin saman kaavan ja talousarvionimien alla, vaikka kysymyksessä oli talousarvion tuloslaskelma. Talousarviot näyttivät aina ylijäämää.

Hallitus ei ole käsitellyt ja hyväksynyt yhtään alijäämäistä talousarviota. Esimerkiksi vuoden 2005 hallituksen hyväksymä talousarvio päättyi 546 650 euron ylijäämään. Todellisuudessa talousarvio oli 333 400 euroa alijäämäinen. Tämä osoittaa myöskin sen, että yhtiössä oli luovuttu aravamääräysten mukaisesta vuokranmäärittelystä, koska omakustannusvuokraperiaatteen mukaan toimitaessa talousarvioalijäämien syntyminen ei ole eikä olisi ollut mahdollista toimittaessa normaalisti (nollatulosperiaatteen mukaisesti) asia olisi tullut hallituksen tietoon ko. tilikauden aikana, koska yhtiön kassasta olisi (konkreettisesti) loppunut raha jos talousarvioylijäämä olisi jouduttu kattamaan tilikauden kuluessa pankkilainalla, johon olisi tarvittu hallituksen päätös. Se, miksi näin ei käynyt, johtui ylilainoituksesta.

Kokonaisuutena (Kiinteistö Oy mukaan luettuna) talousarviot investointeineen ovat toteutuneet vuosien 2002-2005 tilikausien aikana noin 3 000 000 euroa alijäämien kattamista ei toimitusjohtaja Minkki ole tuonut hallituksen käsittelyyn.

Tilikausina 2002-2005 Asunnot Oy on velkaantunut erityisen merkittävässä määrin ilman hallituksen hyväksyntää ja ilman hallituksen tietoisuutta.

#### *Rahoituspäätökset ja ylivelkaantuminen*

Hallitus ei ole ollut tietoinen noin 3 000 000 euron alijäämien syntymisestä. Siten hallitus ei ole myöskään tehnyt osakeyhtiölain mukaan sille kuuluvia rahoituspäätöksiä alijäämän kattamiseksi. Erityistilintarkastuksessa todettiin, että alijäämät on katettu ns. ylipainotuksen ja lainojen lyhennysten lykkäysten kautta.

Hallitus oli tehnyt tietämättään useita rahoituspäätöksiä vuosien 2002–2005 aikana investointeihin ja vanhojen lainojen konvertointiin liittyen, joissa rahoitusta nostettiin todellisuudessa yli 100 prosenttisesti päätöksen mukaiseen käyttötarkoitukseen nähden. Moniin lainoista haettiin lisäksi kaupungilta täytetäkaukset samoin käyttötarkoitukseen kuin hallituksen päätöksissä. Näin myöskään kaupunki Asunnot Oy:n omistajana ei takauksia myöntäessään ollut tietoinen lainojen todellisesta käyttötarkoituksesta kokonaisuudessaan. Lisäksi vanhojen lainojen konvertointiin liittyen toimitusjohtaja ei tuonut hallituksen tietoon, että lainojen suunnitelman mukaisia lyhennyksiä (hallitus on päättänyt lainanlyhennysten määrän hyväksyessään vuotuisen talousarvion) tultaisiin lykkäämään. Kaikki rahoituspäätöksen hallitus on tehnyt toimitusjohtajan esityksestä. Myöskään jälkikäteen toimitusjohtaja ei informoinut hallitusta lainojen käyttötarkoituksen muutoksista.

Hankkeiden yllirahoitus, rakennushankkeisiin etupainoisesti nostetut lainat ja takuurahojen käyttö liiketoiminnan rahoittamiseen ovat näennäisesti parantaneet yhtiön taloudellista tilannetta siten, että yhtiön todellinen tilanne ei ole käynyt ilmi edes tilinpäätöksistä. Myöskään toimintakertomuksessa ei ole tuotu yhtiön todellista taloudellista tilannetta esiin. Vuoden 2003 toimintakertomuksessa oli jätetty jopa tilikauden aikana lyhennettyjen lainojen määrä kokonaan kertomatta. Siten tilinpäätökset eivät ole todellisuudessa antaneet tilintarkastuslain 19 §:n mukaisesti oikeita ja riittäviä tietoja yhtiön toiminnan tuloksesta ja sen taloudellisesta asemasta.

Tilinpäätöksen valmisteleminen ja sen laatiminen on Asunnot Oy:ssä ollut yhtiön toimitusjohtajan ja hänen alaisenaan toimivan talouspäällikön vastuulla. Tilintarkastajien puolestaan olisi tullut tarkastustehtävänsä suorittaessaan informoida Asunnot Oy:n hallitusta talousarvioiden muuttuneiden laadintaperiaatteiden ja tehtyjen rahoituspäätösten vaikutuksista Asunnot Oy:n toiminnan tulokseen ja sen taloudelliseen asemaan.

### *Asunnot Oy:n hallituksen toimet valvonnan järjestämiseksi*

Asunnot Oy:n hallitus käsitteli 21.1.2003 pitämässään kokouksessa vanhan osakeyhtiölain 8 luvun 6 §:n 2 momentin tarkoittamaa hallitukselle kuuluvaa valvontavelvollisuutta. Kokouspöytäkirjan 9 §:n mukaan asiaa on käsitelty hallituksen puheenjohtajan aloitteesta keskusteluasiana. Kokouksessa ovat olleet saapuvilla Perttu Minkki Asunnot Oy:n toimitusjohtajana ja Aino Kunttu yhtiön talouspäällikkönä.

Seuraavan kerran asiaa on käsitelty Asunnot Oy:n hallituksen 1.4.2003 pidetyssä kokouksessa. Tuolloinkin ovat olleet saapuvilla sekä Perttu Minkki että Aino Kunttu. Kokouspöytäkirjan 5 §:n selostusosa kuuluu seuraavasti: ”Hallituksen kokouksessa 21.1.2003 keskusteltiin yhtiön talouden ja varainhoidon valvonnasta sekä sisäisestä tarkastuksesta. Asiasta on sen jälkeen keskusteltu tilintarkastajien kanssa. Näiden keskustelujen perusteella on laadittu liitteenä oleva dokumentti, jossa selostetaan, miten ko. asiat on yhtiössä järjestetty.”

Esittelijänä toimitusjohtaja Minkki on esittänyt asian merkitsemistä tiedoksi. Asunnot Oy:n hallitus on esittelijän esityksestä poiketen päättänyt hyväksyä toimintaohjeasiakirjan päätökseen sisältyvin muutoksin.

Kokouspöytäkirjojen sisällön ja toimintaohjeiden merkitys on siinä, että Asunnot Oy:n hallitus on kiinnittänyt korostetusti sekä yhtiön toimivan johdon että tilintarkastajien huomiota toimintojen lain- ja tarkoituksenmukaisuuteen.

### *Kaupungin konserniohje*

Kaupungin konserniohjeissa todetaan, että tytäryhteisöt ovat velvollisia pyytämään laajaa merkitystä omaavia päätöksiä tehdessään konsernijohtajan evästyksen ennen päätöksentekoa. Konserniohjeiden mukaan evästystä tulee pyytää muun muassa silloin, kun kysymys on muuhun kuin tavanomaiseen toimintaan kuuluvasta huomattavasta velan ottamisesta tai muuhun kuin tavanomaiseen toimintaan liittyvien taloudellisesti merkittävien sopimusten tekemisestä.

Kiinteistö Oy:n rakennuskustannusten merkittävä nousu olisi edellyttänyt evästyksen pyytämistä.

### *Perttu Minkin menettely ja vastuu*

Asunnot Oy on huomauttanut, että Minkin vastuulla on ollut Asunnot Oy:n juokseva hallinto myös siltä osin kuin Asunnot Oy:n talouspäällikkö Kunttu on kohdaltaan osallistunut juoksevaan hallintoon kulumien tehtävien suorittamiseen.

Minkin tehtäviin on kuulunut hallituksen käsittelyyn saatettavat asiat ja toimia esittelijänä hallituksen kokouksissa.

Asunnot Oy:n hallitus on päätöksenteossaan voinut tukeutua vain siihen informaatioon, minkä toimitusjohtaja on saattanut hallituksen tietoon hallituksen päätöksentekoa varten. Toimitusjohtaja on toimistaan niin juoksevaa hallintoa hoitaessaan kuin hallituksen esittelijänä yhtiölle tulosvastuussa. Minkin toimien vuoksi Asunnot Oy on kärsinyt vahinkoa rahanmenetyksinä ja velkaantumisen vuoksi.



### *Asunnot Oy:n entisen talouspäälikön ja tilintarkastajien menettely ja vastuu*

Asunnot Oy:n käsitys on se, että talouspäälikkö Kunttu on myötävaikuttanut kaikkiin toimiin, joilla Asunnot Oy katsoo Minkin ylittäneen toimivaltansa Asunnot Oy:n vahingoksi.

