

TILA 1/2012

Säätiö kanteli KHT-yhteisö Tilkkarit Oy:n sekä sen palveluksessa olevien tilintarkastajien KHT A:n ja KHT B:n toiminnasta TILAlle. Tilkkarit Oy oli suorittanut erityistarkastuksen Ylioppilaskunta 1:n hallinnosta vuosilta 2007-2009 ja laatinut Raportin suorittamastaan tarkastuksesta. Säätiö pyysi TILAA tutkimaan, oliko Raportin laatimisessa noudatettu tilintarkastuslain edellyttämää hyvää tilintarkastustapaa sekä sen edellyttämiä rehellisyys-, huolellisuus- ja objektiivisuusvaatimuksia, ja lisäksi oliko erityistarkastus suoritettu tilintarkastuslain edellyttämällä tavalla ammattitaitoisesti. Säätiön mukaan Tilkkarit Oy tiesi, että Raporttia käytetään oikeudenkäynnissä, ja siksi sen olisi pitänyt erityisellä huolellisuudella varmistua siitä, että Raportissa ei esitetä sellaisia epävarmoja tai dokumentoimattomia tarkastushavaintoja ja johtopäätöksiä, joilla saattaisi olla haitallinen vaikutus kolmannen oikeuksiin.

Säätiön mielestä Tilkkarit Oy oli Raportissa esittänyt ehdottomia kannanottoja seikkoihin, jotka olivat olleet hallinto-oikeuden ratkaistavana. Kyseiset seikat olivat Säätiön mukaan olleet luonteeltaan puhtaasti juridista arviointia, mihin Tilkkarit Oy:llä ei ollut riittävää ammattitaitoa, ja jotka ylipäätään olivat kuuluneet tuomioistuinten ratkaistavaksi.

Säätiön näkemyksen mukaan Raportissa oli esitetty epävarmoja ja virheellisiä tai dokumentoimattomia tarkastushavaintoja ja johtopäätöksiä, tulkinvaraisuuksia ja puolueellisia päätelmiä. Raportti oli lähteiden osalta myös puutteellisesti dokumentoitu. Lisäksi Raportissa oli puutteellisesti kuvattu toimeksianton sisältö.

KHT-yhteisö Tilkkarit Oy ja sen tilintarkastajat KHT A ja B kiistivät kantelussa esitetyt väitteet. Tilkkarit Oy KHT-yhteisönä oli noudattanut hyvää tilintarkastustapaa kantelun kohteena olevassa erityistoimeksiantossa. Toimeksiantoon oli valittu kaksi yhteisön kokeneinta KHT-tilintarkastajaa. Tilkkarit Oy:llä KHT-yhteisönä ei ollut mitään syytä epäillä valitun tiimin pätevyyttä. Tilkkarit Oy oli antanut toimeksiantosta vastuullisille henkilöille resursseja ja tukea. Toimeksianton sisällöstä oli sovittu toimeksiantajan kanssa toimeksiantokirjeessä, ja toimeksianton sisältöä oli myöhemmin tarkennettu palaverissa toimeksiantajan kanssa.

Raportin sisällysluettelossa oli tilintarkastajien mukaan yksilöity tarkastuksen perustana oleva aineisto. Aineisto oli liitetty erilliseen asiakirjakansioon ja oli siten yksilöity ja dokumentoitu tarkoituksenmukaisella tavalla osana Raporttia.

Tilkkarit Oy:n palveluksessa ovat tilintarkastajat KHT A ja KHT B, jotka olivat suorittaneet toimeksianton yhdessä Tilkkarit Oy:n juristin kanssa, kiistivät väitteet siitä, että Raportti sisälsi virheellisiä, puutteellisia tai harhaanjohtavia päätelmiä. Raportti rajautui tosiseikkojen kuvaamiseen.

TILA tutki:

- oliko KHT-yhteisö Tilkkarit Oy osoittanut riittävät resurssit toimeksianton suorittamiseen ja oliko KHT-yhteisö huolehtinut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toimeksiantoa suorittaneiden tilintarkastajien valvonnasta?
- oliko toimeksianton sisältö, tarkoitus ja tavoitteet dokumentoitu Raportissa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti?

-oliko tarkastusaineisto, lähteet ja tarkastushavainnot dokumentoitu Raportissa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti?
-sisälsikö Raportti kantelussa väitetyjä virheitä tai puutteita

TILA totesi, että KHT-yhteisö Tilkkarit Oy:n ei voitu osoittaa laiminlyöneen velvollisuuksiaan osoittaa riittävät resurssit toimeksiannon asianmukaiseen suorittamiseen tai laiminlyöneen velvollisuuksiaan valvoa riittävästi toimeksiannon suorittaneita henkilöitä.

TILA totesi, että erityisestä tarkastuksesta laaditussa Raportissa, jonka laatimiseen KHT A ja KHT B olivat osallistuneet, oli kuvattu osittain puutteellisesti toimeksiannon sisältö, tavoitteet ja tarkoitus. Raportista puuttuivat osin riittävät yksilöintitiedot tarkastetusta aineistosta. Raportissa käytetyt lähteet oli dokumentoitu osin puutteellisesti. Tarkastushavainnot oli dokumentoitu Raportissa osin puutteellisesti. Raportissa esitetyt kannanotot eivät kaikilta osin olleet oikeassa suhteessa Raportissa dokumentoituihin tarkastushavaintoihin nähden. Raportti ei kaikilta osin täyttänyt objektiivisuuden vaatimuksia.

TILA totesi, että kokonaisuutena arvioiden raportoinnissa ei ollut noudatettu tilintarkastuslain 22 §:ssä säädettyä hyvää tilintarkastustapaa. TILA antoi KHT A:lle ja KHT B:lle huomautuksen, koska tilintarkastajien menettelyyn liittyi lieventäviä seikkoja.

TILAn puheenjohtaja, kolme jäsentä ja esittelijä jättivät päätökseen eriävän mielipiteen. Heidän käsityksensä mukaan tilintarkastajien menettelyyn ei liittynyt lieventäviä seikkoja, mistä syystä KHT A:lle ja KHT B:lle olisi pitänyt antaa varoitus.

(KHT A ja KHT B eivät hakeneet valittamalla muutosta TILAn päätökseen.)

Kantelu

Säätiö on kannellut KHT-yhteisö Tilkkarit Oy:n ja sen palveluksessa olevien KHT KHT A:n ja KHT B:n toiminnasta.

Säätiön mukaan Ylioppilaskunta 1 lakkasi olemasta yhdistyessään yhdessä Ylioppilaskunta 2:n ja Ylioppilaskunta 3:n kanssa kokonaan uudeksi Ylioppilaskunnaksi.

Ylioppilaskunta 1 ja Ylioppilaskunta 2 neuvottelivat keskenään omaisuusratkaisusta, joka pääpiirteissään tarkoitti, että uutta Ylioppilaskuntaa rahoitettaisiin jäsenmäärien suhteessa, minkä lisäksi Ylioppilaskunta 1 olisi kattanut Ylioppilaskunta 3:n osuuden ja lisäksi jättänyt koko opiskelija-asuntokantansa uudelle Ylioppilaskunnalle. Uuden Ylioppilaskunnan omaisuus olisi omaisuusratkaisun mukaan muodostunut Ylioppilaskunta 2:n omaisuudesta ja Ylioppilaskunta 1:n osuudesta eli Ylioppilaskunta 2:n jäsenkohtaista omaisuutta vastaavasta määrästä Ylioppilaskunta 1:n ja Ylioppilaskunta 3:n jäsenmäärien osalta sekä koko Ylioppilaskunta 1:n asuntokannasta. Loput Ylioppilaskunta 1:n omaisuudesta oli tarkoitus jättää kauppatieteilijöiden hallintaan. Ylioppilaskunta 2:n edustajisto hylkäsi tämän esityksen, mutta Ylioppilaskunta 1 toimi sen mukaisesti säätiöittäen loppuosan omaisuudestaan.

Ylioppilaskunta 1:n edustajisto teki päätökset lahjoittaa Säätiölle ja Ylioppilaat ry:lle lahjoituspäätöksissä tarkemmin määritellyn omaisuuden.

Kaksi Ylioppilaskunta 1:n jäsentä, jotka olivat toimineet aktiivisesti Ylioppilaskunta 2:ssä ja jotka olivat molempien ylioppilaskuntien jäseniä, valittivat Ylioppilaskunta 1:n edustajiston tekemistä lahjoituspäätöksistä.

Korkein hallinto-oikeus (KHO) antoi lahjoituspäätöksistä tehtyihin valituksiin päätöksen, jolla se vahvisti, että Ylioppilaskunta 1:n tekemät lahjoituspäätökset olivat lain, asetuksen ja ylioppilaskuntaa koskevien määräysten mukaisia. Lahjoituspäätökset pantiin täytäntöön.

Ennen lahjoitusten täytäntöönpanoa solmittiin lahjoitettuun omaisuuteen liittyen H Oy:n, Ylioppilaskunta 1:n, Säätiön ja Ylioppilaskunta 1-yhdistyksen välillä escrow-sopimukset. Escrow-sopimuksilla lahjoitettu omaisuus siirrettiin escrow-agentin säilytykseen siihen asti, kun Ylioppilaskunta 1:n edustajiston lahjoituspäätöksistä tehtyihin valituksiin saataisiin lainvoimainen päätös. Lahjoitettuun omaisuuteen, escrow-sopimukseen ja lahjoitusten täytäntöönpanoon liittyviin päätöksiin liittyen pantiin jo mainitun kahden opiskelijan toimesta sittemmin vireille hallinto-oikeudessa tammi-huhtikuussa kahdeksan valitusta.

Hallinto-oikeus antoi ratkaisunsa seitsemään Ylioppilaskunta 1:n hallituksen, edustajiston ja taloustoimikunnan päätöksistä jätettyyn valitukseen. Kaikkien seitsemän valituksen osalta hallinto-oikeus antoi joko hylkäävän päätöksen tai jätti valitukset tutkimatta. Mihinkään näistä valituksesta ei ole valitusmahdollisuutta, joten päätökset ovat saaneet lainvoiman.

Kantelun perusteet ja perustelut

Säätiön kantelun mukaan KHT-yhteisö Tilkkarit on Ylioppilaskunnan toimeksiannosta suorittanut erityistarkastuksen Ylioppilaskunta 1:n hallinnosta. Erityistarkastuksesta on laadittu Raportti.

Säätiö on pyytänyt tilintarkastuslautakuntaa selvittämään, onko Raportin laatimisessa noudatettu tilintarkastuslain edellyttämää hyvää tilintarkastustapaa sekä sen edellyttämiä rehellisyys-, huolellisuus- ja objektiivisuusvaatimuksia, ja lisäksi onko erityistarkastus suoritettu tilintarkastuslain edellyttämällä tavalla ammattitaitoisesti.

Kantelussa on todettu, että Raportti on osoitettu Ylioppilaskunnan hallitukselle, mutta Ylioppilaskunnan hallitus on toimeksiantokirjeen mukaisesti ollut oikeutettu luovuttamaan sitä harkintansa mukaan. Ylioppilaskunnan asiakirjat ylipäätään ovat julkisuuslain mukaisesti julkisia asiakirjoja. Raportti jaettiin sen valmistuttua Ylioppilaskunnan edustajistolle, ja Tilkkarit on esitellyt Raporttia myös Ylioppilaskunnan taloustoimikunnassa. Lisäksi Raportti on ollut julkisesti saatavissa Ylioppilaskunnan verkkosivuilta.

Säätiön mielestä Tilkkarit on tiennyt, tai sen on täytynyt tietää, että Raporttia käytetään oikeudenkäynnissä, ja siksi sen olisi pitänyt erityisellä huolellisuudella varmistua siitä, että Raportissa ei esitetä sellaisia epävarmoja tai dokumentoimattomia tarkastushavaintoja ja johtopäätöksiä, joilla saattaa olla haitallinen vaikutus kolmannen oikeuksiin.

Säätiö pitää moitittavana sitä, että Tilkkarit on Raportissa esittänyt ehdottomia kannanottoja seikkoihin, jotka ovat olleet hallinto-oikeuden ratkaistavana. Kyseiset seikat ovat olleet luonteeltaan puhtaasti juridista arviointia, mihin Tilkkareilla ole ollut riittävää ammattitaitoa, ja jotka ylipäätään ovat kuuluneet tuomioistuinten ratkaistavaksi.

Säätiön näkemyksen mukaan Raportissa on esitetty epävarmoja ja virheellisiä tai dokumentoimattomia tarkastushavaintoja ja johtopäätöksiä, tulkinnanvaraisuuksia ja puolueellisia päätelmiä. Raportti on lähteiden osalta myös puutteellisesti dokumentoitu. Lisäksi Raportissa on puutteellisesti kuvattu toimeksiannon sisältö.

Tilkkareiden olisi Säätiön mukaan tullut kiinnittää erityistä huomiota siihen, että Raportissa esitetyt väittämät ja loppupäätelmät on esitetty neutraalein ilmaisin ja perustuvat ainoastaan dokumentoituihin tarkastushavaintoihin, sekä erityisesti pyrittävä välttämään ehdottomia kannanottoja epävarmoihin ja riidanalaisiin tai puhtaasti juridisiin seikkoihin. Tilintarkastajien ilmeisen puutteellisesta juridisesta osaamisesta johtuen Raportissa esitetyissä väitteissä on selviä ja merkittäviä virheitä.

Kantelun yksityiskohtaiset perustelut

Säätiön kantelussa ja sen täydennyksissä on referoitu kymmeniä kohtia Tilkkareiden Raportista ja perusteltu, millä tavoin Raportin referoidut kohdat sisältävät tulkinnanvaraisuuksia, puolueellisia ja virheellisiä päätelmiä tai mitä puutteita tarkastushavaintojen dokumentaatiossa on ollut.

Tilkkareiden, KHT A:n ja KHT B:n vastineet

Vastineessa on kiistetty kantelussa esitetyt väitteet ja todettu, että erityistoimeksianto on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Resurssit, ammattitaito ja valvonta

Vastineessa on todettu, että Tilkkarit KHT-yhteisönä on noudattanut hyvää tilintarkastustapaa kantelun kohteena olevassa erityistoimeksiannossa.

Toimeksiannon hyväksymistä koskevat kirjalliset periaatteet, vaikka kyse ei ole ISQC 1-standardin mukaisesta toimeksiannosta. Tilkkareilla on laatukäsikirja, jossa on kuvattu tämänkaltaisten toimeksiantojen suorittamisperiaatteita. Tilkkarit on luonut periaatteet, joiden mukaan tämäntyyppisten toimeksiantojen laatureurantaa toteutetaan.

Toimeksiantoon on valittu kaksi yhteisön kokeneinta KHT-tilintarkastajaa. Tilkkareilla KHT-yhteisönä ei ole ollut mitään syytä epäillä valitun tiimin pätevyyttä. Tilkkarit on antanut toimeksiannosta vastuullisille henkilöille resursseja ja tukea, mm. oikeustieteellisen koulutuksen saaneen henkilön käyttöönsä. Tilkkarit ei ole millään tavoin lainlyönyt valvontavastuutaan koskien KHT A:n ja KHT B:n toimintaa.

Toimeksiannon sisältö

Erytarkastuksen pohjana ei ole ollut rajaton ja täydellinen asiakirja-aineisto, vaan Raportissa ja sen sisällysluettelossa yksilöity (rajallinen) tarkastusaineisto.

Vastineen mukaan suullisissa keskusteluissa, joihin viitataan päivityssä toimeksiantokirjeessä, sovittiin että toimeksiantoon kuuluu KHO:n päätökseen liittyvän aineiston kartoittaminen. Toimeksiantoa tarkennettiin vielä yhteisen palaverin jälkeen.

Dokumentaatio

Raportin sisällysluettelossa on yksilöity tarkastuksen perustana oleva aineisto. Aineisto on liitetty (sen laajuudesta johtuen) erilliseen asiakirjakansioon ja on siten yksilöity ja dokumentoitu tarkoituksenmukaisella tavalla osana Raporttia (Raportin liite A).

Toimeksiantajan kanssa sovitusta esitystavasta ja asiakirjojen luonteesta johtuen erillisten viitteiden sisällyttämien varsinaiseen tekstiin ei esitysteknisistä syistä ole ollut perusteltua.

Vastineessa on todettu, että toimeksiantokirjeessä on dokumentoitu sitä aineistoa, johon Raportti perustuu. Raportti perustuu hyvin laajaan materiaaliin, esimerkiksi ns. salatuista dokumenteista palautettujen asiakirjojen määrä oli tuhansia sivuja. Erityistoimeksiannon osana on käyty läpi useampia asiakirjoja kuin Raportin liiteluettelossa on eritelty myös siitä syystä, että hyvän tilintarkastustavan mukaisesti oli tärkeää verifioida tietyt asioita tai väittämiä useammasta lähteestä.

Tämäntyyppisen toimeksiannon raportoinnissa ei voida eikä aikaisemmin ole ollut tapana laittaa liitteeksi kaikkia tarkastuksessa olleita asiakirjoja, ts. kopioida koko "datahuoneen" sisältöä.

Raportin sisällysluettelossa viitataan erilliseen liitteeseen A, jonka ensimmäisellä sivulla on yksilöity tarkasti liitteen A sisältö. Näin on haluttu varmistaa, että Raportti ja sen laaja, kokonaisen arkistokansion käsittävä liite kuuluvat kiinteästi yhteen.

Väitteet virheellisistä, puolueellisista ja harhaanjohtavista päätelmistä Raportissa

Vastineessa on kiistetty esitetyt väitteet siitä, että Tilkkareiden laatima Raportti sisältäisi virheellisiä, puutteellisia tai harhaanjohtavia päätelmiä. Raportti rajautuu tosi-seikkojen kuvaamiseen. Mahdollinen valitusoikeuden, esteellisyyden samoin kuin muidenkin oikeudellisten kysymysten juridinen arviointi kuuluu tilintarkastajien mukaan luonnollisesti yksin asianomaisten oikeusviranomaisten yksinomaiseen toimivaltaan.

TILAN PÄÄTÖS

1 Päätöksen rajaus

TILA tutki KHT-yhteisö Tilkkarit Oy:n ja KHT-tilintarkastajien KHT A ja KHT B toiminnan heidän suorittamansa erityistoimeksiannon ja siitä laaditun Raportin johdosta.

TILA rajasi tutkinnan kohdistumaan seuraaviin asiakokonaisuuksiin:

- oliko KHT-yhteisö osoittanut riittävät resurssit toimeksiannon suorittamiseen ja oliko KHT-yhteisö huolehtinut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toimeksiantoa suorittaneiden tilintarkastajien valvonnasta?
- oliko toimeksiannon sisältö, tarkoitus ja tavoitteet dokumentoitu Raportissa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti?
- oliko tarkastusaineisto, lähteet ja tarkastushavainnot dokumentoitu Raportissa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti?
- sisälsikö Raportti kantelussa väitettyjä virheitä tai puutteita?

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

Tilkkarit ja Yiloppilaskunta ovat allekirjoittaneet toimeksiantosopimuksen erityistoimeksiannon suorittamisesta. Tilkkarit on laatinut suorittamastaan erityistoimeksiannosta Raportin.

Raportissa on 6 lukua, sen sisällysluettelo on seuraava:

1. Omaisuuserien siirtämisestä päättäminen

- 1.1 Asian valmistelu ennen lahjoituspäätöstä
- 1.2 Lahjoituspäätös
- 1.3 Lahjakirjojen sitovuus
- 1.4 Escrow-säilytys sopimus ja siihen liittyvät päätökset
- 1.5 Lahjoitettujen omaisuusserien omistusoikeuden siirtyminen
2. Omaisuuden arvo
3. Säätiön perustaminen
4. Ylioppilaat ry
5. Rahastot Ylioppilaskunta 1:n taseessa
6. Päätöksentekijöiden esteellisyys

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki ja muut toimintaa ohjaavat säännöt

Ylioppilaskunnan toimeksiannosta suoritettu erityistoimeksianto ja siitä annettu Raportti on tilintarkastuslain (459/2007) 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua tilintarkastajan ominaisuudessa harjoitettua muuta kuin 1 §:n 1 momentissa säädettyä toimintaa. Toimintaan sovelletaan tilintarkastuslain 20-22, 26, 39-46, 49-50 ja 53-54 §:n säännöksiä.

Tilintarkastuslain 20 §:n mukaan tilintarkastajan on suoritettava tässä laissa tarkoitettut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

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

Erityistoimeksiannon perusteella tehtävän tarkastuksen suorittamistavasta ja raportoinnista ei ole yksityiskohtaisia säännöksiä eikä yleisesti hyväksytyjä sääntöjä eikä malleja, jotka velvoittaisivat KHT-tilintarkastajaa. Laissa sääntelemättömään tarkastustoimintaan on lähtökohtaisesti sovellettava samoja hyvään tilintarkastustapaan kuuluvia periaatteita kuin niin sanottuun lakisääteiseen tilintarkastukseen. Tilintarkastajan on noudatettava edellä mainittuja tilintarkastuslain säännöksiä.

3.2 TILAn aikaisemmat ratkaisut

TILA on muun muassa ratkaisuisaan 4/2003, 7/2003 ja 9/2003 arvioinut tilintarkastajan velvollisuuksia erityistoimeksiannon suorittamisessa. TILAn aikaisemman ratkaisukäytännön mukaan erityistoimeksiannoissa tilintarkastaja raportoi havainnoistaan eikä ota kantaa varmuuden tasoon eli siihen, kuinka vakuuttunut tilintarkastaja on esitetyn kannanoton luotettavuudesta. Erityistoimeksiannoissa tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja havaintojen arvioiminen jää raportin hyväksikäyttäjän tehtäväksi, ja heidän on tehtävä omat johtopäätöksensä tilintarkastajan tekemän työn perusteella.

Toimeksianto määrittää tarkastustyön tarkoituksen. KHT-tilintarkastajan on tehtävä tarkastus riittävässä laajuudessa riittävin resurssein, mikä edellyttää riittävää asiantuntemusta tehtävän hoitamisessa. Tilintarkastajan on toimittava rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti sekä käytettävä tehtävän hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaisia ja ammattimaisia tarkastusmenetelmiä.

Erityistoimeksiannon luonteeseen ja tarkoitukseen usein kuuluu, että tilintarkastaja tarkastelee asioita toimeksiantajan näkökulmasta. Tämä ei kuitenkaan saa merkitä poikkeamista muista hyvään tilintarkastustapaan kuuluvista vaatimuksista, kuten huo-

lollisuudesta ja objektiivisuudesta. Hyvä tilintarkastustapa erityistoimeksiannosta annettavan raportin laatimisessa edellyttää huolellista tarkastushavaintojen dokumentointia ja sitä, että raportissa esitettävät päätelmät ovat oikeassa suhteessa tarkastusaikaan, tarkastustapaan ja muihin tarkastusolosuhteisiin sekä tehtyihin tarkastushavaintoihin nähden.

Hyvän tilintarkastustavan mukaisessa tarkastustyössä raportin sisältö ja muoto määräytyvät toimeksiannon perusteella. TILAn valvonta-asioiden ratkaisussa on edellytetty, että tilintarkastajan raportti tilintarkastajan erityistehtävästä on otsikoitava ja yksilöitävä siten, että sen lukijalle käy selväksi, mistä raportista on kysymys. Raporttiin on perusteltua sisällyttää lukijan kannalta tärkeät yksilöintitiedot, joita ovat esimerkiksi päiväys ja tarkastusaika, kenelle raportti on annettu tai tarkoitettu, onko raportti luonnos, väliraportti vai lopullinen, mikä on ollut tarkastustyön toimeksianto, mikä on tarkastustyön ja raportin tarkoitus, mitkä ovat tavoitteet, tarkastustapa ja tarkastettu aineisto, mitä havaintoja on tehty ja mitkä ovat niitä koskevat päätelmät. Lisäksi on annettava raportin kannalta tarpeelliset tiedot, kuten mahdolliset puutteet tarkastusaineistossa ja päätelmiin liittyvät epävarmuustekijät.

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

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

3.3 Oikeuskirjallisuus

Oikeuskirjallisuudessa on perusteltu sitä, miksi myös tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettu toiminta edellyttää tilintarkastajan ammattieettisten periaatteiden ja hyvän tilintarkastustavan noudattamista. Lainsäätäjä on halunnut suojella tilintarkastuslain soveltamisella tällaiseen toimintaan asiakkaan oikeutettujen odotusten toteutumista, ottaen huomioon, että tilintarkastaja on saanut lain mukaisen julkisen hyväksymisen.

4 TILAn arvio Tilkkareiden ja sen tilintarkastajien toiminnasta

4.1 Resurssit, ammattitaito ja valvonta

TILAn aikaisemman ratkaisukäytännön perusteella KHT-yhteisö on vastuussa riittävien resurssien osoittamisesta toimeksiannon suorittamiseen. KHT-yhteisö on myös vastuussa toimiston laadunvalvonnasta sekä toimeksiantoa suorittavien tilintarkastajien valvonnasta.

4.1.1 Resurssit ja ammattitaito

Kantelussa on esitetty väite siitä, että Raportin laatijoilla ei ole ollut riittävää ammattitaitoa erityistoimeksiannon suorittamiseksi.

TILA toteaa, että erityistoimeksiannon perusteella laadittu Raportti koostuu kuudesta luvusta. Näistä luvuista lähinnä luvuissa 2 (Omaisuuksien arvo) sekä luvussa 5 (Rahastot Ylioppilaskunta 1:n taseessa) on kyse tilintarkastajien tyypillisesti suorittamista tarkastustoimenpiteistä ja työmenetelmistä. Mainitut luvut ovat laajuudeltaan 8 sivua Raportin kaikkiaan 29 sivusta.

TILAlle toimitetun selvityksen perusteella erityistoimeksiannon on suorittanut kolme henkilöä, joista kaksi on KHT-tilintarkastajia ja yksi oikeustieteen maisteri. Ryhmän jäsenistä juridisen koulutuksen saanut henkilö on sivumäärällä arvioiden laatinut raportista suuremman osan kuin kumpikaan tilintarkastajista. Myös tämä tukee käsitystä siitä, että toimeksianto on pääosin sisällöltään epätyypillinen tilintarkastajien suorittamaksi toimeksiannoksi.

TILA toteaa, että sille ensiksi asiassa annetun selvityksen perusteella (kirjalliset kommentit) erityistarkastuksen edellyttämä asiantuntemus on varmistettu riittävällä tavalla nimeämällä tarkastuksen suorittajiksi kokeneimmat ja lukuisissa vastaavantyypisissä tehtävissä toimineet KHT-tilintarkastajat vahvistettuna riittävällä juridisellä erityisasiantuntemuksella.

TILA on pyytänyt Tilkkareilta selvityksen siitä, mitä ovat mainitut lukuisat vastaavantyypiset tehtävät sekä millainen kokemus toimeksiantoon osallistuneella juristilla on niistä aihealueista, joista hän on vastannut toimeksiantossa ja siitä annetussa Raportissa.

TILAlle antamassaan vastineessa Tilkkarit on todennut, että he eivät väitä, että heillä olisi ollut kokemusta juuri tämän tyypisestä tehtävästä, koska se on ainutlaatuinen. Toimeksianton suorittamiseen osallistuneen juristin kokemuksesta Tilkkarit on vastineessaan todennut, että nimenomaisesti Ylioppilaskunnan puolesta todettiin hyväksi saada juridista asiantuntemusta omaava henkilö tarkastusryhmään ja että hän on koulutukseltaan oikeustieteen maisteri.

TILA toteaa, että sille toimitetut kirjalliset kommentit ovat ristiriidassa vastineen kanssa siltä osin kuin niissä on viitattu tilintarkastajien kokemukseen lukuisista vastaavantyypisistä tehtävistä. Tämä ei kuitenkaan osoita, että Tilkkarit olisi laiminlyönyt sille KHT-yhteisönä kuuluvan velvollisuutensa osoittaa riittävät resurssit toimeksianton suorittamiseen.

TILAlle annetun selvityksen perusteella toimeksianton suorittamiseen on osoitettu KHT-yhteisön paras mahdollinen asiantuntemus. TILAlla ei ole syytä epäillä sille annettua selvitystä.

TILA toteaa, että tilintarkastusyhteisöjä velvoittavissa normeissa ei ole tarkasti määriteltä, millaiset laadulliset ja määrälliset resurssit ovat riittäviä erityistoimeksianton suorittamiseksi hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Koska toimeksianto on ollut Tilkkareiden kertomalla tavalla ainutlaatuinen, ei ole myöskään olemassa vastaavia toimeksiantoja, joihin nähden voitaisiin arvioida sitä, kuinka paljon ja minkälaista osaamista KHT-yhteisöltä kantelun kohteena oleva toimeksianto olisi hyvän tilintarkastustavan mukaan edellyttänyt.

Edellä mainituilla perusteilla TILA toteaa, että Tilkkareiden ei voida osoittaa laiminlyöneen velvollisuuksiaan osoittaa riittävät resurssit toimeksiannon asianmukaiseen suorittamiseen.

4.1.2 Toimeksiantoa suorittavien henkilöiden valvonta

Kantelussa on todettu, että Tilkkareilla KHT-yhteisönä on ollut vastuu siitä, että Raportti laaditaan hyvää tilintarkastustapaa noudattaen asianmukaisesti, huolellisesti, objektiivisesti ja ammattitaitoisesti.

TILA toteaa, että sille ensiksi asiassa annetun selvityksen perusteella Tilkkareilla on erityistoimeksiantoja koskevat kirjalliset menettelytavat, joita on noudatettu kantelun kohteena olevassa toimeksiannossa. Tilkkareiden mukaan kirjalliset menettelytavat sisältävät muun muassa riskiarvion ja second partner review:n.

TILA on kirjallisten kommenttien johdosta pyytänyt Tilkkareilta nähtäväkseen riskiarvion sekä tiedon siitä, kuka on suorittanut second partner review:n. TILAlle antamassaan vastineessa Tilkkarit on todennut, että mikään säännös tai suositus ei vaadi dokumentoimaan riskiarviota kirjallisesti tämäntyyppisessä toimeksiannossa. KHT-yhteisön pienen koon vuoksi kaikki yhtiön osakkaat ja hallitus olivat tietoisia kyseisen toimeksiannon suorittamisesta ja sen erityisluonteesta kuten myös siihen sisältyneistä riskeistä. Vastineessa ei ole suoraan vastattu second partner review:ta koskevaan kysymykseen, vaan siinä on todettu, että yhteisön toimintaperiaatteet ja ammatilliset standardit eivät vaadi automaattisesti konsultointia tämäntyyppisissä toimeksiannoissa, minkä vuoksi päädyttiin valittuun toimintatapaan. Toimeksiannossa työskenteli jo kaksi kokenutta tilintarkastajaa ja lainopillisen koulutuksen saanut henkilö.

TILA toteaa, että sille toimitetut kirjalliset kommentit ovat ristiriidassa vastineen kanssa siltä osin kuin niissä on kuvattu yhteisön noudattaneen erityistoimeksiantoa koskevia kirjallisia menettelytapoja (riskiarvio ja second partner review). Tämä ei kuitenkaan osoita, että Tilkkarit olisi laiminlyönyt toimeksiantoa suorittaneiden henkilöiden riittävän valvonnan.

TILAlle annetun vastineen perusteella Tilkkarit on pitänyt saamaansa toimeksiantoa ainutlaatuisena. Vastineen perusteella on jäänyt epäselväksi, miksi Tilkkarit ei ole soveltanut erityistoimeksiantoja koskevia kirjallisia menettelytapoja, kun yhteisö on itsekin pitänyt toimeksiantoa ainutlaatuisena ja viitannut vastineessa toimeksiannon suorittamiseen sisältyneisiin riskeihin.

TILA toteaa, että tilintarkastusyhteisöjä velvoittavissa normeissa ei ole tarkasti määriteltä, millä tavalla yhteisön on valvottava tilintarkastajiensa toimintaa erityistoimeksiannon suorittamisessa. Koska toimeksianto on ollut poikkeuksellinen, ei ole myöskään olemassa vastaavia toimeksiantoja, joihin nähden voitaisiin arvioida sitä, kuinka paljon ja minkälaista valvontaa KHT-yhteisöltä kantelun kohteena oleva toimeksianto olisi hyvän tilintarkastustavan mukaan edellyttänyt.

Edellä mainituilla perusteilla TILA toteaa, että Tilkkareiden ei voida osoittaa laiminlyöneen velvollisuuksiaan valvoa riittävästi toimeksiannon suorittaneita henkilöitä.

4.2 Toimeksiannon sisältö, tarkoitus ja tavoitteet

TILAn aikaisemmassa ratkaisukäytännössä on katsottu, että erityistoimeksiannon perusteella laadittuun raporttiin on perustelua sisällyttää tieto siitä, mikä on ollut tarkastustyön toimeksianto, mikä on tarkastustyön ja siitä annettavan raportin tarkoitus ja mitkä ovat tavoitteet.

Kantelussa on esitetty väite siitä, että erityistoimeksianto on suoritettu hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, koska Raportissa on esitetty puutteelliset tiedot tarkastustyön toimeksiannosta ja tavoitteista. Kantelun mukaan Tiikkareiden toimeksiantonä on ilmeisesti ollut selvittää, onko KHO:lla ollut riittävät ja oikeat tiedot ratkaisuaan varten.

TILA toteaa, että sille toimitetussa Raportissa on kuvattu toimeksiannon sisältö seuraavalla tavalla: ”Erityistarkastus on suoritettu toimeksiantokirjeessä sovitun mukaisesti. Erityistarkastuksen kohteena on ollut Ylioppilaskunnan yhden edeltäjän Ylioppilaskunta 1:n hallinto vuosilta 2007-2009. Pyrkimyksenä on ollut selvittää toimet, jotka liittyvät lahjoituksiin sekä muihin varallisuuden siirtoihin Ylioppilait ry:lle ja Säätiölle.”

TILAlle toimitetuissa kirjallisten kommenttien liitteessä on todettu toimeksiannon tarkoituksesta seuraavasti: ”Meidän toimeksiantomme oli etsiä saamastamme aineistosta tietoja ja materiaalia, joiden perusteella juristit lähtevät viemään tarvittaessa asioita eteenpäin”.

TILAlle annetussa vastineessa on todettu toimeksiannon sisällöstä, että suullisissa keskusteluissa, joihin viitataan toimeksiantokirjeessä, on sovittu Ylioppilaskunnan silloisen hallituksen puheenjohtajan ja Ylioppilaskunnan asianajajan kanssa, että toimeksiantoon kuuluu KHO:n päätökseen liittyvän aineiston kartoittaminen. Toimeksiantoa on tarkennettu vielä yhteisen palaverin jälkeen.

TILA toteaa, että asiassa saadun selvityksen perusteella ei ole aihetta epäillä, että toimeksianto sinänsä olisi suoritettu vastoin toimeksiantajan kanssa sovitua toimeksiannon sisältöä, tavoitteita tai tarkoitusta. Toimeksiantokirjeen perusteella toimeksiantajalla on kuitenkin ollut oikeus luovuttaa toimeksiannon perusteella laadittavaa Raporttia myös ulkopuolisille harkintansa mukaan. Ulkopuolinen lukija on saanut toimeksiannon sisältöä, tarkoitusta ja tavoitteita koskevat tiedot ainoastaan siltä osin kuin ne ilmenevät raportista.

Raportista ei käy ilmi, että toimeksiannon tavoitteena on ollut etsiä aineistosta tietoja ja materiaalia, joiden perusteella juristit lähtevät tarvittaessa viemään asioita eteenpäin. 18.6.2010 päivätyn Raportin perusteella lukija ei voi päätellä, että toimeksiannon sisältöön on kuulunut muun muassa KHO 31.12.2009 antaman päätöksen arviointi.

TILA toteaa, että Raportissa on kuvattu osittain puutteellisesti toimeksiannon sisältö, tavoitteet ja tarkoitus. Raportti ei tältä osin vastaa hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia.

4.3 Tarkastusaineiston yksilöinti ja lähteet

TILAn aikaisemmassa ratkaisukäytännössä on katsottu, että erityistoimeksiannon perusteella laadittuun raporttiin on perustelua sisällyttää lukijan kannalta tärkeät yksilöintitiedot. Keskeisiä yksilöintitietoja lukijalle ovat tiedot siitä, mikä on tarkastettu aineisto ja mihin lähteisiin raportissa esitetyt havainnot perustuvat. Jos toimeksiannon perusteella on odotettavissa, että tilintarkastajan raportti voi tulla julkisuuteen tai viranomaisen taikka muun ulkopuolisen tahon käyttöön, tilintarkastajan on raportointitavan valinnallaan pyrittävä siihen, että tarkastustyön tarkoituksen puitteissa ulkopuolinenkin lukija voi saada mahdollisimman objektiivisen eli dokumentoituihin tarkastushavaintoihin perustuvan käsityksen tilintarkastajan havainnoista ja hänen niiden perusteella tekemistään päätelmistä.

Kantelussa on todettu, että tarkastusaineistoa ei ole itse Raportissa yksilöity, vaan se on liitetty tarkastusaineistoon erillisenä liitteenä. Näin ollen Raportin lukijan kannalta tärkeät yksilöintitiedot, eli tiedot siitä, mikä tarkastettu aineisto on ollut, on jätetty pois tarkastusraportista. Raportin lukijalla ei ole ollut mahdollisuutta arvioida lukemaansa tarkastusaineistoon verraten.

Tilintarkastajien TILAlle antamien kirjallisten kommenttien mukaan Raportin liiteaineisto on liitetty sen laajuudesta johtuen erilliseen asiakirjakansioon ja on siten yksilöity ja dokumentoitu tarkoituksenmukaisella tavalla osana Raporttia. TILAlle osoitettussa vastineessa on todettu, että tilintarkastajat ovat halunneet varmistaa, että Raportti ja sen laaja, kokonaisen arkistokansion käsittävä liite kuuluvat kiinteästi yhteen.

TILA toteaa, että 18.6.2010 päivätyn Raportin sivulla 4 (sisällysluettelo) on teksti: "A. Liitteet erillisenä asiakirjana". Raportissa ei ole mainittu eikä luetteloitu, mitä nimenomaisia asiakirjoja liiteaineisto A sisältää.

TILA toteaa, että liiteaineisto A:n sisältämät asiakirjat on luetteloitu erillisessä mapissa, joka sisältää Raportin liitteet. Raporttia ilman sen liiteaineistoa lukemalla ei lukija saa tietoonsa, ovatko liiteaineistoon sisältyvät asiakirjat mahdollisesti virallisia asiakirjoja esimerkiksi pöytäkirjoja hallintoelinten kokouksista vai esim. epävirallisia valmisteluistioita tai tuhottuja ja jälkikäteen palautettuja tiedostoja tms. Lukija ei täten voi arvioida liiteaineiston luotettavuutta eikä näin ollen myöskään Raportissa esitettyjen havaintojen ja päätelmien luotettavuutta. Raportista puuttuu hyvän tilintarkastustavan mukaiseen Raporttiin sisältyvä yksilöintitieto tarkastettuun aineistoon sisältyvistä asiakirjoista.

