

TILAN TUTKINTA-ASIOIDEN RATKAISUJA 2013

Sisältö

TILA 1/2013	3
TILA 2/2013	10
TILA 3/2013	41
TILA 4/2013	49
TILA 5/2013	66
TILA 6/2013	71
TILA 7/2013	76
TILA 8/2013	84
TILA 9/2013	91
TILA 10/2013	101
TILA 11/2013	116
TILA 12/2013	124

TILA 1/2013

TILA otti KHT A:n toiminnan tutkittavaksi omasta aloitteestaan. TILAn sihteeri pyysi A:lta selvitystä hänen yritystoimintaa harjoittavien yhtiöidensä taloudellisesta tilanteesta. A:n yhtiöillä oli lukuisia maksuhäiriömerkintöjä. TILAn tehtävänä valvontaviranomaisena oli arvioida, oliko A ylivelkaantunut ja maksukyvytön ja siitä syystä sopimaton tilintarkastajan tehtävään. TILAn sihteeri kiinnitti huomiota A:n TILAlle toimittamaan selvitykseen hänen yritystoimintaa harjoittavien yhtiöidensä taloudellisesta tilanteesta. Selvitys oli osin ristiriidassa julkisista rekisteristä saatujen tietojen kanssa.

TILAn sihteeri pyysi uutta selvitystä A:lta. Myös A:n jälkimmäinen selvitys oli ristiriidassa julkisista rekistereistä saatujen tietojen kanssa.

TILA tutki, oliko A TILAlle antamissaan selvityksissä laiminlyönyt totuudessa pysymisvelvoitteen sekä jättänyt antamatta tietoja, joiden hänen oli täytynyt ymmärtää olevan merkityksellisiä arvioitaessa hänen edellytyksiään toimia tilintarkastajana ja näin menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti.

A pahoitteli TILAlle antamassaan vastineessa sitä, että hän oli väärillä tai epätasällisilla sanavalinnoilla antanut mahdollisesti sekavan kuvan yritystoimintastaan ja yritystensä taloudellisesta tilanteesta. Hän ei ollut kuitenkaan pyrkinyt antamaan ristiriitaista tai epäluotettavaa tietoa TILAlle.

TILA ei tutkinut sitä, oliko A toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

TILA totesi, että A oli selvityksissään antanut tietoja, jotka olivat ristiriidassa kaupparekisteritietojen ja luottotietoraporttien tietojen kanssa. Joiltain osin asiassa saattoi olla kyse terminologian epätasällisyydestä johtuvasta väärinymmärryksestä. Epätasälliset sanavalinnat eivät kuitenkaan selittäneet kaikkia niitä kaupparekisteritietoihin ja luottotietoraporteista saatuihin tietoihin nähden paikkansa pitämättömiä tietoja, joita A oli TILAlle antanut.

TILA totesi, että kokonaisuutena arvioiden A oli laiminlyönyt totuudessa pysymisvelvollisuuden ja näin loukannut rehellisyyden vaatimusta. A oli toiminut tilintarkastuslain vastaisesti. TILA antoi A:lle varoituksen.

A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.

Asiakirjaselvitys

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan (jatkossa TILA) tehtävänä on tilintarkastuslain 40 §:n mukaan muun muassa valvoa sitä, että tilintarkastajat säilyttävät hyväksymisen edellytykset. Tilintarkastajana ei voi toimia henkilö, joka toiminnallaan on osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

TILAn aikaisemmassa valvontakäytännössä on katsottu, että tilintarkastajan taloudellinen riippumattomuus on osa sopivuusarviointia. Tilintarkastaja, joka on ylivelkaantunut ja maksukyvytön, voi olla sopimaton tilintarkastajan tehtävään. Sopivuusarvioinnissa huomiota tulee kiinnittää velkaantumisen syihin, ajalliseen keston ja velkojen hoitotapaan.

TILAn sihteeri on selvittänyt kaupparekisterin tietojen perusteella KHT A:n yrityssi-donnaisuuksia ja luottotietoraporteista yritysten maksu- ym. häiriöitä¹.

Kaupparekisteritietojen perusteella A on Tarkastus Oy –nimisen toimitusjohtaja ja yh-tiön hallituksen jäsen. Yhtiön toimialana on tilintarkastuspalvelu. 14.4.2008–13.3.2011 välisenä aikana yhtiön päätoiminimi on ollut Hanuri Oy. Yhtiöllä on 11.11.2011 päivätyn luottotietoraportin mukaan ollut 19 kappaletta maksuhäiriö- tai muita luottotietomerkintöjä.

Kaupparekisteritietojen perusteella A on toiminut Pesuri Ky –nimisen kommandiittiyh-tiön vastuunalaisena yhtiömiehenä. Yhtiön toimialana on ollut pesulapalvelut, mutta 22.2.2010–13.3.2011 välisenä aikana sen päätoiminimi on ollut Tilintarkastus Ky. Yh-tiöllä on 9.11.2011 päivätyn luottotietoraportin mukaan ollut 2 kappaletta maksuhäiriö- tai muita luottotietomerkintöjä.

Kaupparekisteritietojen perusteella A on toiminut toimintansa 12.2.2010 lopettaneen Tarkastus Ky –nimisen kommandiittiyhtiön vastuunalaisena yhtiömiehenä. Yhtiön toimialana on ollut tilintarkastuspalvelu. Yhtiöllä on 9.11.2011 päivätyn luottotietora-portin mukaan ollut 6 kappaletta maksuhäiriö- tai muita luottotietomerkintöjä.

TILA on, arvioidakseen A:n sopivuutta toimia tilintarkastajana, pyytänyt A:lta selvitys-tä yritystensä velkaantumisen syistä, ajallisesta kestosta, velkojen hoitotavasta sekä siitä, onko A käsityksensä mukaan ylivelkaantunut tai muutoin kuin tilapäisesti mak-sukyvytön.

A on antanut kirjallisen selvityksen. A:n antamat tiedot ovat olleet osin ristiriidassa kaupparekisterin tietojen kanssa.

TILAn sihteeri on myös kiinnittänyt huomiota siihen, että A ei ole TILAlle antamas-saan selvityksessä oma-aloitteisesti ilmoittanut sellaisista uusista maksuhäiriömerkinnöistä, joita ei ole ollut rekisterissä vielä silloin, kun A:lta on pyydetty selvitystä, mutta jotka ovat olleet olemassa silloin, kun A on antanut selvityksen taloudellisesta tilan-teestaan.

KHT A:lta on pyydetty uusi selvitys. A on antanut TILAlle kirjallisen selvityksen.

TILAn sihteeri on kiinnittänyt huomiota siihen, että A ei ole jälkimmäisessä TILAlle an-tamassaan selvityksessä oma-aloitteisesti ilmoittanut sellaisista uusista maksuhäiriömerkinnöistä, joita ei ole ollut rekisterissä vielä silloin, kun A:lta on pyydetty uutta kirjallista selvitystä, mutta jotka ovat olleet olemassa silloin, kun A on antanut uuden selvityksen taloudellisesta tilanteestaan.

TILA on käsitellyt A:n antamia selvityksiä. TILA on kiinnittänyt huomiota VALAn 27.11.2007 antamaan ratkaisuun, jossa on todettu, että ulosottooperinnässä olevat maksut eivät sellaisenaan osoita, että henkilö yksinomaan velkaantumisensa johdos-ta olisi sopimaton tilintarkastajan toimeen.

TILA on todennut, että asiassa saatu selvitys ei osoita, että A:n yritystoiminnan talou-dellinen tilanne olisi konkreettisesti vaikuttanut hänen toimintaansa tilintarkastajana ja että hän siitä syystä olisi sopimaton tilintarkastajan toimeen.

¹ Päätöksessä mainitut tiedot maksuhäiriöistä ja muista luottotietomerkinnöistä perustuvat Kauppalehden eportin yritys-hakupalvelusta (nykyisin Kauppalehti tietopalvelut) saataviin tietoihin. Tiedon tuottajia palvelussa ovat muun muassa Patentti- ja rekisterihallitus, Suomen Asiakastieto Oy ja Soliditet Oy.

TILA on kuitenkin kiinnittänyt huomionsa siihen, että A on kirjelmassään antanut tietoja, jotka ovat olleet ristiriidassa kaupparekisteritietoihin ja luottotietoraporteista saattuihin tietoihin.

TILA on päättänyt A:n selvitysten johdosta ottaa omasta aloitteestaan tutkittavaksi, onko A toiminut tilintarkastuslain vastaisesti antamalla TILALLE osin puutteellisia, ristiriitaisia ja virheellisiä tietoja selvityksissään. TILA on pyytänyt A:lta kirjallisen vastineen hänen TILALLE antamien tietojensa johdosta.

A:n vastine

A antoi asiassa kirjallisen vastineen toiminnastaan TILALLE.

A on vastineessaan todennut, että hän haluaa parhaan kykynsä mukaan selvittää antamia tietoja ja selventää mahdollisia ristiriitoja, jotka ovat pääasiassa johtuneet terminologian epätasällisyydestä.

A on vastineessaan muun muassa pahoitellut, että hän on väärällä sanavalinnalla antanut epäselvän kuvan tilintarkastustoimintaa harjoittavansa yhtiön Tarkastus Oy:n perustamisesta.

A on pahoitellut sitä, jos hän on väärillä tai epätasällisillä sanavalinnoilla antanut asiasta sekavan kuvan. Hän ei ole kuitenkaan pyrkinyt antamaan ristiriitaista tai epäluotettavaa tietoa TILALLE.

A on vastineessaan todennut, että hän on totuudenmukaisesti täsmentänyt aikaisemmin ehkä osin ylimalkaisesti ilmoittamia tietoja toiminnastaan menneiden vuosien osalta, jotta TILA voisi pitää hänen selvityksiään luotettavina.

TILAN päätös

1 Päätöksen rajaus

TILA otti päätöksessään kantaa siihen, oliko A TILALLE antamissaan selvityksissä laininlyönyt totuudessa pysymisveloitteen sekä jättänyt antamatta tietoja, joiden hänen oli täytynyt ymmärtää olevan merkityksellisiä arvioitaessa hänen edellytyksiään toimia tilintarkastajana ja näin menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti.

TILA ei tutkinut sitä, oliko A toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

2 Tapahtumien kulku

TILA on pyytänyt A:lta kirjallista vastinetta. Vastinepyynnössä on todettu, että tilintarkastajan valvojalle antamien tietojen tulee tilintarkastuslain nojalla olla totuudenmukaisia. Vastinepyynnössä on todettu, että vastinetta pyydetään, jotta TILA voi arvioida, onko A toiminut tilintarkastuslain säännösten vastaisesti antaessaan TILALLE selvitykset.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslain (459/2007) 20 §:n mukaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät rehellisesti.

Tilintarkastuslain 45 §:n mukaan valvottavan on toimitettava valvontaelimelle sen pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset.

3.2 Oikeuskirjallisuus

Oikeuskirjallisuudessa² on todettu, että hyvään tilintarkastustapaan kuuluu myös to- tuudessa pysymisvelvoite, vaikka sitä ei mainitakaan tilintarkastuslain 45 §:ssä. Tilin- tarkastajan on tilintarkastuslain 20 §:n nojalla vastattava valvontaa koskeviin pyyntöi- hin rehellisesti. Tilintarkastajalla on lisäksi aktiivinen selvittämisvelvollisuus, kun tilin- tarkastajalta pyydetään valvonnan kannalta tarpeellisia tietoja ja selvityksiä tilintar- kastuslain 45 §:n perusteella.

4 TILAn arvio A:n toiminnasta

4.1 A:n TILAlle antamat tiedot

TILAn valvontatehtävään kuuluu jälkikäteinen valvonta. TILA selvittää jälkikäteen, on- ko tilintarkastaja tutkinnan kohteena olevassa asiassa menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten ja määräysten vastaisesti. TILAn jälkikäteinen val- vonta perustuu merkittävästi tutkittavana olevalta tilintarkastajalta saataviin tietoihin.

TILA ei hyväksy sitä, että jälkikäteisen valvonnan kohteena oleva tilintarkastaja esit- tää TILAlle virheellisiä tai harhaanjohtavia tietoja tai jättää antamatta pyydettyjä tieto- ja.