Asunnot Oy:n tilintarkastajat eivät ole Asunnot Oy:n hallintoa ja varojen käyttöä tarkastaessaan kiinnittäneet tarvittavaa huomiota Minkin toimivallan ylityksiin, eivätkä niin ollen ole informoineet Asunnot Oy:n hallitusta Minkin toimista. Asunnot Oy:n hallituksen mielestä yhtiön tilintarkastajat ovat yhtiön tilintarkastajina luottamustehtäväänsä hoitaessaan kunkin kohdaltaan myötävaikuttaneet vahinkoon, jonka entinen toimitusjohtaja Minkki on aiheuttanut Asunnot Oy:lle.

### *Syällisyydestä*

Asunnot Oy:n hallitus ei halua syyllistää ketään. Menettelyssä Asunnot Oy:ssä vuosina 2002-2005 on kysymys merkittävästä yhtiölle aiheutetusta vahingosta . Sen vuoksi vastuuhenkilöiden toimet on tutkittava yhtiöstä riippumattomien viranomaisten toimesta.

Minkki ja Kunttu ovat Asunnot Oy:n vastuullisina toimihenkilöinä toimiessaan toimineet samanaikaisesti myös Kiinteistö Oy:n luottamustehtävissä, Minkki hallituksen puheenjohtajana ja Kunttu toimitusjohtajana. He ovat olleet tietoisia Kiinteistö Oy:ssä tekemiensä toimien vaikutuksesta Asunnot Oy:n taloudelliseen asemaan.

### **KHT B:n kommentit selvityspyyntöön**

TILAn sihteeri on 21.12.2009 pyytänyt B:ltä kommentteja Asunnot Oy:n toimitusjohtaja Timo Variksen selvityspyyntöön.

B on TILA:lle 28.4.2010 antamassaan kommenttikirjelmässään TILAlle todennut seuraavan.

Kaupunginhallitus Asunnot Oy:n osakkeenomistajana päätti 15.1.2007 järjestää erityistilintarkastuksen Asunnot Oy:ssä. Tarkastuksen tavoitteena tarjouspyynnön mukaan oli ”edesauttaa arviointia, onko yhtiölle aiheutettu tai aiheutunut vahinkoa investointien ja lainan/-lyhennysten toteuttamisessa”. Tarkastusraportti tuli laatia viimeistään toukokuun loppuun mennessä.

Asunnot Oy:n ylimääräinen yhtiökokous päätti asiasta 29.1.2007. KHT-yhteisö D (jäljempänä myös tarkastajat) jätti tarjouksen tarkastuksesta 21.2.2007. Kuopion kaupunki hyväksyi tarjouksen 1.3.2007.

Asunnot Oy jätti poliisille 22.2.2007, eli päivää sen jälkeen, kun KHT-yhteisö D oli jättänyt tarjouksen, esitutkintapyynnön, jossa pyydettiin tutkimaan Kiinteistö Oy:öön kohdistuvia asioita, joista oli tutkintapyynnön mukaan aiheutunut ainakin 1,4 M€n vahinko yhtiölle. Lisäksi tutkintapyynnössä puhuttiin velkaantumisesta sekä rahoituspäätöksistä ja ylivelkaantumisesta. Velkaantumisen osalta puhuttiin noin 2,9 M€n alijäämästä, josta hallitus ei ollut tietoinen. Kaiken kaikkiaan annettiin ymmärtää, että yhtiölle on aiheutettu noin 4,3 M€n vahinko, jota poliisia pyydettiin tutkimaan. Esitetty vahingon määrä oli suhteellisesti ottaen erittäin suuri, koska yhtiön liikevaihto vuosina 2002- 2005 vaihteli vuosittain välillä 6,7 -8,3 M€.

B:n mukaan jo toimeksiannon vahvistuskirjettä laadittaessa yhdessä kaupungin edustajien kanssa kävi selväksi, että tarkastuksen pääpaino tulee olemaan rakentamis-, investointi- ja lainoituspäästösten lisäksi esitutkintapyyntöissä esitetyissä asioissa. Tämä käy ilmi sähköpostikirjeenvaihdosta kaupungin yhteyshenkilönä toimineen sisäisen tarkastajan kanssa.

Kaupungin edustajat kertoivat B:lle, että kaupunginhallitus haluaa riippumattoman arvion tapahtuneesta, koska yhtiön teettämä tarkastus oli ollut kaupungin edustajien mukaan ”tendenssinomainen” ja perustui pitkälti yhtiön näkemyksiin asioista.

B haastettiin Minkin todistajaksi. Kihlakunnan syyttäjän rangaistusvaatimukset liittyivät asuntoloihin 1 ja 3. Näistä ensin mainitun rakentaminen tapahtui vuosituhannen vaihteessa, eikä näin ollen kukaan ollut tarkastettavaan ajankohtaan. Tarkastajat tutkivat asioita. B:n kommentista käy ilmi, että KHT-yhteisö D:ltä evättiin yhtiön toimesta mahdollisuus tehdä perusteellista tarkastusta. Asuntoloiden osalta tutkintapyyntö tehtiin asuntorahaston toimesta elokuussa 2007.

Tarkastus tehtiin KHT-yhdistyksen liitännäispalveluja koskevan suosituksen 920 mukaisesti. Suosituksen mukaiset toimenpiteet eivät edellytä yhtä laajaa tarkastusta kuin lakisääteinen tilintarkastus tai yleisluontoinen tilintarkastus ja tästä johtuen tarkastajat eivät antaneet lausuntoa varmuuden tasosta.

#### 1. Kaupungin tarjouspyyntö erityistilintarkastuksesta

Selvityspyynnössä todetaan, että ”kaupunki edellytti tarjouspyynnössään tilintarkastajilta mm.:

- kokemusta vastaavanlaisista kiinteistöalan ja aravalainsäädännön tuntemista vaativista erityistoimeksiannoista ”

B:n mukaan väite ei pidä paikkaansa. Tarjouspyyntö oli normaali tarjousasiakirja, johon pyydettiin sisällyttämään:

- tietoa yhteisöstä, sen erityisosaamisalueista, kokemuksesta vastaavanlaisista kiinteistöalan ja aravalainsäädännön tuntemista vaativista erityistoimeksiannoista ja muista referensseistä

Selvityspyynnön liitteenä olevasta tarjouspyyntöasiakirjasta puuttui sivu, jossa oli määritelty valintaperusteet ja eri kriteerien painotukset.

Väite B:n kokemuksesta aravavuokratilojen tarkastamisesta ei pidä paikkansa. KHT B:ltä asiaa ei ole kysytty. KHT B on kertonut TILAlle, että hän on jo 90-luvulla työskennellessään KHT-yhteisö D:n Savonlinnan toimistossa ollut mukana Rakennuttajat Oy:n tarkastuksessa. Tarkastettaviin yhtiöihin kuuluivat mm. Opiskelija-asunnot Oy ja Vuokratilat Oy. B on ollut mainittujen yhtiöiden toisena tilintarkastajana 2000-luvulla. B on ollut Vanhustenkotiyhdistys ry:n tilintarkastaja vuodesta 2004 alkaen, joka on aivan vastaavanlainen yhtiö kuin Asunnot Oy. B:llä on ollut vuosien varrella kymmenittäin, ellei sadoissa laskettava määrä kiinteistöyhtiöitä, joilla monella on ollut tai on aravalainaa.

B on kertonut, että hänellä on vuodesta 1990 alkaen kokemusta erilaisista erikois- ja erityistilintarkastuksista.

B:llä on yli 20 vuoden kokemus rahalaitosten tilintarkastajana, josta oli merkittävää hyötyä tätä toimeksiantoa tehtäessä, koska tarkastuksen kohteena oli investointi- ja rahoituspäätökset.

Helinä Ruskon poisjäännin syynä olivat hänen tarkastuskiireensä, koska hänellä olisi ollut touku-kuussa vain yksi päivä aikaa suorittaa tarkastusta, joten KHT-yhteisö D:llä katsottiin, että hänen sijaan tarkastuksen hoitaa C, jolla on yli 20 vuoden hyvin laaja-alainen kokemus erilaisista tilintarkastuksista. C oli mm. toisena tarkastajana erään matkatoimiston erityistarkastuksessa vuonna 2005.

## 2. Tarkastustyön sisältö

Tarkastustyön painotus muuttui, kun yhtiö oli jättänyt esitutkintapyyntönsä poliisille. Tarkastajat pyrkivät selvittämään mm. rakentamiskohteiden kokonaiskustannuksia, yhtiön tuloskehitystä ja lainanottopäätöksiä. Tarkastuksen painottuminen tutkintapyyntönsä esitettyihin johtui myös siitä, että asiaa tutkiva poliisi odotti tarkastusraporttia.

Tarkastushavainnoista keskusteltiin toimeksiantajan kanssa useaan otteeseen kesken tarkastuksen. B ja C pitivät 31.5.2007 palaverin kaupungintalolla. Palaverissa jossa käytiin läpi tehtyjä havaintoja. Palaveriin osallistui kaupunginjohtaja, apulaiskaupunginjohtaja ja sisäinen tarkastaja. Kenneläkään heistä ei ollut kommentoitavaa sen suhteen, etteikö olisi tarkastettu niitä asioita, joilla oli merkitystä arvioitaessa aiheutettua vahinkoa. Samassa yhteydessä sovittiin, että B tulee esittelemään tarkastustyön tulokset kaupunginhallitukseen 25.6.2007.