Kantelussa on esitetty väite siitä, että Raportti on lähteiden osalta puutteellisesti dokumentoitu.

Tilintarkastajien kirjallisissa kommentteissa on todettu, että toimeksiantajan kanssa sovitusta esitystavasta ja asiakirjojen luonteesta johtuen erillisten viitteiden sisällyttäminen varsinaiseen tekstiin ei esitysteknisistä syistä ollut perusteltua. Tilintarkastajien vastineessa on lisäksi todettu, että Raportti perustuu hyvin laajaan materiaaliin ja että toimeksiantoa suoritettaessa on käyty muitakin asiakirjoja läpi kuin mitä liiteaineistossa on eritelty.

TILA toteaa, että Raportti on laadittu siten, ettei Raportin tekstiin ole kaikilta osin sisällytetty viitteitä, joista ilmeni, mihin lähteisiin tilintarkastajan Raportissaan esittämät tiedot perustuvat. Raporttiin sisältyy seuraavia ilmaisia: "Saamiemme tietojen mukaan" (sivu 18), "Asiakirjoista ilmenee" (sivu 20), "Saamamme suullisen tiedon mukaan" (sivu 20), "Aineiston perusteella" (sivu 10) ja "Tarkastusaineiston perusteella" (sivu 12). Raportissa ei ole edellä mainittuihin ilmaisuihin liittyviä tietoja siitä, keneltä tai mistä nimenomaisista asiakirjoista tiedot ovat peräisin. Saatujen tietojen lähde on saattanut olla selvää Raportin laatijalle, mutta se ei ole selvää Raportin lukijalle, etenkin ulkopuoliselle lukijalle. Lisäksi lähteillä on merkitystä arvioitaessa saatujen tietojen luotettavuutta.

Esimerkiksi Raportin sivulla 18 on seuraava kannanotto: "Saamiemme tietojen mukaan Ylioppilaskunta on joutunut supistamaan toimintaansa Ylioppilaskunta 1:n, Ylioppilaskunta 2:n ja Ylioppilaskunta 3:n yhteenlaskettuun toimintaan verrattuna". Raportissa ei ole yksilöity, mistä tai keneltä mainittu tieto on saatu.

TILA on pyytänyt tilintarkastajia vastineessa perustelemaan, miksi Raportissa ei ole yksilöity lähde. Vastineen mukaan raportista käy ilmi, että tieto on saatu Ylioppilaskunnalta, eivätkä tilintarkastajat ole nähneet asiaan vaikuttavana tekijänä ilmaista ky-

seisten henkilöiden nimiä. Raportissa on vastineen mukaan asiaa tarkennettu ja vahvistettu hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla vielä samalla sivulla 18 olevassa kappaleessa esitetyin luvuin. Asiaa on tarkasteltu myös vertaamalla vuosien 2009 ja 2010.

TILA toteaa, että Raportin luvussa 2 "Omaisuuksien arvo" mainitaan tarkastuksessa tehtyjen havaintojen lähteiksi mm. toimintakertomus tilikaudelta 2009, taloustoimikunnan kertomus omaisuushoidosta vuonna 2006 ja vuoden 2010 talousarvio, mutta Raportin nimenomaisessa kohdassa, jossa on esitetty edellä mainittu "saatu tieto", ei ole mainintaa siitä, että tieto olisi saatu Ylioppilaskunnalta, joten Raportin lukijalle jää epäselväksi, mihin kyseinen "saatu tieto" perustuu ja keneltä tieto on saatu.

Vastineessa on vedottu siihen, että Raportin sivulla 18 on esitetty lukuja asiaan liittyen. Raportin sivulla 18 on esitetty talousarvion 2010 mukaiset luvut mm. Ylioppilaskunnan kuluista ja tuotoista, laskennalliset kulu- ja tuotto-osuudet per jäsen, "Ylioppilaskunta 1:n jäsenten" kulu- ja tuotto-osuudet sekä Ylioppilaskunta 1:n "vanha" jäsenmaksusumma. Raportin sivulla 18 esitetyistä luvuista ei esimerkiksi ilmene vertailla Ylioppilaskunnan vuoden 2010 talousarvion ja aikaisempien vuosien Ylioppilaskunta 1:n, Ylioppilaskunta 2:n ja Ylioppilaskunta 3:n yhteenlasketun toiminnan kesken.

Raportin sivulla 20 on seuraava lause: "Saamamme suullisen tiedon mukaan säätiössä ei ole juurikaan ole ollut toistaiseksi toimintaa, jolloin sen vero-status voi muodostua ongelmaksi". TILA on pyytänyt tilintarkastajia vastineessa perustelemaan, miksi Raportissa ei ole yksilöity lähde. Vastineessa ei ole vastattu tähän kysymykseen.

TILA toteaa, että Raportissa lähteet on osin dokumentoitu puutteellisesti ja näin ollen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Puutteelliset tiedot lähteistä aiheuttavat sen, ettei Raportin lukijalla ole ollut mahdollisuutta arvioida tilintarkastajan Raportissa esittämien päätelmien luotettavuutta, koska lukijalla ei ole tietoa, mistä tai keneltä Raportissa esitetyt tiedot on saatu.

4.4 Tarkastushavainnot ja päätelmät

Erityistoimeksiannon luonteeseen ja tarkoitukseen usein kuuluu, että tilintarkastaja tarkastelee asioita toimeksiantajan näkökulmasta. TILAn aikaisemman ratkaisukäytännön perusteella tämä ei kuitenkaan saa merkitä poikkeamista hyvään tilintarkastustapaan kuuluvista vaatimuksista, kuten huolellisuudesta ja objektiivisuudesta.

Hyvä tilintarkastustapa erityistoimeksiannosta annettavan raportin laatimisessa edellyttää huolellista tarkastushavaintojen dokumentointia ja sitä, että raportissa esitettävät päätelmät ovat oikeassa suhteessa tehtyihin tarkastushavaintoihin nähden.

Tilintarkastajan on raportointitavan valinnallaan pyrittävä siihen, että tarkastustyön tarkoituksen puitteissa lukija voi saada mahdollisimman objektiivisen eli dokumentoituihin tarkastushavaintoihin perustuvan käsityksen tilintarkastajan havainnoista ja hänen niiden perusteella tekemistään päätelmistä.

Hyvän tilintarkastustavan mukaan lopullisten arvioiden ja ehdottomien päätelmien tekeminen ei yleensä kuulu tilintarkastajalle. Tilintarkastajan on pitäydettävä raportoinnissaan neutraaleihin ilmaisuihin sekä pyrittävä välttämään ehdottomia kannanottoja epävarmoihin ja riidanalaisiin seikkoihin.

Kantelussa on esitetty väite siitä, että Raportissa on esitetty päätelmiä, jotka eivät perustu Raportissa dokumentoituihin tarkastushavaintoihin.

TILA on pyytänyt tilintarkastajilta selvitystä useista Raportin sisältämistä kannanotoista ja väittämistä sen seikan selvittämiseksi, sisältääkö Raportti kantelussa esitetyllä tavalla epävarmoja, tulkinnallisia, puolueellisia tai virheellisiä päätelmiä.

Seuraavassa on osa TILAn vastinepyynnössä esittämistä kysymyksistä (K), Tilintarkastajien vastineessaan antama selvitys (V) sekä TILAn päätelmä (TILA) kysymyksittäin. Kysymykset ja vastineessa annetut selvitykset ovat osittain lyhennelmiä.

K: Raportin sivulla 8 on loppupäätelmässä todettu seuraavasti: ”Päätöksenteon pohjaksi laaditut esittelymuistiot ja pöytäkirjamerkinnot eivät ole kaikilta osin olleet asianmukaisella tasolla, sillä vaikka yhdistymisasiaa on käsitelty säännöllisesti hallituksen kokouksissa, pöytäkirjoihin on kirjattu pääsääntöisesti vain ’S:n suullinen tilannekatsaus’”. Mitä esittelymuistioissa ja pöytäkirjamerkinnoissa olisi pitänyt olla, jotta ne olisivat olleet asianmukaisella tasolla ja mihin määritelmänne asianmukaisesta tasosta perustuu?

V: Mielestämme Ylioppilaskunnan jäsenten yhdenvertaisuuden turvaamiseksi ja varmistamiseksi pöytäkirjoissa olisi tullut avoimesti käsitellä käyvältä arvoltaan noin 42 000 000 euron omaisuuden lahjoittamista julkiselta yhteisöltä yksityisoikeudelliselle yhdistykselle ja säätiölle. Asia on pöytäkirjoissa kirjattu esimerkiksi maininnalla "S:n suullinen tilannekatsaus", mikä ei mielestämme ole riittävä ja eikä vastaa asian tosiasiallista merkittävyyttä.

TILA: Raportin luvussa 1 (Omaisuuserien siirtämisestä päättäminen) on käsitelty sivuilla 6-8 kohdassa 1.1 asian valmistelua ennen lahjoituspäätöstä. Raportissa on sivulla 8 esitetty loppupäätelmä siitä, että päätöksenteon pohjaksi laaditut esittelymuistiot ja pöytäkirjamerkinnot eivät ole kaikilta osin olleet asianmukaisella tasolla.

TILA toteaa, että Raportin kohtaan 1.1 ei sisälly tarkastushavaintoja siitä, että jokin päätöksen valmistelijoita tai päätöksentekijöitä velvoittava sääntö olisi edellyttänyt laatimaan esittelymuistiot tai pöytäkirjat toisin kuin ne on tehty ja velvoittaviin sääntöihin nähden muistiot tai pöytäkirjat eivät ole asianmukaisella tasolla.

TILAn saaman vastineen perusteella Raportissa esitetty kannanotto perustuu Raportin laatijoiden mielipiteeseen, jonka mukaan näin merkittävää asiaa olisi tullut käsitellä toisella tavalla kuin mitä esittelymuistioissa ja pöytäkirjoissa on käsitelty. Raportissa käytetty ilmaisu on harhaanjohtava, koska lukijalle voi syntyä mielikuva siitä, että esittelymuistiot tai pöytäkirjamerkinnot olisivat puutteelliset tai virheelliset joidenkin niiden laatijoiden velvoittaviin normeihin nähden. Päätelmää voidaan kokonaisuutena arvioiden pitää liian ehdottomana ja liian pitkälle menevänä. Raportin laatijat ovat ottaneet sillä tavoin kantaa tarkastuksen kohteena olleisiin seikkoihin, ettei heidän raportointinsa vastaa objektiivisuuden vaatimuksia.

K: Raportin sivulla 10 on loppupäätelmässä todettu seuraavasti: ”Lahjakirjojen osalta oikeudenkäyntikulujen kattamista lahjoitettavasta omaisuudesta koskeva lahjakirjan ehto on poikkeuksellinen”. Oletteko verrannut lahjakirjan mainittua ehtoa muihin vertailukelpoisiin lahjakirjoihin vai mihin perustuu arvionne ehdon poikkeuksellisuudesta?

V: Vertailukelpoisia lahjakirjoja tuskin löytyy, koska asia on ymmärtääksemme ainutlaatuinen Suomen ylioppilaskuntien historiassa. Sekä KHT A:lla että KHT B:llä on pitkäaikainen kokemus yleishyödyllisten säätiöiden ja yhdistysten tarkastuksesta ja emme kumpikaan ole näiden 25 vuoden aikana nähneet vastaavanlaista mainintaa

lahjakirjoissa. Varautuminen oikeudenkäyntikulujen kattamiseen heijastanee lahjanantajan ajatuksia lahjoitusten mahdollisista seurauksista.

TILA: Raportin luvussa 1 on sivulla 9 kuvattu lahjakirjan ehto, jota koskeva päätelmä on esitetty sivulla 10. Vastineessa esitettyjä perusteluja ja tarkastushavaintoja ei sisälly Raporttiin. TILA toteaa, että Raportti sisältää päätelmän, joka ei perustu Raportissa dokumentoituihin tarkastushavaintoihin.

K: Raportin sivulla 11 on loppupäätelmässä todettu seuraavasti: ”Hallitus ei ole käsitellyt allekirjoitusasiaa lahjoituspäätöksen 30.10.2008 jälkeen”. Olisiko hallituksen tullut käsitellä asiaa ja jos niin miksi?

V: Toteamuksen tarkoituksena oli kertoa, että asia ei pöytäkirjojen mukaan ollut myöhemmin käsiteltävänä hallituksen kokouksissa. Toimeksiannon tarkoitushan oli nimittäin käydä läpi aineisto ja tehdyt päätökset, eikä arvioida niihin liittyviä oikeudellisia kysymyksiä.

TILA: Vastineen perusteella jää epäselväksi, mikä tarkoitus sivun 11 loppupäätelmällä on ollut. Kun jostakin asiasta on jossain kokouksessa päätetty, on luonnollista, ettei sitä sen jälkeen enää käsitellä kokouksissa, asiahan on jo päätetty. Päätelmää ei voida pitää sinänsä virheellisenä. Lukija voi kuitenkin saada sellaisen käsityksen, että hallituksen olisi tullut käsitellä asiaa lahjoituspäätöksen jälkeen. Raportin päätelmä ei näin ollen vastaa objektiivisuuden vaatimuksia.

K: Raportin sivulla 12 on todettu, että ”escrow-sopimuksen perusteella omaisuus on kuitenkin talletettu 29.12.2009 ja tallettamisella omaisuus on siirtynyt pois Ylioppilaskunta 1:n varallisuudesta”. Perustelkaa käsityksenne siitä, että omistusoikeus on siirtynyt pois Ylioppilaskunta 1:ltä omaisuuden tallettamisella?

V: Kuten Raportissamme on todettu, ei käytössämme olleen tarkastusaineiston perusteella kirjanpidossa siirtoja sijoituksista ja rahoitusarvopapereista erilliselle escrow-tilille oltu tehty, vaikka Ylioppilaskunta 1 ei enää 29.12.2009 hallinnoinut kyseisiä omaisuuseriä.

TILA: Raportissa ei ole perusteltu kannanottoa siitä, miksi omaisuuden tallettamisella escrow-tilille omaisuus on siirtynyt pois Ylioppilaskunta 1:n varallisuudesta. Vastineessa on todettu, että Ylioppilaskunta 1 ei enää 29.12.2009 hallinnoinut kyseisiä omaisuuseriä. TILA toteaa, ettei vastineessa ole vastattu siihen, miksi omistusoikeus olisi siirtynyt pois Ylioppilaskunta 1:ltä.

TILA toteaa, että Raportissa esitettyä kannanottoa siitä, että omaisuuden tallettamisella se olisi siirtynyt pois Ylioppilaskunta 1:n varallisuudesta, voidaan pitää liian ehdottomana ja liian pitkälle menevänä. Päätelmä Raportissa ei ole riittävästi perusteltu. Raportin päätelmä ei näin ollen täytä hyvään tilintarkastustapaan kuuluvaa varovaisuuden periaatetta eikä ammattieettisiin periaatteisiin kuuluvaa objektiivisuuden periaatetta.

K: Raportin sivulla 12 on loppupäätelmässä todettu seuraavasti: ”Escrow-säilytys sopimusta koskevien päätösten toimeenpanon osalta ei ole noudatettu 30 päivän valitusaikaa.” Olisiko ja miksi säilytys sopimusta koskevien päätösten toimeenpanossa olisi pitänyt noudattaa 30 päivän valitusaikaa?

V: Raportissa on vain todettu se tosiseikka, että 30 päivän valitusaikaa ei ole noudatettu. Tämä on puhtaasti kalenteritoteamus. Raportissa ei haluttu eikä ole otettu kantaa tulkinnalliseen oikeudelliseen kysymykseen.

TILA: Raportin sivulla 12 kohdassa 1.4 on käsitelty escrow-säilytyssopimusta ja siihen liittyviä päätöksiä. Raportissa on tehty havainto siitä, milloin sopimus on vahvistettu ja milloin se on pantu täytäntöön. Raporttiin ei sisälly havaintoa siitä, onko escrow-sopimuksen täytäntöönpanossa noudatettava 30 päivän valitusaikaa. Loppupäätelmässä on todettu, ettei 30 päivän valitusaikaa ole noudatettu. Päätelmää ei voida pitää sinänsä virheellisinä. Lukija voi kuitenkin Raportin loppupäätelmästä saada sellaisen käsityksen, että säilytyssopimusta koskevien päätösten täytäntöönpanossa olisi pitänyt noudattaa 30 päivän valitusaikaa. Raportin päätelmä ei näin ollen vastaa objektiivisuuden vaatimuksia.

K: Raportin sivulla 22 on seuraava loppupäätelmä: "Samojen henkilöiden, jotka ovat sekä esittäneet että päättäneet 500 000 euron toiminta-avustuksesta Ylioppilaskunta 1:n puolella ja samaan aikaan olleet päättäjinä toiminta-avustuksen saajan Ylioppilaitoksen puolella, voitaneen tulkita olleen esteellisiä". Minkä normin perusteella mainittujen henkilöiden voitaneen käsityksenne mukaan tulkita olleen esteellisiä?

V: Esteellisuuden voitaneen ajatella toteutuvan ylioppilaskunnan ns. rivijäsenen edun kannalta silloin, kun samat henkilöt, jotka ovat päättämässä lahjoituksen antamisesta julkisyhteisöltä, toimivat samanaikaisesti yksityisoikeudellisen lahjoituksensaajan hallintoelimissä. Halila-Tarastin Yhdistys oikeus -teoksessa sivuilla 362-364 todetaan esteellisyydestä mm., että "Jäsen on esteellinen esimerkiksi silloin, kun hänelle on takauksen tai takautumisvastuun vuoksi olennaista intressiä siitä, mitä sopimuksesta päätetään. Tilanne on sama, kun päätettävänä on lahjoitus joko jäsenelle itselle tai taholle, jossa jäsenellä on huomattava intressi valvottavanaan."

TILA: Raportin luvussa 4 sivulla 22 on tehty päätelmä päätöksentekijöiden esteellisyydestä. Vastineen perusteella päätelmä perustuu oikeuskirjallisuuteen. Raportissa dokumentoitu tarkastushavainto on, että samat henkilöt ovat olleet päättämässä toiminta-avustuksesta toiminta-avustuksen antajan ja sen saajan puolella. Päätelmä on perusteltu TILAlle annetussa vastineessa (oikeuskirjallisuus), mutta ei Raportissa.

Raportin laatijoiden käytössä on ollut KHO:n 31.12.2009 päivätty ratkaisu. KHO on ratkaisussaan käsitellyt samaa asiaa kuin Raportin luvussa 4 eli Ylioppilaskunta 1:n edustajiston 500 000 euron toiminta-avustuksen lahjoittamista Ylioppilaitokselle. KHO on ottanut ratkaisussaan kantaa päätöksentekijöiden esteellisyyteen. KHO on viitanut hallinto-oikeuden ratkaisun lopputulokseen ja perusteluihin. KHO:n ratkaisussa on todettu, että hallinto-oikeus on katsonut, ettei ylioppilaskunnan päätös luovuttaa omaisuuttaan ole hallintolain 2 §:n 3 momentissa tarkoitettua julkisen hallintotehtävän hoitamista. Näin ollen hallintolain esteellisyyttä koskevat säännökset eivät tule sovellettaviksi puheena olevassa edustajiston päätöksentekomenettelyssä.

Raportin luvussa 4 ei ole mainittu KHO:n ratkaisua. Hyvän tilintarkastustavan vastaisista ei ole se, että Raportin laatijoilla on erilainen näkemys esteellisyydestä kuin KHO:lla tai hallinto-oikeudella. Ammattieettisiin periaatteisiin sisältyvä objektiivisuuden vaatimus olisi kuitenkin edellyttänyt, että Raportin luvussa 4 olisi tuotu esiin KHO:n esteellisyyttä koskeva ratkaisu. Raportin loppupäätelmä on myös puutteellisesti perusteltu, koska vastineessa esiin tuotu perustelu puuttuu raportista.

K: Raportin sivulla 29 on loppupäätelmässä todettu seuraavasti: "Tarkastusaineiston perusteella hallitus ja edustajisto ovat jäsenten näkökulmasta tarkasteltuna toimineet vastoin koko jäsenistön etua". Miten olette määrittäneet koko 1:n jäsenistön edun?

V: Ylioppilaskuntaan on yliopistolain 46 §:n mukaan kuuluttava "kaikkien yliopiston opiskelijoiden, jotka on otettu opiskelijoiksi alempaan ja ylempään korkeakoulututkin-

toon johtaviin opintoihin, lukuun ottamatta tilauskoulutukseen osallistuvia opiskelijoita." 13.12.2009 asti kaikki korkeakoulun opiskelijat kuuluivat korkeakoulun ylioppilaskuntaan ja nauttivat yhtäläisestä palvelutasosta. Yksityisoikeudelliseen Ylioppilaskunta ry:hyn kuulumisen on sen sijaan vapaaehtoista. Tällöin sellainen henkilö, joka opiskelee yliopistossa ja kuuluu ainoastaan pakolliseen, julkisoikeudelliseen yliopiston ylioppilaskuntaan, mutta ei kuulu Ylioppilaskunta ry:hyn, ei ole oikeutettu niihin palveluihin, joilla osalle yliopiston ylioppilaskunnan jäsenistä (Ylioppilaskunta 1 ry:n jäsenet) haettiin omistusjärjestelyin varmistaa "nykyinen tai nykyistä parempi palvelutaso". Salattuun aineistoon sisältyvässä Ylioppilaskunta 1:n tulevaisuus työryhmän projektinjohtaja S:n projektisuunnitelmassa on yhdeksi projektin tavoitteeksi määritelty Ylioppilaskunta 1:n jäsenten palvelutason turvaaminen nykyiselle tasolle (tai yli): Tämä tavoite koskee siis niitä Ylioppilaskunta 1:läisiä, jotka opiskelevat ja liittyvät yksityisoikeudelliseen Ylioppilaskunta ry:een, muttei niitä, jotka opiskelevat yliopistossa, mutta kuuluvat ainoastaan pakolliseen, julkisoikeudelliseen ylioppilaskuntaan.

Lisäksi voidaan mainita, että entisten Ylioppilaskunta 1:sten jäsenmaksu nousi kaksinkertaiseksi yliopiston Ylioppilaskunnan alkaessa toimintansa.

TILA: Raportin luvussa 6 (Päätöksentekijöiden esteellisyys) loppupäätelmässä on tehty ehdoton päätelmä hallituksen ja edustajiston toiminnasta vastoin koko jäsenistön etua. Raportin luvussa 6 ei ennen loppupäätelmässä esitettyä kannanottoa ole käsitelty sitä, miten hallitus ja edustajisto ovat toimineet vastoin koko jäsenistön etua ja mikä koko jäsenistön etu olisi ollut. Vastineessa esitetyt perustelut ja tarkastushavainnot ei sisälly Raporttiin. TILA toteaa, että Raportti sisältää päätelmän, joka ei perustu Raportissa dokumentoituihin tarkastushavaintoihin.

TILA toteaa, että päätelmä ei ole neutraali ilmaisu eikä se perustu Raportissa esitettyihin tarkastusaineistosta dokumentoituihin tarkastushavaintoihin. Ulkopuolinen lukija ei voi saada raportista objektiivista eli dokumentoituihin tarkastushavaintoihin perustuvaa käsitystä tilintarkastajien havainnoista ja heidän niiden perusteella tekemästään päätelmästä. Loppupäätelmä ei ole oikeassa suhteessa Raportin luvussa 6 esitettyihin tarkastushavaintoihin nähden.

4.5 Kannanotot hallinto-oikeusvalituksissa esitettyihin vaatimuksiin ja väitteisiin

K: Raportin sivulla 2 on todettu seuraavasti "Emme ole tarkastuksessa ottaneet kantaa hallinto-oikeusvalituksissa esitettyihin väitteisiin ja vaatimuksiin". Ainakin Raportin sivuilla 2,22,27 ja 29 on otettu kantaa Ylioppilaskunta 1:n päätöksentekijöiden esteellisyteen. Hallinto-oikeus on 13.5.2011 antanut päätökset valituksista, jotka koskevat Ylioppilaskunta 1:n hallituksen kokouksen 31.12.2009 tekemiä, Ylioppilaskunta 1:n hallituksen kokouksen 22.12.2009 tekemiä päätöksiä. Molemmissa päätöksissä on kohdassa valituksessa esitetyt vaatimukset esitetty väite päätöksentekijöiden esteellisyydestä. Perustelkaa Raportissa esittämämme väitteen siitä, että ette ole ottanut kantaa hallinto-oikeusvalituksissa esitettyihin väitteisiin ja vaatimuksiin.

V: Olimme tietoisia hallinto-oikeusvalituksista, mutta mainittujen valitusten läpikäynti ei kuulunut toimeksiantomme piiriin. Emme ole ottaneet kantaa hallinto-oikeusvalituksissa esitettyihin väitteisiin ja vaatimuksiin, vaan olemme tarkastelleet käytössämme olleesta materiaalista löytyneitä havainnot ja lisätietoja. Emme ymmärrettävästi voineet tietää, eikä sitä olisi voinut edellyttääkään, mitä hallinto-oikeudet vuonna 2011 päättävät, koska Raporttimme on annettu vuonna 2010. Olemme ottaneet kantaa esteellisyyteen periaatetasolla ja listanneet eri tehtävissä olleiden henkilöiden läsnäolot eri kokouksissa.

Esteellisyyden osalta pohdinta perustuu siihen, että päätöksentekijät ovat olleet samaan aikaan edunsaajina yhdistyksen tai säätiön puolella ja lahjanantajina luottamustoimissaan Ylioppilaskunta 1:n puolella. Tämä on myös mainittu Ylioppilaskunta 1:n hallituksen työjärjestyksessä.

Kirjallisuudessa, mm. Halila-Tarastin Yhdistys oikeus -teoksessa (sivut 362-364) todetaan esteellisyydestä mm., että "Jäsen on esteellinen esimerkiksi silloin, kun hänelle on takaus suhteen tai takautumisvastuun vuoksi olennaista intressiä siitä, mitä sopimuksesta päätetään. Tilanne on sama, kun päätettävänä on lahjoitus joko jäsenelle itselle tai taholle, jossa jäsenellä on huomattava intressi valvottavanaan." Emme ole varsinaisesti ottaneet kantaa esteellisyyteen vaan esittäneet tosiseikkoja. Toisin sanoen olemme tarkastelleet konkreettisella tavalla asiasta päättäneiden tai lahjoitusten antamiseen osallistuneiden henkilöiden mahdollista esteellisyyttä.

TILA: Vastineessa on vedottu siihen, ettei Raportin laatijoilla ole Raporttia laatiessaan voinut olla tietoa siitä, mitä hallinto-oikeudet vuonna 2011 päättävät. Raportin sivulla 2 on kuitenkin todettu, että Raportissa ei oteta kantaa hallinto-oikeusvalituksissa esitettyihin väitteisiin ja vaatimuksiin. TILAlle toimitetuista neljästä hallinto-oikeuden päätöksestä voidaan todeta, että valitukset on jätetty hallinto-oikeuteen jo tammihelmikuussa 2010.

TILAlle on toimitettu kuusi hallinto-oikeuden päätöstä, jotka hallinto-oikeus on antanut Ylioppilaskunta 1:n hallituksen, edustajiston ja taloustoimikunnan päätöksistä jätettyihin valituksiin. Viidessä TILAlle toimitetussa päätöksessä kohdassa "Valituksessa esitetyt vaatimukset" on esitetty väite, joka koskee päätöksentekijöiden esteellisyyttä. Esimerkiksi Ylioppilaskunta 1:n hallituksen kokouksessa 31.12.2009 tehdyistä päätöksistä on valitettu hallinto-oikeudelle. Kohdassa "Valituksessa esitetyt vaatimukset" on todettu seuraavasti: "Lisäksi kokouksessa valtuutetut henkilöt eivät ole voineet toimia ylioppilaskunnan nimissä esteellisyyssäännösten vuoksi."

Ylioppilaskunta 1:n taloustoimikunnan kokouksen päätöksistä on valitettu hallinto-oikeudelle. Kohdassa "Valituksessa esitetyt vaatimukset" on todettu seuraavasti: "Ylioppilaskunta 1:n taloustoimikunnan kokouksessa päätöksentekoon on osallistunut henkilöitä, jotka ovat olleet esteellisiä toimimaan taloustoimikunnanjäsenenä kyseessä olevissa asioissa. Kokouksessa valtuutetut henkilöt eivät ole myöskään voineet toimia ylioppilaskunnan nimissä esteellisyyssäännösten vuoksi."

Raportin sivulla 2 on todettu seuraavasti: "Useassa kokouksessa päätöksentekijät ovat myös olleet esteellisiä käsittelemään lahjoitusasiaa tai toimimaan Ylioppilaskunta 1:n valtuuttamana." Raportin sivulla 22 on todettu seuraavasti: "Samojen henkilöiden, jotka ovat sekä esittäneet että päättäneet 500.000 euron toiminta-avustuksesta Ylioppilaskunta 1:n puolella ja samaan aikaan olleet päättäjinä toiminta-avustuksen saajan Ylioppilaskunta 1-ry:n puolella, voitaneen tulkita olleen esteellisiä." Raportin sivulla 27 on todettu seuraavasti: "Näin ollen sekä hallituksen kokouksessa 31.12.2009 että hallituksen kokouksessa 18.12.2009 ...kaikki läsnä olleet jäsenet ovat olleet esteellisiä käsittelemään lahjoitusasiaa." Raportin sivulla 29 on todettu seuraavasti: "Edustajiston kokouksessa 30.10.2008 edustajiston jäsenet... ovat olleet esteellisiä osallistumaan asian käsittelyyn ja päättämiseen sillä he ovat olleet edustajiston jäsenyyden lisäksi sekä työryhmän jäseniä että Ylioppilaskunta 1 ry:n edustajiston jäseniä."

TILA toteaa, että Raportti saattaa antaa lukijalle harhaanjohtavan kuvan siltä osin kun siinä väitetään sivulla 2, että tarkastuksessa ei ole otettu kantaa hallinto-oikeusvalituksissa esitettyihin väitteisiin. Raportissa on useassa kohdassa otettu kan-

taa samaan asiaan, josta on esitetty väitteitä hallinto-oikeudelle jätetyissä valituksissa.

4.6 Yhteenveto

TILA toteaa, että tilintarkastajien on tullut raportointitavallaan pyrkiä siihen, että ulkopuolinenkin lukija voi saada mahdollisimman objektiivisen eli dokumentoituihin tarkastushavaintoihin perustuvan käsityksen tilintarkastajan havainnoista ja niiden perusteella tehdyistä päätelmistä.

Raportissa on kuvattu osittain puutteellisesti toimeksiannon sisältö, tavoitteet ja tarkoitus. Raportista puuttuvat osin riittävät yksilöintitiedot tarkastetusta aineistosta. Raportissa käytetyt lähteet on dokumentoitu osin puutteellisesti. Tarkastushavainnot on dokumentoitu Raportissa osin puutteellisesti. Raportissa esitetyt kannanotot eivät kaikilta osin ole oikeassa suhteessa Raportissa dokumentoituihin tarkastushavaintoihin nähden. Raportti ei kaikilta osin täytä objektiivisuuden vaatimuksia.

TILA toteaa, edellä mainitut seikat huomioon ottaen, että kokonaisuutena arvioiden Raporttia ei ole kaikilta osin laadittu tilintarkastuslain 20 §:ssä edellytetyllä tavalla objektiivisesti. Raportoinnissa ei ole kaikilta osin noudatettu tilintarkastuslain 22 §:ssä säädettyä hyvää tilintarkastustapaa.

4.7 Kurinpidollisen vastuun kohdentaminen

TILAn valvontakäytännössä on usean vuoden ajan katsottu, että mahdolliset toimeksiannon suorittamiseen kohdistuvat moitteet on kohdistettava ensisijaisesti luonnollisiin henkilöihin. Yhteisö on kuitenkin vastuussa toimeksiannon resurssien ja valvonnan järjestämisestä. Jaksossa 4.1 on arvioitu KHT-yhteisö Tilkkarit Oy:n toimintaa. Yhteisön ei ole osoitettu laiminlyöneen edellä mainittuja velvollisuuksiaan.

Tilintarkastuslaissa tai sen esitöissä ei ole käsitelty kurinpidollisen vastuun jakautumista usean tilintarkastajan kesken. Kurinpidollisen vastuun kohdentamisessa tarkastustiimin kesken on TILAn valvontakäytännössä sovellettu lähtökohtaa, jonka mukaan toimeksiantotiimiä johtava henkilö vastaa tiimensä jäsenten virheistä ja laiminlyönneistä, vaikka hänen osallistumisensa itse käytännön työhön olisi jäänyt vähäiseksi. Muiden tiimin jäsenten toimintaa arvioidaan sen mukaan, mikä on ollut hänen tosiasiallinen merkityksensä kokonaisuudessa.

TILAlle annetun selvityksen mukaan KHT A on toiminut toimeksiannon johtajana. KHT A on vastannut Raportin luvusta 2. TILAlle annetun selvityksen mukaan KHT B on vastannut Raportin luvuista 3-5.

Saadun selvityksen perusteella TILA toteaa, että KHT A on toimeksiannon johtajana vastuussa erityistoimeksiannon johdosta laaditusta Raportista. TILA on päätöksen kohdissa 4.3 ja 4.4 pitänyt moitittavana KHT B:n laatiman Raportin luvun 4 loppupäätelmää ja luvussa 4 käytettyä ilmaisua. Näin ollen KHT B:n osuutta toimeksiannossa ei saadun selvityksen perusteella voida pitää vähäisenä.

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.

TILA on tilintarkastajien menettelyyn liittyvänä lieventävänä seikkana ottanut huomioon, että kyse ei ole lakisääteisestä tilintarkastuksesta, vaan hallinnon erityistarkastuksesta, mikä käy raportista ilmi ulkopuoliselle lukijalle. Tilintarkastajan toimintaa ei voida kokonaisuutena arvioiden pitää erityisen moitittavana.

Ratkaisu

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

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 1 §, 20 §, 22 §, 40 §, 49 §, 53 §, 54 §

Eriävä mielipide

TILAn puheenjohtaja, kolme jäsentä ja esittelijä jättivät päätöksestä eriävän mielipiteen.

”TILAn arvioitavana on ollut tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettu toiminta. Tilintarkastuslain perusteella tilintarkastajan tulee noudattaa lain 20 §:ssä säädettyjä ammattieettisiä periaatteita tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettuja toimeksiantoja suorittaessaan. Tilintarkastuslaissa ei ole säädetty, että ammattieettisten periaatteiden noudattamista arvioitaisiin lievemmin tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettuja toimeksiantoja suoritettaessa kuin 1 §:n 1 momentissa tarkoitettuja toimeksiantoja suorittaessa. Tilintarkastuslaissa on otettu 1 §:n 2 momentissa tarkoitettujen toimeksiantojen luonne huomioon sillä tavoin, että vain osaa tilintarkastuslain säännöksistä on sovellettava 1 §:n 2 momentissa tarkoitettuja toimeksiantoja suoritettaessa.

Tilintarkastajien raportointi on kohdissa 4.2-4.5 kuvatulla tavoin ollut sekä tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan että tilintarkastuslain 20 §:ssä säädettyjen ammattieettisten periaatteiden vastaista. Tilintarkastuslain 49 §:ssä edellytetään, että tilintarkastajien moitittavaan menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja, jotta tilintarkastajille annetaan varoituksen sijasta huomautus. Asiassa ei ole tullut esiin tilintarkastajien moitittavaan menettelyyn liittyviä muita lieventäviä seikkoja kuin se, ettei kyse ole ollut lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamisesta. Tilintarkastuslaissa asetetut edellytykset kurinpidollisen seuraamuksen lieventämiseksi eivät täyty.

Tilintarkastuslain 49 §:n perusteella TILA päätti antaa KHT A:lle ja KHT B:lle varoituksen.”

Asunto Oy:n osakkaat A ja E kantelivat TILAlle yhtiön tilikauden 2010 tilintarkastajien KHT B:n ja KHT C:n toiminnasta. A:n mukaan Asunto Oy:n yhtiökokous 3.6.2010 valitsi äänestyksen jälkeen yhtiön osakkaan KHT C:n varsinaiseksi tilintarkastajaksi yhdessä tämän vaimon KHT B:n kanssa. KHT C oli A:n mukaan jättänyt kertomatta, että KHT B oli tämän aviopuoliso. Asunto Oy:n vuoden 2010 tilinpäätökseen oli kirjattu omaan pääomaan tilikaudella 2010 päätetyn suunnatun osakeannin yhteydessä syntyneitä merkintähintasaatavia yli 1 900 000 euron edestä. Tilintarkastajien tiedossa oli A:n mukaan, ettei merkintää koskaan tulla suorittamaan. Vuoden 2011 alussa pidetyssä ylimääräisessä yhtiökokouksessa hallitus pyysi A:n mukaan yhtiökokoukselta valtuuksia saada myöntää Pääoma Oy:lle maksuaikaa jo yli puoli vuotta vanhalle merkintähintasaatavalle. Hallituksen ja tilintarkastajien tiedossa oli jo tuolloin täytynyt olla, ettei merkitsijä tulisi suorittamaan lainvoimaista velkaansa.

A:n mukaan KHT C oli toiminut tilintarkastajana leväperäisesti, puolueellisesti hallituksen kantaa mukailevasti ja konsultoiden hallitusta lainvastaisissa toimissa. Raskauttavana A piti sitä, että KHT C yhdessä vaimonsa kanssa oli antanut tietoisesti tarkastuskertomuksessaan totuudenvastaista tietoa ja jättänyt kertomatta tilinpäätöksen sisältämistä riskeistä. A:n mielestä KHT C ei olisi saanut todeta, että tilinpäätös antoi oikeat ja riittävät tiedot.

E:n mukaan Asunto Oy:ssä oli ollut riitaisuuksia yli 10 vuotta. Osakkeenomistajat jakautuivat kahteen ryhmittymään. Taloyhtiön tuorein riita koski ullakkokerroksen rakennusoikeuden myyntiä. Yhtiöjärjestyksestä oltiin muuttamassa niin, että ostajana oleva rakennusliike saisi lunastuslausekkeisessa taloyhtiössä lunastuksesta vapaan saannon niin, ettei lunastusoikeus koskenut mitään ullakko-osakkeiden ensimmäisen merkinnän jälkeistä saantoa. Hallitus tukimieheensä KHT C oli ajanut yhtiöjärjestyksen muutosta ja myyntiä, niin että osakkeenomistajille ei näytetty yhtiön ja rakennusliikkeen merkintäsopimusta. Hallituksen ympärillä olevaan ryhmittymään kuului yhtiökokouksissa aktiivisesti esiintyvä KHT C, joka oli samalla yhtiön tilintarkastaja. Kaksoisroolissa esiintyminen oli omiaan herättämään epäilyksiä hänen riippumattomuudesta ja esteettömyydestä. KHT C ei suorittanut tehtäväänsä objektiivisesti ja yhtiön etu huomioon ottaen. Tilintarkastajan pitää olla täysin omista taloudellisista intresseistä vapaa tarkastuskohteessa. KHT C:llä oli iso oma intressi sijoitusasunnon omistajana.