Tarkastus Oy

A on selvityksessään TILAlle todennut, että yhtiö on perustettu vuonna 1994 tilitoimis- totoimintaa harjoittamaan. Kaupparekisteriotteen mukaan yhtiö on rekisteröity kaup- parekisteriin 1989. A on vastineessaan TILAlle todennut, että se, että hän on mainin- nut yhtiön perustetun vuonna 1994, tarkoitti tosiasiasa sitä, että hän jäi silloin yrittä- jäksi ja otti yrityksen varsinaisesti omaan käyttöönsä.

A on selvityksissään TILAlle todennut, että hän on ottanut yhtiön uudelleen käyttöön vuonna 2008, jolloin hän osti helsinkiläisen tilitoimiston liiketoiminnan. Kaupparekiste- riin toimitettujen tilinpäätöstietojen mukaan Tarkastus Oy:llä on kuitenkin ollut liike- toimintaa sekä tilikaudella 1.7.2007–30.9.2008 että 1.7.2006–30.6.2007. A on vas- tineessaan todennut, että hänen käyttämänsä ilmaisu ”otin yhtiön uudelleen käyttöön” tarkoitti sitä, että hän laajensi toimintaa kirjanpitoasiakkaila.

Tarkastus Oy:llä on 11.11.2011 päivätyn luottotietoraportin mukaan ollut 19 kappalet- ta maksuhäiriötä tai muuta julkista merkintää. A on selvityksessään todennut, että maksuhäiriömerkintä 29.6.2009 tuli tilitoimistotoiminnasta yllättäen, vaikka veroista oli tehty maksusopimus. A ei ole antanut selvitystä 29.6.2009 jälkeen tulleista 18 muusta maksuhäiriö- tai luottotietomerkinnästä.

A:n selvityksen mukaan yhtiön verovelat olivat hallinnassa. 16.2.2012 päivätyn luotto- tietoraportin mukaan yhtiölle oli kuitenkin merkitty kaksi uutta maksuhäiriömerkintää 22.12.2011. Molemmissa velkojana oli verottaja.

A on selvityksessään TILAlle todennut, että hänelle esitetty selvityspyyntö antaa vää- rän kuvan hänen asemastaan. Maksuhäiriömerkinnät Tarkastus Oy:ssä eivät ole joh-

² Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari s. 311 (WSOY 2007)

tuneet tilintarkastustoiminnasta vaan tilitoimistoliiketoiminnasta. Verovelat olivat hallinnassa ja veroveloista on tehty maksusopimukset. A:n mukaan tilitoimisto tilitoimistoliiketoiminta liitettiin Tiimi Oy:öön ja hän laskuttaa jatkossa tilintarkastustehtävät Tarkastus Oy:n nimissä. Suomen Asiakastieto Oy:n 17.10.2012 päivätyn luottotietoraportin mukaan yhtiölle oli kertynyt 16 uutta maksuhäiriö- ja luottotietomerkinettä sen jälkeen, kun A oli TILAlle ilmoittanut tehneensä verottajan kanssa maksusopimuksen. Kaikissa 16 uudessa maksuhäiriömerkinnässä velkojana oli verottaja. Yhteensä Tarkastus Oy:llä oli 17.10.2012 päivätyn luottotietoraportin mukaan 34 maksuhäiriötä.

A on selvityksessään TILAlle todennut, että tilintarkastustoiminta on hänen pääammattinsa. A:n TILAlle toimittamien tilinpäätöstietojen perusteella hänen tilintarkastustoimintaa harjoittavan yrityksensä Tarkastus Oy:n liikevaihto on 30.9.2011 päättyneellä tilikaudella ollut noin neljänneksen hänen tilitoimistoliiketoimintaa harjoittavan yrityksensä Tiimi Oy:n liikevaihdosta. A on vastineessaan TILAlle todennut, että asiaa ei voi tarkastella pelkän liikevaihdon perusteella. A:n mukaan hän on ehkä aiheetta korostanut tilintarkastuksen olevan pääammattinsa tai on tarkoittanut sillä korostaa suhtautumistaan tilintarkastajan ammattiin nyt ja tulevaisuudessa.

Tiimi Oy

A on selvityksessään TILAlle todennut, että Tiimi Oy on tilitoimisto ja Tarkastus Oy:n tytäryhtiö. Suomen Asiakastieto Oy:n 11.11.2011 päivätystä raportista Tiimi Oy:llä ei ole ollut maksuhäiriöitä. 16.2.2012 päivättyjen tietojen perusteella Tiimi Oy:lle on kuitenkin jo 31.10.2011 päivätty 8 maksuhäiriömerkintää. A on antanut kirjallisen selvityksen TILAlle tammikuussa 2012, joten A on tuolloin ollut tietoinen Tiimi Oy:n maksuhäiriömerkinnöistä. A ei ole maininnut selvityksessään Tiimi Oy:n maksuhäiriöistä eikä selvittänyt niiden syytä.

A:lta on pyydetty uutta kirjallista selvitystä, selvityspyynnön liitteenä on ollut maksuhäiriöraportti, jonka mukaan yhtiöllä on 8 maksuhäiriömerkintää. A on selvityksessään TILAlle todennut, että Tiimi Oy:n maksuhäiriömerkinnät ovat aiheutuneet tilitoimistoliiketoiminnasta ja että veroveloista on tehty maksusopimus. 16.2.2012 päivätyn luottotietoraportin mukaan yhtiölle oli kuitenkin merkitty kaksi uutta maksuhäiriömerkintää 14.2.2012. A ei ole maininnut selvityksessään, että Tiimi Oy:lle on merkitty kaksi uutta maksuhäiriömerkintää.

A on vastineessaan TILAlle todennut, että Tiimi Oy:n velat on maksettu nollille ja velkaantuminen on päättynyt. 2.1.2013 päivätyn luottotietoraportin mukaan yhtiölle on 28.12.2012 merkitty yksi uusi merkintä.

Pesuri Ky

A on selvityksessään TILAlle todennut, että hän on ollut vastuunalaisena yhtiömiehenä yhtiössä, joka harjoitti pesulatoimintaa. A:n mukaan yhtiön toiminta päättyi 26.6.2009. Kaupparekisterin 16.2.2011 päivättyjen tietojen perusteella yhtiön toiminta on jatkunut 26.6.2009 jälkeen. Yhtiön päätoiminimeksi on 22.2.2010 alkaen rekisteröity Tarkastus Ky. Päätoiminimeksi on 14.3.2011 rekisteröity jälleen Pesuri Ky. A on jälkimmäisessä selvityksessään TILAlle todennut, että hän on tosiasiallisesti harjoittanut yhtiössä tilintarkastustoimintaa ajalla 5.3.2010–16.12.2010. A on myös todennut, että yhtiöllä on verovelkoja, joista hän vastaa henkilökohtaisesti ja joista on tehty lyhenyssuunnitelma.

Tarkastus Ky

A on selvityksessään TILAlle todennut, että hän on harjoittanut tilintarkastustoimintaa tämän yhtiön nimissä alkaen 22.8.2007. Tarkastus Ky:n verotili on maksettu nollille 31.5.2010. 9.11.2011 päivätyn luottotietoraportin mukaan yhtiöllä on luottotietomerkintöjä 6 kappaletta. A on jälkimmäisessä selvityksessään TILAlle todennut, että Tarkastus Ky:lle kertyi verovelkaa, josta A on henkilökohtaisesti vastuussa. Verotili on maksettu 31.5.2010 nollille mutta yhtiöllä on vielä verovelkaa, josta on tehty maksusopimus.

Yhteenveto

TILA toteaa, että A on 6.1.2012 ja 26.3.2012 päivätyissä selvityksissään antanut tietoja, jotka ovat olleet edellä kuvatulla tavalla ristiriidassa kaupparekisteritietojen ja luottotietoraporttien tietojen kanssa.

TILA toteaa A:n antaman vastineen johdosta, että joiltain osin asiassa voi olla kyse terminologian epätasällisyydestä johtuvasta väärinymmärryksestä. Epätasälliset sanavalinnat eivät kuitenkaan selitä kaikkia niitä kaupparekisteritietoihin ja luottotietoraporteista saatuihin tietoihin nähden paikkansa pitämättömiä tietoja, joita A on TILAlle antanut.

4.2 Totuudessa pysymisvelvoite ja velvoite osallistua aktiivisesti asian selvittämiseen

TILAn sihteerin ensimmäisessä kirjeessä A:ta on informoitu siitä, että TILAn tehtävänä on valvoa, että tilintarkastajat säilyttävät tilintarkastuslaissa säädetty hyväksymisen edellytykset. A:ta on kirjeessä informoitu siitä, että valvontatehtävään kuuluu henkilökohtaisten ominaisuuksien arviointia ja että yksi osa arviointia on tilintarkastajan taloudellinen riippumattomuus. A:ta on kirjeessä informoitu siitä, että ylivelkaantunut ja maksukyvytön henkilö voi olla sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja että arvioinnissa kiinnitetään huomiota velkaantumisen syihin, ajalliseen keston ja velkojen hoitotapaan.

TILA toteaa, että A:n on tullut ensimmäisen TILAlta saamansa kirjeen perusteella ymmärtää, että valvoja arvioi hänen yritystensä taloudellista tilannetta ja sen vaikutusta hänen sopivuuteensa tilintarkastajaksi. A:lta on nimenomaisesti pyydetty selvitystä hänen yritystensä velkaantumisen syistä, kestosta ja hoitotavasta. A:lle lähetetyn kirjeen liitteenä on ollut kahden A:n yhtiön maksuhäiriö- ja luottotietomerkintäraportit.

A on antanut ensimmäisessä selvityksessään TILAlle tietoja, jotka ovat olleet ristiriidassa kaupparekisteristä saatujen tietojen kanssa. A on myös jättänyt antamatta tietoja, joiden hänen on täytynyt saamansa kirjeen perusteella ymmärtää olevan merkityksellisiä arvioitaessa hänen taloudellista riippumattomuuttaan ja sen vaikutusta hänen sopivuuteensa tilintarkastajan tehtävään.

TILAn sihteeri on lähettänyt A:lle uuden kirjeen. Kirjeessä on yksityiskohtaisesti kuvattu A:n TILAlle selvityksessä antamiensa tietojen ristiriitaisuutta ja puutteellisuutta kaupparekisterin tietoihin nähden sekä hänen yritystensä maksuhäiriö- ja muihin luottotietomerkintöihin.

TILA toteaa, että A:n on viimeistään jälkimmäisen TILAlta saamansa kirjeen perusteella tullut ymmärtää, että hänen tulee kiinnittää huomiota siihen, että hänen TILAlle antamansa tiedot pitävät paikkansa.

A on antanut myös jälkimmäisessä selvityksessä TILAlle tietoja, jotka ovat olleet ristiriidassa luottotietoraporteista saatujen tietojen kanssa. A on myös jättänyt antamatta tietoja, joiden hänen on täytynyt saamansa kirjeen perusteella ymmärtää olevan mer-

kityksellisiä arvioitaessa hänen taloudellista riippumattomuuttaan ja sen vaikutusta hänen sopivuuteensa tilintarkastajan tehtävään.

A:n toiminta ei ole estänyt valvonnan tarkoituksen toteutumista eli sen seikan selvittämistä, onko A sopiva tilintarkastajan toimeen. Sen sijaan A:n toiminta on vaikeuttanut ja hidastanut valvonnan tarkoituksen toteuttamista.

Osa A:n antamista kaupparekisterin tai luottotietoraportteihin nähden ristiriidassa olevista tiedoista on ollut sellaisia, ettei niillä olisi yksittäisinä tietoina ollut merkitystä TILAn valvontatehtävän suorittamisen kannalta tai arvioitaessa A:n toimintaa tilintarkastajana. Yksittäisinä sinänsä vähäisetkin virheet ovat kuitenkin merkityksellisiä arvioitaessa A:n toimintaa kokonaisuudessaan.