B lupasi toimittaa kirjallisen raporttiluonnoksen kommentoitavaksi mahdollisimman nopeasti.

Raportti toimitettiin kommentoitavaksi toimeksiantajalle ja siihen saatiin muutamia kommentteja ja lopullinen raportti lähetettiin toimeksiantajalle kaupungille 20.6.2007.

Kaupunginhallitukselle esiteltiin 25.6.2007 14-sivuinen yhteenveto tarkastushavainnoista. Ensimmäisenä asiana oli toimeksiannon sisältö. Kaupunginhallituksen jäsenet eivät mitenkään ilmaiseet, etteivät tilintarkastajat olisi tehneet toimeksiannon mukaisia asioita. He olivat jo etukäteen saaneet 20.6.2007 annetun raportin luettavakseen.

## 3. Tarkastustyön hinta-arvio

KHT-yhteisö D:n tarjous erityistarkastuksesta oli arvio. Työ osoittautui huomattavasti arvioitua halvemmaksi johtuen mm. tarkastusolosuhteista. Tarkastustyötä tehtiin yhtiön toimitiloissa. Työkentelyilmapiiri oli sellainen, ettei voitu ajatella nuoremman avustavan henkilön käyttöä toimeksiannossa.

## 4. Riippumattomuus

Kun yhtiö oli teetättänyt oman tarkastuksen ja oli tullut siihen tulokseen, että yhtiö on kärsinyt 4,3 M€n vahingon, asia nousi julkisuuteen. Paikallisessa sanomalehdessä asiaa käsiteltiin hyvin laajasti ja siinä yhteydessä mainittiin myös Rakentaja Oy:n nimi. Kun sitten kaupungin tarjouspyyntö tuli, B olin yhteydessä kaupungin johtoon, onko kaupungin puolella estettä sille, että KHT-yhteisö D jättää tarjouksen erityistarkastuksesta. Kaupungin edustajat eivät nähneet asiassa ongelmaa. Tarjousasiakirjojen liitteenä oli KHT B:n CV, jossa mainittiin, että hän on Rakentaja Oy:n tilintarkastaja. Asia oli varmasti päättäjien tiedossa.

Tilintarkastajat olivat omistajien valitsemia. Tilintarkastajien tehtävänä on mm. todeta, että ovatko hallitus ja toimitusjohtaja toimineet moitteettomasti, eivätkä tilintarkastajat ole heille tilivelvollisia. Rakentaja Oy kuuluu Pörriäinen Oyj-konserniin ja sen tilintarkastajaksi valitaan samat tilintarkastajat kuin muissakin konserniyhtiöissä. Ki Oy Tolpan osakkeet omistaa paikallinen työväenyhdistys, joka valitsee yhtiön tilintarkastajat. Golf Oy:ssä äänivaltaa käyttää Golf ry, joka valitsee toimielimet yhtiöön.

B on maininnut TILAlle, että hänellä on merkittävä määrä tilintarkastusasiakkaita, joista edellä mainitut kolme yhtiötä ovat painoarvoltaan hyvin vähämerkityksisiä.

Ainoa tarkastajien riippumattomuutta uhkaava tekijä tarkastuksen aikana oli yhtiön painostus tarkastajia kohtaan. Tarkastajat eivät voineet tehdä tarkastustyötä rauhassa. Koko ajan tarkastajien kanssa samassa tilassa oli hallituksen jäsen kukin vuorollaan. Lisäksi koko ajan tarkastajia oltiin muistuttamassa siitä, ettei tarkastustyön tulos voi poiketa yhtiön teettämän tarkastustyön tuloksista. B oli asiasta yhteydessä myös toimeksiantajaan kaupunkiin. Sieltä ilmoitettiin, että tarvittaessa hallituksen jäsenten ”miesvartiointi” puretaan. Eriyisen hankala asia oli B:n kollegalle C:lle, joka välillä joutui yksin olemaan tarkastustehtävissä. He eivät voineet kuvitellaakaan, että olisivat voineet käyttää nuorempaa avustavaa tarkastajaa näin vaikeissa olosuhteissa. Asia nosti tarkastuskustannuksia.

## 5. Tarkastuksen tekeminen

B on katsonut, ettei pidä paikkaansa, että tarkastuksessa olisi keskitytty pääasiassa hallituksen pöytäkirjoihin. B:n kollega C keskittyi kirjanpitoon ja tilinpäätöksiin liittyviin asioihin. Koska yhtiössä ei ollut kustannuspaikkakohtaista kirjanpitoa, investointihankkeiden kokonaiskustannusten selvitys oli hyvin työlästä ja osin mahdotonta. Se, että tarkastukseen meni alkuperäistä arviota enemmän aikaa, johtui myös jo aikaisemmin todetusta yhtiön tavasta hankaloittaa työtä.

Toimeksiantajan kaupungin tavoitteena oli saada riippumaton näkemys siitä, mitä oli tapahtunut. Tarkastuksen lähtökohtana oli se, että tarkastajat tekevät tarkastustyön itsenäisesti siten, että tarkastushavainnot perustuvat tarkastajien omiin tarkastuksiin. Tämä oli selvästi hankala asia yhtiön johdolle, joka olisi halunnut tarkemmin kontrolloida tarkastajien tekemää ja ohjata tarkastusta haluamaansa suuntaan. Tästä syystä yhtiön johto informoi suoraan kaupungin johtoa ja asuntorahaston tarkastajia omista tarkastuksistaan, jotka olivat käynnissä samanaikaisesti. Tämä kävi ilmi mm. sillä tavalla, että 31.5.2007 pidetyssä palaverissa kaupungin johdon kanssa KHT B:lle annettiin yhtiön toimitusjohtajan suoraan kaupunginjohtajalle toimittamaa aineistoa koskien asuntola Iso-1:ta. Kaupunginjohtaja luovutti aineiston KHT B:lle palaverin yhteydessä.

Asuntola 3:een liittyen kävi ilmi, että yhtiön toimitusjohtaja toimitti aineistoa suoraan kaupungin johdolle ja kaupunginhallituksen jäsenille, muttei toimittanut aineistoa KHT-yhteisö D:n tarkastajille. Yhtiön toimitusjohtaja pyysi käsittelemään lähettämänsä aineiston salaisena, ettei se tulisi tarkastajien tietoon. Asuntorahaston tarkastaja soitti B:lle muutamaa päivää ennen tarkastuskertomuksen jättämistä ja kertoi, että em. asuntolan suhteen on löytänyt uutta tietoa ja pyysi tarkastamaan asiaa. Koska B oli Helsingissä, hän ilmoitti kollegalleen asiasta. Hän meni tarkastamaan asiaa yhtiöön. Yhtiön toimitusjohtaja kertoi hänelle, että kyseessä on väärinkäsitys ja ettei mitään uutta ole löytynyt. KHT-yhteisö D:n tarkastajat ovat tarkastuskertomuksessa todenneet, ettei tarkastajien hallussa ole välttämättä kaikkea asioihin liittyvää aineistoa. Asia on kerrottu myös kaupunginhallitukselle.

## 6. Raportin saaminen ja kommentointimahdollisuus

Yhtiön osakkeenomistaja kaupunki halusi teettää tarkastuksen Asunnot Oy:ssä. Muodollisesti tämä hoidettiin Asunnot Oy:n yhtiökokouksen päätöksellä. Jotta kohtelu olisi ollut tasapuolista, KHT-yhteisö D ei pyytänyt kummaltakaan kiistan osapuolelta kommentteja. Kaupunginhallituksessa tapahtuneen esittelyn yhteydessä sovittiin, että raportti voidaan lähettää asianosaisille kommentoitavaksi. Syytä siihen, miksi yhtiö lähetti kaupunginhallitukselle virallisen kirjallisen pyynnön, ei ole etoa.

## 7. Raportti

Tarkastuksen painopiste muuttui tarjouksen jättämisen jälkeen, koska yhtiö teki esitutkintapyynnön poliisille. Tämä aiheutti sen, että toimeksiantajan kanssa yhteisesti sovittiin, että pääpaino tarkastuksessa on esitutkintapyynnössä esitetyissä asioissa. Se, että tarkastajat olisivat jättäneet mainitsematta olennaisia asioita, ei pidä paikkaansa. Tarkastajien toimintavapautta rajoitettiin yhtiön toimesta niin, että tarkastajat eivät saaneet kaikkea tarvitsemaansa aineistoa käyttöönsä. Tarkastajien raportissa on erikseen todettu asiat, jotka tarkastajat ovat tutkineet ja asiat, joita he eivät ole tutkineet tai joihin he eivät ole kovin syvällisesti perehtyneet. Kaupunginhallituksen kokouksessa ei kukaan paikalla kommentoinut asiaa.

Laskelmista voidaan todeta, että ne olivat suuntaa antavia ja niillä pyrittiin kiinnittämään huomiota siihen, että laina-aikojen järjestelyllä pystyttäisiin helposti vaikuttamaan kohteiden rahoitukselliseen tulokseen. Tarkastajat pyrkivät tekemään raportit omien havaintojen perusteella. Tästä syystä tarkastajien raporttien laskelmat poikkeavat ”yhtiön (siten myös KHT-yhteisö E:n raportin laskelmista) laatimista laskelmista”, kuten selvityspyynnössä sanotaan.