Myöhemmin oli ilmennyt, että toinen tilintarkastaja KHT B on KHT C:n aviopuoliso. Kummankin täytyi olla riippumattomia eikä keskinäisessä riippuvuussuhteessa. Tällainen oli omiaan heikentämään tilintarkastajien luottamusta ja arvostusta. Kun KHT C oli vielä KHT-yhteisön aluekonttorin johtaja, niin menetetty oli erityisen tuomittavaa.

KHT B ja KHT C torjuivat kanteluissa heidän toimintaansa kohdistetun kritiikin. He olivat saaneet Asunto Oy:n hallintoelimiltä Pääoma Oy:n merkintäsopimusta sekä Merkitsijä Oy:n tarjoustusta koskevaa kirjallista informaatiota. Lisäksi tilintarkastajat olivat käyneet keskustelua hallituksen puheenjohtajan, hallituksen jäsenten sekä isännöitsijän kanssa.

Vaikka Pääoma Oy ei ollut maksanut merkintähintasaatavaa alkuperäisen sopimuksen edellyttämässä aikataulussa, tilintarkastajien hankkima tilintarkastusevidenssi tuki heidän käsityksensä mukaan oletusta, että Pääoma Oy aikoi maksaa merkintähintasaatavan; saadut suoritukset, huoneistojen ennako-

markkinointi osakkaille, yhteydenpito ja keskustelut hallituksen puheenjohtajan kanssa tukivat tätä.

Ammatillista harkintaa käyttäen tilintarkastajat olivat todenneet johtopäätöksensä, että tilanne Pääoma Oy:n osalta oli avoin hallituksen toimintakertomukseensa kuvaamalla tavalla. Keskustelujen ja asiasta saadun tilintarkastusevidenssin tukemana tilintarkastajien käsitys Asunto Oy:n osakemerkintäsaamisesta oli, että merkintähintasaatavaan ei liittynyt niin merkittävää epävarmuutta, että se olisi antanut aihetta mukauttaa tilintarkastuskertomusta. Hallituksen tilinpäätöksessä esittämä informaatio vastasi tilinpäätöksen allekirjoitushetken ja tilintarkastuskertomuksen antamisajankohdan tilannetta.

KHT B:n ja KHT C:n mukaan kumpikaan tilintarkastajista ei ollut esteellinen tilintarkastajan tehtävään ja riippumattomuus oli todettu toimeksiantoa vastaanotettaessa. Tilintarkastajien väliset aviosuhteet eivät tässä tilanteessa johtaneet esteellisyyteen tai riippumattomuuden vaarantumiseen, vaan olivat tilintarkastajien mielestä yksityisasiaita, joilla ei ollut vaikutusta tilintarkastajan tehtävässä. KHT B ja KHT C totesivat, että he olivat arvioineet riippumattomuutensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja suorittaneet tilintarkastuksen tilintarkastusammattilaisten eettisten sääntöjen mukaisesti.

TILA tutki KHT B:n ja KHT C:n toiminnan Asunto Oy:n tilikauden 2010 tilintarkastajina. TILA totesi, että tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä oli ollut epävarmaa, saako Asunto Oy taseeseen kirjatun saamisen Pääoma Oy:ltä. Uuden mahdollisen merkitsijän Merkitsijä Oy:n kanssa Asunto Oy:lla ei ollut sopimusta tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä. Epävarma saatava oli ollut määrältään olennainen. Saatavaan liittyvällä epävarmuudella oli ollut merkitystä myös ulkopuoliselle rahoittajalle. Asunto Oy:n tilikauden 2010 tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella lukija ei voinut päätellä, että tasekirjan allekirjoittamishetkellä maksamatta olleeseen osuuteen osakemerkintäsaamisesta, oli liittynyt epävarmuutta. KHT B ja KHT C ovat toimineet Asunto Oy:n tilikauden 2010 tilintarkastajina tilintarkastuslain 15 §:n vastaisesti, kun he eivät olleet antaneet tilintarkastuskertomuksessa lisätietoa merkintähintasaatavaan kohdistuvasta epävarmuudesta. Tilintarkastajien TILAlle toimittaman selvityksen mukaan kumpikin tilintarkastajista oli osallistunut tilinpäätöstarkastukseen ja raportointiin. KHT B ja KHT C olivat saadun selvityksen perusteella yhdenvertaisessa vastuussa allekirjoittamansa tilintarkastuskertomuksen sisällöstä.

TILA totesi, että KHT C ei ollut esteellinen toimimaan Asunto Oy:n tilintarkastajana sillä perusteella, että hän on Asunto Oy:n osakas. TILAn saaman selvityksen perusteella tilikaudella 2010 KHT C:n omistama asunto-osake oli ollut perheen yksityiskäytössä. KHT C:llä ei ollut velvollisuutta ryhtyä riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin, koska hänellä ei ollut tilikaudella 2010 ollut taloudellista etuutta yhtiössä. Tilintarkastuslain 24 ja 25 §:ien perusteella tilintarkastajien keskinäinen aviosuhde ei ollut seikka, joka tekisi heistä esteellisiä toimimaan saman kohteen tilintarkastajina.

Tilintarkastajien menettelyä arvioitaessa TILA otti lieventävänä seikkana huomioon, että tilintarkastajien huolimattomuus oli ollut ymmärrettävää. Tilintarkastajat olivat tilintarkastushetkellä, toisin kuin osakkaat, tienneet toisen merkitsijän tarjouksesta, jonka johdosta tilintarkastajat eivät olleet pitäneet lisätiedon antamista tilintarkastuskertomuksessa tarpeellisena. TILA antoi KHT B:lle ja KHT C:lle huomautuksen.

(KHT B ja KHT C eivät hakeneet valittamalla muutosta TILAn päätökseen.)

Osakas A:n kantelu

Asunto Oy:n osakas A on kannellut KHT B:n ja KHT C:n toiminnasta yhtiön tilikauden 2010 tilintarkastajina.

Taustaa

A:n mukaan yhtiökokous on päättänyt 3.6.2010 yhtiöjärjestyksen muuttamisesta ja valtuuksien myöntämisestä hallitukselle suunnatun osakeannin toteuttamisesta Pääoma Oy:n kanssa. Asunto Oy:n hallitus esitti suunnattua osakeantia, jonka avulla on tarkoitus rakennuttaa vintille asuinrakennuksia myönnetyin rakennusluvan mukaisesti. Osakkaille ei esitelty yhtiökokouksessa yhtiöjärjestyksen muutoksen sisältöä eikä keskeistä merkintäsopimusta osakkaiden vaatimuksesta huolimatta. Osa yhtiökokouksen aineistoa toimitettiin osakkaille yhtiöjärjestyksen vastaisesti vain muutamaa päivää ennen kokouksen pitämistä. Yhtiökokouksesta on jätetty moitekanne.

Asunto Oy:n ylimääräinen yhtiökokous päätti peruuttaa helmikuussa 2011 varsinaisen yhtiökokouksen päättämän yhtiöjärjestyksen muuttamisen merkitsijä Pääoma Oy:n jätettyä merkintämaksun suorittamatta. Hallituksen puheenjohtaja ei ollut huolehtinut merkintäsopimuksen allekirjoituksen yhteydessä merkintämaksun suorittamisesta, vaikka yhtiökokouksen hyväksymässä merkintäsopimuksessa edellytettiin suoritusta merkintäsopimuksen allekirjoituksen yhteydessä.

Asunto Oy:n yhtiökokous 3.6.2010 valitsi äänestyksen jälkeen yhtiön osakkaan KHT C:n itsensä esittämänä varsinaiseksi tilintarkastajaksi yhdessä tämän vaimon KHT B:n kanssa. KHT C on A:n mukaan jättänyt kertomatta, että KHT B oli tämän avio puoliso. KHT C on A:n mukaan ollut välinpitämätön osakkaiden tasavertaisuusvaatimusten osalta sekä laiminlyönyt merkittävien puutteiden ja virheellisyyksien esille tuomisen tilintarkastuskertomuksessa tai tilintarkastusmuistiossa. Osakkaat olivat vaatineet tiettyjen asioiden käsittelyä yhtiökokouksessa sekä kiinnittäneet tilintarkastajien huomion tiettyihin yhtiölain vastaisuuksiin. Tilintarkastajat olivat jättäneet osakkaiden havainnot huomioonottamatta ja niiden sijasta konsultoineet yhtiötä lainvastaisin toimenpidesuosituksin. Tilintarkastajat olivat myös salanneet osakkailta näiden vaatimia heille kuuluvia tietoja pyynnöistä huolimatta.

Epävarma saatava tilinpäätöksessä

A on TILAlle osoittamassaan kantelussa todennut, että Asunto Oy:n vuoden 2010 tilinpäätöksessä oli omaan pääomaan siirretty suunnatun osakeannin yhteydessä syntyneitä merkintähintasaatavia yli 1 900 000 euron edestä. Tilintarkastajan tiedossa oli A:n mukaan, ettei merkintää koskaan tulla suorittamaan ja että yhtiökokouksen päättämää moitittua yhtiöjärjestyksen muutosta ei koskaan tulla saattamaan lainvoimaiseksi ja merkitsemään kaupparekisteriin. Asunto Oy:n tilinpäätöstiedoista kävi ilmi osakepääoman korotus, rakennusrahostosiirto ja tilinpäätöshetkellä avoinna oleva merkintähintasaatava.

Sen sijaan, että KHT C olisi avoimesti ja läpinäkyvästi ilmoittanut saatavaan liittyvästä riskistä tämä yhtiökokouksessa ryhtyi A:n mukaan puolustamaan epävarman merkintäsaatavan kirjaamista ja siirtoa omaan pääomaan vuoden 2010 tilinpäätökseen.

Vuoden 2011 alussa pidetyssä ylimääräisessä yhtiökokouksessa hallitus pyysi A:n mukaan yhtiökokoukselta valtuuksia saada myöntää Pääoma Oy:lle maksuaikaa jo yli puoli vuotta vanhalle merkintähintasaatavalle. Hallituksen ja tilintarkastajien tiedossa oli jo tuolloin täytynyt olla, ettei merkitsijä tulisi suorittamaan lainvoimaista velkaansa.

Hallitus oli A:n mukaan varmuudella jo tuolloin yhtiökokoukselta salassa ja ilman valtuuksia neuvotellut Merkitsijä Oy:n kanssa uudesta merkintäsopimuksesta ilman minikäänlaista kilpailuttamista. Hallitusta oli kehoitettu kilpailuttamaan rakennusurakka jo ennen vuoden 2009 tilinpäätöstä sekä myös kehoitettu varovaisuuteen Pääoma Oy:n kanssa epämääräisestä tarjouksesta ja organisaatorakenteesta johtuen. Hallituksen viittaus ajanpuutteeseen uuden merkitsijän valinnan yhteydessä ei A:n käsityksen mukaan voinut olla asiallinen ja paikkansapitävä. Uusmerkinnän kautta n. 25 % yhtiön osakekannasta tulisi siirtymään uudelle osakkaalle tilanteessa, jossa vanhoilla osakkailla oli yhtiöjärjestyksen mukaan lunastusoikeus. KHT C on A:n käsityksen mukaan konsultoinut hallitusta virheelliseen oman pääoman siirtoon.

Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat

A:n mukaan tilintarkastajat olivat jättäneet tiedottamasta tai salanneet tilikauden 2010 tilinpäätöksen jälkeisistä merkittävistä tasemuutoksista ja siunanneet hallituksen vakuutuksen, ettei tilinpäätöksen jälkeen ollut tapahtunut tasetiedoissa merkittäviä muutoksia. Yhtiökokouksessa kysyttäessä hallituksen puheenjohtaja ilmoitti epävarmasti, että yhtiön tilillä oli yli 200 000 euroa, kun vastaava luku tilinpäätöksessä oli 31 943 euroa. Tilinpäätöksen jälkeen ennen tilinpäätöksen allekirjoitushetkeä olivat siis kasvavat lisääntyneet enemmän kuin yhden vuoden vastikkeiden verran. Huomattava lisäksi oli, että yhtiöjärjestyksen muutos edellyttää tilintarkastajan lausuntoa tilinpäätöksen jälkeiseltä ajalta.

Tilintarkastajan esteellisyys

A on TILAlle osoittamassaan kantelussa todennut, että KHT C esitti itseään ja vaimoaan varsinaisessa vuoden 2010 yhtiökokouksessa varsinaisiksi tilintarkastajiksi ja varalle KHT-yhteisöä. A totesi, että KHT C saattoi olla jäävi ja/tai esteellinen tehtävän suorittamisessa ja teki vastaehdotuksen ehdottaen KHT D:tä tehtävään. Vastaehdotus sisälsi myös toisen tarkastajan nimen. Yhtiökokous valitsi hallituksen puoltolausein tilintarkastajiksi KHT C:n ja tämän aviopuolison KHT B:n.

Yhteenveto

A:n mukaan KHT C on toiminut tilintarkastajana leväperäisesti, puolueellisesti hallituksen kantaa mukailevasti ja konsultoiden hallitusta lainvastaisissa toimissa. Ras-kauttavana A on pitänyt sitä, että KHT C yhdessä vaimonsa kanssa on antanut tietoisesti tarkastuskertomuksessaan totuudenvastaista tietoa ja jättänyt kertomatta tilinpäätöksen sisältämistä riskeistä. A:n mielestä KHT C ei olisi saanut todeta, että tilinpäätös antoi oikeat ja riittävät tiedot.

Osakas E:n kantelu

Asunto Oy:n osakas E on kannellut KHT B:n ja KHT C:n toiminnasta Asunto Oy:n tilintarkastajina tilikaudella 2010.

E:n mukaan Asunto Oy:ssä on ollut riitaisuuksia yli 10 vuotta. Osakkeenomistajat jakautuvat kahteen ryhmittymään. Hallituksen ympärillä olevaan ryhmittymään kuuluu yhtiökokouksissa aktiivisesti esiintyvä KHT C, joka on samalla yhtiön tilintarkastaja. Kaksoisroolissa esiintyminen on omiaan herättämään epäilyksiä hänen riippumattomuudesta ja esteettömyydestä. Syntyy vaikutelma, että hän kiihkeästi puolusta hallituksen linjaa, vaikka toiset ovat esittäneet voimakasta ja perusteltua kritiikkiä. Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu myös hallinnon tarkastaminen. Huomioiden hänen asenteensa on syntynyt sellainen vakaumus, että hän ei suorittanut tehtäväänsä objektiivisesti ja yhtiön etu huomioon ottaen.

Tilintarkastaja ei voi esiintyä riitaisuuksissa ikään kuin olisi toisen ryhmittymän asian ajaja. Taloyhtiön tuorein riita koskee ullakkokerroksen rakennusoikeuden myyntiä. Yhtiöjärjestyksestä oltiin muuttamassa niin, että ostajana oleva rakennusliike saisi lunastuslausekkeisessa taloyhtiössä lunastuksesta vapaan saannon niin, ettei lunastusoikeus koskenut mitään ullakko-osakkeiden ensimmäisen merkinnän jälkeistä saantoa. Hallitus tukimiehenään KHT C on ajanut yhtiöjärjestyksen muutosta ja myyntiä, niin että osakkeenomistajille ei näytetty yhtiön ja rakennusliikkeen merkintäsopimusta. Osakkeenomistajien kannalta on kumma tilanne, kun yhtiöjärjestyksestä oltiin muuttamassa ja ullakko oli myyty salaisen paperin turvin.

Hallitus ja KHT C väittivät merkintäsopimuksen sisältäneen liike- ja yrityssalaisuuksia. Se on perätön väite ja veruke. E on itse onnistunut saamaan haltuunsa merkintäsopimuksen ja se ei hänen käsityksensä mukaan sisältänyt minkäänlaista väitettyä salaisuutta. Sopimuksessa on taloyhtiön kannalta eräitä epäedullisia kohtia. Salaamisen tarkoituksena on selvästikin hallituksen tai sopimuksen laatineen juristin suojele korvausvaatimuksilta. Tilintarkastaja ei saa olla hallituksen asiamies, vaan tilintarkastajan on raportoitava osakkeenomistajille kollektiivina parhaalla mahdollisella asiantunteumuksella riippumattomasti. Ilmeisesti KHT C on pyrkinyt olemaan hallituksen linjoilla, jotta seuraavankin kerran pääsisi tilintarkastajaksi. Yksityiset pyyteet eivät saa eettisesti ohjata tilintarkastajaa.

Taloyhtiön osakkeenomistajia ei ole kohdeltu yhdenvertaisesti. Hallituksen jäsenet yhtä lukuun ottamatta olivat osakkeenomistajia. He ja luottomiehensä KHT C ovat saaneet täydelliset tiedot omistukseensa liittyvistä seikoista ja muut eivät. Tällainen kuvio on johtanut epäluottamukseen tilintarkastajan toimintaan. Ullakkohuoneistot keskeltä kaupunkia ovat himoittuja. Sisäpiiri pääsee niihin käsiksi näköalapaikkansa vuoksi. Temppuilun avulla muiden osakkeenomistajien omaisuuden arvo ja mahdollisuudet laskevat. Tällaisessa operaatiossa ei pidä tilintarkastajan olla millään lailla mukana. Verukkeena on sanottu, ettei merkintäsopimusta saa antaa yksittäiselle osakkeenomistajalle. Sitähän ei annettaisikaan yksille, vaan kaikille tasapuolisesti. Nyt vain on unohdettu, että etuoikeutettu väki on sen saanut, mutta se onkin sitten muka laillista. Asuntoyhtiö ei ole pörssiyhtiö ja merkintäsopimuksella on osakkeenomistajan kannalta iso merkitys. Ulkopuoliset eivät tiedä, onko sisäpiiri tehnyt mahdollisesti henkilökohtaisesti jotakin sopimuksia rakennusliikkeen kanssa.

Tilintarkastajan pitää olla täysin omista taloudellisista intresseistä vapaa tarkastuskohteessa. Nyt KHT C:llä on iso oma intressi sijoitusasunnon omistajana. Outoon käytökseen voi olla syynä sekin, jos KHT C tai hänen työnantajansa KHT-yhteisö on toimeksiantosuhteessa niihin firmoihin, missä hallituksen jäseniä on mukana, tai eräisiin Asunto Oy:tä omistavien henkilöiden firmoihin kuin myös ullakon ympärillä toimineisiin rakennusfirmoihin. Monella jakkaralla olemisesta tulee intressiristiriita. Ulkoisin silmin tarkasteltuna tilintarkastuksen täytyy olla puolueetonta ja riippumatonta ja näyttää aidosti siltä.

Nytemmin on ilmennyt, että toinen tilintarkastaja KHT B on KHT C:n aviopuoliso. Kummankin täytyy olla riippumattomia eikä keskinäisessä riippuvuussuhteessa. Kuvitellaan, että toinen julistettaisiin jääviksi, niin tosiasiasa jäävi voisi kotona vaikuttaa tilien ja hallinnon tarkastuksen sisältöön. Tällainen on omiaan heikentämään tilintarkastajien luottamusta ja arvostusta. Kun KHT C on vielä KHT-yhteisön aluekonttorin johtaja, niin menettely on erityisen tuomittavaa. Luottamuksen palauttamiseksi kummankin tulisi erota vapaaehtoisesti tilintarkastajan tehtävästä.

E oli toimittanut TILAlle Asunto Oy:tä vastaan tilikaudella 2011 nostamansa vahingonkorvauskanteen. E:n mukaan kannetta ei olisi tarvinnut nostaa, jos tilintarkastaja

tekisi sivuvaikutuksista vapaana tehtävänsä. E:n tietojen mukaan F-rapun asukkailla on käytössä varastokopit, mutta muilla ei. Tilintarkastaja ei kiinnitä lainkaan huomiota osakkaiden yhdenvertaisuuteen. Hän ei voi olla tietämättä asioista, kun omistaa osakkeet.

E:n mukaan KHT C on myös toiminut yhtiökokouspöytäkirjojen mukaisesti eräiden toisten osakkeenomistajien asiamiehenä kokouksissa. Hän on tullut esteelliseksi, mutta hän ei itse tätä halua tunnustaa. Jos TILA antaa vapaat kädet tällaisen menettelyn harjoittamiseen muissakin yhteyksissä, niin tilintarkastusinstituutio menettää uskottavuutensa. Jos on tilintarkastaja, niin pysyköön roolissaan, mutta ei pidä lähteä tarkastettavan yhtiön kokouksiin asiamiehenä. Sen verran pitää olla itsekritiikkiä.

Koska asiamiehen täytyy olla lojaali päämiehelleen, niin hänen edustamansa osakkeenomistajat saavat sellaista tietoa, mitä allekirjoittanut ei voi saada. Jos asiamies ei anna päämiehelleen tietoa, niin mikä se sellainen asiamies on.

E on kirjeessään pyytänyt tilintarkastuslautakuntaa tutkimaan, ovatko KHT C ja KHT B menettelleet tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan että ammattieettisyyden mukaisesti.

KHT B:n ja KHT C:n vastine

KHT B ja KHT C ovat antaneet asiassa kirjalliset kommentit, heiltä pyydetyn lisäselvityksen ja vastineet. Tilintarkastajien TILAlle lähettämien kirjelmien sisältöä on selostettu lyhyesti TILAn päätöksessä. Tilintarkastajien toimittamat asiakirjat kokonaisuudessaan ovat TILAn päätöksen liitteenä.

TILA on pyytänyt tilintarkastajia toimittamaan TILAlle merkintähintaa koskevista keskustelusta ja sen perustella tehdyistä johtopäätöksistä laaditun dokumentaation (ISA 230). Tilintarkastajilta on pyydetty myös selvitystä siitä, miksi he ovat katsoneet, että Asunto Oy:n tilikauden 2010 tilintarkastuksesta annetussa tilintarkastuskertomuksessa ei ole tarvinnut antaa epävarmaa merkintähintasaamista koskevaa lisätietoa. Vastinepyynnössä on viitattu seuraaviin lähteisiin: tilintarkastuslaki, lain esityöt, tilintarkastusstandardi 706 sekä Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot –teos.

TILA on lisäksi pyytänyt selvitystä tilintarkastajien riippumattomuudesta Asunto Oy:n tilintarkastajina tilikaudella 2010. TILAlle toimitetun Asunto Oy:n ääniluettelon perusteella KHT C omistaa 100 % huoneiston hallintaan oikeuttavista osakkeista. KHT C:ltä ja KHT B:ltä on pyydetty selvitystä siitä;

- onko kysymys sijoitusasunnosta?
- ovatko KHT C ja KHT B ryhtyneet tilintarkastuslain 24 §:ssä tarkoitettuihin riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin osakeomistuksen johdosta ja jos, niin millaisiin toimenpiteisiin?
- onko omistusoikeus huoneiston hallintaan oikeuttaviin osakkeisiin tilintarkastajien käsityksen mukaan tilintarkastuslain 25 §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettulla tavalla merkityksetön?

Merkintähintaa koskevat keskustelut ja sen perusteella tehtävät johtopäätökset

KHT B ja KHT C ovat vastineessaan TILAlle todenneet, että he ovat saaneet Asunto Oyn hallintoelimiltä Pääoma Oy:n merkintäsopimusta sekä Merkitsijä Oy:n tarjousta koskevaa kirjallista informaatiota.

Lisäksi tilintarkastajat ovat käyneet keskusteluja em. sähköposteihin liittyen hallituksen puheenjohtajan, hallituksen jäsenten sekä isännöitsijän kanssa.

Vaikka Pääoma Oy ei ollut maksanut merkintähintasaatavaa alkuperäisen sopimuksen edellyttämässä aikataulussa, tilintarkastajien hankkima tilintarkastusevidenssi tukee heidän käsityksensä mukaan oletusta, että Pääoma Oy aikoo maksaa merkintähintasaatavan; saadut suoritukset, huoneistojen ennakkomarkkinointi osakkaille, yhteydenpito ja keskustelut hallituksen puheenjohtajan kanssa tukivat tätä.

Ammatillista harkintaa käyttäen tilintarkastajat ovat todenneet johtopäätöksenä, että tilanne Pääoma Oy:n osalta oli avoin hallituksen toimintakertomuksessaan kuvaamalla tavalla.

Asunto Oy:n hallitus oli neuvotellut toisen merkitsijän Merkitsijä Oy:n kanssa osake-merkinnästä. Keskustelujen ja asiasta saadun tilintarkastusevidenssin tukemana tilintarkastajien käsitys Asunto Oy:n osake-merkintäsaamisesta oli, että merkintähintasaatavaan ei liity niin merkittävää epävarmuutta, että se olisi antanut aiheutta mukauttaa tilintarkastuskertomusta.

Neuvottelut Merkitsijä Oy:n kanssa eivät olleet tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä julkisia, ja sopimus oli edelleen voimassa Pääoma Oy:n kanssa. Harkittuaan asiaa tilintarkastajat tulivat siihen tulokseen, että hallituksen tilinpäätöksessä esittämä informaatio vastasi tilinpäätöksen allekirjoitushetken ja tilintarkastuskertomuksen antamisajankohdan tilannetta. Perusteluina johtopäätökselle olivat seuraavat seikat:

- Pääoma Oy:n kanssa oli merkintäsopimus edelleen voimassa ja maksuaikaa 31.5.2011 saakka.
- Pääoma Oy oli maksanut osan merkintähinnasta ja viivästysseuraamuksia.
- Pääoma Oy oli käynnistänyt maaliskuussa 2011 huoneistojen ennakkomarkkinoinnin.
- Asunto Oylla oli sitova tarjous uudelta merkitsijältä Merkitsijä Oy:ltä.
- Asunto-osakeyhtiölain 13 luvun 12.1 §:n mukaan hallituksella oli mahdollisuus antaa merkitsijälle lisäaikaa, kuten tässä tapauksessa kävikin. Saman pykälän toisessa lauseessa todetaan, että ”Hallitus voi tällöin antaa merkintäoikeuden toiselle henkilölle tai mitätöidä maksamattoman uuden osakkeen.” Tilintarkastajat olivat tietoisia hallituksen käymistä neuvotteluista uuden merkitsijän kanssa, mikä vahvisti heidän käsitystään siitä, että merkintähinta osakeannista oli mahdollista saada joko Pääoma Oy:ltä tai Merkitsijä Oy:ltä

KHT B ja KHT C ovat todenneet, että vastinetta laadittaessa he ovat keskustelleet asunto-osakeyhtiölain 13 luvun 12 §:n tulkinnasta professorin kanssa. Häneltä saadun vahvistuksen mukaan tilintarkastajien tulkinta on oikea ja asunto-osakeyhtiölaki mahdollistaa sen, että hallitus voi antaa merkintäoikeuden uudelle merkitsijälle. Vastaava merkintäoikeuden siirto oli merkintäsopimuksen mukaan mahdollista myös Pääoma Oy:n puolelta.

Asunto Oyn hallitus on tilikauden 2010 toimintakertomuksessa todennut, että ”Lisäksi hallitus on pohtinut merkintäsopimuksen asettamien ehtojen rajoissa vaihtoehtoista toimintamallia ullakkorakentamisoikeuden myymisestä.”

Tilintarkastajat ovat todenneet arvioineensa merkintähintasaavan esittämistapaa tilinpäätöksessä kokonaisuutena, ottaen huomioon sekä Pääoma Oy:n mahdollisen suorituksen että Merkitsijä Oy:n mahdollisen suorituksen. KHT B ja KHT C ovat siteeranneet KILAn ratkaisua 1827 vuodelta 2008. ”Saatavan todennäköisyyden arviointi tehdään tapauskohtaisesti kokonaisharkintana, ottaen objektiivisesti huomioon kunkin tilanteen erityispiirteet. Saamisen todennäköisyys on arvioitava viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa. Arviointi perustetaan siten kirjanpitovelvollisella olevaan parha-

seen tietoon asianomaisen tilinpäätöksen laatimisajankohtana. Aiemmat arviot päättyneellä tilikaudella tai sitä edeltäneellä tilikaudella eivät siten sellaisinaan päde.”

Perustelu lisätiedon antamatta jättämiselle

Vastineessaan TILAlle KHT B ja KHT C ovat todenneet, että he arvioivat tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä Asunto Oy:n merkintähintasaatavaa koskevia seikkoja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Heidän käsityksensä mukaan merkintähintasaatava ei ollut sillä tavoin epävarma, että heidän olisi tullut mainita siitä lisätietona tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastajien mukaan he arvioivat merkintähintasaatavaa objektiivisesti ja kokonaisuutena tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä käytössään olevan informaation pohjalta. Merkintähintasaatava oli tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä vallinneen käsityksen mukaan mahdollista saada joko Pääoma Oy:ltä tai Merkitsijä Oy:ltä. Vaikka Pääoma Oy:n aikaisempi maksukäyttäytyminen viittasi heidän osaltaan saatavan epävarmuuteen, oli merkintähinnalla tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä myös toinen halukas (sitovan tarjouksen tehnyt) maksaja. Lisäksi Pääoma Oy:n toimet kahden edeltävän kuukauden aikana antoivat viitteitä siitä, että maksusuoritus myös Pääoma Oy:ltä oli mahdollinen.

Mikäli Pääoma Oy olisi jättänyt merkintähinnan maksamatta, merkintähinnan olisi tilintarkastajien mukaan maksanut Merkitsijä Oy. Yhtiön taloudellinen asema tilinpäätöksessä esitetyt varat ja oma pääoma eivät olisi muuttuneet mitenkään. Kokonaisuutena arvioiden (esitetty tilinpäätösinformaatio, merkintähintasaatava ja siitä saadut suoritukset, sitova tarjous toiselta merkitsijältä, keskeneräiset neuvottelut Pääoma Oy:n ja Merkitsijä Oy:n kanssa) tilinpäätös ja toimintakertomus sisälsivät merkintähintasaatavasta ja siihen liittyvistä seikoista sen hetkisen tilanteen mukaisen informaation eikä lisätiedon esittämiselle ollut tilintarkastajien käsityksen mukaan tarvetta.

Esteellisyys

KHT B:n ja KHT C:n mukaan kumpikaan tilintarkastajista ei ole esteellinen tehtävään ja riippumattomuus on todettu toimeksiantoa vastaanottaessa.

Tilintarkastajien väliset aviosuhteet eivät tässä tilanteessa johda esteellisyyteen tai riippumattomuuden vaarantumiseen, vaan ovat tilintarkastajien mielestä yksityisasiointa, joilla ei ole vaikutusta tilintarkastajan tehtävässä.

Riippumattomuus

KHT B ja KHT C ovat vastineessaan todenneet, että he ovat arvioineet riippumattomuutensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja suorittaneet tilintarkastuksen tilintarkastusammattilaisten eettisten sääntöjen mukaisesti.

Tilintarkastajien mukaan KHT C on omistanut 100 % Asunto Oy:n huoneistosta vuodesta 1995 lähtien. Huoneisto on ollut joko perheen yksityiskäytössä tai vuokrattuna ulkopuolisille koko omistusajan. Tilikauden 2010 aikana asunto-osake on ollut perheen yksityiskäytössä.

Vastineessaan KHT C ja KHT B ovat todenneet, että tilintarkastuslain 25 § 1 momentin 4 kohdan ja lain esitöiden mukaan tilintarkastajat voivat toimia asunto-osakeyhtiön tilintarkastajina, vaikka tilintarkastajaksi valittu henkilö omistaisi osakkeita kyseessä olevasta yhtiöstä. Tilintarkastuslaki ei ota kantaa siihen, asuuko tilintarkastaja itse (tai

perheenjäsenensä) yhtiössä sijaitsevassa huoneistossa tai onko kyseessä ns. sijoitusasunto.

Tilintarkastajat ovat referoineet tilintarkastuslain esiöitä ja todenneet, että omistus asunto-osakeyhtiössä ei sellaisenaan ole riippumattomuuden vaarantava tekijä, eikä tämä taloudellinen intressi ole muutoinkaan aiheuttanut KHT C:n riippumattomuutta vaarantavia tekijöitä. Ei ole ollut tarpeen ryhtyä erityisiin riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin. Toisin sanoen, toimeksiantoa vastaanotettaessa tehdyn riippumattomuusarviointin perusteella edellytykset riippumattomaan toimintaan ovat olleet olemassa, ja ovat edelleen. Lisäksi edellä kuvatuilla perusteilla omistuksesta tilintarkastuksen kohteena olevassa asunto-osakeyhtiössä aiheutuvat uhkatekijät ovat kokonaisuutena arvioituna merkityksettömiä. Johtopäätös on dokumentoitu työpapereihin asianmukaisesti.

Vastineessa on todettu, että KHT B on ottanut riippumattomuutensa toteutumisen arvioinnissaan KHT C:n em. omistuksen huomioon seuraavasti. KHT B:llä ei itsellään ole omistusta Asunto Oy:ssä, joten tilintarkastuslain 25.1 §:n 4 momentti ei tule sovellettavaksi KHT B:hen. Tilintarkastuslain 25 §:n 1 momentin 7 kohta soveltuu lähtökohteisesti KHT B:n riippumattomuuden arviointiin, koska puolison omistus tilintarkastuksen kohteena olevassa yhteisössä. Kuitenkin, kuten edellä on selvitetty, KHT C:n omistus ei ole Tilintarkastuslain 25 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu omistus, joten kyseistä omistusta ei ole tarpeen arvioida omistuksen merkityksellisyyden valossa.

Edellä esitetyn perusteella KHT B:n riippumattomuus ei ole esteellisyyden perusteella vaarantunut. Edelleen tilintarkastuslain 24 §:n 3 momentin mukaan tarkasteltuna, koska puolison omistus asunto-osakeyhtiössä ei sellaisenaan ole riippumattomuuden vaarantava tekijä, eikä tämä puolison taloudellinen intressi ole muutoinkaan aiheuttanut KHT B:n riippumattomuutta vaarantavia tekijöitä, ei ole ollut tarpeen ryhtyä erityisiin riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin. Toimeksiantoa vastaanotettaessa tehdyn riippumattomuusarviointin perusteella edellytykset riippumattomaan toimintaan ovat olleet olemassa, ja ovat edelleen.

KHT B:n ja KHT C:n yhteenveto

A on kantelussaan esittänyt, että vuoden 2010 tilinpäätöksessä on virheellisesti siirretty omaan pääomaan osakeannin yhteydessä syntynyt merkintähintasaatava.

Merkintähintasaatavan kirjaaminen kirjanpitoon on perustunut Pääoma Oy:n sitovaan osakemerkintään ja Asunto Oy:n yhtiökokouksen tekemään päätökseen kirjata osakemerkinnästä osakepääoman ylittävä osa rakennusrahastoon. Tehty kirjaus on voimassa olevan kirjanpitokäytännön sekä yhtiökokouksen päätöksen mukainen.

A:n kantelusta käy ilmi, että hän on tilintarkastajien käsityksen mukaan saanut vallitsevan tilanteen mukaisen tiedon tilinpäätöksestä: "Oheen liitetyistä tilinpäätöstiedoista käy ilmi osakepääoman korotus, rakennusrahastosiirto ja tilinpäätöshetkellä avoimena oleva merkintähintasaatava"

Merkintähintasaatava on ollut tilinpäätöshetkellä maksamatta ja se on esitetty tilinpäätöksessä merkintähintasaavana. Hallitus on toimintakertomuksessaan esittänyt maksamatonta merkintähintasaatavaa koskevan tilannekatsauksen Pääoma Oy:tä koskien. Lisäksi hallitus on toimintakertomuksessa viitannut merkintähintaa koskevaan vaihtoehtoiseen toimintamalliin (osakemerkintäoikeuden antaminen Merkitsijä Oy:lle).

Pääoma Oy ei ollut alkuperäisen merkintääjan puitteissa maksanut merkintähintasaatavaansa. Yhtiökokous oli 17.2.2011 hyväksynyt osakemerkintää koskevan muutos-sopimuksen, jossa Pääoma Oy:lle oli annettu maksuaikaa 31.5.2011 saakka, kuitenkin siten, että koko merkintähintasaatava tuli olla maksettu ennen rakentamisen aloit-tamista.

Pääoma Oy oli maaliskuussa 2011 aloittanut Asunto Oy:n suunnittelemiensa huo-neistojen ennakkomarkkinoinnin sekä maksanut muutosopimuksessa sovitun käsi-
rahan, korko- ja viivästysseuraamukset maaliskuussa 2011.

Asunto Oy:n hallitus oli maaliskuussa 2011 käynnistänyt neuvottelut uuden merkitsi-jän kanssa sen varalle että, Pääoma Oy ei maksa merkintähintaa.

Asunto-osakeyhtiölain 13 luvun 12 §:n mukaan: ”Hallitus voi todeta oikeuden osak-keen menetetyksi, jos merkintähintaa mahdollisine viivästyskorkoineen ei ole makset-tu sen eräännyttyä eikä hallitus ole antanut merkitsijälle lisää maksuaikaa. Hallitus voi tällöin antaa merkintäoikeuden toiselle henkilölle tai mitätöidä maksamattoman uuden osakkeen.”

KHT B:n ja KHT C:n käsityksen mukaan Asunto Oy:n hallitus oli menetellyt em. lain-kohdan mukaisesti: merkintähinnan maksamiselle oli annettu lisäaikaa ja lisäksi sen varalle, että alkuperäinen merkitsijä ei maksaisi merkintähintaa määräajassa, oli saa-tu uudelta merkitsijältä sitova tarjous.

Tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä kaikki merkintäsopimusta koskevat seikat eivät olleet valmiina esitettäväksi tilinpäätöksessä. Uuden halukkaan osakemerkitsi-jän Merkitsijä Oy:n kanssa käydyt neuvottelut eivät olleet vielä julkistamiskelpoisia, eikä myöskään Pääoma Oy:n sopimuksen jatkotoimet olleet julkisia tai kaikilta yksi-tyiskohdiltaan tiedossa.

Asunto Oy:n päättämälle osakeannille oli siten tilintarkastuskertomuksen antamishet-kellä olemassa kaksi sopimuksella tai sitovalla tarjouksella sitoutunutta maksajaa. Näin ollen merkintähintasaatavaan kokonaisuutena ei kohdistunut KHT B:n ja KHT C:n käsityksen mukaan niin merkittävää epävarmuutta, että siitä olisi tullut esittää li-sätieto tilintarkastuskertomuksessa.