TILA toteaa, että kokonaisuutena arvioiden A on laiminlyönyt totuudessa pysymisvelvollisuuden ja näin loukannut rehellisyyden vaatimusta. A on toiminut tilintarkastuslain 20 §:n ja 45 §:n vastaisesti.

Tilintarkastuslain 49 §:n nojalla TILAn tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, jos tilintarkastaja on menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti, rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on muutoin omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa.

Ratkaisu

TILA antoi tilintarkastuslain 49 §:n nojalla KHT A:lle varoituksen.

(KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.)

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 20 §, 40 §, 45 §, 49 §, 53 §, 54 §

TILA 2/2013

K kanteli TILAlle KHT-yhteisö Murikan, sen palveluksessa olevan KHT A:n sekä KHT-yhteisö Antennin ja sen palveluksessa olevan KHT D:n toiminnasta Firma Oy:n tilintarkastajina. K kanteli myös KHT A:n toiminnasta Firman tytäryhtiöiden Passi Oy:n, Talli Oy:n, Koy Kisan ja Koy Kylän tilintarkastajana. TILAlle tehtiin myös nimetön kantelu Firman tilintarkastajien toiminnasta.

K:n mukaan A ja Murikka olivat toimineet kaupunkikonsernin tytäryhteisöiden tilintarkastajana vastoin kaupungin yhtiöitä sitovia konserniohjeita. D ja Antenni eivät olleet puuttuneet tytäryhtiöiden tilintarkastuksen konserniohjeiden vastaiseen järjestämiseen.

Firman tilinpäätökset olivat antaneet oleellisesti virheellisen ja riittämättömän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ainakin tilikauden 1.1.–31.12.2007 tilinpäätöksestä alkaen. Firma oli solminut yhteensä 40 miljoonan euron korkojohdannaissopimukset Pankin kanssa vuosina 2007 ja 2008. Vuosina 2007–2010 Firma oli saanut johdannaisista tuottoja yhteensä 2,36 miljoonaa euroa. Tuotot Firma oli kirjannut rahoitustuotoiksi. Saaduista rahoitustuotoista olisi tullut tehdä vastaavansuuruinen kirjanpitolain 5 luvun 14 §:n mukainen pakollinen varaus. Tilintarkastajat eivät raportoineet tilintarkastuskertomuksissa Firman tilinpäätösten virheellisyydestä.

Myös Firman tytäryhtiöiden tilinpäätökset antoivat virheellisen kuvan niiden taloudellisesta asemasta. Yhtiöiden tilintarkastaja ei raportoinut tilinpäätösten virheellisyydestä. Lisäksi tilintarkastaja laiminlöi raportoida Firman tytäryhtiön laittomasta varojenjaosta.

Firman tilintarkastajat eivät arvioineet tai raportoineet ISA 570 edellytetyllä tavalla toiminnan jatkuvuuden edellytyksiä tilintarkastuksissa.

Firman tilikauden 2010 tilintarkastuksesta annettu lausunto oli ISA 705 vastainen, siitä puuttui huomautuksen perustelukappale.

A ei Passin tilintarkastajana huomioinut ISA 570 edellytyksiä. Tilintarkastajan olisi tullut antaa kielteinen lausunto tai huomautus sen johdosta, että yhtiön tilikauden 2010 tilinpäätös oli laadittu noudattaen oletusta liiketoiminnan jatkuvuudesta.

Tilintarkastajat torjuivat työhönsä kohdistuneet moitteet. Murikka / A oli kelpoinen toimimaan Firman tilintarkastajana. Murikan / A:n valinta Firman tilintarkastajaksi oli osakeyhtiölain, tilintarkastuslain, Firman yhtiöjärjestyksen ja kaupungin konserniohjeen mukainen.

Tilintarkastajien näkemyksen mukaan pakollisen varauksen ja/tai menovähennysten tekeminen Firman tilinpäätöksessä koronvaihtosopimusten johdosta ei ollut perusteltua.

Sekä Firman että sen tytäryhtiöiden tilintarkastuksessa oli arvioitu toiminnan jatkuvuuden edellytyksiä ISA 570 edellytetyllä tavalla.

Firma tai sen tytäryhtiöt eivät olleet syyllistyneet osakeyhtiölaissa säädettyyn laittomaan varojenjakoon.

ISA 570 ei edellyttänyt huomautuksen perustelukappaletta.

TILA tutki tilintarkastajien toiminnan. TILA totesi, että tutkinnassa ei tullut ilmi mitään sellaista, joka osoittaisi, että tilintarkastajat olisivat Firman ja / tai sen tytäryhtiöiden tilintarkastuksissa menettelleet tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti.

Kantelut eivät antaneet aihetta toimenpiteisiin.

Kantelut

K on kannellut Firma Oy:n ja sen tytäryhtiöiden Passi Oy, Talli Oy, Koy Kisa, Koy Kylä tilintarkastajien toiminasta tilikausina 2007–2010. K on kannellut myös siitä, että KHT A on toiminut tilintarkastajana muidenkin kaupungin alakonsernien tytäryhteisöissä.

Firman tilintarkastajina ovat toimineet tilikausina 2007–2010 KHT-yhteisö Murikka päävastuullisena tilintarkastajana A, tilikausina 2007–2008 Oy Traktori Ab päävastuullisena tilintarkastajana B³ sekä tilikausina 2009–2010 KHT-yhteisö Oy Antenni Ab päävastuullisena tilintarkastajana C tilikaudella 2009 ja D 11.2.2010 alkaen⁴.

K:n kantelussa mainittujen Firman tytäryhtiöiden tilintarkastajana on toiminut A.

K on kannellut myös KHT-yhteisö Pultti Oy:n ja sen palveluksessa olevien tilintarkastajien E:n, F:n ja G:n toiminnasta. Pultti on suorittanut Firma –konsernin erityisen talouden ja hallinnon tarkastuksen vuosilta 2006–2010. Tarkastuksesta annetun raportin (Raportti) ovat allekirjoittaneet E ja F. TILA on antanut H:n ja L:n toiminnasta erillisen ratkaisun.

TILAlle on tehty myös nimetön kantelu⁵, jossa TILAA on vaadittu tutkimaan sekä Firman tilintarkastajien toimintaa että Pulffin tilintarkastajien toimintaa.

K:n kantelu

K:n kantelun keskeiset väitteet ovat:

1. A ja Murikka ovat toimineet kaupunkikonsernin tytäryhteisöiden tilintarkastajana vastoin kaupungin yhtiöitä sitovia konserniohjeita. D ja Antenni eivät ole puuttuneet tytäryhtiöiden tilintarkastuksen konserniohjeiden vastaiseen järjestämiseen.

2. Firman tilinpäätökset ovat antaneet oleellisesti virheellisen ja riittämättömän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ainakin tilikauden 1.1.–31.12.2007 tilinpäätöksestä alkaen.

Tilinpäätöksissä on seuraavat virheet:

2.1 Puuttuvat pakolliset varaukset ja menovähennykset

Firma on solminut yhteensä 40 miljoonan euron korkojohdannaissopimukset Pankin kanssa vuosina 2007 ja 2008. Firman kannalta sopimukset toimivat pitkäaikaisen ra-

³ Traktori ei ole KHT-yhteisö eikä B KHT-tilintarkastaja TILALLA ei ole siitä syystä toimivaltaa tutkia heidän toimintaansa.

⁴ D on osallistunut tilikauden 2009 tilinpäätöksen tilintarkastukseen sekä tilikauden 2010 aikaiseen tarkastukseen ja tilinpäätöstarkastukseen, C on osallistunut tilikauden 2009 tilikauden aikaiseen tarkastukseen.

⁵ Jatkossa tässä päätöksessä kantelulla tarkoitetaan K:n 30.1.2012 päivättyä kantelua.

hoituksen tavoin. Ensimmäiset seitsemän vuotta Firma saa varmaa positiivista kasvavirtaa. Seitsemän vuoden jälkeen ehdot muuttuvat ja rahavirran suunta kääntyyne Firmailta Pankille.

Firman tulos ja oma pääoma on vuosittain 2007 alkaen vääristynyt sopimusten osalta liian suureksi seuraavasti:

2007: 334 000 euroa

2008: 768 000 euroa

2009: 649 000 euroa

2010: 608 000 euroa.

Vuosina 2007–2010 Firma on saanut johdannaisista tuottoja yhteensä 2,36 miljoonaa euroa. Tuotot Firma on kirjannut rahoitustuotoiksi.

Firman johto ja tilintarkastajat ovat tienneet koko sopimusten olemassaolon ajan, että seitsemän vuoden jälkeen Firma joutuu maksamaan sopimuksen alussa saamansa varman kassavirran ainakin pääosin takaisin. Saaduista rahoitustuotoista olisi tullut tehdä vastaavansuuruinen kirjanpitolain 5 luvun 14 §:n mukainen pakollinen varaus.

2.2 Puuttuva keskeneräisten hankintojen kirjaus kuluksi ja lainan käyttö käyttömenoihin

17.3.2008 Firma nosti pankista Lion-nimisen tuotantorakennuksen rakentamiseen tarkoitetun, kaupungin omavelkaisesti takaaman 2,1 miljoonan euron lainan, mutta käytti varat sitten käyttömenoihinsa.

Kaupungin takaama investointilaina nostettiin ja käytettiin tahallaan muihin tarkoituksiin. Firman taseeseen ei koskaan tullut rahaa vastaavaa omaisuutta velan katteeksi ja valtuuston päätöksen edellyttämäksi vakuuspohjaksi. Kaupunki ei koskaan saanut vakuuttaan.

31.12.2008 rahoista oli jäljellä enää 746 529,50 euroa. Lionin rakentaminen oli tullut mahdottomaksi 2008 loppuun mennessä.

Firmalle jäi keskeneräisiin hankintoihin yli 728 000 euroa kyseisen rakennuksen jo 2007 maksettuja suunnittelukuluja, joita ei enää koskaan pystyttäisi aktivoimaan. Erä olisi tullut kirjata kuluksi heti 2008 tilinpäätöksessä, kun oli selvää, ettei Lionia rakennettaisi.

Tilintarkastajat eivät puuttuneet väärinkäytöksiin. Asia ei ole voinut jäädä tilintarkastajilta raportoimatta muuta kuin tahallisesti tai törkeästi huolimattomuudesta.

2.3 Firman toiminnan jatkuvuuden arviointi

Firman lukujen valossa on vaikeaa ymmärtää miten ISA 570:n mukainen toiminnan jatkuvuuden edellytysten arviointi on suoritettu. Vaikka yhtiön hallinnossa on ollut mukana kaupunginhallituksen jäseniä ja muuta poliittista ja virkamiesjohtoa, yhtiön johdolla ei ole ollut mitään takeita pääomistajan loputtomasti jatkuvasta rahoituksesta muulla perusteella kuin kaupungin takausvastuiden kautta.

Käyttökatteen puuttuessa yhtiön valtavan lainakannan hoito on mahdotonta ilman jostakin saatavaa jatkuvaa lisärahoitusta. Virheellisenäkin Firman tilinpäätökset 2007–2010 kertovat elinkelvottomasta yrityksestä, jonka toiminnan jatkuvuutta olisi tullut tarkastella myös 12 kk pidemmältä jaksolta.

Oikein kirjattuna ja arvostettuna Firman talous on romahtanut täydellisesti jo vuonna 2008.

Tässä valossa se, että Firman tilintarkastajat eivät ole millään tavalla puuttuneet yhtiön toiminnan jatkuvuuden edellytyksiin vuonna 2008 tai sen jälkeen, on osoitus tahallisuudesta ja törkeän huolimattomasta tilintarkastuslain 9 luvun 50 § mukaisesta toiminnasta.

2.4 Firman tilikauden 2010 tilintarkastuskertomuksen standardin 705 vastaisuus

Tilikaudelta 2010 annettu tilintarkastuskertomus on standardin 705 vastainen. Firman tilintarkastajat ovat jättäneet huomautuksen perustelukappaleen kokonaan pois tilikautta 2010 koskeneesta tilintarkastuskertomuksestaan.

Tämä vähentää oleellisesti kertomuksen luettavuutta ja käyttökelpoisuutta, mutta tukee tämän kantelun isoa kuvaa. Laiminlyönti ei ole tahaton, koska tarkoitus ei ole antaa valtuustolle oikeita ja riittäviä tietoja.