## 8. Yhteenveto

Asunnot Oy:n selvityspyyntö sisältää B:n mielestä selviä puutteita ja virheitä. Selvityspyynnössä on tarkoitushakuisesti tuotu esille asioista vain osatotuus ja sen laatija on jo selvityspyyntöä tehdessään täytynyt tietää, etteivät siinä esitetyt asiat pidä paikkaansa.

Tarkastustyö ja sen raportointi on ollut toimeksiantajan, kaupungin, toiveitten mukainen. Tarkastajien riippumattomuuden osalta ainoa ongelma oli yhtiön painostus tarkastajia kohtaan. Se, että yhtiön näkemys raportin oikeellisuudesta on erilainen, on ymmärrettävää ottaen huomioon se, ettei kaupunginhallitus tyytynyt yhtiön tekemään omaan selvitykseen, vaan tilasi yhtiön osakkeenomistajana oman selvityksen asiasta.

## 9. Salassapito

B on todennut, että osa kommenttipyyntö ja sen liitteiden sisällöstä on pidettävä salassa, koska niitä ei ole tarkoitettu julkiseksi ja ne sisältävät tai saattavat sisältää yksityisyyden suojan piirissä olevia tietoja ja/tai liike- ja ammattisalaisuuksia.

## KHT B:n ja KHT Cn lisäselvitys

B ja C ovat todenneet TILAlle 12.10.2011 antamassaan lisäselvityksessä seuraavan Asunnot Oy:n 2.12.2009 tekemästä selvityspyynnöstä TILAlle ja siihen liittyvä toiminnan tarkastamisesta Asunnot Oyta koskevan erityistilintarkastuskertomuksen (20.6.2007) laatimisessa.

B ja C ovat kerranneet, että Asunnot Oy on 2.12.2009 tehnyt selvityspyynnön TILAlle. TILA on lähettänyt B:lle asiaa koskevan kommenttipyyntö 21.12.2009, johon B on antanut vastauksen 28.4.2010. Tämän jälkeen TILA on lähestynyt B:tä lyhyellä sähköpostilla, jossa B:n tiedoksi on lähetetty Asunnot Oy:n laajennettu selvityspyyntö ja todettu, että TILA palaa asiaan myöhemmin. Tämän jälkeen TILA on lyhyellä sähköpostilla 14.12.2010 ilmoittanut sekä B:lle että C:lle, että se ottaa tilintarkastajien toiminnan tutkittavaksi tilintarkastuslain mukaisena valvonta-asiana. TILA on todennut, että se ottaa myöhemmin uudelleen yhteyttä ja kertoo mitä aineistoa TILAlla on asian käsittelyä varten, mitä aineistoa mahdollisesti tarvitaan lisää ja mikä on tavoitteellinen käsittelyaika.

TILA on ilmoittanut, että TILAn kokouksen asialistalla on B:n ja Cn toiminnan tarkastaminen Asunnot Oy Oy:tä koskevan erityistilintarkastuskertomuksen laatimisessa ja päätösluonnoksen keskeiset kysymykset ja antanut allekirjoittaneille mahdollisuuden antaa asiassa lisäselvityksen.

B ja C ovat lisäselvityspyynnön vastauksenantajina lausuneet vielä seuraavan.

### Toimeksianto

Toimeksiannon lähtökohtana oli Asunnot Oy:n ainoan osakkeenomistajan, kaupungin (Kaupunki tai Toimeksiantaja) tarjouspyyntö 5.2.2007 (Tarjouspyyntö). Tarjouspyyntöön annetun KHT-yhteisö D:n tarjouksen 21.2.2007 (Tarjous) Kaupunki (jäljempänä myös Toimeksiantaja) hyväksyi 1.3.2007. Tarjouspyyntö käsitti Asunnot Oy:n erityistilintarkastuksen (Toimeksianto) suorittamisen siinä tarkemmin yksilöidyin osin ja tarkoituksin edesauttaa raportoinnin myötä Kaupungin arviointia Asunnot Oy:n omistajana sen suhteen, ”onko Asunnot Oy:lle aiheutettu tai aiheutunut taloudellista vahinkoa investointien ja lainanoton/-lyhennysten toteuttamisessa”.

Tarjouksen antamisen jälkeen Asunnot Oy jätti 22.2.2007 päivätyn esitutkintapyynnön (Tutkintapyyntö) kihlakunnan poliisilaitokselle, joka kohdistui mm. entisen toimitusjohtajan toimiin Asunnot Oy:ssä ja toisaalta toimiin mm. Asunnot Oy:n tytäryhtiön Kiinteistö Oy:n hallituksen puheenjohtajana.

Kaupungin edustajana Kaupungin sisäinen tarkastaja otti yhteyttä sähköpostilla KHT-yhteisö D:hen 27.3.2007 toimeksiannon vahvistuskirjeen luonnoksen johdosta. Hän ohjeisti Toimeksiannon sisältöä seuraavasti: ”Käytännön tarkastustyön pääkohteena on Kiinteistö Oy:n investointi ja Asunnot Oy:n lainojen hoito eli tutkintapyynnössä poliisille esille tulevat asiat”.

Kun lopullinen toimeksiannon vahvistuskirje 10.4.2007 (Vahvistuskirje) toimitettiin Kaupungille, siinä ei katsottu erityisesti tarpeelliseksi muuttaa kuvausta toimeksiannon sisällöstä luonnostekstiin verrattuna, koska täsmentävän ohjeistuksen katsottiin sellaisenaan sisältyvän toimeksiannon laajuuteen. Toimeksiantajan eli Kaupungin antama ohjeistus otettiin

luonnollisesti huomioon Toimeksiantoa toteutettaessa ja siitä raportoitaessa. Seikka on yhdenmukainen ja vastaa Kaupungin sisäisen tarkastajan toteamaa: "Tämän asian paperille paneminen lienee kuitenkin tarpeetonta ja lienee hoidettavissa projektia toteutettaessa".

B ja C kiinnittävät TILAn huomiota siihen, että kysymyksessä oli sopimusperusteinen toimeksianto, jossa toimeksiannon sisältö ja ehdot olivat vapaasti sovittavissa Toimeksiantajan eli kaupungin ja toimeksisaajan eli KHT-yhteisö D:n välillä. Toimeksiannon sisältö ja ehdot oli sovittu Kaupungin kanssa käydyin neuvotteluin ja keskusteluin Tarjouksen antamisen ja sen hyväksymisen jälkeen.

Toimeksiannon toteuttamisen alettua pidettiin 2.5.2007 Asunnot Oy:n tiloissa aloituspalaveri, jossa olivat läsnä myös Asunnot Oy:n toimitusjohtaja Timo Varis ja osa Asunnot Oy:n hallituksen jäsenistä. Tässä tilaisuudessa tarkastuksen kohteena keskusteltiin olevan mm. Asunnot Oy:n ns. kovanrahankohteet sekä Tutkintapyyntöön sisältyvät asiat ja Asunnot Oy:n lainojen hoitoon liittyvät seikat. Tarkastuksin pyrittäisiin selvittämään Toimeksiannon mukaisesti, oliko edellä mainittuihin tarkastuskohteisiin liittyen mahdollisesti aiheutettu tai aiheutunut vahinkoa Asunnot Oy:lle.

Tarkastus suoritettiin pääosin toukokuussa 2007 Asunnot Oy:n kanssa sovittuina päivinä. Tarkastushavaintojen pääkohdat esiteltiin suullisesti kaupunginjohtajalle, apulaiskaupunginjohtajalle ja sisäiselle tarkastajalle. Tämän jälkeen tarkastuksesta laaditun raportin luonnos toimitettiin vielä Kaupungin kommentoitavaksi. Koska Kaupunki toimeksiantajana ei esittänyt luonnokseen kommentteja, todettiin Toimeksiannon suorittaminen hyväksytysti tehdyksi Kaupungin kanssa sovittu mukaisesti ja lopullinen tarkastusraportti 20.6.2007 liitteineen (Tarkastusraportti) toimitettiin Kaupungille ja esiteltiin kaupunginhallitukselle 25.6.2007. Kaupunki toimeksiantajana ei tuolloin eikä myöhemminkään ole reklamoinut Toimeksiantoa tai sen nojalla suoritettua tarkastuksen asianmukaisuutta. Toimeksiannon tavoite, kohde ja sisältö perusteluineen oli kuvattu Toimeksiantajalle eli Kaupungille osoitetussa ja luovutetussa Tarkastusraportissa sen mukaisesti kuin niistä oli Kaupungin kanssa sovittu.