Mikäli merkintäoikeus olisi asunto-osakeyhtiölain 13 luvun 12 §:n mukaan annettu Merkintä Oy:lle jo ennen tilintarkastuskertomuksen antamista, tilinpäätöksen näkö-kulmasta olisi vain merkitsijä vaihtunut, yhtiön tase-aseman säilyessä ennallaan

Asunto Oy:n hallitus päätyi ehdottamaan Pääoma Oy:lle merkintäsopimuksen purka-mista jo ennen yhtiökokouksen myöntämän maksuajan 31.5.2011 umpeutumista. Tämän toteuttamiseksi Asunto Oy:n hallitus vei Pääoma Oy:n kanssa solmitun mer-kintäsopimuksen purkamisen yhtiökokoukseen.

Merkintäsopimus Pääoma Oy:n kanssa purettiin ennen 31.5.2011 Asunto Oy:n aloit-teesta, joten jälkikäteistä näyttöä sille, olisiko Pääoma Oy maksanut merkintähinta-saatavan, ei ole olemassa. Arvailut siitä kohdistuiko nimenomaan Pääoma Oy:n osal-ta merkintähintasaatavaan epävarmuutta, ovat spekulatiivisia.

Merkintähintasaatavaan kokonaisuutena ei KHT B:n ja KHT C:n käsityksen mukaan kohdistunut epävarmuutta ja sen esittäminen tilinpäätöksessä ja toimintakertomuk-
sessa vastasi tilinpäätöksen allekirjoittamishetkellä ja tilintarkastuskertomuksen an-tamishetkellä vallinnutta tilannetta. Uusi merkitsijä Merkitsijä Oy maksoi merkintähin-nan 50 000 euroa suurempana, joten jälkikäteinen näyttö sille, että merkintähintasa-

tava on saatu, on kiistattomasti olemassa. Asunto Oy:lle ei ole tilintarkastajien käsityksen mukaan aiheutunut taloudellista vahinkoa merkitsijän vaihdoksesta.

Tilintarkastajat ovat näkemystensä tueksi ja TILAn pyynnöstä toimittaneet kirjelmiensä liitteenä tilintarkastusdokumentaatiota sekä Asunto Oy:n hallinnon asiakirjoja.

KHT B on halunnut vielä painottaa sitä seikkaa, että tilintarkastajat ovat kirjallisissa kommenteissa rajoittaneet vastauksensa niihin seikkoihin, joita heiltä on kysytty. Tilintarkastajat ovat vastineessaan avanneet osakemerkintäsaamiseen kokonaisuutena kohdistuneita seikkoja, joiden perusteella he ovat tehneet johtopäätöksen siitä, että lisätiedon antamiseen tilintarkastuskertomuksessa ei ole aihetta.

TILAN PÄÄTÖS

1 Päätöksen rajaus

TILA päätti ottaa tutkittavaksi KHT B:n ja KHT C:n toiminnan Asunto Oy:n tilikauden 2010 tilintarkastajina. TILA rajoitti tutkinnan kohdistumaan tilinpäätökseen kirjatun osakemerkintäsaamisen tarkastamiseen ja sen vaikutukseen tilintarkastajien raportoinnissa sekä arviointiin tilintarkastajien riippumattomuudesta kanteluissa esitettyjen väitteiden johdosta.

TILA ei ottanut päätöksessään kantaa kantelijoiden muihin tilikauden 2010 tilintarkastukseen kohdistuviin väitteisiin eikä tilintarkastajien toimintaan tilikauden 2011 tilintarkastuksessa.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

Asunto Oy:n varsinainen yhtiökokous päätti 3.6.2010 korottaa ullakkorakentamisen mahdollistamiseksi osakepääomaa seuraavalla tavalla:

Osakkeiden merkintähinta on 1 900 000 euroa. Merkintähinnasta 40,03 euroa merkitään osakepääomaan ja loput rakennusrahastoon. Osakkeiden merkintäaika alkaa yhtiökokouksesta ja päättyy 31.12.2010. Hallitus valtuutetaan hyväksymään merkinnät merkintähinnan puitteissa. Täysi maksu osakkeesta on suoritettava yhtiölle viimeistään 31.12.2010.

Asunto Oy:n ylimääräinen yhtiökokous 17.2.2011 päätti valtuuttaa hallituksen allekirjoittamaan yhtiökokouskutsun liitteenä olleen muutossopimuksen 2.8.2010 allekirjoitettuun merkintäsopimukseen.

Muutossopimuksessa on todettu, että osapuolten 2.8.2010 allekirjoittaman merkintäsopimuksen mukaan merkintähinnasta 1 900 000 euroa piti maksaa 100 000 euroa viimeistään 6.8.2010 ja 1 800 000 euroa viimeistään 30.9.2010. Merkitsijä ei ole maksanut merkintähintaa merkintäsopimuksen mukaisesti. Käräjäoikeus on 22.12.2010 antanut yksipuolisen tuomion, jossa merkitsijä on veloitettu suorittamaan taloyhtiölle eräänynen merkintähintasaatavan 1 900 000 euroa korkolain 4 §:n 1 momentin mukaisine viivästyskorkeineen 100 000 euron määrälle 6.8.2010 lukien sekä 1 800 000 euron määrälle 30.9.2010 lukien. Tuomiossa merkitsijä on veloitettu suorittamaan taloyhtiölle korvaukseksi oikeudenkäyntikuluista 3 258,75 euroa korkolain 4 §:n 1 momentin mukaisine viivästyskorkeineen siitä lukien, kun kuukausi on kulunut käräjäoikeuden ratkaisun antopäivästä. Tuomio on taloyhtiön toimesta laitettu täytäntöön.

Muutossopimuksella on sovittu, että merkitsijä maksaa 100 000 euroa korkolain 4 §:n 1 momentin mukaisine viivästyskorkeineen 6.8.2010 alkaen sopimuksen allekirjoituksen yhteydessä. Merkitsijä maksaa loppuosan merkintähinnasta eli 1 800 000 euroa korkolain 4 §:n 1 momentin mukaisine viivästyskorkeineen 30.9.2010 lukien viimeistään 31.5.2011. Merkitsijä maksaa korvauksena taloyhtiön oikeudenkäyntikulusta xxxx euroa (kokouskutsun lähettämisen hetkellä 8 155 euroa) ja oikeudenkäyntikulujen osalta 3 258,75 euron määrälle korkolain 4 §:n 1 momentin mukaista viivästyskorkoa 22.1.2011 lukien.

Asunto Oy:n tilikauden 2010 toimintakertomuksessa on todettu, että varsinaisessa yhtiökokouksessa päätettiin, ullakkorakennushankkeeseen liittyen, korottaa osakepääomaa ja muuttaa yhtiöjärjestystä soveltuvin osin. Toimintakertomuksessa on esitetty merkittävät asiat tilikauden aikana ja sen päättymisen jälkeen. Ullakkorakentamisesta on todettu seuraavasti: ”Ullakkorakentaminen ei käynnistynyt alkuperäisesti sovitun aikataulun mukaisesti syksyllä 2011 eikä ullakkoasuntojen merkitsijä Pääoma Oy maksanut merkintäsummaa. Hallitus käynnisti oikeusprosessin, jossa sopimuksen mukaiset suoritukset saataisiin Pääoma Oy:ltä, ja Käräjäoikeuden yksipuolinen tuomio annettiin 22.12.2010.

Hallitus kutsui 17.2.2011 koolle ylimääräisen yhtiökokouksen päättämään muutos sopimuksen tekemisestä Pääoma Oy:n kanssa siten, että alkuperäisen merkintäsopimuksen ehdot pysyvät muutoin muuttumattomina, mutta Pääoma Oy:n maksusuoritusten eräpäiviä päivitetäisiin, sovittaisiin viivästyskorkeista ja Asunto Oyn koituvien kulujen korvaamisesta. Lisäksi hallitus on pohtinut merkintäsopimuksen asettaminen ehtojen rajoissa vaihtoehtoista toimintamallia ullakkorakentamisoikeuden myymisestä.

Tasekirjan allekirjoittamishetkellä Pääoma Oy on maksanut käsirahan ja viivästyskorot taloyhtiölle (eli valtaosan muutossopimuksen velvoitteista). Rakentamisen alkamisajankohdasta ei ole tarkkaa tietoa.”

29.3.2010 allekirjoitetun tilinpäätöksen lyhytaikaisiin saamisiin on kirjattu erä maksamattomat osakkeet/osuudet 1 900 000 euroa. Omaan pääomaan on kirjattu osakeanti 40,03 euroa ja rakennusrahaston 2 490 452,90 euroa. Oman pääoman liitetiedoissa on esitetty osakeanti 40,03 euroa ja rakennusrahaston lisäys 1 899 959,97 euroa.

KHT B ja KHT C ovat allekirjoittaneet 15.4.4.2011 päivätyn tilintarkastuskertomuksen. Kertomus on vakio muotoinen eikä sisällä tilintarkastuslain 15 §:ssä tarkoitettua lisätietoa.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki ja lain esityöt

Tilintarkastuslain (459/2007) 15 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot.

Tilintarkastuslain esitöiden perusteella (HE194/2006) tilintarkastuslain 15 §:n 3 momentti velvoittaa antamaan tilintarkastuskertomuksessa tarpeelliset lisätiedot. Hallituksen esityksessä on viitattu tilinpäätösdirektiivin 51 a artiklan 1 kohdan d alakohdan ja konsernitilinpäätösdirektiivin 37 artiklan 2 kohdan d alakohdan, joiden mukaan tilintarkastuskertomuksessa on oltava maininta asioista, joihin tilintarkastajat kiinnittävät erityistä huomiota antamatta kuitenkaan ehdollista lausuntoa. Tilintarkastajan tulee lain esitöiden perusteella antaa tilintarkastuskertomuksessa tietoja myös asioista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota, mutta jotka eivät ole niin merkittäviä,

että ne edellyttäisivät ehdollisen tai kielteisen lausunnon antamista. Kynnys lisätietojen antamiseen on kumottua tilintarkastuslakia matalampi. Säännös lisää myös tilintarkastuskertomuksen informatiivisuutta. Hallituksen esityksessä on myös viitattu ISA 701 -standardin 5—7 kohtiin¹, joissa todetaan, että keskeiset toiminnan jatkuvuutta (material going concern problem) koskevat tai muuten erityisen epävarmat (significant uncertainty) seikat voidaan tuoda esiin erillisessä tilintarkastuskertomuksen kappaleessa.

Tilintarkastuslain (459/2007) 25 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan tilintarkastaja ei ole riippumaton ainakaan jos tilintarkastajalla on välitön tai välillinen omistus- tai muu oikeus osakkeeseen tai osuuteen voittoa tavoittelevassa yhteisössä.

25 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaan tilintarkastaja ei ole riippumaton ainakaan jos tilintarkastajan puolisoilla on 4 kohdassa tarkoitettu omistus- tai muu oikeus, eikä tämä oikeus ole merkityksetön. Tilintarkastuslain esitöiden mukaan esteellisyys syntyy vain, jos tällaista omistus- tai muuta oikeutta ei voitaisi pitää merkityksettömänä.

Tilintarkastuslain 24 §:n 3 momentin mukaan tilintarkastajan on ryhdyttävä riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin ainakin, jos tilintarkastajalla on taloudellisia tai muita etuuksia yhteisössä. Tilintarkastuslain esitöiden mukaan suoria taloudellisia etuuksia ovat muun muassa osakkeet toimeksiannon kohteena olevassa yhteisössä.

Tilintarkastuslain 24 §:n 3 momentin nojalla tilintarkastajan on ryhdyttävä riippumattomuuttaan turvaaviin toimenpiteisiin, jos tilintarkastaja toimii oikeudenkäynnissä tai muussa asiassa yhteisön puolesta tai sitä vastaan. Lainkohdan esitöissä on todettu, että yhteisöä tai säätiötä erimielisyyden tai riita-asian ratkaisemisessa edustavan tilintarkastajan katsotaan yleensä olevan puolueellinen, mikä on ristiriidassa sen kanssa, että tilintarkastajan tehtävänä on antaa objektiivinen lausunto. Asian ajon uhkaan liittyy oman työn tarkastamisen uhka, jos avustaminen erimielisyyden tai riita-asian ratkaisemisessa edellyttää myös esimerkiksi sitä, että tilintarkastaja arvioi toimeksiannon kohteena olevan yhteisön tai säätiön mahdollisuudet onnistua asiassa, ja jos tilintarkastajan tekemä arviointi voi vaikuttaa tilinpäätöksessä esitettäviin lukuihin.

Tilintarkastuslain 24 §:n 4 momentin mukaan riippumattomuutta uhkaavat tekijät ja toimenpiteet riippumattomuuden turvaamiseksi tulee kirjata toimeksiantoa koskeviin asiakirjoihin.

Tilintarkastuslain esitöissä on todettu, että tilintarkastuslain 25 § ei estä tilintarkastajaa toimimasta tilintarkastajana asunto-osakeyhtiössä, silloin kun tilintarkastaja omistaa sellaisia osakkeita, jotka asunto-osakeyhtiölain (809/1991) 1 luvun 1 §:n 2 kohdan mukaisesti tuottavat hallintaoikeuden kyseisen asunto-osakeyhtiön rakennukseen tai sen hallinnassa olevaan kiinteistöön.

3.2 Kirjanpitolaki ja lain esityöt

Kirjanpitolain 1 luvun 3 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitolittoa.

Kirjanpitolain esitöiden perusteella (HE 173/1997) hyvä kirjanpitolittoa saa sisältönsä kirjanpito käytännöstä ja -teoriasta. Suomessa keskeinen asema käytännön ohjaamisessa on kirjanpitolautakunnan yleisohjeilla, lausunnoilla ja muilla kannanotoilla.

¹ Hallituksen esityksessä viitattu standardi 701 (Tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen) ei ole tilikaudella 2010 ollut enää voimassa.

Kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n mukaan tilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen taloudellisesta asemasta ja tuloksesta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

3.3 Tilintarkastusalan standardit

KHT-yhdistys on julkaissut Kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFACin (International Federation of Accountants) antamat hyvää tilintarkastustapaa koskevat standardit ja eettiset säännöt suomenkielisinä IFACin englanninkielisen julkaisun näköispainoksena. Tilintarkastuslakia koskevassa hallituksen esityksessä todetaan, että tilintarkastusstandardien noudattamista arvioidaan osana hyvää tilintarkastustapaa siihen saakka, kunnes kyseinen tilintarkastusstandardi on hyväksytty EU:ssa sovellettavaksi. Toistaiseksi EU:ssa ei ole hyväksytty yhtään kansainvälistä tilintarkastusstandardia. Tilintarkastusalan standardeja voidaan käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan tilintarkastajan toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta yksittäistapauksessa.

Tilikaudella 2010 voimassa olleen tilintarkastusalan standardin 706 (Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja painottavat kappaleet) kappaleen 4 mukaan ”Tilintarkastajan tavoitteena on, kun tämä on hänen harkintansa mukaan tarpeellista, kiinnittää lausunnon laadittuaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän selkeän lisäkommunikaation avulla käyttäjien huomiota (a) seikkaan, joka, vaikka se on esitetty asianmukaisesti tilinpäätöksessä, on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä saaman käsityksen kannalta; tai (b) tilanteen mukaan mihin tahansa muuhun seikkaan, joka on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta saaman käsityksen kannalta.”

3.5 Kirjallisuus

Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot –teoksessa² on jaoteltu lisätietokappaleet kolmeen luokkaan, joista yksi on ”muuta merkittävää epävarmuutta koskeva lisätieto”. Lisätiedon antamista tulisi harkita silloin, kun toimintaa liittyy merkittävää epävarmuutta, joka ei kuitenkaan uhkaa toiminnan jatkuvuutta. Teoksessa on tilintarkastuslain esitöihin viitaten otettu esimerkiksi yhtiön tilinpäätöksessä rahoituksen kehitystä koskevat tiedot eräänä seikkana, joiden merkitystä tilintarkastaja voi painottaa antamalla lisätiedon.

4 TILAn arvio KHT B:n ja KHT C:n toiminnasta

4.1 Osakemerkintä ja tilintarkastuskertomus

Asunto Oy:n tilikauden 2010 taseen loppusumma on noin 4,3 miljoonaa euroa, josta osakemerkintäsaamisen osuus on ollut 1,9 miljoonaa euroa. Osakemerkintäsaatava on vaikuttanut olennaisesti taseen antamaan kuvaan yhtiön taloudellisesta asemasta.

Tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä 15.4.2011 tilikauden 2010 taseeseen kirjatun osakemerkintäsaamisen epävarmuutta Pääoma Oy:lta osoittavat seuraavat tekijät:

- merkintähinnasta olisi pitänyt sitä koskevan 2.8.2010 päivätyn sopimuksen perusteella maksaa 6.8.2010 mennessä 100 000 euroa ja 30.9.2010 mennessä 1 800 000 euroa. Pääoma Oy ei ollut noudattanut sopimusta. Pääoma Oy oli maksanut 100 000 euroa maaliskuussa 2011. Tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä maksamatta on ollut 1 800 000 euroa.

² Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot 2010, s. 122-123, KHT-Media 2010

- Helsingin käräjäoikeus oli antanut 22.12.2010 Asunto Oy:n kanteen johdosta yksipuolisen tuomion, jolla Pääoma Oy velvoitettiin maksamaan merkintähintasaatava viivästyskorkeineen.
- Tilintarkastuskertomuksen antohetkellä Asunto Oy:n hallitus neuvotteli jo uuden merkitsijän kanssa merkintäoikeudesta siltä varalta, että Pääoma Oy ei pysty maksamaan merkintähintaa.

Tilintarkastajat ovat TILAlle 30.9.2011 osoittamassaan kirjelmässä itse todenneet, että merkintähintasaatavaan Pääoma Oy:lta on liittynyt epävarmuutta. Tilintarkastajien käsityksen mukaan merkintähintasaatavaan ei liittynyt niin merkittävää epävarmuutta, että tilintarkastuskertomuksessa olisi tullut antaa sitä koskeva lisätieto. Tilintarkastajat ovat vedonneet Asunto Oy:n ja Pääoma Oy:n väliseen muutossopimukseen, jolla hallitus valtuutettiin antamaan merkitsijälle maksuaikaa 31.5.2011 saakka ja joka sopimus oli tilintarkastajien käsityksen mukaan voimassa 15.4.2011 tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä.

Tilintarkastajat ovat vedonneet myös siihen, että tilintarkastuskertomuksen allekirjoitushetkellä Merkitsijä Oy oli tehnyt sitovan tarjouksen merkintähinnan maksamisesta. Tilintarkastajien TILAlle toimittaman aineiston perusteella tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamishetkellä ei kuitenkaan ole ollut voimassa olevaa sopimusta Merkitsijä Oy:n ja Asunto Oy:n välillä

Tilintarkastajien vastineessaan vetoamat seikat; muutossopimus Asunto Oy:n ja Pääoma Oy:n välillä sekä sitova tarjous Merkitsijä Oy:ltä eivät ole vähentäneet merkintähintasaatavaan liittyvää epävarmuutta tilintarkastuskertomuksen allekirjoitushetkellä, eikä Asunto Oy:lla ole ollut myöskään sopimusta Merkitsijä Oy:n kanssa merkintähinnan maksamisesta.

Arvioitaessa Asunto Oy:n tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuutta ja riittävyttä, asiaa tulee tarkastella tilinpäätöksen käyttäjien näkökulmasta. Asunto Oy:n tilikauden 2010 taseessa on ollut velkaa noin 3 miljoonaa euroa. Sekä velkojille että osakkaille on ollut merkityksellistä, että tilinpäätös ja toimintakertomus antavat oikeat ja riittävät tiedot yhtiön taseeseen merkityn merkintähintasaatavan epävarmuudesta.

Toimintakertomuksen mukaan ”Pääoma Oy on maksanut käsirahan ja viivästyskorot taloyhtiölle (eli valtaosan muutossopimuksen velvoitteista)”. Toimintakertomuksessa ei ole mainittu, että valtaosa merkintähinnasta eli 1 800 000 euroa on ollut maksamatta.

Tasekirjassa oman pääoman liitetiedossa merkintähintasaatavasta on esitetty rakennusrahastoon kirjattu lisäys, muuta erästä ei ole liitetiedoissa mainittu.

Tilintarkastuslain 15 § velvoittaa tilintarkastajan antamaan tarpeelliset lisätiedot tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastusalan standardin 706 perusteella tilintarkastajan tulee tilintarkastuskertomukseen sisältyvän selkeän lisäkommunikaation avulla kiinnittää käyttäjien huomiota seikkaan, joka, vaikka se on esitetty asianmukaisesti tilinpäätöksessä, on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä saaman käsityksen kannalta.

Tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä on ollut epävarmaa, saako Asunto Oy taseeseen kirjatun saamisen Pääoma Oy:ltä. Uuden mahdollisen merkitsijän Merkitsijä Oy:n kanssa Asunto Oy:lla ei ole ollut sopimusta tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä. Asunto Oy:n tilikauden 2010 tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella lukija ei voi päätellä, että tase-erään Maksamattomat osakkeet on liittynyt epävarmuutta.

Tilintarkastajien olisi tilintarkastuslain 15 §:n ja tilintarkastusalan standardin 706 perustella pitänyt tilikaudelta 2010 antamassaan tilintarkastuskertomuksessa antaa tarpeellinen lisätieto siitä, että taseeseen merkittyyn olennaiseen erään Maksamattomat osakkeet liittyy epävarmuutta.

4.2 Esteellisyys ja riippumattomuus

Tilintarkastuslain 25 §:n perusteella tilintarkastaja ei ole riippumaton, jos hän omistaa voittoa tavoittelevan tarkastuskohteen osakkeita. Asunto-osakeyhtiö on voittoa tavoittelematon yhteisö. KHT C ei ole ollut esteellinen toimimaan Asunto Oy:n tilintarkastajana sillä perusteella, että hän on Asunto Oy:n osakas.

TILAn saaman selvityksen perusteella tilikaudella 2010 C:n omistama asunto-osake on ollut perheen yksityiskäytössä. KHT C:llä ei ole ollut velvollisuutta ryhtyä riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin, koska hänellä ei ole tilikaudella 2010 ollut tilintarkastuslain 24 §:n 3 momentissa tarkoitettua taloudellista etuutta yhtiössä.

TILAn saaman selvityksen perusteella KHT C on 3.6.2010 yhtiökokouksessa edustanut valtakirjalla kahta muuta osakasta. TILA toteaa, että KHT C:llä ei ole ollut velvollisuutta ryhtyä riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin äänestäessään kahden osakkaan hänelle antamilla valtakirjoilla, koska KHT C on valtakirjalla äänestäessään edustanut kahta osakasta, eikä yhtiötä.

Tilintarkastuslain 24 ja 25 §:ien perusteella tilintarkastajien keskinäinen aviosuhde ei ole seikka, joka tekisi heistä esteellisiä toimimaan saman kohteen tilintarkastajina.

TILAlle ei ole esitetty muutakaan selvitystä, jonka perusteella KHT C ja KHT B tai toinen heistä olisi ollut esteellinen toimimaan Asunto Oyn tilikauden 2010 tilintarkastajana.

4.3 Yhteenveto

Asunto Oy:n tilikauden toimintakertomuksessa on todettu, että tasekirjan allekirjoittamishetkellä Pääoma Oy on maksanut käsirahan ja viivästyskorot taloyhtiölle eli valtaosan muutosopimuksen velvoitteista. Asunto Oy:n tilikauden 2010 tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella lukija ei voi päätellä, että tasekirjan allekirjoittamishetkellä maksamatta olleeseen osuuteen osakemerkintäsaamisesta, 1 800 000 euroa, on liittynyt epävarmuutta. Epävarma saatava on ollut määrältään olennainen. Saatavaan liittyvällä epävarmuudella on ollut merkitystä myös ulkopuoliselle rahoittajalle. KHT B ja KHT C ovat toimineet Asunto Oy:n tilikauden 2010 tilintarkastajina tilintarkastuslain 15 §:n vastaisesti, kun he eivät ole antaneet tilintarkastuskertomuksessa lisätietoa merkintähintasaatavaan kohdistuvasta epävarmuudesta.

4.4 Kurinpidollisen vastuun kohdentaminen

TILAn saaman selvityksen mukaan Asunto Oy:n tilintarkastajina tilikaudella 2010 ovat toimineet KHT-yhteisö, joka on nimennyt päävastuulliseksi tilintarkastajaksi KHT B:n, sekä toisena tilintarkastajana KHT C.

Tilintarkastuslaissa tai sen esitöissä ei ole käsitelty kurinpidollisen vastuun jakautumista usean tilintarkastajan kesken, kun tarkastuskohteella on useampi kuin yksi lakisääteinen tilintarkastaja. Tilintarkastajat voivat sopia työnjaosta, jolloin yhden tilintarkastajan osuus tilintarkastustyöstä voi olla huomattavasti suurempi kuin toisen tilintarkastajan. Saman tilintarkastuskertomuksen allekirjoittaneet tilintarkastajat ovat kui-

tenkin lähtökohtaisesti yhdenvertaisessa vastuussa tilintarkastuskertomukseen sisältyvistä virheistä. Tilintarkastaja ei voi vapautua vastuusta sillä perusteella, että hän on toiminut vain nimenkirjoittajana ja toinen tilintarkastaja on vastannut tarkastuksen käytännön toteutuksesta.

Tilintarkastajien TILAlle toimittaman selvityksen mukaan kumpikin tilintarkastajista on osallistunut tilinpäätöstarkastukseen ja raportointiin. TILA toteaa, että KHT B ja KHT C ovat saadun selvityksen perusteella yhdenvertaisessa vastuussa allekirjoittamansa tilintarkastuskertomuksen sisällöstä.

4.5 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.

Tilintarkastajien menettelyä arvioitaessa TILA on lieventävänä seikkana ottanut huomioon sen, että tilintarkastajien huolimattomuus on ollut ymmärrettävää. Tilintarkastajat ovat tilintarkastushetkellä, toisin kuin osakkaat, tienneet toisen merkitsijän tarjouksesta, jonka johdosta tilintarkastajat eivät ole pitäneet lisätiedon antamista tilintarkastuskertomuksessa tarpeellisena.

Ratkaisu

Tilintarkastuslain 49 §:n nojalla TILA atnoi KHT B:lle ja KHT C:lle huomautuksen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 1 §, 15 §, 24 §, 25 §, 40 §, 49 §, 53 §, 54 §

TILA 3/2012

Rahoittaja Oyj:n rahoituspäällikkö kanteli KHT A:n menettelystä Yhtiön tilikausien 2009 ja 2010 tilintarkastajana. Yhtiö oli kirjannut tilikauden 2009 tilinpäätökseen liiketoiminnan muihin tuottoihin vahingonkorvaussaatavia 1 146 000 euroa ja tilikauden 2010 tilinpäätökseen 132 000 euroa. Vahingonkorvaussaatavat liittyivät riita-asiaan, jossa välimiesoikeus oli antanut päätöksen helmikuussa 2010. Yhtiö oli välimiesoikeuden päätöksellä tuomittu saamaan vahingonkorvausta 700 000 euroa. Tilinpäätökseen vahingonkorvaussaatavia oli kirjattu 400 000 euroa enemmän kuin Yhtiö välimiesoikeuden tuomion mukaan sai vahingonkorvausta. Rahoituspäällikön mukaan Yhtiön tilikausien 2009 ja 2010 tulos oli näin saatu voitolliseksi ja oma pääoma oli kirjausten johdosta pysynyt positiivisena. Rahoituspäällikön mukaan Yhtiön rahoittajat olivat myöntäneet Yhtiölle luottoa virheellisen luottoluokituksen perusteella. KHT A oli antanut tilikausien 2009 ja 2010 tilintarkastuskertomuksissa lausunnon, jossa hän oli maininnut saatavan epävarmuudesta. KHT A:n tiedossa oli välimiesoikeuden päätös.

KHT A totesi olleensa rahoituspäällikön kanssa samaa mieltä siitä, että välitystuomion ylimenevältä osin taseeseen kirjattu vahingonkorvaussaatava olisi tullut kirjata pois taseesta. KHT A oli välittänyt näkemyksensä Yhtiön johdolle, joka kieltäytyi tekemästä alaskirjausta. KHT A oli soittanut Yhtiön asianajajalle, joka kertoi, että käräjäoikeudessa oli kanne vireillä välimiesoikeuden päätöksen osittaiseksi kumoamiseksi. KHT A antoi tilikauden 2009 tilintarkastuskertomuksessa ehdollisen lausunnon. KHT A:n mukaan tilintarkastuskertomuksen lausuntokappale tarkoitti käytännössä sitä, että kyseisen vahingonkorvaussaatavan osalta tilinpäätös ei antanut Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeita ja riittäviä tietoja yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Vuoden 2010 tilinpäätös tarkastettiin huhtikuussa 2011. Tuolloin kirjanpitäjältä saatiin tieto, että oikeusprosessi jatkuu eikä asiakas suostu kirjaamaan pois taseesta riidanalaista saatavaa. Lisäksi KHT A oli saanut tietää, että Yhtiön asianajaja oli hakenut Korkeimmalta oikeudelta valituslupaa tähän asiaan liittyen. Vuoden 2010 tilintarkastuskertomus oli KHT A:n mukaan sisällöltään yhtenevä vuoden 2009 tilintarkastuskertomuksen kanssa.

Ehdolliseen lausuntoon KHT A oli päätenyt, koska KHT A:n harkinnan mukaan kyseessä oli tyypillinen tilanne, jossa tilintarkastaja oli eri mieltä yhtiön johdon kanssa. Tilintarkastajalla ei ollut tässä tilanteessa mahdollisuutta arvioida kiistan lopullista ratkaisua. Kielteinen lausunto olisi ollut KHT A:n näkemyksen mukaan tilintarkastajan selvä kannanotto meneillään olevaan oikeusprosessiin, jonka lopputulos on tiedossa vasta, kun korkein oikeus päättää asian tai ilmoittaa, että valituslupaa ei myönnetä. Kielteinen lausunto olisi saattanut heikentää Yhtiön neuvotteluasemaa kyseisessä yhä meneillään olevassa oikeusprosessissa ja siten tilintarkastus olisi saattanut aiheuttaa vahinkoa asiakkaalle. Tähän liittyen yhtiön asianajajalta oli vielä kysytty mielipidettä kanteesta, jonka menestymismahdollisuuksia asianajaja piti hyvänä.

TILA totesi, että vahingonkorvaussaatavan kirjaamisella välitystuomion ylimenevältä osalta tilinpäätökseen oli ollut olennainen ja laaja vaikutus tilikausien 2009 ja 2010 tilinpäätöksiin. Vahingonkorvaussaatavan kirjaamisella välitys-

tuomion ylimenevältä osalta tilinpäätöksiin oli ollut merkittävä vaikutus myös tilinpäätöksestä laskettaviin eri tunnuslukuihin kuten omavaraisuuteen.

TILA totesi, että KHT A:n tilikaudelta 2009 antama ehdollinen lausunto, jossa ei ollut tuotu esiin vahingonkorvaussaatavan kirjaamisen vaikutusta Yhtiön tulokseen ja oman pääoman määrään, ei tuonut riittävästi esiin tilikauden 2009 tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta. KHT A:n olisi viimeistään tilikauden 2010 tilintarkastuksessa, käräjä- ja hovioikeuden välitystuomion kumoamisesta antamat hylkäävät tuomiot huomioon ottaen, tullut tehdä päätelmä, että ehdollinen lausunto ei riittävällä tavalla tuonut esiin tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta.

KHT A oli toiminut tilintarkastuslain 15 §:n vastaisesti antaessaan tilikauden 2010 tilinpäätöksestä kielteisen lausunnon sijasta ehdollisen lausunnon.

Tilikaudelta 2010 annettu tilintarkastuskertomus ei myöskään sisältänyt tilintarkastusalan standardissa 706 edellytettyä perustelukappaletta. Lisäksi tilikaudelta 2010 annettua tilintarkastuskertomusta koskevaa konsultaatiota ei ollut dokumentoitu tilintarkastusalan standardissa 230 edellytetyllä tavalla. KHT A oli edellä mainittujen seikkojen johdosta toiminut myös tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

TILA otti lieventävänä seikkana huomioon sen, että KHT A oli tilikausilta 2009 ja 2010 antamissaan tilintarkastuskertomuksissa antanut lukijalle tiedon tilinpäätöksiin hänen käsityksensä mukaan sisältyvistä merkittävistä arvostusriskeistä. TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

TILAn päätös ei ole lainvoimainen. KHT A haki päätökseen valittamalla muutosta VALA:lta.

Kantelu

Rahoittaja Oyj:n rahoituspäällikkö on lähettänyt TILAlle sähköpostiviestin, jossa hän on kuvannut Yhtiön tilikausien 2009 ja 2010 tilinpäätöksiä ja Yhtiön tilintarkastajana toimineen KHT A:n toimintaa.

Rahoituspäällikön mukaan Yhtiö oli kirjannut tilikauden 2009 tilinpäätökseen liiketoiminnan muihin tuottoihin vahingonkorvaussaatavia 1 146 000 euroa ja tilikauden 2010 tilinpäätökseen liiketoiminnan muihin tuottoihin vahingonkorvaussaatavia 132 000 euroa.

Rahoituspäällikön mukaan vahingonkorvaussaatavat ovat liittyneet riita-asiaan, jossa välimiesoikeus oli antanut päätöksen helmikuussa 2010. Tilikauden 2009 tilinpäätökseen Yhtiö oli kirjannut yli 400 000 euroa enemmän liiketoiminnan muihin tuottoihin kuin mitä välimiesoikeus oli tuominnut Yhtiön saamaan vahingonkorvausta. Vahingonkorvausta oli tuomittu 700 000 euroa. Yhtiö oli hakenut välimiesoikeuden tuomion purkamista käräjäoikeudelta, mutta oli hävinnyt asian. Yhtiö oli valittanut käräjäoikeuden ratkaisusta hovioikeuteen.

Tilikauden 2009 tilinpäätöstä laadittaessa oli ollut tiedossa välimiesoikeuden päätös. Tilintarkastaja oli antanut tilikauden 2009 tilintarkastuksesta mukautetun lausunnon sisältävän tilintarkastuskertomuksen, jossa tilintarkastaja oli maininnut saatavan epävarmuudesta.

Tilikauden 2010 tilinpäätökseen Yhtiö oli kirjannut lisää vahingonkorvaussaatavaa. Tilintarkastaja oli antanut myös tilikauden 2010 tilintarkastuskertomuksesta mukautetun

lausunnon, jossa oli todettu 408 000 euron vahingonkorvaussaatavaan liittyvästä arvostusriskistä.

Rahoituspäällikkö on todennut sähköpostiviestissään, että mainituilla järjestelyillä Yhtiön tulos oli saatu positiiviseksi ja oma pääoma oli pysynyt positiivisena.

Rahoituspäällikön käsityksen mukaan rahoittajana toimivan Rahoittaja Oyj:n näkökulmasta Yhtiön toiminta on aiheuttanut riskin hallituksen vastuun ja oman pääoman hallinnan kannalta. Lisäksi tavarantoimittajat olivat voineet kärsiä kohtuuttomasti myöntäessään Yhtiölle luottoa virheellisen luottoluokituksen perusteella. Rahoituspäällikön näkemyksen mukaan olematonkin saatava oli kirjattu väärään paikkaan ja se olisi pitänyt kirjata alas tilinpäätöksestä.

Kirjalliset kommentit

TILA on pyytänyt KHT A:ta antamaan kirjalliset kommenttinsa seuraaviin kysymyksiin:

- mitkä ovat olleet tilikausien 2009 ja 2010 käytetyt olennaisuusrajat?
- miten tilikausien 2009 ja 2010 tilinpäätöksissä olevat vahingonkorvaussaatavat on tarkastettu ja arvioitu niiden tasearvot (KPL 5 luku 2 §)?
- miten asiasta on raportoitu Yhtiön johdolle?

KHT A on antanut kirjalliset kommentit TILALLE.

Taustaa

KHT A:n mukaan Yhtiö valmisti vuonna 2008 - 2009 kuljetinradan. Kuljetinrata sortui ja Yhtiö korjasi sen takuutyönä. Korjaustyöstä aiheutui kustannuksia Yhtiölle 1 127 851,96 euroa. Vastaava summa on kirjattu vuoden 2009 tilinpäätöksessä liiketoiminnan muihin tuottoihin ja muihin saataviin. Kirjauksen perusteena on Yhtiön johdon näkemyksen mukaan se, että kuljetinradan suunnittelija on täysimääräisesti vastuussa aiheutuneista ylimääräisistä kuluista.

Tilintarkastus

KHT A:n mukaan tilikauden 2009 tilintarkastuksen tarkastuspäivään mennessä Yhtiö oli saanut oikeudenkäynnin tuloksena 1 127 851,96 euron suuruisesta saatavasta 720 000 euroa ja toimitusjohtajan ilmoituksen perusteella loppuosa saamisesta 407 851,96 pidettiin edelleen taseen saatavissa.

Tarkastuspäivänä rahoituspäällikkö oli KHT A:n mukaan häneen yhteydessä ja he keskustelivat taseeseen sisältyvästä 407 851,96 euron suuruisesta saatavasta. KHT A:n mukaan hän ja rahoituspäällikkö olivat yhtä mieltä siitä että kyseinen saatava olisi hyvä kirjata pois taseesta. Tämän jälkeen KHT A oli puhelimitse yhteydessä yhtiön talousasioista vastaavaan henkilöön. KHT A oli todennut talousasioista vastaavalle, että kyseinen saatava olisi hyvä kirjata pois taseesta ja että ellei sitä kirjata, niin KHT A joutuu laatimaan tältä osin epäpuhtaan tilintarkastuskertomuksen. Keskustelun lopputuloksena oli se, että Yhtiön johto kieltäytyi kirjaamasta kyseistä saatavaa pois taseesta. Yrityksen johto tekee lopulliset päätökset tilinpäätöksestä.

KHT A on todennut, että mainittujen keskusteluiden jälkeen hän soitti vielä Yhtiön asianajajalle, joka kertoi, että käräjäoikeudessa on kanne vireillä välimiesoikeuden päätöksen osittaiseksi kumoamiseksi.

Tilintarkastuskertomukset

KHT A on siteerannut tilikaudelta 2009 antamaansa tilintarkastuskertomusta.

"Taseen saataviin sisältyy 407 851 euron suuruinen vahingonkorvaussaatava, johon sisältyy käsitykseni mukaan merkittävä arvostusriski. Lausuntonani esitän, että lukuun ottamatta edellä mainittua vahingonkorvaussaatavaa tilinpäätös antaa Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta."