2.5 Passi

2.5.1 Laiton varojenjak

Passi oli Firman osakkuusyhtiö, kunnes Firma osti sen helmikuussa 2010 tytäryhtiökseen. Firma, saatuaan kaupunginhallitukselta luvan, lainasi toiselta tytäryhtiöltään Tallilta sen kassavarvoja ja antoi varoja Passille kassalainana kevästä 2010 alkaen, yhteensä 345 000 euroa vuoden 2010 loppuun mennessä.

Passin rahoituksessa oli Firman osalta kyse OYL 13 luvun 1 § tarkoittamasta kiellelystä varojenjaosta: ”Muu liiketapahtuma, joka vähentää yhtiön varoja tai lisää sen velkoja ilman liiketaloudellista perustetta, on laitonta varojenjakoa.”

Lainatessaan Tallilta rahaa ja korvatessaan velan myöhemmin toisella, kaupungilta ottamallaan velalla, Firman velat lisääntyivät ilman liiketaloudellista perustetta ja ilman mitään mahdollisuutta maksaa velkaa pois nähtävissä olevassa tulevaisuudessa.

Käsillä ei myöskään ollut tilannetta, jossa konserniyhtiöiden takaus- ja saamissuhteiden valossa varojenjak Passille olisi johtanut konsernin tai pääomistajan kannalta parempaan tulokseen kuin rahoittamatta jättäminen. Varojenjaolla ei ollut liiketaloudellista perustetta.

Lukujen valossa varojenjak ei olisi selvinnyt tasetestistä eikä maksukykyisyystestistä. Tällöin varojenjak on mahdotonta edes kaikkien osakkaiden yksimielisellä päätöksellä tai velkojien suostumuksella rikkomatta osakeyhtiölakia.

Passin toiminta jatkui kesä/heinäkuun taitteeseen 2011, mutta päätökset sen toiminnan lopettamisesta tehtiin 28.4.2011 hallituksessa ja 6.5.2011 ylimääräisessä yhtiökokouksessa.

Tilintarkastusstandardi ISA 560 ohjeistaa miten tilintarkastajien tulisi toimia tilikauden päättymisen jälkeisten tapahtumien ja niiden vaikutuksen tilinpäätökseen, tilintarkastukseen ja tilintarkastuskertomukseen arvioimiseksi. A on ollut sekä Firman että Passin tilintarkastaja ja kirjannut Firman tilinpäätökseen tilinpäätösmerkinnän 25.5.2011 huomioimatta Passin lopettamispäätöksen vaikutusta.

Passilla ei ole ollut muuta lisärahoituslähdettä kuin Firma, jolloin laitton varojen jakaminen on jatkunut 2011 puolella koko kevään ennen Firman tilinpäätöksen allekirjoittamista 18.5.2011 ja tilintarkastusmerkinnän ja tilintarkastuskertomuksen päiväystä 25.5.2011. Firman tilintarkastajat eivät ole huomauttaneet asiasta.

Firman 2010 tilinpäätöksestä antamassaan tilintarkastuskertomuksessa ei mainita, että kyseessä on laitton varojenjako.

Tilinpäätös on muutenkin virheellinen, sillä Passille annettu 345 000 euron kassalaina oli tilinpäätöksen allekirjoitushetkellä jo realisoitunut luottotappio.

2.5.2 Passin toiminnan jatkuvuus

Passin vuoden 2010 tilinpäätös antaa oleellisesti virheellisen ja riittämättömän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

A ei ole puuttunut yhtiön riskien arviointiin ja toiminnan jatkuvuuden edellytyksiin hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa (ISA 315, 330, 570) tilikausina 2008–2010 eikä merkittäviin tapahtumiin 31.12.2010 jälkeen ennen tilikauden 2010 tilinpäätöksen allekirjoittamista, tilintarkastusmerkinnän tekemistä ja tilintarkastuskertomuksen antamista.

Passin tilintarkastaja ei ole kiinnittänyt tarpeeksi huomiota yhtiön toiminnan jatkuvuuden edellytyksiin ainakaan 2009 – 2010 huomioiden, että yhtiön oman pääoman negatiivisuus jatkoi kasvuaan eikä yhtiöllä ollut taseessaan mitään puskureita tai realisoitavia omaisuuseriä.

Tilikauden 2009 tilinpäätöksen tilintarkastuskertomuksessa ei ole huomautusta tai lisätietoa siitä, että lukujen valossa yhtiön toiminnan jatkuvuus oli vakavasti uhattuna. Lausunto-kappaleeseen upotettu toteamus ei täytä standardien ISA 700, 705 tai 706 vaatimuksia tilintarkastajan mielipiteen (Auditor's Opinion) esittämisestä.

Passin lopullisen tilinpäätöksen 2010 ei olisi tullut perustua toiminnan jatkuvuudelle, vaan tilintarkastajan olisi tullut ehdottaa tilinpäätöksen muuttamista tai ainakin antaa mukautettu tilintarkastuskertomus (huomautus tai kielteinen lausunto).

Tilintarkastaja ei ole huomioinut Passin lopettamispäätöstä standardien ja hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla, eikä laiminlyönti kokonaisuuden huomioiden voi olla tahaton.

2.6 Talli

Firman tytäryhtiön Tallin tilinpäätökset vuosilta 2009 ja 2010 antavat oleellisesti virheellisen ja riittämättömän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

2.6.1 Myyntisaamisten arvostus

Hämeenlinnan kaupunki antoi kevään 2009 aikana Tallille yhteensä 1 168 154 euron rahoituksen. Kaupungin valtuusto myönsi rahoituksen Passin leasing-sopimuksilla käyttöönsä hankkimien koneiden lunastamiseksi Tallille. Kaupungin hallitus muutti päätöksen siten, että mainittu rahoitus oli käytettävissä Passin koneiden leasingsovimusten siirtoon Tallille.

Tallin liikeidea oli koneajan vuokraaminen asiakkaiden käyttöön silloin, kun Passin toiminta ei varannut koneita. Passi maksaisi omassa liiketoiminnassaan tarvitsemaansa koneajasta Tallille. Tallilla ei ollut merkittävää Firma-konsernin ulkopuolista liiketoimintaa ja vuosien 2009–2010 liikevaihto muodostui lähes yksinomaan Passin käyttöön vuokratusta koneajasta.

Passi laskutti asiakkaitaan sekä toteutti ja tuloutti hankeohjelmiaan Tallilta vuokraamansa koneajan turvin, mutta ei maksanut Tallille tämän vastaavia koneikalaskuja. Laskuja ei ole ollut aikomukseen maksaa tai periä, vastuuhenkilöt kummassakin yrityksessä ovat käytännössä samat. Kassavarojensa turvin Talli tosiasiallisesti käyttöpääomitti Passia jättämällä myyntisaatavansa perimättä. Kumulatiiviset myyntisaatavat tilikaudelta 2009 olivat 180 013 euroa eli 96,1 % Tallin liikevaihdosta ja tilikaudella 2010 kumulatiiviset myyntisaatavat olivat 281 902 euroa eli 79,6 % kumulatiivisesta liikevaihdosta.

Passin tilikausien 2009–2010 tilinpäätöstietojen perusteella Passilla ei ollut mahdollisuuksia maksaa Tallin laskuja. Tallin myyntisaamiset ovat olleet lähes 100 % varmuudella arvottomat 31.12.2009. Aivan varmasti ne ovat olleet arvottomat 31.12.2010 tai viimeistään ennen 22.6.2011 tilinpäätöksen allekirjoitusta, koska Passi on päätetty lopettaa 28.4.2011.

Tallin saatavat Passilta olisi tullut kirjata luottotappioksi.

Tallin tulos ja oma pääoma ovat muodostuneet 2009 tilinpäätöksessä noin 180 000 euroa todellisuutta suuremmiksi. Vuoden 2010 tilinpäätöksen tulos on ollut lähes 102 000 euroa todellista tulosta suurempi ja oma pääoma lähes 282 000 euroa todellisuutta suurempi.

Tilintarkastaja ei ole puuttunut näihin olennaisiin tilinpäätösten virheisiin.

2.6.2 Laiton varojenjak

Tallille sen varoja vähentävästä Passin rahoittamisesta ei ole ollut odotettavissakaan minkäänlaista etua tai hyötyä.

Tallilla ei ole ollut taseessaan lainkaan jakokelpoisia varoja tilinpäätöksissään 2007 – 2010, vaan sen oma pääoma on ollut aina ja lisääntyvässä määrin negatiivinen. Passin kulujen rahoittamisessa on ollut kyse OYL 13 luvun 1 § tarkoittamasta kielletystä varojenjaosta.

Jakokelpoisen pääoman puuttuessa (tasetesti) yhtiöstä ei voida jakaa minkään tahon minkäänlaisilla päätöksillä tai suostumuksilla kenellekään varoja OYL:n vastaisesti sidotun oman pääoman pysyvyyttä loukaten.

Käsillä ei ole ollut myöskään tilannetta, jossa tytäryrityksen sidotun oman pääoman suojaa loukkaamalla olisi konsernitasolla saavutettu osakkeenomistajien tai velkojien kannalta parempi lopputulos.

Tallin tilintarkastaja ei ole huomauttanut laittomasta varojenjaosta, vaikka hänellä on siihen tilintarkastuslain 3 luvun 15 § mukainen velvollisuus.

Yhtiön tilintarkastaja on toiminut tahallaan tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Tilintarkastaja ei ole puuttunut yhtiön johdon yhtiön varojen laittomaan jakoon vuosina 2009–2010 sekä väärinkäytösten jatkumiseen ja muihin merkittäviin tapahtumiin 31.12.2010 jälkeen ennen tilikauden 2010 tilinpäätöksen allekirjoit-

tamista, tilintarkastusmerkinnän tekemistä ja tilintarkastuskertomuksen antamista (ISA 240, 560).

2.7 Kisa

Firma myi 21.12.2010 kauppakirjalla ammattikorkeakoululle yhdystilat kiinteistöosa-
keyhtiö Kisasta. Tilojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden sijaan myytiin virheellisesti
itse tiloja.

Yhdystilojen ostajalla on myös edustus Firman hallituksessa. Ei ole uskottavaa, että
sekä ostajan että myyjän tuntiessa Kisan asiat molemmat erehtyisivät yhtä aikaa sa-
masta asiasta, eli miten kiinteistöosakeyhtiön omistaman rakennuksen tilojen hallin-
nasta käydään kauppaa.

Firma oli vuonna 2009 ottanut 21,3 miljoonan euron kaupungin omavelkaisesti ta-
kaaman luoton Kisan ja Kisa 2:n osakkeiden ostamiseksi. Oikeassa käsittelyssä Fir-
man, myytyään Kisa:n osakkeet ilmeisesti velattomina, olisi pitänyt maksaa osakkei-
siin kohdistuva yhtiövelka pois. Mutta koska tämä yhtiövelka oli Firmalle itselleen, Ki-
san velan ja Firman saamisen oikaisu osakkeisiin kohdistuvalla velkaosuudella olisi
riittänyt. Tämän lisäksi Firman olisi tullut vastaavasti lyhentää osakkeiden ostamiseksi
ottamaansa velkaa kaupungin takausvastuun vuoksi.

Lainan lyhennys, sekä Firman ja Kisan välisen velkasuhteen oikaisu olisi tullut tarkis-
taa ja kirjaukset korjata oikeiksi ennen Kisan 23.6.2011 tilinpäätösmerkintää tai Fir-
man 18.5.2011 tilinpäätöksen allekirjoitusta.

Kaupasta saaduilla varoilla ei ole lyhennetty Firman osakkeiden ostamiseksi ottamaa,
kaupungin takaamaa velkaa, eikä Kisan velkaa Firmalle.

Firman tilintarkastajat tai Kisan tilintarkastaja eivät ole puuttuneet tähän virheeseen ja
väärinkäytökseen 2010 tilinpäätöksessä. Kummankin yhtiön tilintarkastajien olisi tullut
tarkastaa tilikauden 2010 lopussa 21.12.2010 tapahtuneen kaupan asianmukainen
käsittely loppuun ennen 2010 tilinpäätösmerkinnän tekemistä ja tilintarkastuskerto-
muksen antamista.