Kaupungin eläkkeelle jäänyt apulaiskaupunginjohtaja, joka toimi Kaupungin toisena yhteyshenkilönä KHT-yhteisö D:hen nähden Toimeksiannosta sovittaessa, oli hovioikeudessa entistä toimitusjohtajaa vastaan nostetun rikosasian muutoksenhakukäsittelyssä 19.1.2011 todistajana kuultaessa ilmoittanut, ettei Kaupungilla Toimeksiannon tilaajana ole ollut mitään huomauttamista KHT-yhteisö D:n toimintaan tarkastusta suoritettaessa eikä Tarkastusraportin sisältöön. Koska nyt ei ole selvillä onko tuo ilmoitus tullut kirjatuksi, asia tarkistettiin vielä kaupunginjohtajalta tätä selvitystä varten. Hän ilmoittaa nytkin, ettei Kaupungilla Toimeksiannon tilaajana ole ollut huomauttamista KHT-yhteisö D:n toimintaan tarkastusta suoritettaessa eikä Tarkastusraportin sisältöön. Tämä seikka kertoo, että Toimeksianto on toteutettu Toimeksiantajan Toimeksiannolle asettamien tavoitteiden ja sisällön mukaisesti ja että Toimeksiantoa on kaikin puolin noudatettu.

Hovioikeus on tuomiossaan 5.5.2011 Nro 359 R10/535, asettunut samalle kannalle, kun sitä verrataan Tarkastusraportissa esitettyyn, kuin mitä B ja C ovat esiintuoneet Tarkastusraportissa olennaisista seikoista entisen toimitusjohtajan toimiin ja Asunnot Oy:lle mahdollisesti aiheutettuun tai aiheutuneisiin vahinkoihin liittyen ja Kaupungin arvioinnin edesauttamiseksi. Myös kaikki toimitusjohtajaa vastaan esitetyt vahingonkorvausvaatimukset on hylätty.

Asunnot Oy on lisäksi asian näin päättyessä veloitettu itse vastaamaan kaikista asianselvittely- ja oikeudenkäyntikuluistaan.

#### KHT-yhdistyksen liitännäispalvelua koskevan suosituksen 920 noudattaminen

B:n ja C:n mukaan toimeksianto on suoritettu KHT-yhdistyksen liitännäispalvelua koskevan suosituksen 920 (Suositus) mukaisesti, koska se soveltui kyseiseen toimeksiantoon.

Toimeksiannon ehdoista ja sisällöstä sovittaessa on ollut kysymys erityistoimeksiannosta, jossa on suoritettu toimeksiantajana olevan Kaupungin kanssa erikseen sovittuja toimenpiteitä Asunnot Oy:n taloudellista informaatiota ja muita tietoja koskien.

Tarjouspyynnön mukaan sen ”kohteena olevan tarkastuksen raportoinnin on tarkoitus edesauttaa arviointia, onko Asunnot Oy:lle aiheutunut tai aiheutettu taloudellista vahinkoa...”. Tarkastajien tehtävänä oli raportoida tarkastajien havainnot. Toimeksiannon tavoite vastaa suosituksen 920 mukaisen erityistoimeksiannon tavoitetta.

Suosituksen 920 mukaiset toimenpiteet eivät edellytä yhtä laajaa tarkastusta kuin lakisääteinen tilintarkastus taikka yleisluontoinen tarkastus ja siksi Tarkastusraportissa ei ole annettu lausuntoa varmuuden tasosta, vaan todettu, että ”lisäksi on mahdollista, ettei meillä ole käytössämme kaikkea tarkastamiimme asioihin liittyvää yhtiön aineistoa”. Edelleen Tarkastuskertomuksessa on todettu sovitun Toimeksiannon mukaisesti: ... olemme rajoittaneet tarkastuksemme erityisesti esitutkintapyynnössä mainittuihin asioihin, joilla käsityksemme mukaan on olennaista merkitystä kokonaisuuden kannalta”.

Suosituksen 920 mukaan tilintarkastaja raportoi havainnoistaan ja tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja raportoitujen havaintojen arvioiminen jää tällöin kertomuksen hyväksikäyttäjän tehtäväksi ja näiden on tehtävä omat johtopäätöksensä.

Suosituksen 920 mukaan toimeksiannon perusteella annettu raportti on tarkoitettu vain toimeksiantajan käytettäväksi, kuten Toimeksiannossa on tältä ja edellä kuvatulta osin menetetly.

Tapauksessa on menetelty Suosituksen 920 mukaisesti myös varmistumalla etukäteen siitä, että toimeksiannon osapuolet eli Kaupunki ja KHT-yhteisö D ovat olleet yhtä mieltä sovitusta toimenpiteistä.

Myös toimeksiantokirje (tarkoittaa edellä määriteltyä Vahvistuskirjettä) on lähetetty Kaupungille Suosituksen mukaisesti. Toimeksiantokirjeessä on dokumentoitu toimeksiannon keskeiset ehdot, ottaen kuitenkin huomioon Toimeksiannon toteutuksen sisällössä Kaupungin ilmoitus 27.3.2010 KHT-yhteisö D:lle sitä erikseen Vahvistuskirjeessä mainitsematta.

Toimeksiannossa on noudatettu suosituksen 920 sisältämiä ohjeita, jotka koskevat työn suunnittelua, dokumentointia, sovittujen erityistoimenpiteiden suorittamista ja raportointia. Tarkastettavaa materiaalia ja tarkastajien työpapereita (dokumentointi) on kertynyt Toimeksiannon suorittamisen yhteydessä viisi (5) mapillista Suosituksen 920 sisältämien yleisten ja erityisen ohjeiden noudattamisen toteamiseksi.



### KHT-tilintarkastajan objektiivisuus- ja riippumattomuusvaatimusten noudattaminen

Erityistoimeksiannon yleisperiaatteista Suosituksen 920 kappaleessa 7 todetaan, että tilintarkastajan tulisi noudattaa KHT-yhdistyksen eettisiä ohjeita koskevaa suositusta ja siinä on lueteltu tilintarkastaja-ammattin harjoittamista koskevat eettiset periaatteet.

Suosituksessa todetaan, että erityistoimeksiannoissa ei edellytetä riippumattomuutta. Tämä on loogista siksi, että kysymyksessä ei ole varmennustoimeksianto, vaan sopimukseen perustuva toimeksianto, jossa toimeksiantajalla on itse mahdollisuus arvioida ja tehdä päätelmänsä toimeksiantajan kelpoisuudesta tehtävään. Riippumattomuusvaatimuksen toteuttamista ei ole toimeksiantajan taholta asetettu Toimeksiannon ehdoksi, joten objektiivisuusvaatimuksen noudattaminen on ollut Toimeksiannon toteuttamisen kannalta riittävä ehto.

Jo ennen Tarjouksen tekemistä KHT-yhteisö D on ollut yhteydessä Kaupungin edustajana toimineeseen apulaiskaupunginjohtajaan ja hänelle on kerrottu avoimesti B:n olleen ja edelleen olevan Rakentaja Oy:n toisena tilintarkastajana. Toisena tilintarkastajana toimi Pörriäinen Oyj:n päävastuullinen tilintarkastaja.

Kaupunginjohtaja ei ole katsonut tämän tilintarkastustehtävän hoitamisen muodostavan estettä B:n objektiivisuudelle.

B:n tilintarkastustehtävä Rakentaja Oy:ssä ilmeni myös Tarjouksen liitteenä olleesta B:n CV-asiakirjasta. Tilintarkastustehtävä ja sen vaikutus toimeksiannosta sopimiseen on ollut Kaupungin avoimesti arvioitavina ennen Tarjouksen hyväksymistä. Koska Kaupunki on todennut B:n kelpoisuuden jo ennen Toimeksiannosta sopimista, ei asiasta ole siten tarvinnut olla erikseen mainintaa Kaupungille annettussa raportissa.

B ja C ovat katsoneet, että he ovat toimeksiannon hoitamisessa ja sen mukaista tarkastustehtävää suorittaessa kaikin puolin noudattaneet KHT-tilintarkastajan ammattieettisiä peruseriaatteita objektiivisuusvaatimus mukaan lukien. Objektiivisuuden tai riippumattomuuden, vaikka se ei toimeksiannon ehto ollutkaan, toteutumista ei tässä Toimeksiannossa millään tavalla ole uhannut se, että B on ollut samanaikaisesti Asunnot Oy:n yhden toimittajaliikekumppanin toisena tilintarkastaja.

Objektiivisuuden tai riippumattomuuden vaarantavaa uhkaa ei johtunut eikä myöskään tullut ilmi Asunnot Oy:n ja Rakentaja Oy:n keskinäisistä sopimuksista tai sopimuskäytännöistä.

### KHT B:n ja KHT C:n loppulausuma

B ja C ovat pyytäneet TILAA hylkäämään Asunnot Oy:n TILAlle osoittamassa selvityspyynnössä esitetyt vaatimukset lakiin taikka muihin määräyksiin tai suosituksiin perustumattomina.

B ja C katsovat toimineensa Toimeksiannon toteuttamisessa ja siitä raportoidessaan ammattieettisten periaatteiden, hyvän tilintarkastustavan ja Suosituksen 920 mukaisesti.

TILAn ”Kommenttipyyntö” –otsikoituun asiakirjaan, sen toiseen kappaleeseen, sekä selvityspyyntöön 5.10.2011, sen sisältämistä rajauksista huolimatta, liittyen he ovat halunneet

varata oikeuden seikkaperäisen vastinekirjelmän antamiseen asiassa ennen sen ratkaisemista.