KHT A on todennut TILAlle, että hän on maininnut tilintarkastuskertomuksessa sen, minkä laatusesta saatavasta (vahingonkorvaussaatava) on kysymys ja summan suuruuden. Lisäksi lausuntokappaleen toinen virke tarkoittaa käytännössä sitä, että kyseisen vahingonkorvaussaatavan osalta tilinpäätös ei anna Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeita ja riittäviä tietoja yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Vuoden 2010 tilintarkastuskertomus on KHT A:n mukaan sisällöltään yhtenevä vuoden 2009 tilintarkastuskertomuksen kanssa. Vuoden 2009 tilinpäätöksen osalta KHT A oli puhelinyhteydessä yhtiön johtoon, mutta kirjallisesti hän ei antanut muuta raporttia kuin tilintarkastuskertomuksen.

Vuonna 2010 tilintarkastus toteutettiin kahdessa osassa. Tilikauden aikainen tarkastus tehtiin lokakuussa 2010. Tästä tarkastuksesta KHT A lähetti yhtiöön ja kirjanpitäjälle sähköpostiviestin, jossa hän on ilmaissut, että vahingonkorvaussaatava olisi kirjattava pois taseesta, varsinkin kun käräjäoikeuden asiaa koskeva päätös oli kielteinen. Tähän viestiin KHT A ei saanut vastausta.

Vuoden 2010 tilinpäätös tarkastettiin huhtikuussa 2011. Tuolloin kirjanpitäjältä saatiin tieto, että oikeusprosessi jatkuu eikä asiakas suostu kirjaamaan pois taseesta 407 851 euron suuruista riidanalaista saatavaa. Lisäksi KHT A oli saanut tietää, että Yhtiön asianajaja on hakenut Korkeimmalta oikeudelta valituslupaa tähän asiaan liittyen.

Näiden asioiden perusteella KHT A:n tilintarkastusassistentti on lähettänyt yhtiöön sähköpostiviestin, jossa on muun muassa todettu, että tilintarkastuskertomuksessa tullaan edelleen mainitsemaan kyseinen vahingonkorvaussaatava.

KHT A on todennut, että, tilintarkastuskertomuksen sanamuodot ovat täsmentyneet kokonaisharkinnan ja tilintarkastustoimiston toimitusjohtajan KHT C:n kanssa käydyn keskustelun lopputulemana.

Tilintarkastuskertomuksessa ei ollut KHT A:n käsityksen mukaan tarpeen mainita oman pääoman riittävydestä, koska yhtiön kiinteistön 18.3.2009 päivätyn arviokirjan mukainen arvo on 850 000 euroa, kun vastaava tasearvo on 124 847 euroa tilinpäätöksessä 31.12.2009.

Olennaisuusraja

KHT A on kertonut määrittäneensä sekä tilikauden 2009 tuloslaskelman että taseen olennaisuusrajaksi 25 000 euroa.

Vastine

TILA on pyytänyt KHT A:ta antamaan kirjallisen vastineen seuraavista seikoista:

- Millä perusteilla tilikaudelta 2009 annetussa tilintarkastuskertomuksessa on annettu lausunto eikä kielteistä lausuntoa lausuntokappaleessa mainitun seikan johdosta ottaen huomioon tilintarkastusalan standardi 701 (erityisesti kappaleet 12 ja 14)?
- Tilikaudelta 2009 annetussa tilintarkastuskertomuksessa on mainittu taseeseen sisältyvästä vahingonkorvaussaatavasta, johon sisältyy merkittävä arvostusriski. Mistä syystä lausunnossa ei ole otettu kantaa/selvennetty tuloslaskelmassa liiketoiminnan muihin tuottoihin kirjatun vahingonkorvaussaatavan vaikutuksesta tilikauden 2009 tulokseen?
- Millä perusteilla tilikaudelta 2010 annetussa tilintarkastuskertomuksessa on annettu ehdollinen lausunto ilman mukautetun lausunnon perustelukappaletta (tilintarkastusstandardi 705 kappaleet 16-18)?
- Tilikaudelta 2010 annetussa tilintarkastuskertomuksessa on annettu ehdollinen lausunto siinä mainittujen asioiden johdosta eikä kielteistä lausuntoa. Millä perusteilla tilinpäätöksen virheellisyys ei ole ollut olennainen ja laajalle ulottuva (tilintarkastusstandardi 705, kappale 8)?
- Millä perusteella tuloslaskelmassa Yhtiön oikeusteitse perimä korvaus on tullut kirjata liiketoiminnan muihin tuottoihin eikä satunnaisiin tuottoihin?

Lisäksi KHT A:ta on pyydetty toimittamaan keskustelusta KHT C:n kanssa ja sen perustella tehdyistä johtopäätöksistä laadittu dokumentaatio sekä tilintarkastuspöytäkirja tilikauden 2010 tilintarkastuksesta TILAlle.

KHT A on antanut vastineen TILAlle.

Ehdollinen lausunto vai kielteinen lausunto

1) Tilikausi 2009

KHT A on todennut päätyneensä antamaan tilikauden 2009 tilintarkastuskertomuksessa ehdollisen lausunnon. KHT An mukaan kyseisen vuoden lausunnon otsikossa ei ole tuotu esiin sitä, että kyseessä on ehdollinen lausunto, koska standardin 701 kohdan 12 mukaan ehdollinen lausunto ilmaistaan niin, että se pätee ”lukuun ottamatta” sen asian vaikutuksia, jota ehto koskee.

KHT A on viitannut vuoden 2009 Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot – teokseen. Kirjassa on sivulla 188 todettu, että ”perusteleminen tapahtuu tilintarkastuskertomuksessa olennaisilta osiltaan, yleensä omassa kappaleessaan, joka tulisi otsikoida erikseen”. Vuonna 2009 voimassa olleet säännökset oli kirjoitettu tältä osin konditionaalimuotoon eikä sanamuodoista ilmennyt ehdotonta pakkoa asioiden esittämiseen tietyssä formaatissa.

Ehdolliseen lausuntoon on päädytty, koska KHT A:n harkinnan mukaan kyseessä on tyyppillinen tilanne, jossa tilintarkastaja on eri mieltä yhtiön johdon kanssa. Tässä on otettava huomioon, että tilintarkastajalla ei ollut tässä tilanteessa mahdollisuutta arvioida kiistan lopullista ratkaisua.

Kielteinen lausunto puolestaan olisi ollut KHT A:n näkemyksen mukaan tilintarkastajan selvä kannanotto meneillään olevaan oikeusprosessiin, jonka lopputulos on tiedossa vasta, kun korkein oikeus päättää asian tai ilmoittaa, että valituslupaa ei myönnetä. Kielteinen lausunto olisi saattanut heikentää Yhtiön neuvotteluasemaa kyseisessä yhä meneillään olevassa oikeusprosessissa ja siten tilintarkastus olisi saattanut aiheuttaa vahinkoa asiakkaalle. Tähän liittyen yhtiön asianajajalta on vielä kysyttävä mielipidettä kanteesta, jonka menestymismahdollisuuksia asianajaja piti hyvänä.

TILA on myös kysynyt, miksi virheellisyys ei ollut olennainen ja laajalle ulottuva. KHT A:n mukaan tilintarkastuksessa ei ollut mahdollista arvioida mahdollisen virheen lopullista määrää, koska oikeus sen päättää viime kädessä. On myös täysin mahdollista, että kiista ratkeaa Yhtiön hyväksi.

Lausunnossa ei ole otettu kantaa riskin vaikutuksesta tuloslaskelmaan, koska tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitetty liiketoiminnan muihin tuottoihin kirjatun vahingonkorvauksen määrä. Lisäksi tarkastushetkellä ei ollut mahdollista arvioida, minä vuonna kiistan oikeusprosessi päättyy ja milloin riski mahdollisesti realisoituu.

2) Tilikausi 2010

Vuonna 2010 on annettu ehdollinen lausunto, joka sanamuodoiltaan otsikkoa lukuun ottamatta on vastaava kuin vuoden 2009 tilintarkastuskertomus. Erillistä perustelukappaletta ei ole, koska KHT A:n käsityksen mukaan keskeneräistä oikeusprosessia ei voida kuvata asian vaatimalla tavalla tilintarkastajan osaamisalueen puitteissa tilintarkastuskertomuksessa.

Liiketoiminnan muut tuotot vai satunnainen tuotto

KHT A on siteerannut vastineessaan Jarmo Leppiniemen kirjoittamaa WSOY Liikekirjanpito –kommentaariteosta, jossa todetaan, että ”Liiketoiminnan muut tuotot ovat Liikevaihtoon ja Satunnaisiin tuottoihin kuulumattomia tuottoeriä, jotka eivät kuulu myöskään rahoitustuottoihin. Liiketoiminnan muut tuotot -erää tulee tulkita laajasti. Erään sisällytetään kaikki sellaiset tuottoerät, joilla on yhteys kirjanpitovelvollisen suoritustuotantoon mutta jotka eivät kuitenkaan kuulu siihen. Liiketoiminnan muihin tuottoihin kirjataan myös lähellä liikevaihtoa olevia eriä, jotka eivät kuitenkaan liity yrityksen varsinaiseen suoritustuotantoon. Tällaisia ovat muun muassa sellaiset vakuutuskorvaukset, jotka saadaan toteutumatta jääneen toiminnan kattamiseksi, kuten keskeytysvakuutuksesta saadut korvaukset”.

KHT A:n käsityksen mukaan vahingonkorvaus tulee käsitellä liiketoiminnan muissa tuotoissa, koska se on tarkoitettu kattamaan kulueriä, jotka on esitetty ennen liikevoittoa.

Keskustelut toisen osakkaan kanssa

KHT A:n mukaan toimistossa, jossa hän on työskentelee, on tapana, että ongelmallisissa tilanteissa pyydetään toisen osakkaan mielipide. Tämä korostuu erityisesti niissä rajanveto-tilanteissa, joissa annetaan puhdas tilintarkastuskertomus. Toisen osakkaan mielipide kuullaan myös tilanteissa, joissa on epäselvyyttä epäpuhtaan tilintarkastuskertomuksen sanamuodoista.

Kyseisessä tapauksessa KHT A on käynyt sekä vuoden 2009 että vuoden 2010 tilintarkastuskertomuksen sisällön osalta keskustelun toimitusjohtaja KHT C:n kanssa. KHT A esitteli KHT C:lle ehdotuksensa Yhtiön mukautetun tilintarkastuslausunnon sisällöstä. Kumpanakin vuotena KHT A ja KHT C olivat samaa mieltä siitä, että ehdollinen lausunto on oikea ratkaisu, koska lopullisen päätöksen asiasta tekee oikeusistuon. KHT A on liittännyt vastineeseensa muistiinpanot kummankin vuoden osalta käydystä keskustelusta.

TILAN PÄÄTÖS

1 Päätöksen rajaus

TILA päätti ottaa tutkittavaksi KHT A:n toiminnan Yhtiön tilikausien 2009 ja 2010 tilintarkastajana. TILA rajasi tutkinnan kohdistumaan tilikausien 2009 ja 2010 vahingonkorvaussaatavien käsittelyyn tilintarkastuksessa ja niiden vaikutuksen tilintarkastajan raportointiin mainituilta tilikausilta.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

Yhtiön tilikauden 2009 tilinpäätöksen tuloslaskelmaan on kirjattu liiketoiminnan muihin tuottoihin 1 146 166 euroa. Taseeseen on kirjattu vaihtuvien vastaavien muihin saamisiin 1 135 066 euroa. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on eritelty liiketoiminnan muut tuotot. Erittelyn mukaan vahingonkorvausten osuus on 1 142 166 euroa ja muut 4 000 euroa.

KHT A on antanut tilikaudelta 2009 tilintarkastuskertomuksen. Sen mukaan "Taseen saataviin sisältyy 407.851 euron suuruinen vahingonkorvaussaatava, johon sisältyy käsitykseni mukaan merkittävä arvostusriski. Lausuntonani esitän, että lukuun ottamatta edellä mainittua vahingonkorvaussaatavaa tilinpäätös antaa Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta."

Yhtiön tilikauden 2010 tilinpäätöksen taseeseen on kirjattu vaihtuvien vastaavien muihin saamisiin 418 351 euroa.

KHT A on antanut tilikaudelta 2010 tilintarkastuskertomuksen. Kertomuksessa on otsikko Ehdollinen lausunto. Kappale on seuraava: "Taseen saataviin sisältyy 407.851 euron suuruinen vahingonkorvaussaatava 37.374 euron suuruinen myyntisaatava, joihin sisältyy käsitykseni mukaan merkittävät arvostusriskit. Lausuntonani esitän, että lukuun ottamatta edellä mainittuja saatavien riskejä tilinpäätös antaa Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta."

22.12.2009 päivätyyn välitystuomion perusteella Yhtiö on tuomittu saamaan vahingonkorvausta 720 000 euroa vaatimansa 1 127 851 euron sijasta. Käräjäoikeuden 9.7.2010 päivätyllä tuomiolla on hylätty Yhtiön kanne välitystuomion kumoamiseksi osittain. Yhtiö on valittanut tuomiosta hovioikeuteen, joka ei ole 13.4.2011 antamallaan tuomiolla muuttanut käräjäoikeuden ratkaisua. Yhtiö on hakenut asiassa valituslupaa Korkeimmalta oikeudelta.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki ja lain esityöt

Tilintarkastuslain (459/2007) 15 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä:

- 1) antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; sekä
 - 2) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia.
- Edellä 2 momentissa tarkoitettu lausunto on vakiomuotoinen, ehdollinen tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot.

Tilintarkastuslain esitöissä (HE194/2006) on todettu, että tilintarkastajan antama lausunto voi olla vakiomuotoinen eli ”puhdas”, ehdollinen tai kielteinen. Ehdollinen lausunto (qualified opinion) annetaan silloin, kun vakiomuotoista lausuntoa ei voida antaa, mutta tilintarkastusta rajoittavat tekijät eivät ole niin merkittäviä, että ne edellyttäisivät kielteisen tai avoimen lausunnon antamista. Ehdollinen lausunto annetaan vakiomuotoisena muutoin paitsi tietyiltä osin tai tietyllä edellytyksellä. Kielteinen lausunto (adverse opinion) annettaisiin silloin, kun ehdollinen lausunto ei riittäväällä tavalla tuo esiin tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen harhaanjohtavuutta tai puutteellisuutta.

3.2 Laki välimiesmenettelystä

Välimiesmenettelystä annetun lain (967/1992) 40 §:n mukaan välitystuomio on mitätön:

- 1) siltä osin kuin välimiehet ovat välitystuomiossa ratkaisseet sellaisen kysymyksen, jota ei Suomen lain mukaan voida ratkaista välimiesmenettelyssä;
- 2) siltä osin kuin välitystuomion on katsottava olevan ristiriidassa Suomen oikeusjärjestyksen perusteiden kanssa;
- 3) jos välitystuomio on niin sekava tai epätäydellinen, ettei siitä käy selville miten asiassa on tuomittu; tai
- 4) jos välitystuomiota ei ole laadittu kirjallisesti tai se ei ole välimiesten allekirjoittama. Sen estämättä mitä 1 momentin 4 kohdassa säädetään, välitystuomio ei ole mitätön, vaikka yhden tai useamman välimiehen allekirjoitus puuttuu tuomiosta, jos se on välimiesten enemmistön allekirjoittama ja nämä ovat merkinneet välitystuomioon, miksi asian käsittelyyn osallistuneen välimiehen allekirjoitus puuttuu.

Välimiesmenettelystä annetun lain (967/1992) 41 §:n mukaan välitystuomio voidaan asianosaisen kanteesta kumota:

- 1) jos välimiehet ovat menneet toimivaltaansa ulommaksi;
- 2) jos välimiestä ei ole asetettu asianmukaisessa järjestyksessä;
- 3) jos välimies 10 §:n mukaan on ollut esteellinen mutta asianosaisen asianmukaisessa järjestyksessä tekemää vaatimusta välimiehen julistamisesta esteelliseksi ei ole ennen välitystuomion antamista hyväksytty taikka jos asianosainen on saanut tiedon esteellisyydestä niin myöhään, ettei hän ole voinut vaatia välimiehen julistamista esteelliseksi ennen välitystuomion antamista; tai
- 4) jos välimiehet eivät ole varanneet asianosaiselle tarpeellista tilaisuutta asiansa ajamiseen.

Asianosaisella ei ole oikeutta vaatia välitystuomion kumoamista 1 momentin 1, 2 tai 3 kohdan nojalla, jos hänen on katsottava vastaamalla pääasiaan tai muulla tavalla luopuneen vetoamasta kohdassa tarkoitettuun seikkaan.

3.3 Kirjanpitolaki

Kirjanpitolain (1336/1997) 5 luvun 2 §:n mukaan taseeseen merkitään saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon.

3.4 Tilintarkastusalan standardit

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.

Tilikausi 2009

Tilikaudella 2009 voimassa olleen tilintarkastusalan standardin 701 (Tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen) kappaleen 12 mukaan ”Ehdollinen lausunto tulisi antaa silloin, kun tilintarkastaja toteaa, että vakiomuotoinen lausunto ei ole mahdollinen mutta toimivan johdon kanssa syntyneellä erimielisyydellä tai tilintarkastuksen laajuutta koskevalla rajoituksella ei ole niin olennaisia ja laajoja vaikutuksia, että olisi annettava kielteinen lausunto tai jätettävä lausunto antamatta. Ehdollinen lausunto ilmaistaan niin, että se pätee ”lukuun ottamatta” sen asian vaikutuksia, jota ehto koskee.

Standardin 701 kappaleen 14 mukaan ”Kielteinen lausunto tulisi antaa silloin, kun erimielisyydellä on niin olennainen ja laaja vaikutus tilinpäätös tilinpäätökseen, että tilintarkastaja toteaa, ettei ehdollinen lausunto tuo riittävästi esiin tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta tai puutteellisuutta.”

Standardin 701 kappaleen 20 mukaan ”Tilintarkastaja ja toimiva johto voivat olla eri mieltä esimerkiksi valittujen tilinpäätösperiaatteiden hyväksyttävyydestä, niiden soveltamistavasta tai tilinpäätöksessä esitettävien tietojen riittävydestä. Jos tällaiset erimielisyydet ovat tilinpäätöksen kannalta olennaisia, tilintarkastajan tulisi antaa ehdollinen tai kielteinen lausunto.”

Tilikaudella 2009 voimassa olleen tilintarkastussuosituksen 320 (Olennaisuus) kappaleen 3 mukaan tieto on olennainen, jos sen esittämättä jättäminen tai totuudenvastainen esittäminen saattaa vaikuttaa tilinpäätösinformaation perusteella tehtäviin taloudellisiin päätöksiin.

Suosituksen 320 kappaleen 4 mukaan tilintarkastajan määrittää olennaisuuden ammatillisen harkintansa mukaan.

Tilikaudella 2009 voimassa olleen tilintarkastusalan standardin 230 (Tilintarkastusdokumentaatio) kappaleen 9 mukaan tilintarkastajan tulisi laatia tilintarkastusdokumentaatio siten, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen muun muassa tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä asioista ja niitä koskevista johtopäätöksistä.

Tilikausi 2010

Tilikaudella 2010 voimassa olleen tilintarkastusalan standardin 705 (Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen) kappaleen 7 mukaan ”Tilintarkastajan tulee antaa varauman sisältävä lausunto silloin, kun hän hankittuaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä toteaa, että virheellisyydet ovat yksin tai yhdessä tilinpäätöksen kannalta olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia.”

Standardin 705 kappaleen 8 mukaan ”Tilintarkastajan tulee antaa kielteinen lausunto silloin, kun hän hankittuaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä toteaa, että virheellisyydet ovat yksin tai yhdessä tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisia että laajalle ulottuvia.”

Standardin 705 kappaleen 16 mukaan ”Silloin kun tilintarkastaja mukauttaa tilinpäätöstä koskevan lausuntonsa, hänen tulee sisällyttää tilintarkastuskertomukseen ISA 700:n nimenomaisesti edellyttämien elementtien lisäksi kappale, jossa kuvataan mukauttamisen aiheuttanutta seikkaa. Tilintarkastajan tulee sijoittaa tämä kappale tilintarkastuskertomuksessa välittömästi ennen lausuntokappaletta, ja sen otsikkona tu-

lee käyttää ”Varauman sisältävän lausunnon perustelut”, ”Kielteisen lausunnon perustelut” tai ”Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle” sen mukaan, mikä näistä on asianmukainen.”

Standardin 705 kappaleen 17 mukaan ”Jos tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys, joka koskee tilinpäätöksen yksittäisiä rahamääriä (määrälliset liitetiedot mukaan lukien), tilintarkastajan tulee sisällyttää mukautetun lausunnon perustelukappaleeseen kuvaus virheellisyydestä ja sen rahamääräinen vaikutus, paitsi jos tämä ei ole käytännössä mahdollista. Jos rahamääräisiä vaikutuksia ei ole käytännössä mahdollista määrittää, tilintarkastajan tulee todeta tämä mukautetun lausunnon perustelukappaleessa.”

Tilikaudella 2010 voimassa olleen tilintarkastusalan standardin 320 (Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa) kappaleen 2 mukaan olennaisuutta eri tilinpäätösnormistoissa selitetään virheellisyyksiksi, joiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella.

Standardin 320 kappaleen 4 mukaan tilintarkastaja määrittää olennaisuuden ammatilliseen harkintaan perustuen.

Tilikaudella 2010 voimassa olleen tilintarkastusalan standardin 450 (Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen) soveltamista koskevan ohjauksen kohdan A16 mukaan arviointiin mahdollisesti vaikuttavia olosuhteita ovat esimerkiksi, missä määrin virheellisyys:

- vaikuttaa velkoihin liittyviin kovenantteihin tai muihin sopimuksiin perustuviin vaatimuksiin,
- piilottaa tuloskehityksen suunnan,
- vaikuttaa yhteisön taloudellisen aseman, toiminnan tuloksen tai rahavirtojen arvioimiseen käytettäviin tunnuslukuihin.

Tilikaudella 2010 voimassa olleen tilintarkastusalan standardin 230 (Tilintarkastusdokumentaatio) kappaleen 8 mukaan tilintarkastajan tulee laatia riittävä tilintarkastusdokumentaation niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa pystyy saamaan käsityksen mm. tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuksista (kohta c). Seikan merkittävyyttä koskeva harkinta edellyttää tosiseikkojen ja olosuhteiden objektiivista analysointia. Merkittäviä seikkoja ovat esim. havainnot, joiden seurauksena tilintarkastuslausunnosta voisi tulla mukautettu (kohta A8.) Ammatilliseen harkintaan perustuvien ratkaisujen dokumentointi, kun ratkaisut ovat merkittäviä, auttaa selittämään tilintarkastajan johtopäätöksiä ja vahvistamaan harkinnan laatua. Tällaiset seikat kiinnostavat erityisesti tilintarkastusdokumentaation läpikäynnistä vastaavia henkilöitä – mukaan lukien myöhempiä tilintarkastuksia suorittavat henkilöt (kohta A9).

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Tilikausi 2009

KHT A on vastineessaan todennut, että vahingonkorvaussaatavan kirjaaminen välimiesoikeuden tuomion ylimenevältä osin tilinpäätökseen on ollut tyyppillinen erimielisyys tilintarkastajan ja yhtiön johdon välillä. KHT A:n mukaan tilintarkastuksessa ei ollut mahdollista arvioida mahdollisen virheen lopullista määrää, koska oikeus päättää sen. KHT A:n mukaan on myös täysin mahdollista, että kiista ratkeaa Yhtiön hyväksi.

Vahingonkorvauksen kirjaamisen vaikutusta välimiesoikeuden tuomion ylimenevältä osin tuloslaskelman muihin tuottoihin ja taseen muihin saamisiin voidaan kuvata seuraavilla tilinpäätöksen luvuilla.

Tilikauden 2009 tuotot ovat yhteensä 2 133 696 euroa. Tuotot olisivat olleet 1 725 845 euroa, mikäli liiketoiminnan muihin tuottoihin olisi kirjattu vahingonkorvaussaamista se määrä, jonka välimiesoikeus on tuominnut Yhtiön saamaan.

Yhtiön tilikauden 2009 liikevoitto on ollut 69 518 euroa. Liiketulos olisi ollut -338 333 euroa tappiollinen, mikäli liiketoiminnan muihin tuottoihin olisi kirjattu vahingonkorvaussaamista se määrä, jonka välimiesoikeus on tuominnut Yhtiön saamaan.

Yhtiön tilikauden 2009 tulos on ollut 7 193 euroa. Tulos olisi ollut -400 658 euroa tappiollinen, mikäli liiketoiminnan muihin tuottoihin olisi kirjattu vahingonkorvaussaamista se määrä, jonka välimiesoikeus on tuominnut Yhtiön saamaan.

Yhtiön tilikauden 2009 taseen saamisten määrä on ollut 1 484 542 euroa. Saamisten määrä olisi ollut 1 076 691 euroa, mikäli saamisiin olisi kirjattu vahingonkorvaussaamista se määrä, jonka välimiesoikeus on tuominnut Yhtiön saamaan.

Yhtiön tilikauden 2009 taseessa oma pääoma on ollut 20 903 euroa. Oma pääoma olisi ollut -386 948 euroa negatiivinen, mikäli tilikauden 2009 tuloslaskelmaan olisi tuloutettu vahingonkorvaussaamista se määrä, jonka välimiesoikeus on tuominnut Yhtiön saamaan.

Edellä mainittujen lukujen perusteella vahingonkorvaussaatavan kirjaamisella välitystuomion ylimenevältä osalta tilinpäätökseen on ollut olennainen ja laaja vaikutus tilinpäätökseen.

Vahingonkorvaussaatavan kirjaamisella välitystuomion ylimenevältä osalta tilinpäätökseen on ollut merkittävä vaikutus myös tilinpäätöksestä laskettaviin eri tunnuslukuun kuten omavaraisuuteen.

KHT A on määritellyt sekä tilinpäätöksen tuloslaskelman että taseen olennaisuusrajaaksi 25 000 euroa. Myös tilintarkastajan määrittelemään olennaisuusrajaan nähden vahingonkorvauksen kirjaamisella välimiesoikeuden tuomion ylimenevältä osin tuloslaskelman muihin tuottoihin ja taseen muihin saamisiin on ollut olennainen vaikutus tilinpäätöksen antamaan kuvaan Yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

TILA toteaa, että tilintarkastuskertomuksen ehdollisessa lausunnossa ei ole tuotu esiin sitä, että vahingonkorvaussaatavan kirjaamisella on ollut olennainen vaikutus myös tilikauden 2009 tulokseen ja omaan pääomaan.

TILA toteaa, tilintarkastusalan standardin 701 ja tilintarkastusalan suosituksen 320 huomioon ottaen, että vahingonkorvaussaamisen kirjaamisella välimiesoikeuden tuomion ylimenevältä osin tilikauden 2009 tilinpäätökseen on ollut olennainen ja laaja vaikutus. KHT A:n tilikaudelta 2009 antamaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvä ehdollinen lausunto ei tuo riittävästi esiin tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta.

4.2 Tilikausi 2010

Vahingonkorvauksen kirjaamisen vaikutusta välimiesoikeuden tuomion ylimenevältä osin tilikauden 2010 taseen muihin saamisiin voidaan kuvata seuraavilla tilinpäätöksen luvuilla.

Yhtiön tilikauden 2010 taseen saamisten määrä on ollut 720 071 euroa. Saamisten määrä olisi ollut 312 220 euroa, mikäli saamisiin olisi kirjattu vahingonkorvaussaamista se määrä, jonka välimiesoikeus on tuominnut Yhtiön saamaan.

Yhtiön tilikauden 2010 taseessa oma pääoma on ollut 30 128 euroa. Oma pääoma olisi ollut -377 723 euroa negatiivinen, mikäli tilikauden 2010 tuloslaskelmaan olisi tuloutettu vahingonkorvaussaamista se määrä, jonka välimiesoikeus on tuominnut Yhtiön saamaan.

Edellä mainittujen lukujen perusteella vahingonkorvaussaatavan kirjaamisella välitystuomion ylimenevältä osalta tilinpäätökseen on ollut olennainen ja laaja vaikutus tilinpäätökseen.

Vahingonkorvaussaatavan kirjaamisella välitystuomion ylimenevältä osalta tilinpäätökseen on ollut merkittävä vaikutus myös tilinpäätöksestä laskettaviin eri tunnuslukuihin kuten omavaraisuuteen.

KHT A on määritellyt tilinpäätöksen olennaisuusrajaksi 25 000 euroa taseen osalta. Myös tilintarkastajan määrittelemään olennaisuusrajaan nähden vahingonkorvauksen kirjaamisella välimiesoikeuden tuomion ylimenevältä taseen muihin saamisiin on ollut olennainen vaikutus tilinpäätöksen antamaan kuvaan Yhtiön taloudellisesta asemasta.

Tilintarkastuskertomuksen ehdolliseen lausuntoon sisältyy vahingonkorvaussaatavan lisäksi maininta 37 374 euron suuruisesta myyntisaatavasta, johon sisältyy merkittävä arvostusriski.

Lisäksi KHT A:n allekirjoittaman tilintarkastuspöytäkirjan maininnat osoittavat, että vahingonkorvaussaatavan kirjaaminen taseeseen välitystuomion ylimenevältä osin sekä myyntisaatavaa koskeva kirjaus eivät ole olleet ainoita eriä Yhtiön tilikauden 2010 tilinpäätöksessä, joihin on sisältynyt arvostusriski. Tilintarkastajan määrittelemään olennaisuusrajan ja annetun tilintarkastuspöytäkirjan perusteella myös pöytäkirjaan sisältyvät havainnot ovat yhdessä olleet määrältään olennaisia. Tilintarkastuskertomuksen mukaan tilinpäätös kuitenkin antaa, lukuun ottamatta kertomuksessa mainittuja saatavien riskejä, oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

KHT A on todennut TILAlle, että kielteinen lausunto tilintarkastuskertomuksessa olisi ollut selvä kannanotto oikeusprosessiin, jonka lopputulos on tiedossa vasta kun korkein oikeus päättää asian tai ilmoittaa, että valituslupaa ei myönnetä. KHT A on myös todennut, että Yhtiön asianajaja piti menestymismahdollisuuksia hyvänä.

Asiassa ei ole esitetty TILAlle selvitystä siitä, että välitystuomiota rasittaisi välimiesmenettelystä annetun lain 40 §:ssä säädetty mitättömyysperuste tai 41 §:ssä säädetty peruste välitystuomion kumoamiselle. Ennen tilikauden 2010 tilintarkastuskertomuksen antamista käräjäoikeus ja hovioikeus olivat myös hylänneet Yhtiön kanteen välitystuomion kumoamiseksi.

TILA toteaa, tilintarkastusalan standardit 320, 450 ja 705 huomioon ottaen, että tilintarkastuskertomuksessa mainittujen seikkojen vaikutukset tilikauden 2010 tilinpäätökseen

tökseen ovat olleet sekä olennaisia että laajalle ulottuvia. Ehdollinen lausunto, jota ei ole riittävästi perusteltu, ei tuo riittävästi esiin tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta.

KHT A on toiminut tilintarkastuslain 15 §:n vastaisesti antaessaan tilikauden 2010 tilinpäätöksestä kielteisen lausunnon sijasta ehdollisen lausunnon.

4.3 Tilintarkastuskertomuksen lausunto ja perustelukappale

Tilikauden 2010 tilintarkastuskertomuksessa on otsikko Ehdollinen lausunto ja lausuntokappale. Kertomukseen ei sisälly tilintarkastusalan standardin 705 kappaleessa 16 edellytettyä kappaletta, jossa kuvataan mukauttamisen aiheuttanutta seikkaa ja joka olisi tullut sijoittaa tilintarkastuskertomuksessa välittömästi ennen lausuntokappaletta. KHT A on vastineessaan perustellut perustelukappaleen puuttumista sillä, että keskeneräistä oikeusprosessia ei voida kuvata asian vaatimalla tavalla tilintarkastajan osaamisalueen puitteissa.

TILA toteaa, että KHT A on kuvannut standardin 705 kappaleessa 17 tarkoitetulla tavalla virheiden rahamäärät, mutta jättänyt kuvaamatta virheellisyyden aiheuttaneet seikat.

TILA toteaa, että KHT A:n vastineen perusteella on jäänyt epäselväksi, miksi tilikauden 2010 tilintarkastuskertomukseen ei olisi voinut sisällyttää standardin 705 edellyttämää kappaletta, jossa olisi kuvattu mukauttamisen aiheuttaneet seikat.

Tilintarkastusalan standardien noudattamista arvioidaan osana hyvää tilintarkastustapaa. KHT A ei ole osoittanut vastineessaan TILAlle perusteltua syytä sille, että hän on poikennut standardin osoittamasta menettelytavasta. KHT A on näin toiminut tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun hän ei ole sisällyttänyt tilikaudelta 2010 antamaansa tilintarkastuskertomukseen standardissa 705 edellytettyä tilinpäätöksen käyttäjälle asiaa selventävää perustelukappaletta.

4.4 Dokumentaatio

KHT A on TILAlle antamissaan kirjallisissa kommentteissa viitannut tilintarkastuskertomuksen sanamuotojen osalta käymiinsä keskusteluihin KHT C:n kanssa.

TILA on pyytänyt KHT A:ta toimittamaan keskusteluista ja sen perustella tehdyistä johtopäätöksistä laaditun dokumentaation TILAlle.

KHT A on toimittanut TILAlle tilikauden 2009 tilintarkastukseen kohdistuvan työpaperin, jossa on todettu, että hän on keskustellut KHT C:n kanssa tilintarkastuskertomuksen sisällöstä. Työpaperissa on myös johtopäätös, jonka mukaan annetaan ehdollinen kertomus. Perusteena on mainittu se, että vahingonkorvauksen määrä täsmentyy vasta oikeuden päätöksellä. Dokumentista ei käy ilmi mistä tarkasta tilintarkastuskertomuksesta ja sanamuodosta on kyse.

KHT A on toimittanut TILAlle myös tilikauden 2010 tilintarkastukseen kohdistuvan työpaperin, johon hän on lisännyt käsikirjoitettuna, että hän on keskustellut KHT C:n kanssa kertomuksen sanamuodoista. Työpaperi ei sisällä mitään johtopäätöstä keskustelun johdosta.

TILA toteaa, että konsultointia ei tilikauden 2010 työpapereissa ole dokumentoitu täysin tilintarkastusalan standardissa 230 edellytetyllä tavalla. Konsultoinnin dokumentaatio ei puutteellisuutensa vuoksi täytä tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vaatimusta.

4.5 Vahingonkorvauksen kirjaaminen liiketoiminnan muihin tuottoihin

TILA pitää riittävänä KHT A:n selvitystä niistä perusteista, miksi hänen käsityksensä mukaan vahingonkorvaussaatava on kirjattu tuloslaskelmassa oikeaan erään, kun se on kirjattu liiketoiminnan muihin tuottoihin eikä satunnaisiin tuottoihin.

4.6 Yhteenveto

Tilintarkastusalan standardi 701 ja tilintarkastusalan suositus 320 huomioon ottaen, KHT A:n tilikaudelta 2009 antama ehdollinen lausunto, jossa ei ole tuotu esiin vahingonkorvaussaatavan kirjaamisen vaikutusta Yhtiön tulokseen ja oman pääoman määrään, ei tuo riittävästi esiin tilikauden 2009 tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta.

KHT A:n olisi viimeistään tilikauden 2010 tilintarkastuksessa, käräjä- ja hovioikeuden välitystuomion kumoamisesta antamat hylkäävät tuomiot huomioon ottaen, tullut tehdä päätelmä, että ehdollinen lausunto ei riittävällä tavalla tuo esiin tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta.

KHT A on toiminut tilintarkastuslain 15 §:n vastaisesti antaessaan tilikauden 2010 tilinpäätöksestä kielteisen lausunnon sijasta ehdollisen lausunnon.

Tilikaudelta 2010 annettu tilintarkastuskertomus ei myöskään sisällä tilintarkastusalan standardissa 706 edellytettyä perustelukappaletta. Lisäksi tilikaudelta 2010 annettua tilintarkastuskertomusta koskevaa konsultaatiota ei ole dokumentoitu tilintarkastusalan standardissa 230 edellytetyllä tavalla. KHT A on edellä mainittujen seikkojen johdosta toiminut myös tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4.7 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 tilikausilta 2009 ja 2010 antamissaan tilintarkastuskertomuksissa antanut lukijalle tiedon tilinpäätöksiin hänen käsityksensä mukaan sisältyvistä merkittävistä arvostusriskeistä.

Ratkaisu

Tilintarkastuslain 49 §:n nojalla TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 1 §, 15 §, 22 §, 40 §, 49 §, 53 §, 54 §

TILA 4/2012

TIVA teki TILAlle esityksen HTM A:n hyväksymisen peruuttamiseksi. Kuljetusliike oli kannellut TIVALle HTM A:n menettelystä. Kuljetusliikkeen mielestä HTM oli ollut esteellinen toimimaan Kuljetusliikkeen tilintarkastajana tilikausina 2007-2009, koska Kuljetusliikkeen kirjanpito oli hoidettu Tilitoimiston toimesta, jonka vastuunalainen yhtiömies ja toimitusjohtaja HTM A oli.

TIVA totesi, että HTM A:lla ei ollut edellytyksiä toimia Kuljetusliikkeen riippumattomana tilintarkastajana, koska hän oli Tilitoimiston vastuunalaisena yhtiömiehenä ja toimitusjohtajana vastannut Kuljetusliikkeen kirjanpidon valvonnasta. TIVA piti perusteltuna tehdä TILAlle esityksen HTM A:n hyväksymisen peruuttamiseksi, koska se oli vuonna 2009 antanut HTM A:lle kaksi varoitusta vastaavasta menettelystä.

HTM A kertoi TILAlle saaneensa menettelystään aikaisemmin TIVALta kuripidollisen seuraamuksen, TIVAn esitys oli jo toinen rangaistus samasta asiasta. HTM A oli myös saamansa kurinpidollisen seuraamuksen johdosta selvittänyt, oliko hänen tilintarkastusasiakkainaan Tilitoimiston asiakkaita. HTM A totesi, että näitä asiakkaita oli vain muutama. HTM A vetosi myös siihen, ettei hän vuosina 2010 ja 2011 ollut tehnyt yhtään tilintarkastusta yhtiöissä, jotka olivat myös Tilitoimiston asiakkaita.

TILA totesi, että tilintarkastajan riippumattomuus on tilintarkastuksen keskeisiä periaatteita. HTM A oli toiminut tilintarkastuslain riippumattomuussäännösten vastaisesti suorittamalla tilintarkastuksia yhtiöissä, joiden kirjanpito oli hoidettu tilitoimistossa, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä ja toimitusjohtajana HTM A toimi.

HTM A:lla oli TIVALta saamiensa varoitusten jälkeen ollut aikaa lopettaa menettely, josta hän oli saanut kaksi varoitusta. HTM A ei ollut näin tehnyt, vaan oli jatkanut tilintarkastuslain riippumattomuussäännösten vastaista toimintaa kahdesta saamastaan varoituksesta huolimatta.