Vaikka asialla ei ole vaikutusta tuloslaskelmaan tai omaan pääomaan, vääristää virhe
yhtiön taseasemaa ja mahdollistaa yhtiön jääneiden rahojen väärinkäytön.

2.8 Kylä

Firman tytäryhtiön Kylän tilinpäätökset vuosilta 2007–2010 antavat oleellisesti virheel-
lisen ja riittämättömän kuvan yhtiön taloudellisesta asemasta.

Kylän omistajana on Firman lisäksi yliopisto, joka osti loppuvuonna 2007 osakekan-
nasta 30 %. Vähemmistöosakkaan yliopiston yhtiölainan suorituksesta saadut varat
on kirjattu väärin, varoja ei ole käytetty täysimääräisesti yhtiölainan lyhennyksiin ja
varoja on sitten käytetty osin muihin tarkoituksiin. Yhtiön tilintarkastaja ei ole puuttu-
nut näihin virheisiin ja väärinkäytöksiin.

Kylä sai vähemmistöosakkaalta liian vähän yhtiölainan suoritusta ja maksoi turhaan
korkokuluja, yhtiö on myös käyttänyt vähemmistöosakkaan maksamaa ja lainanly-
hennysrahastoon kirjattua yhtiölainasuoritusta yhtiön muihin menoihin.

Joulukuussa 2007 maksettua 475 569 euron yhtiölainasuoritusta ei käytetty lainan ly-
hennykseen ennen 2.7.2009 maksettua ylimääräistä 250 000 euron lyhennystä. Ky-

seessä olevan rahan olisi tullut olla kokonaisuudessaan yhtiön tilillä 2.7.2009 lyhen-nykseen asti ja sen jälkeen tilillä olisi tullut olla vähintään 225 569 euroa. Yhtiön rahat ja pankkisaamiset olivat 31.12.2008 yli 89 000 euroa pienemmät kuin tilillä olisi tullut vähintään olla rahaa.

31.12.2009 vaje oli jo yli 101 000 euroa. Hoito- ja pääomavastikelaskelmien olisi tullut kertoa yhtiön johdolle, taloushallinnolle ja tilintarkastajalle, että jokin ei täsmää.

Tilintarkastajana A:n olisi tullut puuttua näin ilmeiseen virheeseen, mutta sitä hän ei ole tehnyt.

Tilintarkastajien vastineet

Kanteluiden johdosta ja tilintarkastajien/tilintarkastusyhteisöjen TILAlle antamien selvitysten johdosta TILA on pyytänyt useita lisäselvityksiä. Kanteluissa mainittujen tilintarkastajien lisäksi selvitystä on pyydetty C:ltä, joka on tilikaudella 2009 osallistunut Firman tilintarkastuksen suunnitteluun.

TILA on omasta aloitteestaan pyytänyt tilintarkastusyhteisöltä selvitystä siitä, millaiset resurssit yhteisöt ovat antaneet tilintarkastusten suorittamiseen ja miten yhteisöt ovat varmistautuneet tilintarkastajien riittävästä pätevyydestä ja kyvykkyydestä ottaen erityisesti huomioon Firman solmimat johdannaissopimukset.

Tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen⁶ selvitysten sisältöä on selostettu lyhyesti TILAn päätöksessä.

1 Konserniohje

Tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt ovat antaneet TILAlle selvityksen kantelijan väitteen johdosta. Selvityksen mukaan kaupungin konserniohje on käsitelty Firman yhtiökokouksessa, jossa kaupungin edustaja on ollut paikalla. Kaupungin edustaja Firman ja sen tytäryhtiöiden yhtiökokouksissa on ollut tietoinen konserniohjeen sisäl- löstä.

Osakeyhtiölain mukaan yhtiökokous päättää tilintarkastajan valinnasta, ellei yhtiöjär- jestyksessä toisin määrätä. Emoyhtiön tilintarkastajalla ei ole määräysvaltaa tytäryh- tiöiden tilintarkastajan valintaan eikä tilintarkastajilla ollut syytä epäillä, että Firman ja sen tytäryhtiöiden johto ei olisi ollut tietoinen konserniohjeen sisällöstä.

Konserniohjeiden mukaan ohjeen suosituksista voidaan yksittäistapauksissa poiketa. Konserniohje on tilintarkastajien mukaan suositus, joka ei koskaan voi ohittaa lain- säädäntöä. Konserniohjeissa on myös todettu, että niissä tytäryhtiöissä, joissa on kaupungin lisäksi muitakin omistajia, tulee ohjeiden noudattamisesta sopia muiden omistajien kanssa. Firma ei ole kaupungin 100 %:sti omistama tytäryhtiö.

Murikka / A on ollut kelpoinen toimimaan Firman tilintarkastajana. Murikan / A:n valin- ta Firman tilintarkastajaksi on ollut osakeyhtiölain, tilintarkastuslain, Firman yhtiöjär- jestyksen ja kaupungin konserniohjeen mukainen.

Firman tytäryhtiöt ovat 100 %:sti Firman omistamia lukuun ottamatta Passia ja Kylää, joissa on myös muita omistajia. A on ollut kelpoinen toimimaan Firman tytäryhtiöiden tilintarkastajana tilikausien 2008–2010 aikana.

⁶ Tilintarkastajilla tarkoitetaan A:ta ja D:tä, tilintarkastusyhteisöillä Antennia ja Murikkaa selvityksiä. Tilintarkastajalla tar- koitetaan Firman tytäryhtiöiden tilintarkastaja A:ta.

2 Tilinpäätösten virheet

2.1 Puuttuvat pakolliset varaukset ja menovähennykset

Tilintarkastajien näkemyksen mukaan pakollisen varauksen ja/tai menovähennysten tekeminen Firman tilinpäätöksessä koronvaihtosopimusten johdosta ei ole perusteltua.

Tilintarkastajat ovat todenneet, että pakollisista varauksista ja vastaisista menoista säädetään kirjanpitolain 5:14 §:ssä, joka edellyttää, että tuotoista on vähennettävä velvoitteista jatkossa aiheutuvat menot ja menetykset, jos: 1) ne kohdistuvat päätyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen, 2) niiden toteutumista on pidettävä varmana tai todennäköisenä, 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen sekä 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Tilintarkastajat ovat vastineessaan viitanneet KILAn lausuntoon nro 1878 Firman johdannaissopimusten kirjaamisesta. Lausunnossa todetaan, että jos tilinpäätöksen laatimishetkellä käytettävissä olevan tiedon perusteella on todennäköistä, että lähitulevaisuudessa – esimerkiksi tilinpäätöksen laatimista seuraavan tai sitä seuraavan tilikauden aikana – Firmalle aiheutuu sopimuksista merkittäviä nettomääräisiä rahoitusmenoja, niistä tulee tehdä pakollinen varaus.

Tilintarkastuksessa tilikaudelta 2010 tilintarkastajilla on ollut käytettävissä Pankin strukturoituja koronvaihtosopimuksia koskeva aineisto.

Tilintarkastajat ovat todenneet, että vuoden 2010 tilinpäätöstä laadittaessa on ollut tiedossa, että sopimuksista ei aiheudu ainakaan vuosien 2011–2012 aikana merkittäviä nettomääräisiä rahoitusmenoja.

KILAn lausunnossa todetaan myös, että jos sopimukset on rakennettu siten, että ne tuottavat sopimuskauden alussa positiivisen kassavirran ja kirjanpitovelvollinen suorittaa korvauksen näistä saaduista tuloista vasta sopimuskauden jälkipuolella, tulee pakollisen varauksen tekemisen edellytyksiä tarkastella erityisen huolellisesti. Sopimuksista aiheutuvia tulovirtoja ja menovirtoja tulee käsitellä tilinpäätöksessä kokonaisuutena.

Tilintarkastajien mukaan Firman koronvaihtosopimuksia on käsitelty tilinpäätöksissä sekä tilintarkastuksessa myös kokonaisuutena ottaen huomioon nettokassavirrat koko sopimusajalta.

Koronvaihtosopimusten kirjanpidollisen arvostuksen perustana on käytetty Pankin laatimia kassavirtaennusteita koko sopimusajalta. Tilintarkastajat ovat toimittaneet TILAlle tilinpäätöksen 31.12.2010 tarkastuksen yhteydessä laaditut työpaperit kyseisten sopimusten diskontatusta tulevasta kassavirrasta.

Tilintarkastajat ovat toimittaneet TILAlle myös Pankin 16.8.2011 toimittamat laskelmat tulevista kassavirroista markkinahinnoittelun mukaan laskettuina. Kyseisessä taulukossa on rinnakkain esitetty maksuerittäin (3 kk tai 6 kk) Firman maksama korko-%, Firman vastaanottama korko-%, Firman maksama korkokassavirta sekä Firman vastaanottama korkokassavirta. Tilintarkastajien mukaan laskelmat osoittavat, miksi he eivät ole pitäneet pakollisen varauksen tekemistä perusteltuna.

Tilintarkastajien mukaan asiassa on lisäksi huomattava, että Firma ei sovelle käyvän arvon laskentaa (KPL 5:2a), joten sovelletun kirjauskäytännön mukaan riittää, kun arvioitu nettokassavirta ei ole tarkasteltavalla hetkellä negatiivinen.

Tilintarkastajien oletus on ollut, että maan suurimpiin kuuluvalla liikepankilla on ajan-tasainen tietämys markkinoiden korkoennusteista ja he osaavat laatia laskelmat tämän näkemyksen mukaisista ennakoituista korkokassavirroista. Tilintarkastajien näkemyksen mukaan laskelmat sisältävät parhaan käytettävissä olleen tiedon sopimuksesta aiheutuvista tulo- ja menovirroista koko sopimuskaudelta, joten se vastaa nimenomaan KILAn asiasta tekemän päätöksen perusteluja.

2.2 Keskeneräisten hankintojen kirjaus kuluksi ja investointilainan käyttäminen käyttömenoihin

2.2.1 Kirjaaminen kuluksi

Tilintarkastajien mukaan rakennushankkeiden näkymät ja jatkoperusteet olivat luonnollinen osa jokaista tilinpäätöksen tarkastusta tilinpäätöksestä 31.12.2007 lähtien.

Rakennushankkeiden tilanteesta ja mahdollisesta nopeastakin käynnistämisestä on keskusteltu Firman hallituksessa. Myös tilintarkastajat ovat keskustelleet Firman johdon kanssa keskeneräisistä rakennushankkeista.

Vuoden 2008 tilinpäätöskeskustelun yhteydessä on todettu aktivoidut suunnittelukustannukset ja käynnissä olleet neuvottelut rakennusyhtiön kanssa. Firma on myös tilannut arkkitehtitoimistolta lisätöitä tilikausien 2009–2010 aikana koskien kyseisen alueen rakennussuunnitelmaa.

Tilintarkastajien mukaan mainitut seikat osoittavat, että Firman hallintoelimet eivät ole pitäneet hanketta lopetettuna tilikauden 31.12.2009 tilinpäätöstä laadittaessa. Tilinpäätöksen 2009 tarkastuksen yhteydessä on todettu tilikaudella aktivoidut arkkitehtitoimiston kustannukset ja todettu, että korkeiden hintojen ja heikkojen talousnäkyminen vuoksi rakentamista on edelleen siirretty.

Tilintarkastajien mukaan lopulliset päätökset on tehty vuoden 2011 alussa ennen tilinpäätöksen laatimista. Tällä perusteella tilintarkastusta suorittaessaan tilintarkastajat edellyttivät kyseisten keskeneräisten investointien kertyneiden kustannusten kirjaamista kuluksi 31.12.2010 tilinpäätökseen.

2.2.2 Investointilainan käyttäminen käyttömenoihin

Tilintarkastajien näkemyksen mukaan väärinkäytöksenä ei liene pidettävä yhtiön hallussa olevien varojen käyttämisestä sen liiketoiminnan rahoittamiseen, vaikka kyseisessä tapauksessa lainan alkuperäisen tarkoituksen mukainen rakennuskohde myöhemmin päätettiin keskeyttää.