B ja C ovat todenneet, että Asunnot Oy:n TILAlle toimittaman selvityspyynnön laajentamiseen liittyen heille ei ole toimitettu tiedoksi materiaalia, joka on ollut TILAn tutkittavana asiassa. Heille ei ole varattu tilaisuutta tulla kuulluksi. Tästä selvityspyynnön laajentamisesta B:n ja C:n tietoon on saatettu ainoastaan ilmoitus B:lle lähetetyllä sähköpostiviestillä. Tältä osin 5.10.2011 TILAn sähköpostiviestissäkin on ainoastaan ilmoitettu siinä esitetyn rajauksen koskevan myös B:n todistajankertomusta käräjäoikeudessa, mutta sanotusta asiasta B:lle TILA ei ole toimittanut tiedoksi nauhoituksen sisältöä eikä varannut tilaisuutta varsinaisen lausuman antamiseen siitä.

## **TILA:N PÄÄTÖS**

### **Perustelut**

#### **1 TILAn päätöksen rajaus**

TILA on asian selvityksessä keskittynyt seuraaviin seikkoihin:

- 1) Onko B:n ja C:n suorittama tarkastus vastannut heidän saamaansa toimeksiantoa.
- 2) Onko B:n ja C:n suorittama tarkastus tehty suosituksen 920 mukaisesti, kuten he ovat kirjallisesti itse ilmoittaneet tarkastusraportin luovuttamisen yhteydessä.
- 3) Onko B:n ja C:n toiminta kokonaisuutena arvioiden hyvän tilintarkastustavan mukaista siten, ettei tilintarkastajan ammattietiikkaan kuuluvia riippumattomuus- ja objektiivisuusvaatimuksia ole loukattu.

TILAlla on ollut asian käsittelyssä käytettävissään edellä mainittujen asiakirjojen lisäksi tai niihin liittyen seuraava aineisto: asiaan osallisten kanssa käytyä kirjeenvaihtoa, kopio käräjäoikeuden tuomiosta, kopio hovioikeuden antamasta tuomiosta, kopio ARAn tarkastuskertomuksesta, kopio KHT-yhteisö E:n tarkastusraportista, kopiot aikaisemmasta KHT A:n toimintaan kohdistuneen tutkinnan aineistosta ja kopiot Asunnot Oy:n selvityspyynnön liitteistä.

#### **2 Tapahtumien kulku**

B ja C ovat laatineet kaupungin toimeksiannosta Asunnot Oy:tä koskevan tarkastuskertomuksen (raportin).

Tarkastuskertomuksensa saatteessa B ja C ovat kertoneet, että tarkastus perustuu Opiskelija-asunnot Oy:n yhtiökokouksen päätökseen. Yhtiökokouksen päätös perustui kaupungin hallituksen kokouksen päätökseen.

B ja C ovat todenneet, että tarkastus on suoritettu KHT-yhdistyksen liitännäispalveluja koskevan suosituksen 920 mukaisesti.

Suosituksen mukaiset toimenpiteet eivät edellytä yhtä laajaa tarkastusta kuin lakisääteinen tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus. Tästä syystä he eivät ole antaneet lausuntoa varmuuden ta-

sosta. Lisäksi he ovat todenneet, että on mahdollista, ettei heillä ole ollut käytössään kaikkea tarkastamiinsa asioihin liittyvää yhtiön aineistoa.

B:n ja C:n suorittama tarkastus on koskenut vuosia 2002-2006. Tarkastuksessa he ovat kertomansa mukaan pyrkineet selvittämään yhtiön hallituksen vuonna 2007 poliisille tekemässä esitutkintapyynnössä mainittuja asioita sekä heidän toimeksiantokirjeensä mukaisia asioita. Tästä syystä he ovat rajoittaneet tarkastuksena erityisesti esitutkintapyynnössä mainittuihin asioihin, joilla heidän käsityksensä mukaan on olennaista merkitystä kokonaisuuden kannalta. Tästä johtuen he eivät ole tutkineet esimerkiksi hankintalain ja hankintapäätösten julkissäännöksiä.

He ovat todenneet, että Asunnot Oy:n hallitus oli arvioinut Asunnot Oy:lle aiheutetun vahingon määräksi ainakin 4,3 M €. Yhtiö ei ollut kirjannut tilinpäätökseensä miltään osin esitutkintapyynnössä mainittuja vahinkoja eikä menetyksiä. B:n ja C:n tarkastuksen perusteella he eivät olleet havainneet perusteita menetysten kirjaamiseksi. Tarkastuksessa ei todettu väärinkäytöksiä nostetuista lainoista eikä sellaista, että yhtiö olisi kärsinyt menetyksiä tai vahinkoa Kiinteistö Oy:n rakentamisen yhteydessä.

B ja C ovat todenneet, että koska Valtion asuntorahasto (ARA) tekee omaa tarkastusta koskien aravalainsäännösten noudattamista, he eivät ole kovin syvällisesti perehtyneet valtion tukeman asuntorahoituksen ja vuokranmääritystä koskeviin määräyksiin.

Seuraavassa referoidaan B:n ja C:n raportin keskeisiä kohtia.

#### *Tulosanalyysi, vuodet 2002 – 2006 )*

Tulosanalyysi perustuu yhtiön liikekirjanpidon tuloslaskelmiin, paitsi suunnitelman mukaisten poistojen tilalle on otettu lainojen lyhennykset lainarekisteristä ilmenevin tiedoin. Tarkastajat toteavat, etteivät ole tilintarkastaneet yhtiön tilinpäätöksiä, joten eivät voi ottaa kantaa tilinpäätöksen oikeellisuuteen.

Vuosi 2002 on ollut yhtiölle tappiollinen. Rahoituskulut ovat laskeneet vuosina 2002 ja 2004 tehtyjen lainajärjestelyjen ansiosta, kun taas kovan investointivuoden 2005 johdosta kasvanut lainapääoma ja yleinen korkojen nousu aiheuttanut korkojen nousua. Vuosina 2004 - 2006 tehty asuintalovaroja, jolla tulos on tasattu.

#### *Tulosanalyysi vs. lainojen lyhennykset*

Lainojen lyhennykset on kerätty yhtiön lainarekisteristä eri vuosilta siten, että lainojen konvertoinnit vuonna 2003 ja 2004 on vähennetty lainojen lyhennyksistä ao. vuonna (lyhennettyjen erien tilalle otettiin uutta lainaa).

#### *Taseanalyysi, vuodet 2002 – 2006*

Analyysia tehtäessä ollut käytössä tase-erittelyt – niihin viitataan päätelmässä, missä todetaan, ettei tilinpäätöstilanteessa takuurahojia ole käytetty yhtiön juoksevien kulujen kattamiseen.

Pysyvien vastaavien kasvu vuonna 2002 johtuu pääosin Iso-1n valmistumisesta. Vuonna 2005 kasvu selittyy Kiinteistö I ja II sekä Kiinteistö Oy:n valmistumisesta. Vieraan pääoman kasvu johtuu em. rakennushankkeiden rahoituksesta.

#### *Yhtiön hallinnointi, vuodet 2002 – 2006*

Mainittu ketkä ovat toimineen ko. ajanjaksolla hallituksen puheenjohtajana ja toimitusjohtajana. B:llä ja C:llä ovat olleet käytössään hallituksen pöytäkirjat.

#### *Sisäinen valvonta*

Raportissa on referoitu hallituksen pöytäkirjoja vuodelta 2003. Johtopäätös: Hallitus ei ole täysin sisäistänyt asemaansa sisäisen valvonnan järjestämisessä.

#### *Yhtiön tilinpäätökset ja talousarviot*

Tilinpäätökset vuosilta 2002 – 2006 on käsitelty ja hyväksytty asianmukaisesti hallituksen kokouksissa.

Hallitus on kokouksissaan käsitellyt ja hyväksynyt vuosittain talousarviot. Talousarviot laadittu vuoteen 2005 asti tulosbudjetin muodossa (sisältänyt poistot, ei lainanlyhennyksiä). Vuosina 2006 ja 2007 talousarviossa on esitetty lyhennykset poistojen tilalla. Pääsääntöisesti talousarvion liitteenä ei ole laskentaperiaatteita tai muita perusteita, mihin talousarvion laadinta perustuu.