HTM A oli tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti menettänyt tilintarkastuslain vastaisesti. HTM A oli tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menettänyt tilintarkastuslain riippumattomuussäännösten vastaisesti suorittaessaan Kuljetusliikkeen tilikauden 2009 tilintarkastuksen vuonna 2010.

TILA teki VALAlle esityksen HTM A:n hyväksymisen peruuttamiseksi.

(Esityksen tekeminen ei ole päätös, johon saisi hakea valittamalla muutosta.)

TIVAn esitys

Kuljetusliike oli kannellut TIVALle HTM A:n toiminnasta. Kantelussa oli väitetty HTM A:n olleen esteellinen toimimaan Kuljetusliikkeen tilintarkastajana vuosina 2007–2009, koska HTM A on ollut myös yhtiön kirjanpidon hoitaneen Tilitoimiston vastuunalainen yhtiömies ja toimitusjohtaja.

TIVA on todennut TILAlle tekemänsä esityksen perusteluissa, että Tilitoimiston toimitusjohtajana HTM A:n tehtävänä on ollut valvoa Tilitoimiston palveluksessa olevien kirjanpitäjien työtä. HTM A:lla ei ole ollut edellytyksiä toimia Kuljetusliikkeen riippu-

mattomana tilintarkastajana, koska hän on Tilitoimiston vastuunalaisena yhtiömiehenä ja toimitusjohtajana vastannut Kuljetusliikkeen kirjanpidon valvonnasta. Siten Kuljetusliikkeen tilintarkastuksia suorittaessaan HTM A ei ole noudattanut tilintarkastuslain 24 §:n edellyttämää riippumattomuussäännöstä.

TIVAn esityksen mukaan HTM A on ollut huolimaton, menetellyt tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti sekä rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana ja perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on ollut muutoin omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta ja arvoa.

TIVA on viitannut aikaisemmin HTM A:lle antamiinsa kahteen varoitukseen ja pitänyt perusteltuna tehdä tilintarkastuslain 50 §:n mukaisen esityksen hyväksymisen peruuttamisesta TILAlle. Myös TIVAn HTM A:lle aiemmin antamat varoitukset ovat tulleet tilintarkastuslain 24 §:n noudattamatta jättämisestä. Varoitukset on annettu kahdessa eri asiassa, joissa edellytykset toimia riippumattomana tilintarkastajan eivät täytyneet.

HTM A:n saamat aikaisemmat varoitukset

TIVAn esityksen liitteenä oli kaksi päätöstä, joilla HTM A:lle oli annettu varoitukset.

TIVAn ensimmäisen päätöksen perusteluissa oli todettu, että HTM A on toiminut tilintarkastajana Oy Yhtiö Ab:ssa. Yhtiön kirjanpidon oli hoitanut tilitoimisto, jonka toimitusjohtaja ja vastuunalainen yhtiömies HTM A on ollut. Tilitoimiston toimitusjohtajana HTM A:n tehtävänä on ollut valvoa Tilitoimiston palveluksessa olevien kirjanpitäjien työtä. Siten HTM A Oy Yhtiö Ab:n tilintarkastusta suorittaessaan ei ollut noudattanut tilintarkastuslain 24 §:n edellyttämää riippumattomuussäännöstä. TIVA oli antanut HTM A:lle varoituksen.

TIVAn antaman jälkimmäisen päätöksen perusteluissa oli todettu, että HTM A:lla vastatessaan Tilitoimiston vastuunalaisena yhtiömiehenä ja toimitusjohtajana Firma Oy:n kirjanpidon valvonnasta ei ole ollut edellytyksiä toimia riippumattomana tilintarkastajana mainitussa yhtiössä. Tilitoimiston toimitusjohtajana HTM A:n tehtävänä on ollut valvoa Tilitoimiston palveluksessa olevien kirjanpitäjien työtä. Siten Firma Oy:n tilintarkastuksia suorittaessaan hän ei ollut noudattanut tilintarkastuslain 24 §:n edellyttämää riippumattomuussäännöstä. TIVA oli antanut HTM A:lle varoituksen.

HTM A:n vastineet

HTM A on oma-aloitteisesti toimittanut TILAlle kirjelmän sekä TILAn sihteerin vastinepyynnön johdosta kirjallisen vastineen menettelystään. HTM A on myös lähettänyt sähköpostiviestin TILAlle.

HTM A:n kirjelmä

HTM A on todennut kirjeessään, että Kuljetusliikkeen kantelu on peruttu.

HTM A on myös todennut, että hän on aikaisemmin saanut huomautuksen, jonka johdosta hän on tehnyt kaiken mitä on pyydetty ja enemmänkin. HTM A:n mukaan tämä on toinen rangaistus samasta asiasta.

HTM A on kirjeessään vedonnut siihen, että hän on saamansa huomautuksen jälkeen selvittänyt onko sellaisia yhtiöitä, jotka ovat Tilitoimiston asiakkaita sekä hänen tilintarkastusasiakkaitaan. Näitä yrityksiä on HTM A:n mukaan ollut vain muutama.

HTM A:n mukaan hän ei ole vuosina 2010 ja 2011 tarkastanut yhtään yritystä, jolla olisi tekemistä Tilitoimiston kanssa. Kuljetusliikkeen kantelu koskee aikaa ennen kuin on selvitetty, että HTM A:lla ei ole tarkastuskohteita, joiden kirjanpidon Tilitoimisto on tehnyt.

HTM A:n vastine

HTM A on TILAlle antamassaan vastineessa todennut jälleen, että Kuljetusliike on perunut hänestä tekemänsä kantelun.

HTM A on vastineessaan todennut, että hän ei ole saamistaan varoituksista huolimatta rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana.

HTM A on todennut selvittäneensä, ettei hän ole niiden yritysten tilintarkastajana, jotka ovat Tilitoimiston asiakkaita. Näitä yrityksiä ei HTM A:n mukaan ole ollut monta verrattuna asiakasmäärään.

HTM A on todennut, että hän ei ole menetellyt tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta tilintarkastuslain riippumattomuussäännösten vastaisesti. Hän ei ole käsityksensä mukaan toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana annetusta varoituksesta huolimatta.

HTM A:n mukaan kaikki tapahtumat, joista TIVAn esityksessä on kyse, ovat aikaisemmalta ajalta. Menneitä vuosia ei voi muuttaa. HTM A on jo saanut menettelystään rangaistuksen eikä samasta asiasta voi antaa useita rangaistuksia. Tällä hetkellä valvotaan tarkasti, että kirjanpitoasiakas ei tule tilintarkastukseen.

HTM A ei kertomansa mukaan ole vuonna 2011 tarkastanut yhtään yritystä, jonka kirjanpidon olisi hoitanut Tilitoimisto. Aivan vuoden 2010 alussa voi olla pari vuoden 2009 tilinpäätöstä, jos henkilökunta on tuonut ne tarkastettavaksi. Tämä johtuu siitä, että HTM A:lla oli tieto tilintarkastuksesta, mutta ei kirjanpidosta. Kirjanpitäjät hoitivat asiat yritysten osalta itsenäisesti.

HTM A:n sähköpostiviesti

HTM A on sähköpostiviestissä esittänyt TILAlle tietoa terveydentilastaan ja sen vaikutuksesta tilintarkastustoimintaan.

TILAN ESITYS

Perustelut

1 Sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain 24 §:n mukaan tilintarkastajan on oltava riippumaton 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimeksiantoa suorittaessaan ja järjestettävä toimintansa riippumattomuuden turvaavalla tavalla.

Tilintarkastuslain 25 §:n mukaan tilintarkastaja ei ole 24 §:ssä tarkoitettulla tavalla riippumaton ainakaan jos tilintarkastajan tehtävänä on yhteisön tai säätiön kirjanpidon tai varojen hoito taikka hoidon valvonta.

Tilintarkastuslain 40 §:n perusteella TILAn tehtävänä on valvoa ja ryhtyä tarpeellisiin toimenpiteisiin, jotta tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti.

Tilintarkastuslain 50 §:n perusteella valtion tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa hyväksyminen, jos tilintarkastaja 1) on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti; 2) on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana.

TIVAn on tilintarkastuslain 50 §:n 4 momentin perusteella tehtävä kirjallinen esitys TILALLE HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi, jos TIVA katsoo 50 §:n 1 momentissa säädettyjen edellytysten täyttyvän. Jos TILA katsoo mainittujen edellytysten täyttyvän, sen on tehtävä kirjallinen esitys VALALLE tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.

2 Tapahtumien kulku

TIVA on antanut HMT A:lle varoitukset helmikuussa 2009 ja kesäkuussa 2009, koska HTM A ei ole noudattanut tilintarkastuslain 24 §:n riippumattomuussäännöstä.

TIVA on tehnyt TILALLE esityksen A:n hyväksymisen peruuttamiseksi. TIVAn mukaan HTM A ei ole noudattanut tilintarkastuslain 24 §:n edellyttämää riippumattomuussäännöstä suorittaessaan Kuljetusliikkeen tilintarkastuksia tilikausina 2007-2009.

3 TILAn arvio HTM A:n toiminnasta

Tilintarkastajan riippumattomuus on tilintarkastuksen keskeisiä periaatteita. HTM A on toiminut tilintarkastuslain riippumattomuussäännösten vastaisesti suorittamalla tilintarkastuksia yhtiöissä, joiden kirjanpito on hoidettu tilitoimistossa, jonka vastuunalainen yhtiömies ja toimitusjohtaja HTM A on.

TILALLE toimitettujen asiakirjojen perusteella HMT A:n saama ensimmäinen varoitus on annettu 16.2.2009. TILALLE toimitettujen asiakirjojen perusteella toiseen varoitukseen johtanut asia on tullut vireille 16.2.2009 eli samana päivänä, jolloin HTM A:lle on annettu ensimmäinen varoitus. HTM A on saanut toisen varoituksen tapahtumista, jotka ajallisesti ovat tapahtuneet ennen kuin HTM A on saanut ensimmäisen varoituksen. HTM A:lla ei ole näin ollut mahdollisuutta muuttaa toimintatapaansa saamansa varoituksen johdosta ennen kuin hän on saanut toisen varoituksen.

TIVAn hyväksymisen peruuttamisesityksen liitteenä on Kuljetusliikkeen tilikauden 2009 tilintarkastuksesta annettu tilintarkastuskertomus, jonka HTM A on allekirjoittanut ja jonka päiväys on 15.3.2010. HTM A:n saamasta ensimmäisestä varoituksesta on tilintarkastuskertomuksen antamishetkeen kulunut yli vuosi ja toisesta varoituksesta noin yhdeksän kuukautta. HMT A:lla on näin ollen saamiensa varoitusten jälkeen ollut aikaa lopettaa menettely, josta hän on saanut kaksi varoitusta. HTM A ei ole näin tehnyt, vaan on jatkanut tilintarkastuslain riippumattomuussäännösten vastaista toimintaa kahdesta saamastaan varoituksesta huolimatta.

HTM A on tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti menetellyt tilintarkastuslain riippumattomuussäännösten vastaisesti.

TILA toteaa, että HTM A:n on kahden saamansa varoituksen johdosta täytynyt ymmärtää, ettei hän voi suorittaa tilintarkastusta yhtiössä, joiden kirjanpidon on hoitanut Tilitoimisto ja jonka tilitoimiston toimitusjohtaja ja vastuunalainen yhtiömies hän on. HTM A on tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain riippumattomuus-

säännösten vastaisesti suorittaessaan Kuljetusliikkeen tilikauden 2009 tilintarkastuksen vuonna 2010.

Esitys

TILA päätti yksimielisesti tehdä VALAlle esityksen HTM A:n hyväksymisen peruuttamiseksi.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 24 §, 25 §, 40 § ja 50 §

TILA 5/2012

Yhtiö Oy:n osakas A kanteli KHT X:n toiminnasta oikeudessa todistajana. A:n mukaan X oli ollut todistajana rikosoikeudenkäynnissä, jossa oli ollut kyse väitetystä törkeästä kavalluksesta, väärennyksestä ja rekisterimerkintärikoksesta. Syytteessä oli ollut Yhtiö Oy:n hallituksen puheenjohtajana T, joka oli nostanut itselleen ja vaimolleen varoja Yhtiön tililtä. T oli perustellut nostoja sillä, että ne olivat jälkikäteistä palkanmaksua Yhtiössä tehdystä työstä.

A:n mukaan X ei ollut millään tavalla tutustunut Yhtiön kirjanpitoon tai muutoin selvittänyt tapahtumien kulkua Yhtiössä. A:n mielestä X oli lausunut oikeudessa erittäin vahvoja kannanottoja kirjanpitolain, osakeyhtiölain ja verolain unohhtaen. X oli muun muassa kertonut todistajana, että perusteeton nosto nimikkeellä ”takautuvat palkat” on täysin normaalia ja yleinen käytäntö. X oli kertonut, että yritystoiminnan alkuvaiheessa voidaan maksaa palkkaa takautuvasti, vaikka sitä ei ole merkitty tilinpäätökseen. X:n todistajankertomus oli A:n mukaan ristiriidassa KHT K:n ja HTM M:n tarkastuskertomusten kanssa. X ei ollut arvioinut tapahtumia objektiivisesti, vaan subjektiivisesti ja tarkoitusshakuisesti.

KHT X:n mukaan puolustus oli pyytänyt häntä todistamaan asiassa, jossa Yhtiössä oli tehty palkanmaksu, jota on kutsuttu ns. takautuvaksi palkanmaksuksi. X oli saanut tutustuttavaksi erityistarkastuskertomukset, jotka olivat laatineet HTM M ja KHT K. Puolustus oli pyytänyt X:ää arvioimaan oliko mahdollista suorittaa ns. takautuva palkanmaksu, vaikka sitä ei ole merkitty tilinpäätökseen. X:n mukaan todistelusta ilmenee, ettei hän ollut ottanut kantaa siihen, oliko T:n palkka käypä tai oliko hänellä siihen muutoin oikeutta. X oli vain arvioinut, estääkö edellinen tilinpäätös palkan maksamisen ja vaaditaanko palkan maksamiselle jokin päätös, esim. hallituksen pöytäkirja. X:n mukaan hänen näkökulmansa perustui siihen, että yritystoiminnan alkuvaiheessa palkkaa voidaan jättää nostamatta, jotta yritys saadaan ensin kannattavaksi. X:n mukaan hän oli arvioinut tilannetta puhtaasti kirjanpidollisesti ja osakeyhtiön lain säännösten mukaisesti.

TILA tutki, oliko X oikeudessa todistajana toimiessaan noudattanut tilintarkastajia koskevia ammattieettisiä periaatteita ja hyvää tilintarkastustapaa. TILA kuunteli X:n nauhoitetun todistajanlausunnon. TILA totesi, että X:lle oikeudessa esitetyt kysymykset olivat olleet osin tulkinnanvaraisia ja moniosaisia. Näin ollen X oli voinut vedota siihen, että hän oli ymmärtänyt oikeudessa esitetyt kysymykset eri tavalla kuin esimerkiksi kantelun tehnyt A. X:n todistuksessa oli joiltakin osin jäänyt epäselväksi, mistä näkökulmasta X oli vastauksissaan asioita arvioinut. Osittain X:n vastaukset oikeudessa perustuivat hänen omiin käsityksiinsä, minkä hän oli myös oikeudessa todistajana tuonut esiin. X:n oikeudessa antamaa todistusta arvioitaessa oli otettava huomioon myös se, ettei hänellä ollut mahdollisuutta hioa vastaustensa sanamuotoja kuten kirjallisessa raportissa. X:n toimintaa oikeudessa todistajana, suulliseen raportointiin liittyvät rajoitteet huomioon ottaen, ei voitu kokonaisuutena arvioiden pitää ammattieettisten periaatteiden tai hyvän tilintarkastustavan vastaisena.

Kantelu

A on kannellut TILAlle KHT X:n toiminnasta todistajana hovioikeudessa. A on myöhemmin täydentänyt kanteluaan.

X on ollut todistajana rikosoikeudenkäynnissä, jossa on ollut kyse väitetystä törkeästä kavalluksesta, väärennyksestä ja rekisterimerkintärikoksesta. Syytteessä on ollut Yh-

tiö Oy:n hallituksen puheenjohtajana T, joka on nostanut itselleen ja vaimolleen varoja Yhtiön tililtä. Perusteena nostoille on T:n mukaan ollut jälkikäteinen palkanmaksu tehdystä työstä. T ei ole ollut Yhtiön osakas. Yhtiön osakkeista 40 % on omistanut A, T:n kaksi poikaa ovat omistaneet yhtiön osakkeista 30 % kumpikin.

Takautuva palkanmaksu on suoritettu 29.6.2007. Palkanmaksu kohdistuu T:n mukaan vuonna 2006 tehtyyn työhön. Yhtiön tilikauden 2006 tilinpäätökseen ei sisälly palkkavelkoja T:lle.

A:n mukaan X ei ollut millään tavalla tutustunut Yhtiön kirjanpitoon tai muutoin selvittänyt tapahtumien kulkua Yhtiössä vuosina 2006–2008. X on oikeudessa kertonut tutustuneensa ainoastaan KHT K:n laatimaan erityistarkastusraporttiin sekä HTM M:n laatimaan erityistarkastusraporttiin.

A:n mukaan X on lausunut oikeudessa erittäin vahvoja kannanottoja kirjanpitolain, osakeyhtiölain ja verolain unohtaen. Hän muun muassa on kertonut todistajana, että perusteeton nosto nimikkeellä ”takautuvat palkat” on täysin normaalia ja yleinen käytäntö. X on kertonut, että yritystoiminnan alkuvaiheessa voidaan maksaa palkkaa takautuvasti, vaikka sitä ei ole merkitty tilinpäätökseen.

A on todennut kantelussaan, että oikeudenkäynnissä oli todistajina X:n lisäksi 3 tilintarkastajaa, Yhtiön varsinainen tilintarkastaja HTM N, KHT K ja HTM M. Kaikki edellä mainitut X:ää lukuun ottamatta olivat syyttäjän nimeäminä todistajina.

X:n todistajankertomuksessa on A:n mukaan ilmeinen ristiriita KHT K:n tarkastuksen kanssa. X on todennut tilinpäätöksen olevan oikein, sekä nostojen mahdollisia. KHT K on todennut raportissaan sekä todistajana oikeudessa tilinpäätöksen olevan virheellinen, jos nostot ovat oikeutettuja. Sama ristiriita on A:n mukaan myös X:n ja HTM M:n tekemän raportin suhteen. HTM M on todennut, että yhtiökokouksen vahvistaman tilinpäätöksen yli ei voi kävellä.

X ei ole A:n käsityksen mukaan arvioinut asiaa objektiivisesti, vaan hänellä on erittäin subjektiivinen näkökulma. Tätä osoittaa myös se, että X pitää tilinpäätöksen, yhtiölainsäädännön ja verolainsäädännön kanssa ristiriitaisia nostoja varauksetta perusteltuina.

A on todennut kantelussaan, että Yhtiön tilinpäätös vuodelta 2006, joka ei sisällä palkkavelkoja T:lle, on tilintarkastaja HTM N:n tarkastama ja hallituksen puheenjohtaja T:n hyväksymä ja allekirjoittama.

X on A:n mukaan todistajana kertonut, että päätös palkan maksusta on tehty ennen vuoden 2007 loppua ja se on silloin riittävä teon oikeutukseen. X:n todistuksen perusteella tilinpäätöksellä ja sillä, että se on yhtiökokouksen vahvistama, ei ole mitään merkitystä kun omavaltaisesti yhtiön tili tyhjennetään ja yhtiö saatetaan likviditeettikriisiin.

A on todennut kantelussaan, että ”takautuvan palkan” maksusta ei ole minkäänlaista yhtiön hallinnon päätöstä, ainoastaan hallituksen puheenjohtaja T:n omavaltainen ilmoitus tilitoimistoon hänen vaimolleen maksettavasta palkasta. T nosti itse oman palkkansa yhtiön käyttötililtä.

A:n mukaan HTM M:n ja KHT K:n erityistarkastusraporteista selviää erittäin hyvin yhtiössä tapahtuneet epäselvyydet ja lainsäädännön rikkomukset. X on raportteihin tutustuessaan pakostakin tullut tietoiseksi näistä seikoista.

A:n mukaan X on todennut todistajana, että takautuvasti voi nostaa palkkoja vaikka miljoona euroa ilman yhtiön hallinnon päätöstä, niin kuin tässä tapauksessa on tehty.

X on todistajana kertonut, että A on nostanut palkkaa työstään koko ajan ja T:n tehneen sen sitten kun on ollut jotain "käninää". Oikeuden puheenjohtaja on kysynyt: "onko nosto ollut asianmukainen, jos ei ole työsopimuksia ja mitä päätöksiä nosto edellyttäisi"? X on vastannut, että käsityksensä mukaan A on hoitanut maksuliikennettä ja kun hän on lähtenyt, on T hoitanut maksuliikenteen sitten. A:n mukaan on kuitenkin kiistatonta, että nosto on tehty ennen hänen kesälomansa alkua, nostot häneltä salaten.

X:ltä on myös kysytty, että onko X:n todistus näin, että jos hallituksen puheenjohtaja nostaa yrityksen käteiskassan ilman mitään ilmoitusta osakkeen omistajille, ilman yhtiön hallinnon päätöstä, se on normaalia ja sallittavaa? X on vastannut, että on vaikea sanoa onko normaalia, mutta ilmeisesti joku peruste nostolle on ollut olemassa.

X:n todistelu on A:n mielestä täysin käsittämätön ja vahvasti tarkoitushakuinen. X ei tiedä oikeasti tapahtumien kulkua ja on siitä huolimatta lausunut vahvasti kantaa ottaen lainsäädännöstä piittaamatta asiassa syytetyn edun mukaisesti perusteetonta rahojen nostoa kaunistellen.

X:n lausunto on A:n mukaan ristiriidassa yhtiön kirjanpidon kanssa. Kirjanpito on näin ollen käytännössä menettänyt todisteena merkityksensä oikeudessa. Edelleen X:n lausunto on ristiriidassa kirjanpitolainsäädännön (ei palkkavelkoja), yhtiölainsäädännön (ei hallinnon päätöstä) ja verolainsäädännön (tilinpäätös virheellinen/välitön vero), (työnantajailmoitukset virheellisiä) kanssa.

X:n vastine

X antoi asiassa TILAlle kirjalliset kommenttinsa sekä vastineen.

Taustaa

X:n mukaan puolustus on pyytänyt häntä todistamaan asiassa, jossa Yhtiössä on tehty palkanmaksu, jota on kutsuttu ns. takautuvaksi palkanmaksuksi. X on saanut tutustuttavaksi erityistarkastuskertomukset, jotka ovat laatineet HTM M ja KHT K. Tarkastuskertomuksista ilmenee, että yhtiöstä on suoritettu ns. takautuva palkanmaksu 29.6.2007.

Puolustus on pyytänyt X:ää arvioimaan onko mahdollista suorittaa ns. takautuva palkanmaksu, vaikka sitä ei ole merkitty tilinpäätökseen 31.12.2006. Oikeudessa on lisäksi pyöritytty teeman ympärillä "tarvitaanko maksusta jokin päätös tai sopimus".

X on käsityksensä mukaan pystynyt todistamaan asiassa ilman, että hän on tutustunut yhtiön kirjanpitoaineistoon. X:n mukaan todistelusta ilmenee, ettei hän ole ottanut kantaa siihen, onko T:n palkka käypä tai onko hänellä siihen muutoin oikeutta. Hän on vain arvioinut, estääkö edellinen tilinpäätös palkan maksamisen ja vaaditaanko palkan maksamiselle jokin päätös, esim. hallituksen pöytäkirja.

X:n mukaan hänen näkökulmansa yleisesti perustuu siihen, että yritystoiminnan alkuvaiheessa palkkaa voidaan jättää nostamatta, jotta yritys saadaan ensin kannattavaksi.

X:n mukaan yrittäjän palkka ei ole samalla lailla ”kiveen hakattu” kuin työsopimussuhteissa olevien henkilöiden. Yrittäjät voivat nostaa kuukausittain palkkaa yrityksen tuloksen mukaan tai oman tarpeensa mukaan.

Kirjanpitolaki

X on TILAlle todennut, että T:n nostama palkka on päätetty sen jälkeen, kun edellisen vuoden tilinpäätös on vahvistettu. Näin ollen palkkavelkaa ei ole voitu siihen merkitä. Mikäli kyseessä olisi ollut työntekijä, jonka kanssa on sovittu tietty palkka ja tällaista palkkaa ei olisi ajallaan maksettu, niin palkkavelka pitäisi kirjata tilinpäätökseen. Mikäli näin ei olisi, tilinpäätöstä ei olisi silloin ollut laadittu hyvän kirjanpitolain mukaisesti.

X:n käsityksen mukaan se, että jotakin velkaa ei ole merkitty velallisen tilinpäätökseen, ei vapauta velallista maksamasta velkaa.

Yhtiölainsäädäntö

X:n mukaan osakeyhtiölaissa ei ole säännöksiä palkan maksamisesta. Yhtiökokouksen tulee päättää hallituksen jäsenten palkkioista, mutta ei palkasta.

Verolainsäädäntö

X:n mukaan osakeyhtiön verotuksessa saattaa tulla kyseeseen peitelty osingonjako, mikäli osakkaalle tai hänen omaiselleen maksetaan ylisuurta palkkaa. Tämä tulee nykyään kyseeseen vaan siinä tapauksessa, että osakkaalle tai hänen omaiselleen (lapsi, puoliso), joka ei työskentele yhtiössä ollenkaan maksetaan palkkaa. Mikäli yhtiössä työskentelevälle osakkaalle maksetaan palkkaa esimerkiksi X:n todistuksensa mainitsema miljoona euroa, ei sitä X:n käsityksen mukaan veroteta peiteltyinä osingonjakona.

Koska palkkaa ei ole maksettu (eikä sitä ole kirjattu velaksi vuoden 2006 tilinpäätökseen ja verottaja ei ole lähtenyt yhtiön maksukykyisyyteen vedoten verottamaan palkkaa), eivät työnantajasuoritukset ole virheellisiä.

X on vielä vastannut TILAn sihteerin kommenttipyyntönsä esittämään kysymykseen siitä, mihin perustuu X:n todistajana esittämä näkemys siitä, että oikeudessa käsitelty palkkojen nosto on ollut ihan asianmukainen.

X:n mukaan vastauksessa tulee ottaa huomioon koko todistusteema, eli onko se, että palkkaa ei ole kirjattu velaksi tai se, että palkan maksamisesta ei ole hallituksen päätöstä, ollut esteenä siihen, että nosto (palkanmaksu) on ollut ihan asianmukainen. Todistelusta käy X:n mukaan muutoin ilmi, että hän ei ole ottanut kantaa palkan suuruuteen tai muutoin sen asianmukaisuuteen.

Vastine

X on vastineessaan vastannut hänelle vastinepyyntönsä esitettyihin kysymyksiin (kursiivilla).

- 1) *Olette hovioikeudessa todistajana todennut tutustuneenne KHT K:n ja HTM M:n T laatimiin raportteihin. Niiden perusteella tiedossanne on ollut, että T ei ole ollut Yhtiön osakas. Olette oikeudessa todistanut, että yrittäjä tai yritystoiminnassa voi maksaa itselleen palkkaa, eikä itsensä kanssa tarvitse tehdä työsopimusta. Millä perusteilla katsotte, että ei ole ollut harhaanjohtavaa todistaa oikeudessa yrittäjän*

jälkikäteen itselleen maksaman palkan asianmukaisuudesta, kun olette ollut tietoinen siitä, että T ei ole ollut yrittäjä, vaan Yhtiön hallituksen puheenjohtaja?

X on vastineessaan todennut, että hänen käsityksensä mukaan oikeuden tulee arvioida onko kysymys – vastaus sovellettavissa tapaukseen. X:n näkemyksen mukaan hänen ei todistajana tulisi tehdä tällaisia johtopäätöksiä.

X on todennut, että on lisäksi vastauksessaan esittänyt, että vastaus oikeudessa perustuu hänen omaan käsitykseensä.

X:n mukaan oikeudessa tässä kohdassa esitetty kysymys koskee tilinpäätöksen oikeellisuutta eikä TILAn esittämää ”yrittäjän jälkikäteen itselleen maksaman palkan asianmukaisuutta”.

2) *Olette hovioikeudessa todistanut, että nosto on ollut asianmukainen. Olette todistusta antaessanne ollut tietoinen siitä, että jälkikäteisestä palkanmaksusta ei ole ollut yhtiön toimielimen päätöstä eikä yhtiön osakkeista 40 % omistaneelle Alle ole ilmoitettu T:n päätöksestä nostaa yhtiön käteiskassasta jälkikäteen palkkaa huomattava summa yhtiön kokoon nähden. Millä perusteilla katsotte, että nosto (jälkikäteen maksetut palkat) on ollut asianmukainen?*

X on vastineessaan todennut, että hänen oikeudelle antamaansa vastausta (kyllä) arvioitaessa tulee ottaa huomioon koko todistusteema. Onko se, että palkkaa ei ole kirjattu velaksi tilinpäätökseen tai se, että palkan maksamisesta ei ole hallituksen päätöstä, ollut esteenä siihen, että nosto (palkanmaksu) on ollut ihan asianmukainen.

X:n mukaan hänen todistelustaan käy muutoin ilmi, että hän ei ole ottanut kantaa palkan suuruuteen tai muutoin sen asianmukaisuuteen, kuten siihen, että onko T oikeasti työskennellyt yhtiössä. X:n mukaan hän on arvioinut tilannetta puhtaasti kirjanpidollisesti ja osakeyhtiön lain säännösten mukaisesti. Muu arviointi kuuluu X:n käsityksen mukaan oikeudelle.

X on vastineessaan todennut, että osakeyhtiölaista ei löydy pykälää, joka velvoittaisi ilmoittamaan osakkeenomistajille yhtiön joistakin yksittäisistä liiketapahtumista. Osakkeenomistajat saavat tietonsa tilinpäätöksestä ja heillä on kyselyoikeus yhtiökoukoksessa (osakeyhtiölaki 5 luku 25 §). Osakeyhtiölain 5 luvun 1 §:n mukaan ”osakkeenomistajat käyttävät päätösvaltaansa yhtiökoukoksessa”. Yksittäisen lauseen irrottaminen todistelusta ei X:n mukaan anna oikeata kuvaa koko todistuksen teemasta.

3) *Teiltä on hovioikeudessa kysytty todistajana, onko normaalia, että hallituksen puheenjohtaja ilman mitään dokumenttia nostaa yhtiön käteiskassasta jälkikäteen itselleen palkkaa kertomatta siitä mitään koko yhtiössä? Olette vastannut, että on vaikea arvioida onko se normaalia, mutta ilmeisesti jokin peruste on ollut. Millä perusteilla katsotte, että todistuksenne tältä osin perustuu tekemiinne havaintoihin?*

X on todennut vastineessaan, että koska hän ei ole osannut arvioida onko se normaalia, hän on vastannut ”vaikea sanoa onko se niin kuin normaalia mutta tota ilmeisesti sille on kuitenkin niin kuin jokin peruste olemassa”.

Siltä osin kun kysymys koskee asian ”normaalisuutta” X:n havainnot olisivat hänen käsityksensä mukaan muusta työkokemuksesta. Koska X ei ole osannut arvioida onko tällainen menettely normaalia vai ei, hän on vastannut ”vaikea arvioida”. X ei ole

pystynyt vastaamaan kysymykseen Kyllä tai Ei, joten hän ei ole käytännössä vastannut mitään.

X:n mukaan se että hän on vastannut ”ilmeisesti sille on kuitenkin niin kuin jokin peruste olemassa”, perustuu HTM M:n raportin sivun 3 kohdan 2 ensimmäisessä kappaleessa olevaan lauseeseen ”Omaksi palkakseen T ilmoitti 80 % A:n 5.750 euron kuukausipalkasta joka on 4.600 kuukaudessa.” Näin ollen X on katsonut, että palkalle on ”ilmeisesti” ollut ”jokin” peruste, mutta koska hän ei voi olla siitä varma, hän ei ole lausunut mitään varmaa asiasta.

TILAn päätös

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA otti päätöksessään kantaa ainoastaan siihen, onko X oikeudessa todistajana toimiessaan noudattanut tilintarkastajia koskevia ammattieettisiä periaatteita ja hyvää tilintarkastustapaa. TILA kuunteli X:n nauhoitetun todistajanlausunnon.

2 Tapahtumien kulku

X on ollut todistajana hovioikeudessa asiassa. X on ollut puolustuksen nimeämä todistaja. X:n kuuleminen on kestänyt noin 24 minuuttia.

3 Toiminnan arvioinnissa käytetyt lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastajan toimintaa arvioidaan tilintarkastuslain (459/2007) 1 §:n 2 momentin nojalla silloin, kun tilintarkastajaa kuullaan oikeudenkäynnissä asiantuntijana tai todistajana.

Tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentin mukaan tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan sovelletaan muun muassa lain 20–22 §:n säännöksiä. Tilintarkastajan tulee noudattaa ammattieettisiä periaatteita, kuten objektiivisuutta ja rehellisyyttä sekä hyvää tilintarkastustapaa.

3.2 TILAn aikaisempi ratkaisukäytäntö

TILA on 2000-luvun alkupuolella käsitellyt kanteluita, joissa on ollut kysymys tilintarkastajan toimimisesta oikeudessa todistajana tai asiantuntijana (esimerkiksi TILA 1/2002, 5/2002, 7/2002 ja 8/2002).

TILAn ratkaisukäytännössä on todettu, että tilintarkastajan kuuleminen todistajana edellyttää samojen hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien vaatimusten, kuten objektiivisuus- ja huolellisuusvelvoitteiden noudattamista kuin kirjallisessa raportoinnissakin, vaikka tilintarkastaja ei aina voikaan tarkastaa ja hioa suullisessa raportoinnissa antamia lausuntoja. Tilintarkastajan todistamista koskevat myös todistajaa muutenkin sitovat velvollisuudet, joista on säädetty oikeudenkäymiskaassa.

4 TILAn arvio X:n toiminnasta

Takautuva palkanmaksu

X on puolustuksen todistajana vastannut puolustuksen asianajajan kysymykseen siitä, onko poikkeuksellista menettelyä, että palkkoja maksetaan takautuvasti ja tapahuutoko sitä varsinkin pienissä yrityksissä. X on vastannut, että on normaalia ja pikemminkin suositeltavaa, että alkuvaiheessa pidättäytytään palkanmaksusta kuin että lähdetäisiin maksamaan palkkoja velkarahalla.

Puolustuksen asianajaja on kysynyt X:ltä, miten suhtaudutaan jälkikäteiseen palkanmaksuun, kun välissä on tilinpäätös ja iso osa (T:lle) maksetuista palkoista kohdistuu edelliseen tilikauteen. X on vastannut, että hänen käsityksensä mukaan yrittäjä tai yritystoiminnassa voi maksaa palkkaa jälkikäteen tekemättä itsensä kanssa työsopimusta. X on todennut, että hän ei katso, että tilinpäätös olisi tuolta osin virheellinen.

TILA toteaa, että oikeudessa on käsitelty T:n itselleen ja vaimolleen jälkikäteen nostamaan palkkaa. T tai hänen vaimonsa eivät ole omistaneet yrityksen osakkeita. Näin ollen kyse ei ole ollut yrittäjän itselleen jälkikäteen maksamasta palkasta. X on viitanut TILAlle antamassaan vastineessa HTM M:n raporttiin, josta ilmenee, että Yhtiö on perustettu jatkamaan Painoyhtiö T:n toimintaa. HTM M:n raportin mukaan T ei itse tullut Yhtiön osakkaaksi, vaan osakkeet merkittiin T:n pojille ja T:n oli vähitellen tarkoitus vähentää työmääräänsä ja siirtyä eläkkeelle.

X:n todistusta arvioitaessa on huomioitava, että hänen vastauksensa kohdistuu kysymykseen siitä, miten suhtaudutaan jälkikäteiseen palkanmaksuun, kun välissä on (vahvistettu) tilinpäätös. X on osana vastaustaan esittänyt arvioitaan yrittäjän itselleen jälkikäteen maksamasta palkasta. T:n yritysjärjestelyprosessi huomioiden X:n todistusta ei tältä osin voida pitää siten harhaanjohtajavana, että se olisi hyvän tilintarkastustavan vastaista, vaikka T ei olekaan itse omistanut Yhtiön osakkeita.

Lisäksi X on todennut omana käsityksenään, että palkkavelan puuttuminen tilikauden 2006 tilinpäätöksestä ei estä tilikauteen 2006 kohdistuvan palkan maksamista vuonna 2007.

TILA toteaa, että mikäli tilinpäätöksen vahvistamisen jälkeen ilmenee uusia seikkoja palkkoihin liittyen, jotka kohdistuvat edelliseen tilinpäätökseen, se ei estä palkan maksamista tilikaudella 2006 tehdystä työstä vuonna 2007, joten tältä osin X:n todistus ei ole ollut hyvän tilintarkastustavan tai tilintarkastajan ammattieettisten periaatteiden vastainen.

Jälkikäteisen palkan maksun asianmukaisuus

Oikeuden puheenjohtaja on kysynyt X:ltä, oliko nosto (tilikaudella 2007 nostetut palkat) asianmukainen. X on vastannut: kyllä. TILA toteaa, että X on voinut ymmärtää kysymyksen nostettujen palkkojen asianmukaisuudesta hänen vastineessaan kuvaamalla tavalla. X:n mukaan vastausta on arvioitava koko hänen todistusteemaansa nähden eli onko se, että palkkaa ei ollut kirjattu tilinpäätökseen tai se ettei palkan maksamisesta ole ollut päätöstä ollut esteenä siihen, että nosto on ollut ihan asianmukainen. X on vastineessaan todennut arvioineensa asiaa oikeudessa osakeyhtiölain ja kirjanpitolain perusteella.

TILA toteaa, että suullisessa todistelussa on jäänyt epäselväksi, mistä näkökulmasta X on asiaa arvioinut vastatessaan puheenjohtajan kysymykseen. Suulliseen raportointiin liittyvät rajoitukset huomioon ottaen X:n todistusta ei tältä osin voida pitää tilintarkastajan ammattieettisten periaatteiden vastaisena.

X:n arvio siitä, onko menettely ollut normaalia

Asianomistaja A:n asianajaja on kysynyt X:ltä, onko normaalia, että hallituksen puheenjohtaja, joka ei omista yrityksestä mitään, nostaa yrityksestä jälkikäteen palkkaa tyhjentäen yrityksen käteiskassan eikä kerro tästä nostosta kenellekään yrityksessä? X on vastannut, että on "vaikea sanoa, onko se normaalia, mutta ilmeisesti jokin peruste sille on ollut."