Tilintarkastajien mukaan Firma on myös lyhentänyt lainaa lyhennysohjelman mukaisesti, maksetut lyhennykset olivat 31.12.2010 mennessä 312 000 euroa.

Tilintarkastajien mukaan kaupunki ei ole takauspäätöksessään tarkemmin yksilöinyt, miten raportointi Lion –hankkeen etenemisestä tulee tehdä. Hankkeen etenemistä ja hankkeeseen liittyvää raportointia on tarkastettu osana Firman hallinnon tarkastusta.

Käsillä olevassa tapauksessa ei voida tilintarkastajien käsityksen mukaan vetää johtopäätöstä, että yhtiön johto olisi toiminut yhtiön edun vastaisesti (OYL 1:8), vaikka

nostettu laina ei edellä kuvatulla tavalla tullut kokonaisuudessaan käytettäväksi kyseisen rakennuksen rakennuttamiseen.

Tässäkin yhteydessä tulee ottaa huomioon, että osakeyhtiölain säännösten mukaan yhtiön etu ei välttämättä ole sama asia kuin yhtiön yksittäisen omistajan etu. Osakeyhtiölain säännösten mukaan on myös olennaista, että kyseisiä varoja ei ole havaittu käytetyn muuhun kuin yhtiön liiketoimintaan.

2.3 Firman toiminnan jatkuvuuden arviointi

Tilintarkastajien mukaan ISA 570 standardin mukainen periaate on, että yleiseen käyttöön tarkoitettu tilinpäätös laaditaan perustuen toiminnan jatkuvuuteen, paitsi jos toimiva johto aikoo lopettaa yhteisön tai lakkauttaa sen toiminnan tai sillä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tehdä niin.

ISA 570 standardin mukaan tilintarkastajan tehtävänä on harkita, onko sellaisia tapahtumia tai olosuhteita, jotka saattavat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Tällöin tilintarkastajan tulee selvittää, onko toimiva johto tehnyt arvion yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa. Yksi toiminnan jatkuvuuteen vaikuttava tekijä on luonnollisesti liiketoiminnan kannattavuus.

Firman liiketoiminta on ollut tappiollista ja tilinpäätöksessä 31.12.2010 yhtiön oma pääoma on menetetty. Liiketoiminnan tappiollisuus käy selvästi ilmi yhtiön tilinpäätöksistä 2007–2010 ja yhtiön omistaja on ollut tietoinen yhtiön taloudellisesta tilanteesta koko yhtiön toiminnan ajan. Tilintarkastajien tiedossa ei kuitenkaan ollut, että yhtiön johdolla tai omistajilla olisi ollut aikomuksia lopettaa tai lakkauttaa Firman toiminta.

Kaupunginhallituksen pöytäkirjoista voidaan todeta, että yhtiön toiminnan jatkuvuus on haluttu turvata muun muassa rahoitus- ja rakennejärjestelyillä.

Tilintarkastajien näkemyksen mukaan he ovat huomioineet toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavia seikkoja Firman tilintarkastuksen yhteydessä ja todenneet, että heidän tiedossaan ei ole ollut sellaisia seikkoja, joiden perusteella heidän olisi pitänyt edellyttää tilinpäätös laadittavaksi muulla kuin jatkuvuuden periaatteella.

Tilintarkastuksessa tilintarkastajat ovat todenneet, että käytännössä kaikki yhtiön liiketoimintaan liittyvät olennaiset investoinnit perustuvat yhtiön pääomistajan eli kaupungin hallintoelinten päätöksentekoon ainakin investointien lainoituksen takauspäätösten osalta. Kaupungilla on ollut vahva edustus Firman hallituksessa koko yhtiön olemassaolon ajan ja täten tietoisuus yhtiön toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. Toiminnan jatkuvuuden kannalta ei ole ollut perusteltua syytä olettaa, etteikö kaupunki jatkaisi yhtiön toimintaa, josta käytännön osoituksena on kaupunginvaltuuston rahoituspäätös Firmalle 20.6.2011.

2.4 ISA 705 ja Firman tilintarkastuskertomus tilikaudelta 2010

Tilintarkastajien mukaan ISA 705 standardissa käsitellään tilintarkastuskertomuksen sisältöä annettaessa ehdollinen tai kielteinen lausunto tai jos jätetään lausunto antamatta. Firman 31.12.2010 tilintarkastuskertomuksessa ei kysymyksessä ole mikään edellä mainituista tilanteista.

Voimassa olevien ISA standardien mukaan huomautukselle ei edellytetä erityistä perustelukappaletta, kuten ei myöskään määritellä osakkeenomistajien edellyttämien lausuntojen tarkkaa sisältöä tai määrämuotoa.

TILA on tilintarkastajien selvityksen johdosta pyytänyt tilintarkastajilta lisäselvitystä Firman tilikauden 2010 tilintarkastuskertomuksesta. Tilintarkastajat ovat selvittäneet TILAlle perusteita kertomuksen muotoilulle.

Tilintarkastajat ovat vastineessaan TILAlle todenneet, että Firman tilintarkastuskertomus on mukautettu, koska se sisältää vakiomuodosta poikkeavat huomautukset ja lisätiedon. Firman tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto on vakiomuotoinen, koska se ei sisällä vakiomuodosta poikkeavia lausumia.

Tilintarkastuskertomus voi olla mukautettu ja tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto vakiomuotoinen esim. silloin, kun tilintarkastaja sisällyttää tilintarkastuskertomukseen lisätietokappaleen, jossa viitataan tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettyyn seikkaan, joka tilintarkastajan harkinnan mukaan on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä saaman käsityksen kannalta (KHT-yhdistys: Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot 2010, s. 117-123).

Tilintarkastuskertomus on mukautettu, kun siihen sisältyy tilintarkastuslaissa tarkoitettu huomautus. Tällöinkin tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto voi olla vakiomuotoinen, mikäli tilintarkastaja toteaa, että tilinpäätös ja toimintakertomus antavat Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia.

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan tulee esittää kertomuksessaan huomautus, jos yhteisön vastuuvollinen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus. KHT-yhdistyksen julkaisun mukaan mikäli tarkastuskohde on pyytänyt myös niin sanottuja kansallisia lausuntoja, tällaisessa tilanteessa myös vastuuvapaus tulee antaa mukautettuna, ellei kysymyksessä ole ollut vähäinen rike. Yhteisölainsäädännön perusteella rangaistavaksi säädetty teot katsotaan yleensä sellaisiksi, jotka johtavat paitsi huomautuksen antamiseen, myös vastuuvapaudesta lausuttaessa mukautettuun lausuntoon.

Firman tilintarkastuskertomuksessa annettu ensimmäinen huomautus koskee Firman tytäryhtiölleen myöntämää lainaa, joka sisältää merkittävän arvostusriskin. Ensimmäinen huomautus on annettu tilintarkastuslain 15 §:n 4 momentin 1 kohdan nojalla. Huomautuksen tarkoituksena on ollut todeta yhtiön kirjanpitoon sisältyvä arvostusriskin sisältävä tytäryhtiölaina ja jättää asian merkityksen arviointi yhtiön yhtiökokoukselle.

Toinen huomautus koskee yhtiön omaa pääomaa, joka on muodostunut negatiiviseksi ja siitä olisi tullut tehdä osakeyhtiölain edellyttämä ilmoitus kaupparekisteriin. Huomautukseen on sisällytetty toimintakehotus, koska oman pääoman menettäminen tapahtui käytännössä tilinpäätöksen laadinnan (18.5.2011) yhteydessä vaaditun merkittävän arvonalennuskirjauksen seurauksena ja tilintarkastuskertomus on annettu 25.5.2011. Huomautus on annettu lausuntoa mukauttamatta ja se on annettu tilintarkastuslain 15 §:n 4 momentin 2 kohdan nojalla. KHT-yhdistyksen julkaisun mukaan huomautus yhtiön oman pääoman negatiivisuudesta voidaan antaa lausuntoa mukauttamatta (KHT-yhdistys: Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot 2010, s. 156).

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lisätieto liittyy yhtiön toimintakertomuksessa esitettyyn tietoon mahdollisista tulevista yhtiöjärjestelyistä ja niiden johdosta mahdollisesti aiheutuviin arvonalentumiskirjauksiin. Lisätieto kohdistuu vain toimintakertomuksessa (ei tilinpäätöksessä, ISA 706) esitettyihin seikkoihin.

2.5 Passi

2.5.1 Firman laina Passille ja laiton varojenjako

Tilintarkastajat ovat todenneet, että heidän käsityksensä mukaan Firman vuonna 2010 myöntämä laina tytäryhtiölleen Passille ei ole osakeyhtiölain vastainen.

Tilintarkastajat ovat todenneet, että liiketaloudellista hyötyä konsernitasolla arvioitaessa on huomioitava, että tytäryhtiö Passilla oli tilikauden 2010 aikana 2 kpl julkisrahoitteisia hankkeita, joista oli yhtiön 31.12.2010 tilinpäätöksessä maksatushakemusten mukaisia saamia yhteensä 483 000 euroa. Vuoden 2011 aikana toinen hankkeista siirrettiin rahoittajan myöntämän luvan perusteella Firman toiselle tytäryhtiölle, Firma Oy:lle ja toisen hankkeen Passi vei hankesuunnitelmien mukaisesti loppuun vuonna 2011.

Hankkeet olisivat keskeytyneet ilman emoyhtiö Firman myöntämää rahoitusta. Tytäryhtiö Passi toimi myös emoyhtiö Firmalta vuokraamissaan toimitiloissa.

Tytäryhtiö Passin taloudellinen tilanne on ollut erittäin heikko jo useita vuosia ja tilintarkastajien mukaan oli ilmeistä, ettei ainakaan kaikkia myönnettyistä lainoista tulla saamaan takaisin. Tämän johdosta tilintarkastajat ovat Firman tilikauden 2010 tilintarkastuskertomuksessa esittäneet huomautuksena, että yhtiön hallitus on tilivuonna myöntänyt tytäryhtiölleen 345 000 euron lainan, joka sisältää merkittävän arvostusriskin. Tämä on huomioitu myös osakkeenomistajien edellyttämässä lausunnossa vastuuvapauden puoltamista rajoittavana tekijänä. Lisäksi asiasta on raportoitu yksityiskohtaisemmin tilintarkastuspöytäkirjassa 25.5.2011.

Firman yhtiökokous on 7.6.2011 päättänyt myöntää vastuuvapauden hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle. Yhtiökokouksen päätös perustuu pääomistajan eli kaupunginhallituksen päätökseen 6.6.2011, jossa kaupunginhallitus ohjeistaa kaupungin edustajaa yhtiökokouksessa. Kaupunginhallituksen päätöksessä todetaan, että: 1) Teknologiakeskus Firman laina tytäryhtiölleen on perustunut yhtiön palkanmaksun varmistamiseen kaupunginhallituksen edellyttämäksi selvitysajaksi, 2) käsiteltävänä oleva esitys 20.6.2011 pidettävälle kaupunginvaltuustolle nostaa yhtiön vapaan oman pääoman tason riittäväksi, 3) annetaan ohjeeksi yhtiökokousedustajalle, että vastuuvapaus tilivelvollisille voidaan myöntää, vaikka talouden ja hallinnon selvittämistä jatketaan.

Passin liiketoimintaan kuulunut hanketoiminta pääosin siirrettiin Firman toiselle tytäryhtiölle. Passin oma liiketoiminta on lopetettu tilikauden 2011 aikana, mutta yhtiö on edelleen olemassa ja sillä on julkisrahoitteisten hankkeiden rahoituksen maksatuspäätösten mukaisia saamia 31.12.2011 tilintarkastamattoman tilinpäätöksen mukaan 137 000 euroa.

Tilintarkastajien mukaan Passille myönnetty kassalaina 345 000 euroa ei vielä 31.12.2010 tilinpäätöksen allekirjoitushetkellä ollut realisoitunut luottotappio, kuten K:n kantelussa esitetään, sillä kyseistä kassalainaa on 31.12.2011 tilintarkastamattoman tilinpäätöksen mukaan jäljellä 241 000 euroa.