#### *KOy Turontalo*

Raportissa on referoitu seuraavia hallituksen kokousten (joissa tehty päätöksiä koskien Kiinteistö Oy:tä) pöytäkirjoja:

- 2/27.4.2004: Kiinteistö Oy:n kokonaiskustannukset m. 6,0 M€, josta Asunnot Oy:n osuus n. 4,5 M€
- 3/15.6.2004: Kaupungin täytetäkaus 4,5 M€:n lainalle
- 5/14.9.2004: 4,5 M€:n lainan ottaminen ja osakkeiden panttaus
- 6/2.11.2004: 4,5 M€ lainan ottaminen Rahoitus Oy:ltä
- 6/14.6.2005: Kiinteistö Oy:n valmistumisaikatauluista. Pöytäkirjasta ei käy ilmi, että kokonaiskustannuksia olisi käyty läpi tässä kokouksessa, vaikka ne oli käsitelty yhtiökokouksessa tilinpäätöksen vahvistamisen yhteydessä. Paikalla tj Timo Varis.
- 2/7.3.2006: Tilinpäätöksen 2005 käsittely, jonka yhteydessä mainittu Kiinteistö Oy lopulliset rakennuskustannukset 5,6 M€ - kukaan hallituksen jäsenistä ei ole pöytäkirjan mukaan kommentoinut millään tavalla kustannuksia.
- 5/13.6.2006: päätös 1,15 M€ lainasta Pankki Oyj:ltä, kohdistuu pääosin vapaarahoitteiseen asuntotuotantoon – hallitus ei kommentoinut miltään osin kokonaiskustannusten nousua

#### *Kiinteistö Oy:n pöytäkirjat – hallinnolliset käsittelyt*

Raportissa on referoitu seuraavia pöytäkirjoja:

- 2/18.10.2004: kustannusarvio ja urakkasopimus, pääurakan kustannukset 5,2 M€
- Varsinainen yhtiökokous 11.5.2005: Toimintakertomuksesta 31.12.2004 ilmenee, että kokonaiskustannukset hankkeelle ovat 7,4 M€ Läsnä tj Timo Varis

#### *Rasitesopimukset*

#### *Rakennusrahastosuoritukset*

#### *Lainojen konvertoinnit*

#### *Vuosi 2001*

Otettu pankista 1,261 t€ laina – maksettu pois 823, 8 t€ + korot 31,0 t€ ==> lyhennykset ja korot 406,6 t€ pienemmät kuin otettu laina. Rahat yhtiön pankkitilillä 11-12/2001 – tilintarkastajilla ei tietoa, että varoja olisi käytetty yhtiön juoksevien kulujen maksamiseen

### *Vuosi 2003*

Raportissa on referoitu hallituksen kokouspöytäkirjoja 1/21.1.2003,2/25.2.2003, 5/12.8.2003, 6/30.9.2003 sekä 7/24.10.2003.

Raportissa on todettu laina pankista 13,5 M€ - lyhennykset 13,6 M€. Hallituksen pöytäkirjoista ei ilmene, oliko tarkoitus ottaa lainaa kattamaan myös lyhennykset 31.3. ja 30.9.

### *Vuosi 2004*

Raportissa on todettu pankkilaina 2,36 M€ - maksettu pois lyhennykset ja korot 2,38 M€

Raportissa on todettu tiedot lainojen lyhennyksistä ja koroista, jotka perustuvat yhtiön lainatapahtumarekisteriin eri vuosilta.

### *Hankinta-arvolaskelmat ja vuokrien määrityspäätökset*

*Raportissa on käsitelty arvioita vapaarahoitteisten ja aravarajoituksista vapautuneiden kohteiden rahoituksellisesta tuloksesta vuodelta 2006*

### *Asuntola 4*

Raportissa on selostettu Asuntola 4:n rakentamista, sen rahoitusarviota ja todettu, että hankkeen käynnistäminen edellytti neuvottelu-urakasta sopimista Rakentaja Oy:n kanssa. Raportin mukaan ARA oli 9.10.2001 antanut hylkäävän päätöksen hankkeen rahoituksesta. Hylkäävä päätös raportin mukaan on perustunut kilpailuttamisen puuttumiseen. Raportissa todetaan, että hanke on päätetty toteuttaa Rakentaja Oy:n kanssa tehtävän urakkasopimuksen ja Pankki 2 Oy:ltä otettavan 5,3 M € lainan avulla. Raportti sisältää hankkeen tase-erittelyt vuosilta 2001 ja 2002.

Raportissa todetaan, ettei yhtiöllä ole kustannuspaikkakohtaista (=rakennuskohtaista) kirjanpitoa. Raportissa esitetyt kustannukset on kerätty yhtiön tase-erittelyistä. Todennäköisesti kustannuksista puuttuvat kaikki kalustekustannukset, jotka on kirjattu yhtiön yleiskustannuspaikalle, eivätkä kaikki kalustekustannukset, jotka on kirjattu yhtiön yleiskustannuspaikalle eivät käy ilmi tase-erittelyistä. Koska B ja KHT C eivät ole tarkastaneet yhtiön kirjanpitoa, he eivät raportin mukaan voi ottaa kantaa siihen, ovatko tase-erittelyissä mainitut kustannukset kohdennettu oikein ja oikeanmääräisinä ja perustuvatko ne asianmukaisiin laskuihin.

Raportissa on selostettu rakennuskohde 3:n toteuttamista rakennusteknisten töiden osalta neuvottelu-urakkamenettelynä Rakentaja Oy:n kanssa. Hallitus on päättänyt rahoittaa hankkeen pääosin aravalainalla (noin 4,4 M €). Edelleen hallitus on päättänyt ostaa tontin hintaan 0,4 M € ja pysäköintitontin hintaan 90 t€

Asunnot Oy:n hallitus on myöhemmin 5.11.2002 tarkentanut päätöstään koskien tonttien kustannusjakoa (tontti 0,38 M€ ja pysäköintitontti 0,11 M€).

Hankeelle on laadittu vuonna 2002 hankinta-arvioesittely, joka päättyi hankintahinta-arvoon 4 769 487 €. Hankinta-arvoerittelyssä maapohjakustannuksiin sisältyy tontin ostohinta 380 000 € + leimavero 15 200 € sekä liittymismaksut 40 966 € eli yhteensä 436 166 €. Autopaikoituksen kustannuksina laskelmassa on 220 000 €, jotka on sisällytetty rakennuskustannuksiin. Aravalainapäätös on annettu 24.9.2002, jossa aravalainan määrä on 4 292 500 € ja omarahoitusosuus 476 987 € eli kokonaishankinta-arvo on 4 769 487 €. Yhtiö on myös nostanut aravalainaa 4 292 500 € eli noin 110 000 € vähemmän kuin hallituksessa päätettiin.

ARA on 5.6.2007 toimittanut Asunnot Oy:n toimitusjohtajalle aineistoa koskien Asuntola 3:ta, jonka B ja C ovat saaneet käyttöönsä 19.6.2007. Aineistossa on mm. Minkin lähettämä kirje ARA:lle.

Siinä todetaan, että tontin hankintahinta on 110 t€ alempi kuin aikaisemmassa erittelyssä. Raportin mukaan B:llä ja C:llä ei ole ollut kirjeessä mainittua aikaisempaa hankinta-arvioerittelyä.

Yhtiön vuoden 2002 tase-erittelystä käy ilmi, että Asuntola 3:n osalta maa-alueisiin on aktivoitu 505 200 €, joka koostuu tontista 380 000 €, leimaverosta 15 200 € ja pysäköintitontista 110 000 €. Tase-erittelystä vuosilta 2002-2004 kohteelle on aktivoitu yhteensä 4 558 527 €, joka on noin 200 t€ alle hankinta-arvon. B ja C ovat raportissaan todenneet, että he eivät voi ottaa kantaa siihen, ilmenevätkö tase-erittelyistä rakennuksen todelliset kokonaiskustannukset.

### **3 Sovellettavat säännökset**

#### Lain säännökset

Toiminnan hetkellä oli voimassa tilintarkastuslaki (936/1994). B:n ja C:n tarkastuksessa on ollut kysymys tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettuun hyväksytyyn tilintarkastajan tässä ominaisuudessa harjoittamasta muusta kuin 1 §:n 1 momentissa tarkoitettuun toiminnasta.

Toiminnan hetkellä voimassa olleen tilintarkastuslain 16 §:n mukaan tilintarkastajan velvollisuutena oli noudattaa hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslaissa säädettyjä tehtäviä suorittaessaan. B ja C eivät toiminnan hetkellä voimassa olleen tilintarkastuslain mukaan ole olleet velvollisia noudattamaan tilintarkastuslain riippumattomuussäännöstä.

Tilintarkastuslain (459/2007) 49-50 §:ssä säädetään seuraamuksista, joita on käytettävä tilintarkastuslain edellytysten täytyessä.

#### Suositus 920: Taloudellista informaatiota koskevat erityistoimeksiannot

B ja C ovat kertoneet tarkastusraportin saatteessa, että heidän suorittamansa tarkastus on tehty KHT-yhdistyksen liitännäispalveluja koskevan suosituksen 920 mukaisesti.

B ja C ovat todenneet, että suosituksen mukaiset toimenpiteet eivät edellytä yhtä laajaa tarkastusta kuin lakisääteinen tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus ja tästä johtuen he eivät ole antaneet lausuntoa varmuuden tasosta. He ovat todenneet, että lisäksi on mahdollista, että heillä ei ole ollut käytössä kaikkea tarkastettuihin asioihin liittyvää yhtiön aineistoa.

KHT-yhdistyksen suositus 920 (Taloudellista informaatiota koskevat erityistoimeksiannot) antaa ohjeita koskien tilintarkastajan ammatillisia velvollisuuksia erityistoimeksiannossa, jossa suoritetaan erikseen sovittujen toimenpiteitä taloudellista informaatiota koskien. Tilintarkastajan tulisi suorittaa erityistoimeksiannoista suosituksista 920 noudattaen sekä toimeksiannon ehtojen mukaisesti.

Suosituksen 920 mukaan tilintarkastajan kannalta erityistoimeksiannon tarkoituksena on suorittaa toimeksiannottajan sekä mahdollisen kolmannen osapuolen kanssa sovittavia tilintarkastuksen luonteisia toimenpiteitä sekä raportoida tehdyistä havainnoista.