TILA toteaa, että X:n oikeudessa antamasta vastauksesta käy ilmi, ettei hän ole osannut sanoa, onko menettely ollut normaalia. Lisäksi X on tuonut esiin omana käsityksenään sen, että menettelylle on ilmeisesti ollut jokin peruste. X ei ole oikeudessa kertonut, mikä hänen mainitsemansa peruste on ollut. X:ltä ei kuitenkaan ole perustetta kysytykään. X:n todistus ei tältä osin ole ollut hyvän tilintarkastustavan tai tilintarkastajan ammattieettisten periaatteiden vastainen.

Yhteenveto

Tilintarkastajan toimintaa arvioidaan tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentin nojalla silloin, kun tilintarkastajaa kuullaan oikeudenkäynnissä asiantuntijana tai todistajana. TILAn ratkaisukäytännössä on todettu, että tilintarkastajan kuuleminen todistajana edellyttää samojen hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien vaatimusten, kuten objektiivisuus- ja huolellisuusvelvoitteiden noudattamista kuin kirjallisessa raportoinnissakin, vaikka tilintarkastaja ei aina voikaan tarkastaa ja hioa suullisessa raportoinnissa antamia lausuntoja.

X:lle oikeudessa esitetyt kysymykset ovat olleet osin tulkinnanvaraisia ja moniosaisia. Näin ollen X voi vedota siihen, että hän on ymmärtänyt oikeudessa esitetyt kysymykset eri tavalla kuin esimerkiksi kantelun tehnyt A. X:n todistuksessa on joiltakin osin jäänyt epäselväksi, mistä näkökulmasta hän on vastauksissaan asioita arvioinut. Osittain X:n vastaukset oikeudessa perustuvat hänen omiin käsityksiinsä, minkä hän on myös oikeudessa todistajana tuonut esiin. X:n oikeudessa antamaa todistusta arvioitaessa on otettava huomioon myös se, ettei hänellä ole ollut mahdollisuutta hioa vastaustensa sanamuotoja kuten kirjallisessa raportissa.

X:n toimintaa oikeudessa todistajana, suulliseen raportointiin liittyvät rajoitteet huomioon ottaen, ei voida kokonaisuutena arvioiden pitää ammattieettisten periaatteiden tai hyvän tilintarkastustavan vastaisena.

Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Muutoksenhaku

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

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 20 §, 22 §, 40 §, 49 §, 53–54 §

TILA 6/12

X kanteli TILAlle KHT A:n toiminnasta. X oli jo aikaisemmin kannellut TIVAlle HTM C:n ja tämän työnantajana toimivan KHT-yhteisön toiminnasta. X kertoi irtisanoutuneensa saman KHT-yhteisön palveluksesta, minkä jälkeen KHT-yhteisön työntekijät KHT A ja HTM C olivat suorittaneet tilintarkastuksia X:n sijaan yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi X oli henkilökohtaisesti valittu. Myöhemmin kävi ilmi, että niin ikään KHT-yhteisön palveluksessa oleva KHT B oli myös suorittanut tilintarkastuksia X:n sijaan.

X totesi kantelussaan, että hän oli informoinut sekä kohdeyhtiöitä (isännöitsijöitä) että varatilintarkastajina toimineiden henkilöiden työnantajaorganisaatiota (KHT-yhteisö) sekä useissa tapauksissa toisena varsinaisena tilintarkastajana toiminutta henkilöä siitä, että hänen tarkoituksenaan oli suorittaa valintojen mukaiset tilintarkastustoimeksiannot normaalisti. Tästä huolimatta yhtiöiden tilintarkastuskertomukset oli annettu toisen varsinaisen tilintarkastajan sekä varatilintarkastajan toimesta.

KHT-yhteisö totesi TILAlle, että tilintarkastajan toimi käsiteltävinä olevissa tapauksissa oli tullut avoimeksi, koska asiakkaat eivät saaneet yhteyttä X:ään kohtuullisessa ajassa tilintarkastuksen suorittamiseksi. Asiakkaat ottivat yhteyttä KHT-yhteisöön, koska kokivat X:n luopuneen tilintarkastustoimeksiannosta ja koska X ei myöskään itse ollut ottanut yhteyttä asiakkaisiin tilintarkastuksen suorittamiseksi säädettyssä ajassa. Asiakkaan edustajan otettua yhteyttä KHT-yhteisöön X:ää ei tavoitettu sen selvittämiseksi, miten hän aikoi tilintarkastustoimeksiannot kokonaisuudessaan suorittaa.

KHT-yhteisön mukaan tällaisessa tilanteessa varatilintarkastaja tuli tilintarkastajan sijaan, se oli lain mukaan hänen tehtävänsä. Tilintarkastajan toimen avoimeksi tulemisen arviointi oli tarkastuskohteen tehtävä.

Edellä mainituista syistä johtuen KHT-yhteisön palveluksessa olevat A, B ja C olivat varatilintarkastajina suorittaneet loppuun ne tilintarkastustoimeksiannot, joissa HTM X oli valittu henkilökohtaisesti tilintarkastajaksi.

KHT-yhteisö totesi, että se ei ollut antanut tapaukseen liittyviä nimenomaisia yksittäisiä toimintaohjeita ja neuvoja A:lle. KHT-yhteisön yleisiä menettelytapoja ja ohjeita oli KHT-yhteisön mukaan noudatettu.

KHT A ja B totesivat suorittaneensa varatilintarkastajan ominaisuudessa tilintarkastuksia siitä syystä, että tilintarkastajan toimi oli tullut avoimeksi kesken toimikauden. He perustelivat näkemyksensä seuraavilla seikoilla:

- a) asiakkaat eivät olleet saaneet yhteyttä X:ään kohtuullisessa ajassa tilintarkastuksen suorittamiseksi ja ottivat yhteyttä KHT-yhteisön toimistolle, koska kokivat X:n luopuneen tilintarkastustoimeksiannosta,
- b) X:ää ei KHT-yhteisön toimesta tavoitettu sen selvittämiseksi, miten hän aikoi tilintarkastustoimeksiannot kokonaisuudessaan suorittaa,
- c) X ei myöskään itse ollut ottanut yhteyttä asiakkaisiin tilintarkastuksen suorittamiseksi säädettyssä ajassa sekä
- d) Oli jäänyt auki, mitä X aikoi asian suhteen tehdä siirtyessään ei tilintarkastusalalla olevan yhtiön palvelukseen. X antoi omalla toiminnallaan ymmärtää, että tilintarkastustehtävä oli jäänyt avoimeksi. Julkisesti oli myös asiakkaille ja A:lle tullut tietoon X:n uusi julkisrahoitteinen päivitys.

TILA tutki asian ja totesi, että sen asiassa saama selvitys ei tukenut tilintarkastajien A ja B käsitystä siitä, että tilintarkastajan toimi olisi tullut avoimeksi. B:n ja A:n olisi ennen tilintarkastusten suorittamista tullut selvittää, oliko ammatillisia tai muita syitä olla hyväksymättä toimeksiantoa, kun heitä oli pyydetty X:n sijaan suorittamaan tilintarkastukset.

A ja B olivat toimineet tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun he olivat alkuvuonna 2011 suorittaneet varatilintarkastajina tilintarkastuksia yhtiöissä, joiden varsinaiseksi tilintarkastajaksi X oli valittu ilman, että he olivat ennen tilintarkastusten suorittamista selvittäneet, oliko tilintarkastustehtävä tullut avoimeksi ja oliko heillä näin ollen ollut tilintarkastuslakiin perustuva oikeus suorittaa tilintarkastukset.

KHT-yhteisön toimintaa arvioidessaan TILA totesi, että hyvän tilintarkastustavan vaatimuksen eräänä keskeisenä seikkana oli pidettävä yhteisön lukuun taikka muutoin taloudellisilta vaikutuksiltaan sen hyväksi tehtävien tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymistä ja niiden toteuttamisen valvontaa.

KHT-yhteisön linjajohtaja, Risk Consulting Partner ja toimiston johtaja olivat tammikuussa 2011 tulleet tietoisiksi siitä, että yhteisön palveluksesta irtisanoutunut X aikoi suorittaa talvella ja keväällä 2011 tilintarkastuksia yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi hänet ja C oli valittu.

KHT-yhteisöllä oli sen tietoisuudesta johtuen ollut erityinen toimintavelvoite valvoa, että sen tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti.

KHT-yhteisö oli sallinut työntekijöidensä suorittaa tilintarkastuksia yhtiöissä, joissa X:n tilintarkastajan toimi ei ollut tullut tilintarkastuslain 10 §:n 4 momentissa tarkoitetulla tavalla avoimeksi ja täten toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. KHT-yhteisö oli toiminut tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisesti laiminlyömällä sille KHT-yhteisönä kuuluvan velvollisuuden valvoa, että sen työntekijät toimivat tilintarkastuslain mukaisesti.

TILA antoi KHT-yhteisölle sekä KHT A:lle ja KHT B:lle varoituksen.

TILAn päätös ei ole lainvoimainen. KHT A:lla, KHT B:llä ja KHT-yhteisöllä on oikeus hakea päätökseen muutosta valittamalla VALA:lta.

Kantelu

HTM-tilintarkastaja X on kannellut tilintarkastusvaliokunnalle (TIVA) HTM C:n toiminnasta ja moittinut samassa yhteydessä myös C:n työnantajana toimivan KHT-yhteisön toimintaa, minkä vuoksi TIVA on siirtänyt asian TILAn käsiteltäväksi siltä osin kuin kyse on KHT-yhteisön menettelystä.

X on myös kannellut TILAlle KHT A:n toiminnasta.

Kantelu TIVAlle

X on TIVAlle lähettämässään kantelussa pyytänyt TIVAA selvittämään, onko C menettänyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. X:n mukaan C on syyskuussa 2010 varatilintarkastajan asemassa antanut tilintarkastuskertomukset ainakin neljässä yhtiössä, joissa X on ollut henkilökohtaisesti valittuna yhtiön tilintarkastajaksi.

X:n mukaan hän on irtisanoutunut KHT-yhteisön palveluksesta 31.8.2010. KHT-yhteisön toimipisteen vetäjä C on ilmoittanut 1.9.2010 X:lle työvelvoitteen päättymisestä. X:n mukaan KHT-yhteisö on evännyt hänen mahdollisuutensa toimia syyskuun 2010 ajan tilintarkastajana, vaikka KHT-yhteisö on ollut tietoinen siitä, että X on ollut valittuna tilintarkastajana velvollinen suorittamaan tilintarkastukset niissä yhtiöissä, joihin hänet on valittu tilintarkastajaksi.

HTM C:n kommentit TIVAlle

C on kirjelmässään TIVAlle todennut muun muassa, että hän on saanut KHT-yhteisön henkilöstöpäälliköltä ja lakiasioista vastaavalta henkilöltä toimintaohjeet X:n työsuhteen päättymiseen liittyen.

Kantelu TILAlle KHT An toiminnasta

X on kantelussaan TILAlle todennut, että syksyn 2010 sekä kevään 2011 aikana hän on tullut yhtiökokousten valitseman varatilintarkastajan toimesta sivuutetuksi vähintään 29 asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksissa, joihin hän on ollut valittuna varsinaisena tilintarkastajana luonnollisena henkilönä. Tilintarkastuskertomusten jäljennösten perusteella varatilintarkastajana on toiminut A.

X on kantelussaan TILAlle todennut, että hän on informoinut sekä em. kohdeyhtiötä (isännöitsijöitä) että varatilintarkastajina toimineiden henkilöiden työnantajaorganisaatiota (KHT-yhteisö) sekä useissa tapauksissa toisena varsinaisena tilintarkastajana toiminutta henkilöä siitä, että hänen tarkoituksenaan on suorittaa valintojen mukaiset tilintarkastustoimeksiannot normaalisti. Tästä huolimatta em. yhtiöiden tilintarkastuskertomukset on annettu toisen varsinaisen tilintarkastajan sekä varatilintarkastajan toimesta.

X:n työsuhde KHT-yhteisöllä on päättynyt 30.9.2010. X ei kuitenkaan käsityksensä mukaan ole työsuhteensa päättymisestä huolimatta vapautunut suorittamasta niitä tilintarkastustoimeksiantoja, joihin hän on tullut valituksi luonnollisena henkilönä. X on käsityksensä tueksi viitannut työoikeuden erityisasiantuntijan kannanottoon, joka on kantelun liitteenä.

X on kantelussaan todennut, että hän ei ole ilmoittanut tilintarkastuslain perusteella edellä todettujen yhtiöiden hallituksille esteellisyydestään em. yhtiöiden tilintarkastusten suorittamiseen. X on sitä vastoin nimenomaisesti ilmoittanut kantelussa viitattujen yhtiöiden isännöitsijöille siitä, että hän tulee suorittamaan yhtiöiden tilintarkastukset valintapäätösten mukaisesti keväällä 2011. Asia on isännöitsijöiden ohella saatettu tiedoksi myös isännöintiyhtiön toimipisteen vetäjälle, KHT-yhteisön linjajohtajalle, sekä KHT-yhteisön Risk Consulting Partnerille. X on kantelunsa liitteinä toimittanut TILAlle isännöitsijöille lähettämäänsä sähköposteja, joissa hän on tiedustellut yhtiöiden aikatauluja tilintarkastuksen suorittamiseksi.

X katsoo, ettei A:lla ole esimerkitapauksissa ollut käytössään kantelijan sekä kohdeyhtiöiden ilmoituksiin perustuvia asianmukaisia valtuutuksia tilintarkastusten suorittamiseen eikä tilintarkastuskertomusten antamiseen varatilintarkastajan asemassa em. yhtiöissä.

X:n mukaan varatilintarkastajaksi valittu henkilö ei voi toimia esimerkiksi kohdeyhtiön hallinnon (isännöitsijän) tai toisena tilintarkastajana toimivan henkilön pyynnöstä varsinaiseksi tilintarkastajaksi valitun henkilön sijaan, ellei varatilintarkastajalla ole käytössään varsinaisen tilintarkastajan antamaa (kirjallista) esteellisyysilmoitusta.

X on täydentänyt kanteluaan ja todennut muun muassa, että hänen sivuuttamiseensa varsinaisena tilintarkastajana on syyllistynyt A:n ja C:n lisäksi KHT B, joka myös on KHT-yhteisön palveluksessa.

KHT-yhteisön kirjalliset kommentit ja vastine

KHT-yhteisö on antanut asiassa kirjalliset kommentit ja vastineen sekä vastauksen selvityspyyntöön. KHT-yhteisö on myös TILAn sihteerin pyynnöstä toimittanut TILAlle 2 sähköpostiviestiä, jotka KHT-yhteisön henkilöstöjohtaja on lähettänyt C:lle ja joissa on annettu neuvoja X:n työsuhteen päättymisen johdosta.

Kirjalliset kommentit

TILAn sihteeri on pyytänyt KHT-yhteisöä antamaan kantelun johdosta kirjalliset kommentit seuraavista seikoista:

1) C on kirjelmässään viitannut KHT-yhteisön henkilöstöpäälliköltä ja lakiasioista vastaavalta henkilöltä saamiinsa toimintaohjeisiin X:n työsuhteen päättymiseen liittyen. Millaiset ohjeet KHT-yhteisö on antanut C:lle X:n työsuhteen päättymiseen liittyen?

2) X on yksilöinyt kantelussaan neljä yhtiötä, joiden tilintarkastuskertomukset on allekirjoittanut C joko varatilintarkastajana tai tilintarkastajana ja joissa yhtiöissä X oli valittu yhtiön tilintarkastajaksi. Onko KHT-yhteisö antanut sellaisia ohjeita tai neuvoja C:lle, että hän on oikeutettu suorittamaan tilintarkastukset mainituissa yhtiöissä?

3) Millainen ohjeistus, sopimukset tai käytäntö KHT-yhteisöllä on niiden tilintarkastusasiakkuuksien hoitamisen osalta, joissa henkilökohtaisesti tilintarkastajaksi valittu KHT-yhteisön palveluksessa oleva henkilö irtisanoutuu KHT-yhteisöstä?

KHT-yhteisö on antanut kirjalliset kommentit kantelun johdosta TILAlle. KHT-yhteisön mukaan se on antanut tavanomaisia työoikeudellisia neuvoja työsuhteen päättymiseen liittyen. KHT-yhteisö ei ole antanut sellaisia ohjeita ko. työsuhteen päättymiseen liittyen, jotka liittyisivät tilintarkastuslakiin tai hyvään tilintarkastustapaan, ja jotka KHT-yhteisön käsityksen mukaan kuuluvat TILAn toimintavallan piiriin.

KHT-yhteisön mukaan se ei ole antanut sellaisia ohjeita tai neuvoja C:lle, että tämä on oikeutettu suorittamaan tilintarkastukset X:n kantelussa yksilöidyissä neljässä yhtiössä.

KHT-yhteisön mukaan se on sopinut tapauskohtaisesti tilintarkastusasiakkuuksien hoitamisesta niiden asiakkaiden osalta, joissa henkilökohtaisesti tilintarkastajaksi valittu KHT-yhteisön palveluksessa oleva henkilö irtisanoutuu KHT-yhteisöstä.

Vastine

TILAn sihteeri on 15.12.2011 päivätyssä vastinepyynnössä pyytänyt KHT-yhteisöä antamaan kirjallisen vastineen seuraavista seikoista:

1)X on kannellut kahden KHT-yhteisön palveluksessa olevan tilintarkastajan toiminnasta. Molemmissa kanteluissa on ollut kyse siitä, että KHT-yhteisön palveluksessa oleva tilintarkastaja on varatilintarkastajan ominaisuudessa suorittanut tilintarkastustoimeksiantoja yhteisöissä, joiden tilintarkastajaksi X oli valittu henkilökohtaisesti.

Katsotteko, muun muassa ISQC 1 kohdat 11a, 16, 26 ja 27 huomioon ottaen, että KHT-yhteisöllä ei ole ollut velvollisuutta osana laadunvalvontajärjestelmää ISQC 1

perusteella laatia muodollista ohjeistusta asiakkuuksien ja yksittäisten toimeksiantojen jatkamisesta niissä tilanteissa, joissa toimeksiantaja on nimennyt KHT-yhteisön palveluksessa olevan tilintarkastajan yhteisön tilintarkastajaksi ja kyseinen tilintarkastaja eroaa KHT-yhteisön palveluksesta?

2) Tilintarkastuslain 10 §:n perusteella tilintarkastajan valinnasta vastaavan toimielimen on huolehdittava siitä, että uusi tilintarkastaja valitaan jäljellä olevaksi toimikaudeksi, jos tilintarkastajan toimi tulee avoimeksi kesken toimikauden tai jos tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa tilintarkastajan toimeen, eikä varatilintarkastajaa ole.

Kaksi KHT-yhteisön tilintarkastajaa on menetellyt samalla tavalla eli X:n erottua KHT-yhteisön palveluksesta suorittanut tilintarkastuksia yhtiöissä, joissa X oli valittu henkilökohtaisesti tilintarkastajaksi. X:n oman käsityksen perusteella tilintarkastajan toimi näissä yhtiöissä ei ole tullut avoimeksi kesken toimikauden eikä hän ole menettänyt kelpoisuuttaan toimia tilintarkastajana näissä yhtiöissä. Onko KHT-yhteisön palveluksessa olevien C:n ja A:n menettelytapa yleisesti käytössä ja hyväksytty toimintatapa KHT-yhteisössä?

3) A on TILAlle antamissaan kirjallisissa kommentteissa todennut, että hän ei ole saanut KHT-yhteisöltä minkäänlaisia toimintaohjeita tai neuvoja X:n kantelussa tai sen liitteessä mainittujen tilintarkastustoimeksiantojen suorittamiseen. Oletteko samaa mieltä asiasta kuin KHT A?

KHT-yhteisö on vastineessaan antanut selvityksen siltä pyydetyistä seikoista.

KHT-yhteisön mukaan ISQC1-standardi ei sisällä nimenomaista vaatimusta laatia muodollista kirjallista ohjeistusta asiakkuuksien ja yksittäisten toimeksiantojen jatkamisesta niissä tilanteissa, joissa asiakas on nimennyt tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevan tilintarkastajan asiakkaan tilintarkastajaksi ja kyseinen tilintarkastaja eroaa tilintarkastusyhteisön palveluksesta. KHT-yhteisöllä on kuitenkin toimintamalli tällaisia tilanteita varten. Toimintamalli KHT-yhteisöllä on, että näissä tilanteissa tilintarkastuksen häiritsemätön jatkuminen ratkaistaan ko. henkilön ja asiakkaan kanssa yhteisymmärryksessä. Tämä toimintamalli on tähän asti toiminut häiriöttömästi, eikä ongelmia ole esiintynyt.

TILAlle antamassaan vastineessa KHT-yhteisö on todennut noudattavansa tilintarkastuslakia ja jos tilintarkastajan toimi tulee avoimeksi kesken toimikauden, varatilintarkastajan tehtävä on suorittaa työ loppuun. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa asiakas on todennut, että tilintarkastajan toimi on tullut avoimeksi, koska asiakkaat eivät saaneet yhteyttä X:ään kohtuullisessa ajassa tilintarkastuksen suorittamiseksi ja ottivat yhteyttä KHT-yhteisöön, koska kokivat X:n luopuneen tilintarkastustoimeksiantosta ja koska X ei myöskään itse ollut ottanut yhteyttä asiakkaisiin tilintarkastuksen suorittamiseksi säädetyssä ajassa. Asiakkaan edustajan otettua yhteyttä KHT-yhteisöön X:ää ei tavoitettu sen selvittämiseksi, miten hän aikoo tilintarkastustoimeksiannot kokonaisuudessaan suorittaa.

Edellä mainituista syistä johtuen KHT-yhteisön palveluksessa olevat C ja A ovat varatilintarkastajina suorittaneet loppuun ne tilintarkastustoimeksiannot, joissa HTM X oli valittu henkilökohtaisesti tilintarkastajaksi.

KHT-yhteisö on vastineessaan todennut, että se ei ole antanut käsiteltävänä tapaukseen liittyviä nimenomaisia yksittäisiä toimintaohjeita ja neuvoja A:lle. KHT-yhteisön yleisiä menettelytapoja ja ohjeita on KHT-yhteisön mukaan noudatettu.

Vastaukset selvityspyyntöön

TILAn sihteeri on selvityspyynnössä pyytänyt KHT-yhteisöä antamaan X:n kantelun täydennyksen johdosta selvityksen seuraavista seikoista:

- 1) Ketkä kaikki KHT-yhteisön palveluksessa olevat tilintarkastajat ovat suorittaneet tilintarkastuksia varatilintarkastajan ominaisuudessa varsinaiseksi tilintarkastajaksi valitun X:n sijaan 1.9.2010 jälkeen?
- 2) Kuinka monessa yhteisössä KHT-yhteisön palveluksessa oleva tilintarkastaja on varatilintarkastajan ominaisuudessa suorittanut tilintarkastuksen varsinaiseksi tilintarkastajaksi valitun X:n sijaan 1.9.2010 jälkeen?
- 3) Onko KHT-yhteisö markkinoinut tilintarkastuspalveluaan periaatteella yhdellä valinnalla kaksi nimeä ja yksi lasku?
- 4) Ovatko C, A, B sekä mahdollisesti muut KHT-yhteisön palveluksessa olevat tilintarkastajat suorittaneet tilintarkastuksia varatilintarkastajan ominaisuudessa siitä syystä, että KHT-yhteisö on halunnut pitää kiinni markkinoinnissaan antamista lupauksista, jonka mukaan asiakas saa vain yhden tilintarkastuslaskun valitessaan kaksi tilintarkastajaa?
- 5) Onko KHT-yhteisöllä ohjeistusta, joka velvoittaa varatilintarkastajaksi nimetyn KHT-yhteisön palveluksessa olevan tilintarkastajan ilmoittamaan KHT-yhteisölle, että tilintarkastaja aikoo varatilintarkastajan ominaisuudessa suorittaa tilintarkastuksen? Jos ilmoitusvelvollisuus on, niin edellyttääkö KHT-yhteisön ohjeistus tilintarkastajaa perustelevaan miksi hän suorittaa tilintarkastuksen varsinaisen tilintarkastajan sijaan?
- 6) Sähköpostiviestin perusteella X katsoo, että KHT-yhteisöllä on ollut tieto siitä, että X:n tarkoituksena on ollut keväällä 2011 suorittaa tilintarkastukset niissä yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi hänet on nimetty. Katsotteko, että KHT-yhteisöllä ei ole X:n sille toimittamasta tiedosta huolimatta ollut velvollisuutta ohjeistaa palveluksessaan olevia tilintarkastajia (esim. KHT A) siitä, että X on ilmoittanut suorittavansa keväällä 2011 tilintarkastukset yhtiöissä, joiden varsinaiseksi tilintarkastajaksi X oli valittu?

KHT-yhteisö on vastannut selvityspyynnössä esitettyihin kysymyksiin.

- 1) Tilintarkastuksia varatilintarkastajan ominaisuudessa X:n sijaan ovat suorittaneet A, B sekä C.
- 2) Tilintarkastuksia on suoritettu X:n sijaan n. 38 kpl, joista suurimman osan on suorittanut A. Tilintarkastuskohteet ovat lähes poikkeuksetta olleet asunto- ja kiinteistöosa-
keyhtiöitä, joilla on ollut sama isännöitsijätoimisto. Liikeyrityksiä on ollut tarkastuksen kohteena 3 kappaletta.
- 3) TILAn selvityspyynnössä esitetty käsitys KHT-yhteisön markkinointistrategiasta, jossa "tilintarkastusasiakasta on laskutettu yhden tilintarkastajan tekemästä työstä, vaikka kaksi tilintarkastajaa on suorittanut tilintarkastuksen", on virheellinen. Teksti ei kuvasta KHT-yhteisön markkinointistrategiaa, eikä sen toimintaperiaatteita tai menettelytapoja.
- 4) Varatilintarkastaja on tullut tilintarkastajan sijaan, koska tilintarkastuskohteissa on todettu tilintarkastajan toimen tulleen avoimeksi ja kohteet ovat vedonneet tähän seikkaan.

KHT-yhteisön nyt käsiteltävänä olevassa asiakokonaisuudessa ydinkysymys liittyy siihen, että tarkastuskohteet ovat todenneet tilintarkastajan toimen tulleen avoimeksi. Tällaisessa tilanteessa varatilintarkastaja tulee tilintarkastajan sijaan, se on lain mukaan hänen tehtävänsä (ellei varatilintarkastaja ole itse estynyt suorittamaan tehtävää). Tilintarkastajan toimen avoimeksi tulemisen arviointi on tarkastuskohteen tehtävä, eikä KHT-yhteisön markkinointistrategialla tai laskutuskäytännöillä ole, eikä tässä tapauksessa ole myöskään ollut, merkitystä tämän seikan arvioinnissa.

5) KHT-yhteisöllä ei ole erillistä ohjeistusta ilmoitusvelvollisuudesta, eikä sitä ole katsottu tarpeelliseksi.

6) Tarkastuskohteet ovat todenneet tilintarkastajan toimen tulleen avoimeksi.

KHT A:n kirjalliset kommentit ja vastine

KHT A on antanut asiassa kirjalliset kommentit ja vastineen sekä vastauksen selvityspyyntöön. Kirjallisten kommenttien ja vastineiden sisältöä on selostettu lyhyesti TILAn päätöksessä.

Kirjalliset kommentit

TILAn sihteeri on kommenttipyyntönsä pyytänyt A:ta antamaan kirjalliset kommentit X:n kantelun johdosta ja erityisesti antamaan selvityksen siitä, millä perusteilla A on katsonut, että hänellä on ollut oikeus tai velvollisuus suorittaa tilintarkastus kantelussa tai sen liitteissä mainituissa yhtiöissä, joissa A on valittu varatilintarkastajaksi. Lisäksi A:ta on pyydetty antamaan TILAlle selvitys siitä, millaisia toimintaohjeita tai neuvoja hän on saanut työnantajaltaan (KHT-yhteisö) kantelussa tai sen liitteissä mainittujen yhtiöiden tilintarkastuksen suorittamiseen.

A on kirjallisissa kommentteissaan TILAlle todennut, että hänellä on ollut velvollisuus suorittaa tilintarkastukset tarkastelun kohteena olevissa tilanteissa varatilintarkastajana. A on myös todennut, että hän ei ole saanut KHT-yhteisöltä minkäänlaisia toimintaohjeita tai neuvoja kantelussa tai sen liitteessä mainittujen tilintarkastustoimeksiantojen suorittamiseen.

A:n mukaan X:n kantelu ei tuo esiin kaikkia tosiseikkoja. Kyseessä olevissa tapauksissa isännöintitoimisto on tuonut esille X:n estyneen hoitamasta tilintarkastustehtäviä normaalilla tavalla. A:n mukaan hänellä ei ole ollut mitään syytä epäillä isännöitsijöiden informaatiota siitä, että X ei ole tilintarkastuksia pystynyt normaalisti hoitamaan. Lisäksi A on kiinnittänyt huomiota siihen, että X on julkisuudessa olleiden tietojen mukaan aloittanut helmikuussa 2011 Kehitys Oy:n palveluksessa yrityshautomon vetäjänä ja tämä on entisestään vahvistanut A:n käsitystä X:n esteellisyydestä. A on myös keskustellut yhteisönsä eri tilintarkastajien kanssa tilanteesta ja näiden keskusteluiden perusteella hän on todennut, että hänen velvollisuutensa varatilintarkastajana on hoitaa asia kuntoon niin, että asiakkaat eivät kärsi.

Niissä tilanteissa, joissa A on yhtiökokouksen valitsemana varatilintarkastajana antanut tilintarkastuskertomuksen, on selkeästi tuotu esille rooli varatilintarkastajana. Yhtiökokoukset ovat käsitelleet ja vahvistaneet tilinpäätöksen tietäen, että toisena tilintarkastajana on toiminut varatilintarkastajaksi yhtiökokouksissa valittu taho. Toisena tarkastajana on kaikissa tilanteissa toiminut yhtiökokouksen varsinaiseksi tilintarkastajaksi valittu henkilö tai yhteisö. Toiminnalla ei ole millään tavoin heikennetty yhtiöiden tilintarkastuksen laatua tai aiheutettu vahinkoa asiakkaalle tai sen vaikutuspiiris-

sä oleville tahoille. A:n mukaan hänen varatilintarkastajana tarkastamiensa kohteiden lukumäärällä ei pitäisi olla asian käsittelyn kannalta TILAssa juurikaan merkitystä.

A:n mukaan tilintarkastajille tulee tilanteita, joissa yhtiökokouksen nimeämän varatilintarkastajan roolissa annetaan erityistilanteissa tilintarkastuskertomuksia ilman, että varsinainen tilintarkastaja olisi ilmoittanut esteellisyydestä kirjallisesti. Nämä tilanteet ovat poikkeustilanteita, joissa ammatillinen käyttäytyminen korostuu. Tilintarkastusammattilaisen eettisten sääntöjen mukaan ammatillisen käyttäytymisen periaate velvoittaa kaikkia tilintarkastusammattilaisia noudattamaan asiaankuuluvia säännöksiä ja määräyksiä sekä välttämään toimintaa, jonka tilintarkastusammattilainen tietää tai hänen pitäisi tietää mahdollisesti saattavan ammattikunnan huonoon valoon. Tämä sisältää toiminnan, jonka järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti toteaisi vaikuttavan kielteisesti ammattikunnan hyvään maineeseen punnitessaan kaikkia tilintarkastusammattilaisen käytettävissä kyseisenä aikana olevia tosiseikkoja ja olosuhteita.

A:n mukaan saattaa käydä niin, ettei varsinainen tilintarkastaja ilmaannu sovittuun aikaan tilintarkastustilaisuuteen tai hän on muutoin esim. tilinpäätöskiireiden vuoksi estynyt suorittamasta tilintarkastusta. Näissä tilanteissa pyyntö varatilintarkastajalle tulee asiakkaan suunnalta, asunto- ja kiinteistöyhtiöiden osalta usein isännöitsijöiltä. X:n kantelussa on A:n mukaan kyseessä juuri tällainen tilanne, jossa ammattikunta lisäksi on joutunut tai ollut joutumassa huonoon valoon. X on toiminnallaan lähestynyt isännöitsijöitä ja kirjanpitäjiä tavalla, jonka jotkut ovat kokeneet jopa uhkaavaksi. Isännöitsijöiltä tulleen viestin perusteella he eivät ole pystyneet X:n kanssa kohtuudella hoitamaan tilintarkastustehtävää. Näissä tilanteissa A on suorittanut tilintarkastuksen varatilintarkastajan roolissa useissa yhtiöissä ja vain niissä tilanteissa, joissa hän on ollut yhtiökokouksen valitsema varatilintarkastaja.

X:n olisi A:n mielestä pitänyt pystyä hoitamaan tilintarkastajan tehtävät siten, että isännöitsijätoimisto olisi hänet asianmukaisesti tavoittanut ja että kiireaikana tilintarkastukset olisi pystytty hoitamaan asianmukaisesti ajallaan kuntoon. Koska isännöitsijätoimiston mukaan näin ei ole tapahtunut ja julkisesti heillä on ollut tiedossa X:n uusi julkinen työnantaja, ovat isännöitsijät pyytäneet A:ta hoitamaan tilintarkastuksen yhtiökokouksen valitsemana varatilintarkastajana.

X:n kantelussaan mainitsema ilmoitus siitä, että hän tulee hoitamaan ko. tilintarkastukset keväällä 2011, on saatettu KHT-yhteisön tietoon. Yhtiön työntekijät ovat pyrkineet yhdessä X:n kanssa löytämään yhteistarkastuksille ratkaisun. Käytännössä X:n heikko tavoitettavuus on kuitenkin johtanut siihen, että asiakkaat eivät katsoneet hänen pystyvän hoitamaan tehtäväänsä ja ovat tämän johdosta pyytäneet A:ta varatilintarkastajana astumaan hänen tilalleen.

Helmikuussa 2011 paikallisessa lehdessä esiintyi nimitysuutinen, jonka mukaan X oli nimitetty Kehitys Oy organisaatioon päätoimiseksi työntekijäksi. Asunto-osakeyhtiössä varsinkin kevätkausi on hyvin kiireistä aikaa, mikä edellyttää ammattimaista toimintaa kaikkien yhteistyökumppaneiden osalta. Edellä mainittujen seikkojen johdosta päädyttiin aluejohtajan mukaan käyttämään joissakin yhtiöissä varatilintarkastajaa varsinaisen tilintarkastajan asemasta toisena tilintarkastajana.

Vastine

TILAn sihteeri on vastinepyynnössä pyytänyt A:ta antamaan kirjallisen vastineen seuraavista seikoista:

- 1) Tilintarkastuslain 10 §:n perusteella tilintarkastajan valinnasta vastaavan toimielimen on huolehdittava siitä, että uusi tilintarkastaja valitaan jäljellä olevaksi toimikaudeksi, jos tilintarkastajan toimi tulee avoimeksi kesken toimikauden tai jos tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa tilintarkastajan toimeen, eikä varatilintarkastajaa ole.

Katsotteko ja millä perusteilla, että tilintarkastajan toimi on tullut avoimeksi kesken toimikauden tai että HTM-tilintarkastaja X on menettänyt kelpoisuutensa tilintarkastajan toimeen niissä yhtiöissä, joissa olette varatilintarkastajan ominaisuudessa suorittanut tilintarkastuksen ja joissa yhtiöissä X on ollut yhtiökokouksen valitsema tilintarkastaja?

- 2) Olette kirjallisissa kommentteissanne TILAlle todennut, että isännöintitoimisto on tuonut esille X:n estyneen hoitamasta tilintarkastustehtäviä normaalilla tavalla. Tilintarkastusalan eettisten sääntöjen kohtien 210.9-10 mukaan (asiakkuuden tai toimeksiannon muutokset) ammatissa toimivan tilintarkastusammattilaisen, jota pyydetään toisen ammatissa toimivan tilintarkastusammattilaisen tilalle, tulee selvittää, onko ammatillisia tai muita syitä olla hyväksymättä toimeksiantoa. Toimeksiannon luonteesta riippuen tämä saattaa vaatia kommunikointia suoraan nykyisen tilintarkastajan kanssa ehdotettuun muutokseen liittyvien tosiasioiden ja olosuhteiden selvittämiseksi, jotta ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen pystyy päättämään, olisiko toimeksianto asianmukaista hyväksyä.

Oletteko kommunikoinut suoraan X:n kanssa ehdotettuun muutokseen liittyvien tosiasioiden ja olosuhteiden selvittämiseksi (isännöintitoimiston ilmoitus X:n estymisestä suorittamaan tilintarkastajan tehtäviä)?

- 3) Olette kirjallisissa kommentteissanne perustellut, miksi olette katsonut, että Teillä on ollut oikeus tai velvollisuus varatilintarkastajana suorittaa tilintarkastukset yhtiöissä, joissa X on valittu yhtiön tilintarkastajaksi.

Onko Teillä muita kuin kirjallisissa kommentteissa TILAlle mainitsemanne perusteluita sille, että olette suorittanut varatilintarkastajana mainitut tilintarkastukset?

- 4) Kuinka monta tilintarkastustoimeksiantoa olette suorittanut syksyn 2010 ja kevään 2011 aikana varatilintarkastajan roolissa yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi X oli valittu?

A on vastineessaan antanut selvityksen häneltä pyydettyistä seikoista.

- 1) Tilintarkastajan toimi on A:n näkemyksen mukaan tullut avoimeksi kesken toimikauden. A on perustellut näkemyksensä seuraavilla seikoilla:
 - a) asiakkaat eivät saaneet yhteyttä X:ään kohtuullisessa ajassa tilintarkastuksen suorittamiseksi ja ottivat yhteyttä KHT-yhteisön toimistolle, koska kokivat X:n luopuneen tilintarkastustoimeksiannosta,
 - b) X:ää ei KHT-yhteisön toimesta tavoitettu sen selvittämiseksi, miten hän aikoo tilintarkastustoimeksiannot kokonaisuudessaan suorittaa,
 - c) X ei myöskään itse ollut ottanut yhteyttä asiakkaisiin tilintarkastuksen suorittamiseksi säädetyssä ajassa sekä
 - d) Oli jäänyt auki, mitä X aikoo asian suhteen tehdä siirtyessään ei tilintarkastusalalla olevan yhtiön palvelukseen. X antoi omalla toiminnallaan ymmärtää, että tilintarkastustehtävä oli jäänyt avoimeksi. Julkisesti oli myös asiakkaille ja A:lle tullut tietoon X:n uusi julkisrahoitteinen päivätyö.