Saamisen sisältämä arvostusriski on huomautuksena esitetty Firman tilikauden 2010 tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuskertomusta laadittaessa ei vielä ollut tiedossa, kuinka suurella osuudella kaupunki vastaa Passin veloista takaamansa käytetyn käyttötililiimitin (500 000 euroa) lisäksi. Tämä huomioiden olikin todennäköistä, että Passin julkisrahoitteisten hankesaamisten realisoituessa yhtiö kykenee lyhentä-

mään osittain myös konsernin sisäisiä velkojaan, kuten on tilikauden 2011 aikana tapahtunut.

Konsernin sisäisiä lainanlyhennyksiä on tilintarkastajien mukaan todennäköisesti tulossa vielä vuonna 2012, sillä yhtiöllä on 31.12.2011 realisoitumattomia hankesäämiä sekä muita saamia yhteensä noin 150 000 euroa, konsernin ulkopuolisten velkojen ollessa vain noin 15 000 euroa.

2.5.2 Passin toiminnan jatkuvuus

Tilintarkastaja on TILAlle antamassaan vastineessa todennut, että Passin toiminta oli liiketaloudellisesti kannattamatonta yhtiön toiminnan aloittamisesta lähtien. Tämä ei ole voinut olla epäselvää kenellekään yhtiön rahoituspäätöksistä vastanneille kaupungin hallintoelimille.

Yhtiön oman pääoman menettäminen oli rekisteröity kaupparekisteriin asianmukaisesti kesken 2008 tilikautta (25.8.2008), kun yhtiön hallitus oli havainnut oman pääoman tulleen menetetyksi. Koska yhtiön hallitus oli toiminut asiassa OYL:n säännösten mukaisesti, tilintarkastajan ei kuulu tilintarkastuskertomuksessaan asiasta mainita.

Kaupungin hallintoelimet tekivät useita Passin toiminnan jatkamiseen tähtääviä toimenpiteitä, kunnes vuoden 2011 aikana yhtiön toiminta päätettiin edellä mainitulla tavoin lopettaa ja siirtää projektitoiminta toiseen Firman tytäryhtiöön.

Ikkalan kantelussa esitetään, että 31.12.2010 tilinpäätöksessä ja tilintarkastuskertomuksessa olisi tullut huomioida yhtiön liiketoimintaa koskeva lopettamispäätös. Tämä ei olisi ollut A:n mukaan edes mahdollista, sillä kantelussa kuvatulla tavalla yhtiön hallitus teki liiketoiminnan lopettamista koskevan päätöksen 28.4.2011, jonka yhtiökokous käsitteli 6.5.2011. Hallitus oli kuitenkin allekirjoittanut tilinpäätöksen jo 18.4.2011 ja tilintarkastuskertomus oli annettu 21.4.2011.

Tilintarkastaja on vielä todennut, että Passi on yhtiönä edelleen olemassa⁷ ja sillä on yhä realisoitumattomia hankerahoitukseen liittyviä saamia.

2.6 Talli

A on vastineessaan TILAlle todennut, että kaupunginhallituksen ja kaupunginvaltuuston päätöksillä kaupunki myönsi keväällä 2009 Tallille 1 168 000 euron rahoituksen metalliteollisuuden tuotanto- yms. konekannan hankkimiseksi Passilta, joka oli vielä tuolloin Firman osakkuusyhtiö (myöhemmin tytäryhtiö). Ennen kyseisiä päätöksiä Tallilla ei ollut juurikaan liiketoimintaa.

Talli maksoi päätösten seurauksena sille siirtyneiden koneiden leasingsopimusten vuokrat sekä muut suoraan tai välillisesti konekannan hallintaan liittyvät kulut. Talli vuokrasi konekannan käyttöä Passille kuukausikohtaiseen vuokratasoon sidottuna.

2.6.1 Myyntisaamiset

Tilikausi 2009

Tallin ja Passin välinen liiketoiminta alkoi tilikauden 2009 aikana. Tallin tilikauden 2009 taseessa oli myyntisaamia Passilta 183 000 euroa.

⁷ Sillä hetkellä kun vastine on annettu TILAlle.

Vuoden 2009 lopulla Passin kassalikviditeetti oli heikko, mutta yhtiöllä oli kuitenkin 31.12.2009 tilinpäätöksessä lyhytaikaisia saamisia 410 000 euroa, jotka koostuivat pääosin julkisrahoitteisten hankkeiden maksatussaamisista. Samaan aikaan yhtiön osto- ja muut lyhytaikaiset velat olivat yhteensä 261 000 euroa sekä siirtovelat 81 000 euroa. Lisäksi taseessa oli hankkeisiin saatuja ennakkomaksuja 197 000 euroa.

Tilinpäätöksessä 31.12.2009 Passilla oli enemmän lyhytaikaisia saamisia kuin osto-velkoja ja sen liiketoimintaa pyrittiin sopeuttamaan ja organisoimaan uudelleen ja näillä tekijöillä oli merkitystä sen hetkisen tilanteen arvioimisessa.

Tilikauden 2009 myyntisaamisista 183 000 euroa Talli sai Passilta tilikaudella 2010 maksusuorituksia 72 000 euroa.

Tilikausi 2010

Tallin taseessa 31.12.2010 oli myyntisaamisia Passilta 282 000 euroa, joista K:n kantelussa esitetään A:n mukaan virheellisesti, ettei tilintarkastaja olisi asiaan lainkaan puuttanut, sillä kyseisen tilikauden tilintarkastuskertomuksessa on esitetty lisätietona kyseisiin konsernin sisäisiin myyntisaamisiin sisältyvä arvostusriski.

Toisin kuin K:n kantelussa esitetään, Passi on pystynyt maksamaan osan 31.12.2010 tilinpäätöksessään olleista konsernin sisäisistäkin veloista takaisin ja sillä on edelleen 31.12.2011 tilanteessa ollut realisoitumattomia tulovirtoja julkisrahoitteisista hankkeista.

Tilintarkastajalla ei ole ollut tiedossaan, miten Passilta tulevat velkojen maksut kohdentuvat konsernin sisällä eli maksaako Passi pois Firmalle vai Tallille kohdistuvia velkojaan. Tämän johdosta molempien yhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa on mainittu Passiin saamisiin sisältyvästä arvostusriskistä.

A:n mukaan Talli ei ole myöskään kirjannut Passilta olevista myyntisaamisistaan luottotappioita 31.12.2011 tilinpäätökseensä mennessä, mikä osaltaan osoittaa, että Tallin puolesta velan anteeksiantoa ei ole edes tapahtunut. A on vastineessaan todennut selvyuden vuoksi että hän ei ole toiminut kummankaan em. yhtiön tilintarkastajana enää tilikaudella 1.1. – 31.12.2011.

2.6.2 Laiton varojenjako

A:n mukaan konekannan vuokraamisesta saman konsernin yhtiölle mahdollisesti aiheutuvia luottotappioita ei ole pidettävä OYL:n vastaisena laittomana varojenjako. Tässä yhteydessä on huomioitava, että tehdyt toimenpiteet perustuvat Firman pääomistajan eli kaupungin päätöksentekoon. Päätösten perustelu tai niiden tarkoituksenmukaisuuden arviointi ei ole kaupungin alakonserniyhtiöiden tilintarkastajien tehtävä.

Kokonaisuutena Tallin tilikauden 2010 tilinpäätöstä arvioitaessa on otettava huomioon, että yhtiöllä ei ole ollut käytännössä muuta liiketoimintaa kuin Passilta siirtyneen konekannan hallinta, johon se sai etukäteen kaupungilta oman pääoman ehtoisen (ml. pääomalinat) rahoituksen. Kyseinen rahoitus osoittautui myös jälkikäteen riittäväksi, vaikka samaan konserniin kuuluva Passi pystyikin maksamaan tai kuittaamaan maksetuiksi vain osan konekannan vuokrauskuluistaan.

Ilman Passin maksamia konevuokria yhtiöllä ei olisi ollut käytännössä lainkaan tuloja, mutta konekannan hallinnasta aiheutuvat kulut olisivat olleet olemassa pääsääntöi-

sesti vuokrausasteesta riippumatta. Edellä mainituista kuluista merkittävimmät ovat olleet konekannan leasingkulut.

Edellä mainittu tilanne huomioiden Tallille on ollut liiketaloudellisesti perusteltua, että se on saanut tuloutettua myös kassavirran näkökulmasta edes osan Passilta laskutamastaan koneajasta. Liiketaloudellisesti heikoin ratkaisu olisi ollut seisottaa konekanta käyttämättömänä.

2.7 Kisa

Kisa on myynyt 21.12.2010 allekirjoitetun kauppakirjan mukaisesti tietyn osan tiloistaan ammattikorkeakoululle, joka toimii edellä mainittujen tilojen kanssa samassa rakennuksessa.

Kysymyksessä ei ole tilojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden kauppa, kuten Ikkalan kantelussa väitetään, vaan Kisa myy kauppakirjassa määritellyn kaupan kohteen mukaisen rakennuksen osan ammattikorkeakoululle.

Kauppan seurauksena Kisan yhtiöjärjestys muuttuu sen omistukseen kuuluvien tilojen ja niiden hallintaan oikeuttavien osakkeiden osalta. Kaupassa ei ole ollut tarkoituksena, että ammattikorkeakoulun olisi tullut Kisan osakkaaksi kaupan kohteena olevien tilojen hallinnan osalta.

Maksusuoritus kyseisestä kiinteistökaupasta on esitetty 31.12.2010 tilinpäätöksissä ns. bruttoperiaatteella sekä Firman että Kisan tilinpäätöksissä eli emo- ja tytäryhtiön välistä velkaa ei ole kyseisellä maksusuorituksella välittömästi lyhennetty. Tilintarkastajien käsityksen mukaan asialla ei ole mitään tosiasiallista merkitystä.

2.8 Kylä

A:n mukaan K:n kantelu perustuu koko kohdan osalta virheellisiin ja puutteellisiin tietoihin Kylän lainasuorituksista ja niiden väitetyistä vaikutuksista yhtiön perimiin hoito- ja pääomavastikkeisiin.

Kyseinen keskinäinen kiinteistöyhtiö on Firman perustama ja rakennusvaiheessa vielä kokonaan omistama yhtiö. Rakennusten valmistuttua Yliopisto osti 29.11.2007 Firmalta ennalta sovitun mukaisesti kiinteistössä sijaitsevan tutkimushalliosan osakkeiden (30 % yhtiön osakkeista) sekä maksoi osuutensa yhtiölainoista 475 569 euroa. Kyseinen maksusuoritus tuli Kylän tilille 13.12.2007.

Saatuaan yliopiston maksusuorituksen Kylä maksoi 95 % Yliopiston maksamasta lainaosuudesta.

Projektille myönnettyjen lääninhallituksen rahoituspäätöksen mukaisten maksusuoritusten realisoiduttua yhtiölle jäi likvidejä varoja, joita se käytti vuoden 2008 aikana investointeihin. Ylimääräinen 250 000 euron lainanlyhennys on suoritettu 2.7.2009.

Kylän osakkeenomistajien välillä ei ole ollut toisistaan poikkeavia näkemyksiä yhtiön lainaosuuksista tai hoito- ja pääomavastikkeiden perimisistä.

C:n vastine

C on TILAlle antamassaan vastineessa todennut, että hänen toimikautensa Firman päävastuulliseksi nimettynä tilintarkastajana on kestänyt ajanjakson 1.6.–13.11.2009.

C on tuona aikana tehnyt yhden tutustumiskäynnin Firmaan ja tavannut yhtiön johtoa. Tuolloin C on myös luonnostellut tilikauden 2009 tilintarkastussuunnitelmaa. C ei ole suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä tilikauden 2009 aikaisessa tilintarkastuksessa. Hänen roolinsa tilintarkastuksessa on siten jäänyt vähäiseksi.

Murikan ja Antennin vastine

Tilintarkastajien pätevyys ja ajankäyttö

Tilintarkastusyhteisöt ovat vastineissaan todenneet, että kaikilla Firman tilintarkastustoimeksiannon päävastuullisilla tilintarkastajilla on ollut KHT-tutkinnon lisäksi suoritettuna JHTT -tutkinto.