Erityistoimeksiannossa tilintarkastaja raportoi havainnoistaan. Tilintarkastaja ei anna lausuntoa varmuuden tasosta. Tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja raportoitujen havaintojen arviointi jää kertomuksen hyväksikäyttäjän tehtäväksi, ja heidän on tehtävä omat johtopäätöksensä tilintarkastajan tekemän työn perusteella.

Erityistoimeksiantoa suoritettaessa tilintarkastajan tulisi noudattaa KHT-yhdistyksen tilintarkastajan eettisiä ohjeita koskevaa suositusta. Tilintarkastajalta ei edellytetä riippumattomuutta erityistoimeksiannoissa.

Tilintarkastajan tulisi varmistautua sekä toimeksiantajan että tavallisesti myös muiden kertomuksen vastaanottajien kanssa siitä, että osapuolet ovat yhtä mieltä sovituista erityistoimenpiteistä ja olosuhteista, joissa toimeksianto suoritetaan. Sekä tilintarkastajan että asiakkaan etujen mukaista saattaa olla, että tilintarkastaja lähettää asiakkaalle toimeksiantokirjeen, jossa dokumentoidaan toimeksiannon keskeiset ehdot.

Tilintarkastajan tulisi suunnitella työnsä siten, että toimeksianto toteutetaan tehokkaasti. Hänen tulisi suorittaa sovitut erityistoimenpiteet ja käyttää näin hankittua evidenssiä raportoitavien havaintojen pohjana. Tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä erityistoimeksiantoa koskevan kertomuksen antamiseksi sekä sen toteutukseksi, että erityistoimeksianto on suoritettu tämän suosituksen ja toimeksiannon ehtojen mukaisesti. Erityistoimeksiannosta annettavassa kertomuksessa tulisi kuvata toimeksiannon tarkoitus sekä sovitut toimenpiteet niin yksityiskohtaisesti, että lukijan on mahdollista ymmärtää suoritettun työn luonne ja laajuus.

#### **4 TILAn arvio B:n ja C:n toiminnasta**

##### **4.1 Yleistä**

TILAn arvion lähtökohtana on, että B:n ja C:n saaman toimeksiannon sisältö ja ehdot ovat olleet vapaasti sovittavissa toimeksiantajan kaupungin ja toimeksi saajan KHT-yhteisö D:n välillä.

B:n ja C:n toimintaa arvioitaessa on sovellettava olennaisuuden periaatetta.

B ja C eivät toiminnan hetkellä voimassa olleen tilintarkastuslain mukaan ole olleet velvollisia noudattamaan tilintarkastuslain riippumattomuussäännöstä. Heitä ovat kuitenkin sitoneet keskeiset hyvään tilintarkastustapaan kuuluvat velvoitteet, joita ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus, ammatillinen käyttäytyminen ja hyvän tilintarkastustavan taustalla vaikuttavien standardien ja suositusten noudattaminen.

##### **4.2 Onko B:n ja C:n suorittama tarkastus vastannut heidän saamaansa toimeksiantoa**

TILA toteaa, että aineiston ja selvityksen perusteella ei ole pääteltävissä, että KHT B ja KHT C olisivat poikenneet kaupungilta saamastaan tarkastustoimeksiannosta. Tarkastustoimeksianto on perustunut tarjouspyyntöasiakirjoihin, toimeksiantokirjeeseen sekä sen jälkeen käytyyn sähköpostikirjeenvaihtoon, joka on dokumentoitu.

B:n ja C:n tarkastuksen painopiste on muuttunut tarjouksen jättämisen jälkeen, koska Asunnot Oy teki esitutkintapyynnön poliisille. B ja C ovat selvityksen mukaan sopineet toimeksiantajan kanssa, että pääpaino tarkastuksessa on esitutkintapyynnössä esitetyissä asioissa. Esitutkintapyyntö koskee pääosin rikosoikeudellisia ja vahingonkorvausoikeudellisia asioita. Nämä asiat eivät ole tilintarkastajan ydinosaamisaluetta, joten TILAn mielestä on johdonmukaista, että B ja C eivät ole pyrki-

neet antamaan vastauksia kaikkiin esitutkintapyyntöissä esitettyihin kysymyksiin, väitteisiin ja epäilyksiin.

TILA ei voi päätellä selvityksestä, että B ja C olisivat jättäneet mainitsematta toimeksiannon kannalta olennaisia asioita. Keskeisten asioiden kohdentaminen ja arvioiminen on kuulunut heidän ammatilliseen harkintaansa. TILA kiinnittää huomiota siihen ja pitää uskottavana B:n mainintaa siitä, että B:n ja C:n toimintavapautta tarkastuksen aikana on rajoitettu siten, että he eivät ole saaneet kaikkea tarvitsemaansa aineistoa käyttöönsä.

Tarkastusraportissa on todettu asiat, jotka B ja C ovat tutkineet ja asiat, joita he eivät ole tutkineet tai joihin he eivät ole kovin syvällisesti perehtyneet. Näin ollen raportin lukijan täytyy ymmärtää, ettei raportti ole kattava selvitys siinä esitetyistä seikoista.

TILA tulkitsee, että tarkastustyö sekä B:n ja C:n raportointi on ollut toimeksiantajan, kaupungin, toimeksiannon mukainen. Selvityksestä ei käy ilmi sellaista, mikä osoittaisi toimeksiantajan olleen tyytymätön tarkastustyöhön tai raporttiin.

#### **4.3 Onko B:n ja C:n suorittama tarkastus tehty suosituksen 920 mukaisesti**

TILA hyväksyy B:n ja C:n näkemyksen siitä, että KHT-yhdistyksen liitännäispalvelua koskevan suosituksen 920 soveltaminen on ollut kyseisessä tarkastustehtävässä asianmukaista.

Toimeksiannon ehdoista ja sisällöstä sovittaessa on ollut kysymys erityistoimeksiannosta. B ja C ovat suorittaneet toimeksiantajansa kaupungin kanssa sovittuja tarkastustoimenpiteitä, jotka ovat koskeneet Asunnot Oy:n taloudellista ja muuta informaatiota.

Suosituksen 920 mukaiset toimenpiteet eivät edellytä yhtä laajaa tarkastusta kuin lakisääteinen tilintarkastus taikka yleisluontoinen tarkastus. B:n ja C:n tarkastusraportissa ei ole annettu lausuntoa varmuuden tasosta.

Suosituksen 920 mukaan tilintarkastaja raportoi havainnoistaan. Tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja raportoitujen havaintojen arvioiminen kuuluu raportin kertomuksen hyväksikäyttäjälle, joka voi tehdä omia päätelmiään. Suosituksen 920 mukaan toimeksiannon perusteella annettu raportti on tarkoitettu vain toimeksiantajan käytettäväksi.

B ja C ovat olleet samaa mieltä tarkastuksen laajuudesta, tarkastustoimenpiteistä ja muista ehdoista toimeksiantajan kaupungin kanssa.

#### **4.4 Onko toiminta kokonaisuutena arvioiden objektiivista ja hyvän tilintarkastustavan mukaista**

TILA toteaa, että aineiston ja selvityksen perusteella ei ole pääteltävissä, että KHT B tai KHT C olisivat rikkoneet tilintarkastajan ammattietiikkaan kuuluvaa objektiivisuusvaatimuksia.

B:n ja C:n tarkastustyön lähtökohtana on ollut kaupungin antama toimeksianto, jota on tarkennettu myöhemmin Asunnot Oy:n tekemän esitutkintapyyntönsä johdosta.



Esitutkintapyyntö koskee pääosin rikosoikeudellisia ja vahingonkorvausoikeudellisia asioita, joihin B ja C ovat käytettävissä olleen aineiston perusteella esittäneet tarkastuksessa tekemiään havain-  
toja.

B:n ja C:n havainnot erityistilintarkastuskertomuksessa eivät sisällä ehdottomia tai pitkälle meneviä kannanottoja. Havainnot ovat yksilöityjä ja perusteltuja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Havain-  
toja ei voida pitää hyvän tilintarkastustavan vastaisina. B:n ja C:n tarkastuksen rajaukset ja painopistealueet ovat perustuneet heidän ammatilliseen harkintaansa, eikä näissä TILAn mielestä ole havaittavissa hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä.

B:n ja C:n erityistilintarkastuskertomuksen objektiivisuutta arvioidessaan TILA on ottanut arviossaan huomioon myös edellä mainitut ARAn ja KHT-yhteisö E:n tekemät selvitykset, jotka pelkästään niiden toimeksiantojen perusteella ovat kattaneet merkittävästi laajempia asiakokonaisuuksia kuin B:n ja C:n erityistilintarkastuskertomus tai Asunnot Oy:n

TILA ei voi päätellä selvityksestä, että B ja C olisivat jättäneet mainitsematta toimeksiannon kan-  
nalta olennaisia asioita.

### **Ratkaisu**

Selvityspyyntö ei anna aihetta toimenpiteisiin.

### **Muutoksenhaku**

Muutoksenhausta säädetään tilintarkastuslain (459/2007) 53-54 §:ssä. TILAn päätökseen ei ollut oikeutta hakea valittamalla muutosta.