Kyseessä olevissa yhtiöissä A on ollut nimettynä, yhtiökokouksen valitsemana, varatilintarkastajana. An mukaan kyseessä on nimenomaan ollut velvollisuus hoitaa tilintarkastukset varatilintarkastajana. Taloudellista merkitystä näiden toimeksiantojen hoitamisella ei hänelle ole ollut tai jos sellainen hyöty jotenkin tunnistettaisiin, olisi merkitys todella vähäinen niin Alle kuin hänen työnantajalleen.

A on myös viitannut asiakkaan edustaman isännöintiyhtiön aluepäällikön kirjoittamaan selvitykseen siitä millainen tilanne on todellisuudessa ollut isännöitsijätoimiston näkökulmasta ja miten asiat on parhaalla mahdollisella tavalla pyritty hoitamaan. A:n käsityksen mukaan hän on toiminut niin että usko auktorisoitujen tilintarkastajien toimintaan ja tilintarkastusinstituutioon alueella säilyisi.

2) Tilintarkastusalan eettisten sääntöjen kohtia 210.9-10 ei ole A:n mukaan ollut tarpeen soveltaa tässä tapauksessa, koska kyseessä ei ole ollut sellainen tilintarkastajan vaihdos jossa uusi tilintarkastaja valitaan vanhan sijaan. Kyseessä olevat yhtiöt ovat olleet KHT-yhteisön asiakkaita, ja näin ollen entuudestaan tunnettuja, vaikkakin X KHT-yhteisön työntekijänä on ollut yhtiöissä henkilökohtaisesti valittuna tilintarkastajana.

Asiakas on katsonut että tilintarkastajan toimi tuli avoimeksi kesken tilikauden, jolloin A:han varatilintarkastajana otettiin yhteyttä. Edellä mainitut seikat huomioon ottaen ei ole ollut tarpeen kommunikoida X:n kanssa, toisaalta häntä ei myöskään ole yrityksistä huolimatta tavoitettu sen selvittämiseksi, miten hän aikoo tilintarkastustoimeksiantot kokonaisuudessaan suorittaa.

3) A on viitannut vastineessa edellä mainitsemiinsa seikkoihin ja toissijaisesti TILAlle aiemmin antamiin kirjallisiin kommentteihinsa.

4) A on todennut antaneensa 30 asiakkaassa (28 Asunto-osakeyhtiötä ja 2 Kiinteistöosakeyhtiötä) tilintarkastuskertomuksen toisena tilintarkastajana varatilintarkastajan roolissa yhtiöissä joiden tilintarkastajaksi X oli valittu.

Vastaukset selvityspyyntöön

TILAn sihteeri on selvityspyynnössä pyytänyt A:ta antamaan X:n kantelun täydennyksen johdosta selvityksen seuraavista seikoista:

- kuka X:ää on yrittänyt tavoittaa,
- millä tavoin (puhelin, sähköposti ym.) ja
- milloin häntä on yritetty tavoittaa?

A on vastannut selvityspyynnössä esitettyihin kysymyksiin.

A:n mukaan X:ää on yrittänyt tavoittaa hänen entinen esimiehensä C. X:ää on yritetty tavoittaa sekä puhelimitse että sähköpostitse useaan eri otteeseen. C:llä ja X:llä piti olla myös joulukuussa 2010 kokous, johon X ei saapunut. Myös asiakkaat ovat yrittäneet tavoittaa X:ää.

KHT B:n vastine

TILAn sihteeri on vastinepyynnössä pyytänyt B:tä antamaan kirjallisen vastineen seuraavista seikoista:

- 1) Tilintarkastuslain 10 §:n perusteella tilintarkastajan valinnasta vastaavan toimielimen on huolehdittava siitä, että uusi tilintarkastaja valitaan jäljellä olevaksi toimikaudeksi, jos tilintarkastajan toimi tulee avoimeksi kesken toimikauden tai jos

tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa tilintarkastajan toimeen, eikä varatilintarkastajaa ole.

Katsotteko ja millä perusteilla, että tilintarkastajan toimi on tullut avoimeksi kesken toimikauden tai että HTM-tilintarkastaja X on menettänyt kelpoisuutensa tilintarkastajan toimeen niissä yhtiöissä, joissa olette varatilintarkastajan ominaisuudessa suorittanut tilintarkastuksen ja joissa yhtiöissä X on ollut yhtiökokouksen valitsema tilintarkastaja?

- 2) Tilintarkastusalan eettisten sääntöjen kohtien 210.9-10 mukaan (asiakkuuden tai toimeksiannon muutokset) ammatissa toimivan tilintarkastusammattilaisen, jota pyydetään toisen ammatissa toimivan tilintarkastusammattilaisen tilalle, tulee selvittää, onko ammatillisia tai muita syitä olla hyväksymättä toimeksiantoa. Toimeksiannon luonteesta riippuen tämä saattaa vaatia kommunikointia suoraan nykyisen tilintarkastajan kanssa ehdotettuun muutokseen liittyvien tosiasioiden ja olosuhteiden selvittämiseksi, jotta ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen pystyy päättämään, olisiko toimeksianto asianmukaista hyväksyä.

Oletteko kommunikoinut tai pyrkinyt kommunikoidaan suoraan X:n kanssa ehdotettuun muutokseen liittyvien tosiasioiden ja olosuhteiden selvittämiseksi? Pyydän Teitä toimittamaan dokumentaation kommunikoinnista X:n kanssa.

- 3) Kuka tai ketkä (esim. isännöitsijät tai KHT-yhteisön edustaja) ovat pyytäneet Teitä suorittamaan varatilintarkastajana tilintarkastuksia X:n sijaan? Ovatko pyynnöt olleet suullisia vai kirjallisia?
- 4) Kuinka monta tilintarkastustoimeksiantoa olette suorittanut syksyn 2010 ja kevään 2011 aikana varatilintarkastajan roolissa yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi X oli valittu?

B on vastineessaan antanut seuraavat vastaukset edellä mainittuihin kysymyksiin:

- 1) Tilintarkastajan toimi on B:n mukaan tullut avoimeksi kesken toimikauden. B on perustellut näkemyksensä seuraavilla seikoilla:
- a) asiakkaat eivät saaneet yhteyttä X:ään kohtuullisessa ajassa tilintarkastuksen suorittamiseksi ja ottivat yhteyttä KHT-yhteisön toimistolle koska kokivat X:n luopuneen tilintarkastustoimeksiannosta,
 - b) X:ää ei KHT-yhteisön toimesta tavoitettu sen selvittämiseksi, miten hän aikoo tilintarkastustoimeksiannot kokonaisuudessaan suorittaa,
 - c) X ei myöskään itse ollut ottanut yhteyttä asiakkaisiin tilintarkastuksen suorittamiseksi säädetyssä ajassa sekä
 - d) oli jäänyt auki, mitä X aikoo asian suhteen tehdä siirtyessään ei tilintarkastusalalla olevan yhtiön palvelukseen, ja X antoi omalla toiminnallaan ymmärtää, että tilintarkastustehtävä oli jäänyt avoimeksi. Julkisesti oli myös asiakkaille ja B:lle tullut tietoon X:n uusi julkisrahoitteinen päivätyö.

Kyseessä olevissa yhtiöissä B on ollut nimettynä, yhtiökokouksen valitsemana varatilintarkastajana. B:n kyseessä on nimenomaan ollut velvollisuus hoitaa tilintarkastukset varatilintarkastajana. Taloudellista merkitystä näiden toimeksiantojen hoitamisella ei ole hänelle ollut tai jos sellainen hyöty jotenkin tunnustettaisiin, olisi merkitys todella vähäinen niin B:lle kuin hänen työnantajalleen.

B on myös viitannut asiakkaan edustaman isännöinti-yhtiön aluepäällikön kirjoittamaan selvitykseen siitä millainen tilanne on todellisuudessa ollut isännöitsijätoimiston näkökulmasta ja miten asiat on parhaalla mahdollisella tavalla pyritty hoitamaan. B:n

käsityksen mukaan hän on toiminut niin, että usko auktorisoitujen tilintarkastajien toimintaan ja tilintarkastusinstituutioon alueella säilyisi.

2) Tilintarkastusalan eettisten sääntöjen kohtia 210.9-10 ei ole ollut tarpeen soveltaa tässä tapauksessa, koska kyseessä ei ole ollut sellainen tilintarkastajan vaihdos jossa uusi tilintarkastaja valitaan vanhan sijaan.

Kyseessä olevat yhtiöt ovat olleet KHT-yhteisön asiakkaita, ja näin ollen entuudestaan tunnettuja, vaikkakin X KHT-yhteisön työntekijänä on ollut yhtiöissä henkilökohtaisesti valittuna tilintarkastajana.

Asiakas on katsonut että tilintarkastajan toimi tuli avoimeksi kesken tilikauden, ja toimittanut tilinpäätösmateriaalin KHT-yhteisölle usein kiireellisellä aikataululla. B on vastannut asiakkaan pyyntöön ja varatilintarkastajana hoitanut kyseiset tilintarkastustoimeksiannot. Edellä mainitut seikat huomioon ottaen ei ole ollut tarpeen kommunikoida X:n kanssa.

3) KHT-yhteisön toimiston työntekijät olivat tehneet tilintarkastustyön, ja B:tä pyydettiin antamaan ko. yhtiöistä kertomus. B oli tietoinen siitä, että C oli yrittänyt tavoittaa X:ää ja että järkevää keskusteluyhteyttä hänen kanssaan ei ollut pystytty luomaan.

4) B on antanut 5 asiakkaassa (kaikki Asunto-osakeyhtiötä) tilintarkastuskertomuksen varatilintarkastajan roolissa yhtiöissä joiden tilintarkastajaksi X oli valittu.

HTM C:n vastine

A ja B ovat molemmat vastauksissaan viitanneet KHT-yhteisön toimistoon, jonka johtajana toimii C. Siitä syystä TILA on pyytänyt kirjallisen vastineen myös C:ltä.

Vastine

TILAn sihteeri on vastinepyynnössä pyytänyt C:tä antamaan kirjallisen vastineen seuraavista seikoista:

- 1) Kuka tai ketkä X:n tilintarkastusasiakkaista ovat ottaneet yhteyttä KHT-yhteisön toimistoon siitä syystä, että he eivät ole tavoittaneet X:ää?
- 2) Milloin X:n asiakkaat ovat ottaneet yhteyttä KHT-yhteisön toimistoon?
- 3) Millä tavoin (puhelimitse, sähköpostilla ym.) X:n asiakkaat ovat ottaneet yhteyttä KHT-yhteisön toimistoon?
- 4) Oletteko X:n asiakkaiden yhteydenottojen puolesta ollut yhteydessä KHT A:han ja KHT B:hen? Mikäli olette ollut heihin yhteydessä, millä tavoin (suullisesti, kirjallisesti)?
- 5) Oletteko pyytänyt tai määrännyt A:n ja/tai B:n suorittamaan varatilintarkastajana tilintarkastuksia yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi X on ollut valittuna?

C on antanut seuraavat vastaukset edellä mainittuihin kysymyksiin:

C:llä on ollut X:n yksityinen ja salainen puhelinnumero tiedossaan tuolloin, mutta koska C ei ollut saanut lupaa julkistaa tuota numeroa, ei C katsonut, että hänellä olisi ollut oikeutta sitä levittää.

C tarkasti tuolloin numerotiedustelusta pitikö ilmoitus salaisesta numerosta paikkaansa. C ei löytänyt X:n puhelinnumeroa numerotiedustelusta tuolloin. Näin ollen hänellä oli käsityksensä mukaan täysi syy uskoa saamaansa ilmoitusta X:n tavoittamattomuudesta.

C otti yhteyttä A:han, joka oli yhtiökokouksen valitsema varatilintarkastaja lukuisissa Isännöinti Oy:n isännöimissä asunto- ja kiinteistöyhtiöissä, ja joissa C oli itse yhtiökokouksen valitsema toinen tilintarkastaja.

Tällöin sovittiin C:n mukaan, että asiakkaiden toivomuksesta ryhdytään poikkeukselliseen menettelyyn, jossa yhtiökokouksen valitsema varatilintarkastaja on toinen tilintarkastuskertomuksen antaja. Lisäksi sovittiin myös, että tulevissa yhtiökokouksissa poikkeuksellinen menettely tulee käsitellä yhtiökokouksissa. C:n käsityksen mukaan näin on myös tapahtunut.

C:n mukaan hän ei ole määrännyt A:ta tai B:tä suorittamaan varatilintarkastajana tilintarkastuksia missään yhtiössä, eikä hänellä ole sellaista asemaa KHT-yhteisössä että voisi näin toimia.

Niissä tilanteissa, joissa asiakas on pyytänyt KHT-yhteisön palveluksessa olevaa varatilintarkastajaa suorittamaan tilintarkastuksen X:n puolesta, C ei ole ollut uudestaan yhteydessä X:ään 20.1.2011 jälkeen.

Muissa tilanteissa C on ollut X:n kanssa yhteydessä muihin yhteisiin tilintarkastuskohteisiin liittyen. C:n mukaan hän ei ole pyrkinyt oma-aloitteisesti ohittamaan X:ää tilintarkastajana. Tilanteissa, joissa C on yhdessä varatilintarkastajan kanssa suorittanut tilintarkastuksen, on aloite varatilintarkastajan käyttöön tullut asiakkaan puolelta.

TILAn päätös

1 Päätöksen rajaus

1) KHT-yhteisö

TILA on rajannut tutkinnan sen seikan selvittämiseen, onko KHT-yhteisö tilintarkastuslain mukaisesti täyttänyt hyvään tilintarkastustapaan kuuluvan velvollisuutensa ohjeistaa ja valvoa sen palveluksessa olevia henkilöitä riittävällä tavalla.

2) A ja B

TILA on rajannut tutkinnan sen seikan selvittämiseen, ovatko A ja B toimineet tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, kun he ovat suorittaneet X:n sijaan tilintarkastuksia yhtiöissä, joissa X oli valittu henkilökohtaisesti tilintarkastajaksi.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

A on X:n irtisanoutumisen jälkeen allekirjoittanut 30 tilintarkastuskertomusta yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi on valittu X ja varatilintarkastajaksi A. B on X:n irtisanoutumisen jälkeen allekirjoittanut 5 tilintarkastuskertomusta yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi on valittu X ja varatilintarkastajaksi B.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki ja lain esityöt

Mitä tilintarkastuslaissa tai muussa laissa säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan tilintarkastuslain (459/2007) 4 §:n mukaan vastaavasti varatilintarkastajaan.

Jos tilintarkastajan toimi tulee avoimeksi kesken toimikauden tai jos tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa sanottuun toimeen, eikä varatilintarkastajaa ole, tilintarkastajan valintaan osallistuvien yhtiömiesten, hallituksen tai vastaavan toimielimen on tilintarkastuslain 10 §:n mukaan huolehdittava siitä, että uusi tilintarkastaja valitaan jäljellä olevaksi toimikaudeksi.

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

Tilintarkastuslain 49 §:n mukaan TILAn on annettava tilintarkastajalle varoitus, jos tämä on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti.

3.2 Tilintarkastusalan standardit

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.

Kansainvälisen laadunvalvontastandardin ISQC 1 kohdan 11 a mukaan tilintarkastusyhteisön tavoitteena on luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmä, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuuden siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia.

ISQC 1 kohdan 16 mukaan tilintarkastusyhteisön tulee luoda ja pitää yllä laadunvalvontajärjestelmä, joka käsittää muun muassa seuraavia osa-alueita koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat: (c) asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen; (e) toimeksiannon suorittaminen.

ISQC 1 kohdan 26 mukaan tilintarkastusyhteisön tulee luoda asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen jatkamista varten toimintaperiaatteet ja menettelytavat, jotka on tarkoitettu antamaan sille kohtuullisen varmuuden siitä, että se jatkaa vain sellaisia toimeksiantoja, joissa se (b) pystyy noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia.

ISQC 1 kohdan 27 mukaan toimintaperiaatteisiin ja menettelytapoihin tulee sisältyä vaatimus siitä, että (a) tilintarkastusyhteisö hankkii kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi katsomansa tiedot ennen kuin se tekee päätöstä nykyisen toimeksiannon jatkamisesta; (c) kun se tekee päätöstä nykyisen toimeksiannon jatkamisesta, jos on havaittu ongelmallisia seikkoja ja tilintarkastusyhteisö päättää hyväksyä asiakassuhteen tai yksittäisen toimeksiannon tai jatkaa sitä, tilintarkastusyhteisö dokumentoi, miten nämä seikat on ratkaistu.

3.3 Tilintarkastusalan eettiset säännöt

Tilintarkastusalan eettisten sääntöjen kohtien 210.9-10 mukaan ammatissa toimivan tilintarkastusammattilaisen, jota pyydetään toisen ammatissa toimivan tilintarkastus-

ammattilaisen tilalle, tulee selvittää, onko ammatillisia tai muita syitä olla hyväksymättä toimeksiantoa. Toimeksiannon luonteesta riippuen tämä saattaa vaatia kommunikointia suoraan nykyisen tilintarkastajan kanssa ehdotettuun muutokseen liittyvien tosiasioiden ja olosuhteiden selvittämiseksi, jotta ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen pystyy päättämään, olisiko toimeksianto asianmukaista hyväksyä. Esimerkiksi nähtävissä olevat syyt toimeksiannon tai asiakassuhteen muutokseen eivät välttämättä täysin vastaa tosiasioita, ja tämä voi antaa viitteitä sellaisista erimielisyyksistä nykyisen tilintarkastajan kanssa, että tällä voi olla vaikutusta toimeksiannon hyväksymistä koskevaan päätökseen.

3.4 Oikeuskirjallisuus

Tilintarkastuslain kommentaarissa¹ on todettu, että yhtiömiesten, hallituksen tai vastaavan toimielimen tehtävänä on todeta varatilintarkastajan toimikauden alkaneen ja ilmoittaa siitä hänelle.

Teoksessa Tilintarkastus –asiakkaan opas on todettu varatilintarkastajan valinnan ajatuksena olevan se, että jos varsinainen tilintarkastaja tulee esteelliseksi tai on muuten estynyt suorittamaan tilintarkastusta, varatilintarkastaja tulee hänen sijaansa. Kirjoittajien mukaan varatilintarkastajalla ei ole oikeuksia ennen kuin varsinainen tilintarkastaja tulee estyneeksi esimerkiksi sairauden, kuoleman tai kelpoisuuden menetyksen kautta. Yleensä varsinainen tilintarkastaja itse tai asiakas ottaa yhteyttä varatilintarkastajaan, kun häntä tarvitaan.²

Tilintarkastuslain kommentaarissa on todettu, että KHT-yhteisö on vastuussa tilintarkastustoimiston tilintarkastajilleen antamista ohjeista, toimiston laadunvalvonnasta, työvälineistä ja –menetelmistä sekä sen puolesta tilintarkastuksia suorittavien tilintarkastajien toiminnan riittävästä valvonnasta.³

4 KHT A:n ja KHT B:n toiminta

A:n ja B:n perustelut

Varatilintarkastajan oikeudesta tai velvollisuudesta suorittaa tilintarkastus on säädetty tilintarkastuslaissa niukasti. Lain 10 §:n perusteella voidaan todeta, että varatilintarkastaja suorittaa tilintarkastuksen, jos tilintarkastajan toimi tulee avoimeksi kesken tilikauden tai tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa tilintarkastajan toimeen. A ja B ovat perustelleet tilintarkastusten suorittamista ensin mainitulla perusteella. He ovat vastineissaan esittäneet seikkoja, jotka heidän käsityksensä mukaan osoittivat, että tilintarkastajan toimi oli tullut avoimeksi:

1 Asiakkaat ottivat yhteyttä KHT-yhteisön toimipisteeseen, koska eivät olleet saaneet X:ään yhteyttä kohtuullisessa ajassa ja kokivat X:n luopuneen tilintarkastustoimeksiannoista.

2 X:ää ei tavoitettu sen selvittämiseksi, miten hän aikoo tilintarkastustoimeksiannot kokonaisuudessaan hoitaa.

3 X ei itse ollut ottanut yhteyttä asiakkaisiin tilintarkastuksen suorittamiseksi säädettyssä ajassa.

4 Oli jäänyt auki, mitä X aikoo asia suhteen tehdä siirtyessään ei tilintarkastusalalla olevan yhtiön palvelukseen. X antoi omalla toiminnallaan ymmärtää, että tilintarkastustehtävä oli jäänyt avoimeksi. Julkisesti oli tullut tietoon X:n uusi julkisrahoitteinen

¹ Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari: s. 71 (WSOYpro 2007)

² Horsmanheimo – Steiner: Tilintarkastus –asiakkaan opas s. 164-165 (WSOYpro 2008)

³ Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari: s. 449 (WSOYpro 2007)

päivätyö. A on myös kirjallisissa kommentteissaan TILAlle vedonnut siihen, että julkisuudessa olleiden tietojen mukaan X on helmikuussa 2011 aloittanut Kehitys Oy:n palveluksessa yrityshautomon vetäjänä ja tämä on vahvistanut An käsitystä X:n esteellisyydestä.

Kohta 1: Asiakkaat ottivat yhteyttä KHT-yhteisön toimipisteeseen, koska eivät olleet saaneet X:ään yhteyttä kohtuullisessa ajassa ja kokivat X:n luopuneen tilintarkastustoimeksiannoista.

TILA toteaa, että sen isännöintiyhteisön aluejohtajalta saama selvitys ja C:n vastine eivät tue A:n ja B:n TILAlle vastineissaan esittämää käsitystä siitä, että X:n tilintarkastustarkastusasiakkaat olisivat todenneet tilintarkastajan toimen tulleen avoimeksi.

Kohta 2: X:ää ei tavoitettu sen selvittämiseksi, miten hän aikoo tilintarkastustoimeksiannot kokonaisuudessaan hoitaa.

A on vastineessaan todennut, että C on useaan otteeseen yrittänyt tavoittaa X:ää sekä sähköpostitse että puhelimitse. A:n mukaan myös asiakkaat ovat yrittäneet tavoittaa X:ää. B on vastineessaan todennut, että C on yrittänyt tavoittaa X:ää.

TILAlle ei ole esitetty selvitystä siitä, onko aluejohtaja tai joku isännöitsijöistä yrittänyt ottaa yhteyttä X:ään talven ja kevään 2011 tilintarkastuksesta sopimiseksi.

C on vastineessaan TILAlle todennut, että hän ei ole ollut yhteydessä X:ään 20.1.2011 jälkeen.

A ja B eivät vastineidensa perusteella ole yrittäneet ottaa yhteyttä X:ään ennen tilintarkastusten suorittamista varatilintarkastajana X:n sijaan.

TILA toteaa, että sen saaman selvityksen perusteella C, A tai B eivät kukaan ole yrittäneetkään tavoittaa X:ää tammikuun 20 päivän jälkeen ennen kuin varatilintarkastajat ovat suorittaneet tilintarkastuksia X:n sijaan talvella ja keväällä 2011.

Kohta 3: X ei itse ollut ottanut yhteyttä asiakkaisiin tilintarkastuksen suorittamiseksi säädetyssä ajassa.

X on toimittanut TILAlle 17.2.2011 lähettämänsä sähköpostiviestin, joka on otsikoitu ”Taloyhtiöiden tilintarkastuksista keväällä 2011”.

TILA toteaa, että sille toimitetun sähköpostiviestin perusteella X on ottanut yhteyttä tilintarkastusasiakkaiden isännöitsijöihin tilintarkastuksen suorittamiseksi ja pyrkinyt sopimaan tarkastuksen ajankohdan ja toteutustavan.

TILA ei ole saanut selvitystä siitä, onko X ottanut yhteyttä asiakkaisiin syksyllä 2010 tilintarkastusten suorittamiseksi syksyllä 2010 niissä yhtiöissä, joissa on ollut kalenterivuodesta poikkeava tilikausi.

Kohta 4: Oli jäänyt auki, mitä X aikoo asian suhteen tehdä siirtyessään ei tilintarkastusalalla olevan yhtiön palvelukseen. X antoi omalla toiminnallaan ymmärtää, että tilintarkastustehtävä oli jäänyt avoimeksi. Julkisesti oli tullut tietoon X:n uusi julkisrahoitteinen päivätyö. A on vedonnut lisäksi siihen, että julkisuudessa olleiden tietojen mukaan X on helmikuussa 2011 aloittanut Kehitys Oy:n palveluksessa yrityshautomon vetäjänä ja tämä on vahvistanut A:n käsitystä X:n esteellisyydestä.

TILA toteaa, että sille ei ole esitetty mitään selvitystä siitä, millä perusteella X olisi ollut esteellinen suorittamaan tilintarkastuksia asunto-osakeyhtiöissä hänen työnsä johdosta. TILA toteaa, että julkisuudessa olleesta tiedosta X:n nimityksestä uuteen tehtävään ei voi perustellusti tehdä päätelmää siitä, että X jättää tilintarkastukset suorittamasta yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi hänet on valittu.

TILAn päätelmä siitä, oliko tilintarkastajan toimi tullut avoimeksi

TILAn saama selvitys ei tue A:n ja B:n näkemystä siitä, että tilintarkastajan tehtävä olisi heidän vastineissaan mainitsemilla perusteilla tullut avoimeksi kesken toimikauden ja että heillä olisi sen johdosta ollut alkuvuonna 2011 velvollisuus varatilintarkastajana suorittaa tilintarkastuksia X:n sijaan.

C:n kertoman mukaan hän ja A olivat asiakkaiden toivomuksesta sopineet ryhtyvänään poikkeukselliseen menettelyyn, jossa yhtiökokouksen valitsema varatilintarkastaja on toinen tilintarkastuskertomuksen antaja. C ei kertomansa mukaan ollut ollut yhteydessä X:ään tammikuun 2011 jälkeen sen johdosta, että isännöintiyhteisön aluejohtaja oli pyytänyt varatilintarkastajaa suorittamaan tilintarkastukset X:n sijasta.

TILA toteaa, että tilintarkastuslain perusteella ei ole mahdollista menetellä niin, että varsinainen tilintarkastaja ja varatilintarkastaja päättävät isännöitsijän toivomuksesta sivuuttaa yhtiökokouksen valitseman tilintarkastajan siitä syystä, että isännöitsijällä on luottamuspuola tilintarkastajaa kohtaan. Tilintarkastuslain perusteella tilintarkastaja voidaan erottaa toimestaan kesken toimikauden, jos siihen on perusteltu syy. Erottamisesta voi päättää se, joka on tilintarkastajan valinnut tehtävään eli asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöissä yhtiökokous. Tilintarkastuslaki edellyttää yhtiökokouksen koolle kutsumista päättämään tilintarkastajan erottamisesta kesken toimikauden.

Tilintarkastusalan eettisissä säännöissä on asetettu tilintarkastajalle velvollisuus selvittää, onko ammatillisia tai muita syitä olla hyväksymättä toimeksiantoa, jos tilintarkastajaa pyydetään toisen ammatissa toimivan tilintarkastusammattilaisen tilalle. Eettisten sääntöjen mukaan tämä saattaa vaatia kommunikointia suoraan nykyisen tilintarkastajan kanssa ehdotettuun muutokseen liittyvien tosiasioiden ja olosuhteiden selvittämiseksi, jotta ammatissa toimiva tilintarkastusammattilainen pystyy päättämään, olisiko toimeksianto asianmukaista hyväksyä. Eettisissä säännöissä on myös todettu, että nähtävissä olevat syyt toimeksianton tai asiakassuhteen muutokseen eivät välttämättä täysin vastaa tosiasioita, ja tämä voi antaa viitteitä sellaisista erimielisyyksistä nykyisen tilintarkastajan kanssa, että tällä voi olla vaikutusta toimeksianton hyväksymistä koskevaan päätökseen.

TILAn arvio A:n ja B:n toiminnasta

TILA toteaa, että käsiteltävänä olevassa tapauksessa A ja B ovat vedonneet sellaiseen syyhyyn (tilintarkastajan toimi on tullut avoimeksi kesken toimikauden), joka ei TILAn saaman selvityksen perusteella ole vastannut tosiasioita.

A:n ja B:n olisi ennen tilintarkastusten suorittamista tullut selvittää, onko ammatillisia tai muita syitä olla hyväksymättä toimeksiantoa, kun heitä oli pyydetty X:n sijaan suorittamaan tilintarkastukset. Kommunikoimalla X:n kanssa eettisissä säännöissä kuvulla tavalla tosiasioiden ja olosuhteiden selvittämiseksi, A ja B olisivat vältäneet toimimasta jälkikäteen arvioiden virheellisen informaation perusteella. Mikäli A ja B eivät olisi yrityksistä huolimatta tavoittaneet X:ää, he olisivat voineet vedota tähän seikkaan evidenssinä siitä, että tilintarkastajan toimi oli tullut avoimeksi.

TILA toteaa, että A ja B ovat toimineet tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun he ovat alkuvuonna 2011 suorittaneet varatilintarkastajina tilintarkastuksia yhtiöissä, joiden varsinaiseksi tilintarkastajaksi X oli valittu. He ovat laiminlyöneet selvittää, onko tilintarkastustehtävä tullut tilintarkastuslain 10 §:ssä tarkoitetulla tavalla avoimeksi ja onko heillä näin ollen ollut tilintarkastuslakiin perustuva oikeus suorittaa tilintarkastukset.

A:n ja B:n menettelyä arvioitaessa TILA on ottanut huomioon myös varatilintarkastajien suorittamien tilintarkastusten suuren lukumäärän. Suoritettujen tilintarkastusten suuresta määrästä johtuen A:lla ja B:llä olisi ollut erityinen syy kommunikoida suoraan X:n kanssa ennen tilintarkastusten suorittamista.

5 KHT-yhteisön toiminta

KHT-yhteisö on vastineessaan TILAlle todennut, että ISQC1-standardi ei sisällä nimennaista vaatimusta laatia muodollista kirjallista ohjeistusta asiakkuuksien ja yksittäisten toimeksiantojen jatkamisesta niissä tilanteissa, joissa asiakas on nimennyt tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevan tilintarkastajan asiakkaan tilintarkastajaksi ja kyseinen tilintarkastaja eroaa tilintarkastusyhteisön palveluksesta. KHT-yhteisön mukaan sillä on kuitenkin toimintamalli tällaisia tilanteita varten. Toimintamallina KHT-yhteisöllä on, että näissä tilanteissa tilintarkastuksen häiritsemätön jatkuminen ratkaistaan ko. henkilön ja asiakkaan kanssa yhteisymmärryksessä.

TILAlle antamassaan vastineessa KHT-yhteisö on todennut noudattavansa tilintarkastuslakia ja jos tilintarkastajan toimi tulee avoimeksi kesken toimikauden, varatilintarkastajan tehtävä on suorittaa työ loppuun. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa asiakas on todennut, että tilintarkastajan toimi on tullut avoimeksi.

TILA katsoo sähköpostiviestin perusteella, että KHT-yhteisö on tullut viimeistään 20.1.2011 tietoiseksi siitä, että X:n tarkoituksena on ollut suorittaa tilintarkastukset alkuvuonna 2011 yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi hänet on yhdessä C:n kanssa valittu.

TILAn saaman selvityksen perusteella X on helmikuussa 2011 informoinut myös isännöintiyhteisön isännöitsijöitä siitä, että hän aikoo suorittaa tilintarkastukset yhtiöissä, joiden varsinaiseksi tilintarkastajaksi hänet on valittu. C on ollut yhteydessä A:han ja he ovat sopineet, että A varatilintarkastajana suorittaa tilintarkastukset X:n sijaan. Myös B on varatilintarkastajana suorittanut tilintarkastuksia X:n sijasta.

A, C tai B eivät vastineidensa perusteella ole yrittäneetkään ottaa X:ään yhteyttä ennen tilintarkastusten suorittamista alkuvuonna 2011 sen jälkeen, kun isännöintiyhteisön aluejohtaja on C:lle kertonut X:n ottaneen yhteyttä isännöintitoimiston isännöitsijöihin tilintarkastusten suorittamiseksi keväällä 2011.

TILA katsoo, että C, A tai B eivät ole soveltaneet KHT-yhteisön TILAlle kuvaamaa toimintamallia ja että KHT-yhteisö on edellä kerrotulla tavalla tullut tietoiseksi X:n aiomuksesta suorittaa tilintarkastukset talvella ja keväällä 2011 asunto- ja kiinteistöyhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi hänet oli valittu.

Tilintarkastuslain 22 §:n nojalla KHT-yhteisöllä on velvollisuus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. KHT-yhteisöillä on itsenäiset ja niiden tilintarkastajista erilliset toimintavelvollisuudet ja vastuut, joiden noudattamisen valvonta kuuluu TILAlle.

Hyvälle tilintarkastustavalle voidaan KHT-yhteisöä koskevien veloitteiden osalta haakea sisältöä muun ohella tilintarkastusalan standardeista, kuten kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1.

Laadunvalvontastandardi ISQC 1 veloitaa sen noudattamiseen sitoutunutta KHT-yhteisöä muun muassa luomaan sellaisen laadunvalvontajärjestelmän, että yhteisö saa kohtuullisen varmuuden siitä, että sen henkilöstö noudattaa säädöksiä ja määräyksiä. Yhteisön laadunvalvontajärjestelmän tulee sisältää yksittäisten toimeksiantojen hyväksymistä koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat.

TILA toteaa käsityksenään, että KHT-yhteisöä koskevan hyvän tilintarkastustavan vaatimuksen eräänä keskeisenä seikkana on pidettävä yhteisön lukuun taikka muutoin taloudellisilta vaikutuksiltaan sen hyväksi tehtävien tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymistä ja niiden toteuttamisen valvontaa. Tämä vaatimus muun ohella edellyttää, että KHT-yhteisö valvoo sen palveluksessa olevien työntekijöiden ja erityisesti hyväksytyjen tilintarkastajien toimien asianmukaisuutta. TILA toteaa, että KHT-yhteisö on osana hyvää tilintarkastustapaa vastuussa tilintarkastajilleen antamista ohjeista, työmenetelmistä sekä sen palveluksessa olevien henkilöiden tilintarkastukseen liittyvien työtehtävien riittävästä valvonnasta.

KHT-yhteisö ei yhteisönä ole ollut tilintarkastajana yhdessäkään niistä yhtiöstä, joiden tilintarkastukset KHT-yhteisön palveluksessa ovat A ja B varatilintarkastajina ovat suorittaneet. Tämä seikka ei kuitenkaan poista yhteisöltä vastuuta ja velvollisuutta hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta yhteisön valvoessa sen palveluksessa olevien työntekijöiden toimien asianmukaisuutta.

TILA katsoo, että C on KHT-yhteisön edustajana ollut aktiivinen toimija, eikä ole estänyt, vaan päinvastoin on järjestänyt KHT-yhteisön palveluksessa olevat tilintarkastajat tekemään tilintarkastukset X:n sijaan.

Koska C:n lisäksi myös KHT-yhteisön linjajohtaja ja Risk Consulting Partner ovat olleet tapauksesta tietoisia, KHT-yhteisöllä olisi sen tietoisuuden johdosta ollut erityinen velvollisuus valvoa, että sen palveluksessa olevat tilintarkastajat noudattavat tilintarkastuslakia ja hyvää tilintarkastustapaa.

KHT-yhteisö on sallinut työntekijöidensä suorittaa tilintarkastuksia yhtiöissä, joissa X:n tilintarkastajan toimi ei ole tullut tilintarkastuslain 10 §:n 4 momentissa tarkoitetulla tavalla avoimeksi ja täten toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. KHT-yhteisö on toiminut tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisesti laiminlyömällä sille KHT-yhteisönä kuuluvan velvollisuuden valvoa, että sen työntekijät toimivat tilintarkastuslain mukaisesti.

6 Yhteenveto

6.1 KHT A ja KHT B

KHT-tilintarkastajilla on velvollisuus noudattaa tilintarkastuslakia, mukaan lukien hyvää tilintarkastustapaa.

A ja B ovat todenneet suorittaneensa tilintarkastuksia X:n sijaan, koska tilintarkastajan toimi oli tullut avoimeksi. TILAn asiassa saama selvitys ei tue tilintarkastajien käsitystä siitä, että tilintarkastajan toimi olisi tullut avoimeksi. A:n ja B:n olisi ennen tilintarkastusten suorittamista tullut selvittää, onko ammatillisia tai muita syitä olla hyväksymättä toimeksiantoa, kun heitä oli pyydetty X:n sijaan suorittamaan tilintarkastukset.

A ja B ovat toimineet tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun he ovat alkuvuonna 2011 suorittaneet varatilintarkastajina tilintarkastuksia yhtiöissä, joiden varsinaiseksi tilintarkastajaksi X oli valittu ilman, että he ovat ennen tilintarkastusten suorittamista selvittäneet, onko tilintarkastustehtävä tullut avoimeksi ja onko heillä näin ollen ollut tilintarkastuslakiin perustuva oikeus suorittaa tilintarkastukset.

6.2 KHT-yhteisö

KHT-yhteisöllä on velvollisuus noudattaa tilintarkastuslakia, mukaan lukien hyvää tilintarkastustapaa. Hyvästä tilintarkastustavasta seuraa yhteisölle vastuita ja velvoitteita, jotka ovat itsenäisiä ja erillisiä suhteessa sen palveluksessa olevien tilintarkastajien vastuisiin ja velvoitteisiin.

KHT-yhteisöä koskevan hyvän tilintarkastustavan vaatimuksen eräänä keskeisenä seikkana on pidettävä yhteisön lukuun taikka muutoin taloudellisilta vaikutuksiltaan sen hyväksi tehtävien tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymistä ja niiden toteuttamisen valvontaa.

KHT-yhteisön linjajohtaja, Risk Consulting Partner ja toimiston johtaja ovat tammi-kuussa 2011 tulleet tietoisiksi siitä, että yhteisön palveluksesta irtisanoutunut X aikoo suorittaa talvella ja keväällä 2011 tilintarkastuksia yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi hänet ja C oli valittu.

KHT-yhteisöllä on sen tietoisuudesta johtuen ollut erityinen toimintavelvoite valvoa, että sen tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti.

KHT-yhteisö on sallinut työntekijöidensä suorittaa tilintarkastuksia yhtiöissä, joissa X:n tilintarkastajan toimi ei ole tullut tilintarkastuslain 10 §:n 4 momentissa tarkoitetulla tavalla avoimeksi ja täten toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. KHT-yhteisö on toiminut tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisesti laiminlyömällä sille KHT-yhteisönä kuuluvan velvollisuuden valvoa, että sen työntekijät toimivat tilintarkastuslain mukaisesti.

Ratkaisu

Tilintarkastuslain 49 §:n nojalla TILA päätti antaa KHT-yhteisölle, KHT A:lle ja KHT B:lle varoituksen.

Muutoksenhaku

Muutoksenhausta säädetään tilintarkastuslain (459/2007) 53-54 §:ssä. KHT-yhteisöllä, KHT A:lla ja KHT B:llä on oikeus hakea muutosta valittamalla VALA:lta.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 4 §, 10 §, 20 §, 22 §, 40 §, 49 §, 53–54 §