Tilintarkastusyhteisöjen mukaan Firman tilintarkastukselle varatulle ajankäytölle ei ole yhteisöjen toimesta asetettu rajoituksia. Tarkastussuunnitelmassa tilintarkastukselle on varattu aikaa vuosittain 3-5 päivää.

Koulutus ja kokemus johdannaisten tilintarkastuksesta

Tilintarkastusyhteisöt ovat vastineissaan TILAlle kuvanneet päävastuullisten tilintarkastajien kokemusta ja tilintarkastajien hankkimaan koulutusta rahoitusinstrumenttien tarkastuksesta. Murikan mukaan A on toiminut tilintarkastajana useissa yhtiöissä, jotka ovat toiminnassaan käyttäneet koronvaihtosopimuksia. Antennin mukaan C ja D ovat osallistuneet rahoitusinstrumenttien käsittelyä koskevaan koulutukseen.

Asiantuntijoiden käyttö johdannaisten tarkastuksessa

Tilintarkastusyhteisöjen TILAlle antaman vastineen mukaan Firman johdannaisso-
pimuksia voidaan luonnehtia monimutkaiseksi, mutta niiden kirjanpidollinen käsittely on yksinkertaista.

Yhteisöt ovat viitanneet kirjallisuuteen, heidän mukaansa ulkopuolisia asiantuntijoita ei ole ollut tarpeen käyttää, koska kirjallisuudessa on ohjeistettu sopimusten kirjanpito-käsittelyä. Päävastuulliset tilintarkastajat ovat kuitenkin keskustelleet johdannaissopimusten kirjaamisesta Murikan ja Antennin toimitusjohtajien kanssa, joten kirjaamisesta on konsultoitu myös tarkastustiimin ulkopuolisia.

TILAn päätös

1 Päätöksen rajaus

TILA otti tutkittavaksi KHT-yhteisö Murikan ja sen päävastuulliseksi tilintarkastajaksi nimeämän KHT A:n sekä KHT-yhteisö Antennin ja sen päävastuullisiksi tilintarkastajiksi nimeämien KHT D:n ja KHT C:n toiminnan Firman tilintarkastajana.

TILA otti tutkittavaksi KHT A:n toiminnan K:n kantelussa mainittujen tytäryhtiöiden Passin, Tallin, Kisan sekä Kylän tilintarkastajana.

TILA päätti rajoittaa tutkinnan kohdistumaan K:n kantelussa kuvattuihin seikkoihin Firman ja sen tytäryhtiöiden tilintarkastuksessa tilikausina 2007–2010. TILA kuitenkin rajasi tutkinnan ulkopuolelle väitteet tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen riippumattomuusongelmista. K:n kantelussa viitattiin EU:n komission suositukseen 2002/590/EY. TILA totesi, että sillä ei ollut syytä epäillä tilintarkastajien riippumattomuuden vaarantuneen tilintarkastuslaissa tarkoitetulla tavalla (tilintarkastuslaki 24 ja 25 §).

TILAn tehtävänä ei ole arvioida, olivatko Firman tai sen tytäryhtiöiden tilinpäätökset virheellisiä. TILAn tehtävänä on valvoa, ovatko tilintarkastajat suorittaneet tilintarkastukset tilintarkastuslain ja se nojalla annettujen säädösten ja määräysten mukaisesti.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

Firman tilikauden 2010 tilintarkastuskertomukseen sisältyy seuraava huomautus kapale: ”Lausuntoamme mukauttamatta esitämme huomautuksena, että yhtiön hallitus on tilivuonna myöntänyt tytäryhtiölleen yhteensä 345 000 euron lainan, joka sisältää merkittävän arvostusriskin. Lisäksi esitämme huomautuksena, että yhtiön oma pääoma on muodostunut negatiiviseksi, jolloin yhtiön hallituksen tulee tehdä osakepääoman menettämisestä osakeyhtiölain 20 luvun 23 §:n edellyttämä rekisteri-ilmoitus”.

Firman tilikauden 2010 tilintarkastuskertomus sisältää seuraavan lisätiedon: ”Lisätietona haluamme kiinnittää huomiota toimintakertomuksessa esitettyihin tietoihin yhtiön liiketoiminnan ja rakenteen mahdollisista järjestelyistä, jotka toteutuessaan aiheuttivat olennaisia arvonalennuskirjauksia yhtiön taseen vastaavissa”.

Firman tilikausilta 2007–2009 annetut tilintarkastuskertomukset ovat olleet vakiomuotoisia.

Passin tilikaudelta 2009 annettu tilintarkastuskertomuksen lausunto sisältää seuraavan virkkeen: ”Lausuntoani mukauttamatta totean, että hallituksen tulee edelleen kiinnittää huomiota toiminnan kannattavuuden ja maksuvalmiuden parantamiseen sekä yhtiön pääomarakenteen kehittämiseen”.

Passin tilikaudelta 2009 annettu tilintarkastuskertomuksen lausunto sisältää seuraavan virkkeen: ”Lausuntoani mukauttamatta haluan kiinnittää huomiota yhtiön toiminnan tappiollisuuteen sekä heikkoon maksuvalmiuteen, jotka saattavat kyseenalaistaa yhtiön kyvyn jatkaa toimintaansa”.

Tallin tilikauden 2010 tilintarkastuskertomus sisältää seuraavan lisätiedon: ”Yhtiöllä on konsernin sisäisiä myyntisaamisia 281 902,62 euroa, joihin saattaa sisältyä ainakin osittainen arvostusriski. Lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta”.

Tallin tilikaudelta 2009 annettu tilintarkastuskertomus on vakiomuotoinen.

Kisan tilikaudelta 2010 annettu tilintarkastuskertomus on vakiomuotoinen.

Kylän tilikaudelta 2009 annettu tilintarkastuskertomus on vakiomuotoinen.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki

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

Tilintarkastuslain 15 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä: 1) antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudelli-

sesta asemasta; sekä 2) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia.

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

Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on: 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvolliselle huomautuksia seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa. Tällaiset seikat merkitään pöytäkirjaan.

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

Tilikauden 2007 tilintarkastukseen sovelletaan kumotun tilintarkastuslain (936/1994) vastaavia säännöksiä 13 §, 16 §, 17 §, 19-20 §, 34-35 §, 39 §, 41-42 §.

3.2 Tilintarkastusalan standardit ja suositukset

Tilintarkastuslain 13 §:n mukaan lakisääteisessä tilintarkastuksessa on noudatettava Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY 26 artiklassa tarkoitettuja, yhteisössä sovellettaviksi hyväksytyjä tilintarkastusstandardeja (kansainväliset tilintarkastusstandardit). Toistaiseksi yhtään tilintarkastusstandardia ei ole hyväksytty. Tilintarkastusalan standardeja ja aikaisempia tilintarkastusalan suosituksia voidaan kuitenkin käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan tilintarkastajan toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta yksittäistapauksessa.

Keskeisiä standardeja tapauksen kannalta ovat:

ISA 240	Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa
ISA 315	Olellaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen perusteella
ISA 330	Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi
ISA 560	Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat
ISA 570	Toiminnan jatkuvuus
ISA 705	Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen

3.3. Kirjallisuus

Teoksessa Rahoitusinstrumentit⁸ on todettu, että koronvaihtosopimusten arvostuksen tulisi perustua tuleviin kassavirtoihin. Koronvaihtosopimukset hinnoitellaan diskontattujen kassavirtojen perusteella. Arvostustulos saadaan diskonttaamalla arvostuspäivänä tunnetut kassavirrat arvostuspäivään.

4 TILAn arvio tilintarkastajien toiminnasta

⁸ Tikka – Haapaniemi: Rahoitusinstrumentit, (KHT-yhdistys), s 202, 205

4.1 Konserniohje

TILAn saaman selvityksen perusteella sekä 1.1.2005 että 1.1.2010 voimaan tulleiden kaupungin konserniohjeiden mukaan kaupunkikonserniin kuuluvien tytäryhteisöjen tilintarkastajaksi on valittava kaupungin tilintarkastusyhteisö tai sen edustaja.

Tutkittavana olevan ajanjakson aikana, vuodet 2007–2010 Hämeenlinnan kaupungin tilintarkastusyhteisönä on toiminut Oy Tursas Ab. Sen tytäryhtiöt Oy Traktori Ab ja Oy Antenni Ab ovat toimineet Firman tilintarkastajana tilikausina 2007–2010.

Firman tilintarkastajana tilikausina 2007–2010 on toiminut myös Murikka Oy Ab, joka ei ole toiminut kaupungin tilintarkastusyhteisönä tilikausina 2007–2010.

Firman tytäryhtiöiden tilintarkastajana tilikausina 2007–2010 on toiminut A ja varatilintarkastajana Murikka. A ei ole kaupungin tilintarkastusyhteisön edustaja.

Vuoden 2010 konserniohjeen mukaan ”Ohjeen mukaiset suositukset ja käytännöt koskevat kaikkia tytäryhteisöjä niiden yhteisömuodosta riippumatta, ellei asianomaisesta tytäryhteisöstä koskevasta lainsäädännöstä muuta johdu. Lisäksi ohjeen suosituksista voidaan perustellusta syystä yksittäistapauksissa poiketa”.

Vuoden 2010 konserniohjeen mukaan ”Niissä tytäryhteisöissä, joissa on kaupungin lisäksi muita omistajia, tulee ohjeiden noudattamisesta sopia muiden omistajien kanssa”.

Osakeyhtiölain 7 luvun 2 §:mukaan yhtiön tilintarkastajan valitsee yhtiökokous. Jos tilintarkastajia on valittava useita, yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä.

TILA toteaa, että ainakin vuoden 2010 konserniohjeissa on nimenomaisesti mainittu, että ohjeen suosituksista voidaan yksittäistapauksissa perustellusti poiketa. Lisäksi ohjeessa on mainittu, että konserniohjeen lisäksi tulee noudattaa yhteisöä koskevan lain säännöksiä ja että kyseiset lait ovat aina ensisijaisia suhteessa kaupungin ohjeistukseen.

TILA toteaa, että sen saaman selvityksen perusteella kaupungin edustaja on ollut läsnä yhtiökokouksissa, joissa tilintarkastajat on valittu ja kaupungin edustaja on ollut tietoinen konserniohjeen sisällöstä. TILA toteaa, että Murikalla tai A:lla ei ole ollut syytä kyseenalaistaa kaupungin edustajan toimintaa eikä näin ollen perusteltua syytä asettaa kyseenalaiseksi valintaansa Firman tai sen tytäryhtiöiden tilintarkastajaksi. Antennilla ei ole ollut perusteltua syytä kyseenalaistaa Murikan tai A:n valintaa tilintarkastajaksi, vaikka viimeksi mainitut eivät ole toimineet kaupungin tilintarkastusyhteisönä tai sen edustajina.

Yhteenveto

TILA toteaa, että edellä mainituilla perusteilla Murikka / A eivät ole konserniohjeen sanamuodosta huolimatta toimineet tilintarkastuslain vastaisesti toimiessaan Firman tai sen tytäryhtiöiden tilintarkastajina. Antennilla / D:llä ei ole ollut tilintarkastuslain perusteella velvollisuutta puuttua siihen, että Murikka / A ovat toimineet tilintarkastajina.

4.2 Pakolliset varaukset ja menövähennykset

Kirjanpitolain 5 luvun 14 §:ssä säädetään niistä edellytyksistä, joiden täytyessä pakollinen varaus tulee tehdä.

Firman tilintarkastajat ovat vastineissaan esittäneet perustelut käsitykselleen, jonka mukaan kirjanpitolaissa säädetty edellytykset pakollisen varauksen tekemiselle tilikautena 2007–2010 eivät ole täyttyneet.

Firma on tehnyt ensimmäiset K:n kantelussa tarkoitetut johdannaissopimukset tilikaudella 2007. Tilikauden 2007 tilintarkastajien TILAlle toimittamissa työpapereissa on dokumentoitu tilintarkastajien, Firman johdon ja taloushallinnon väliset keskustelut solmitusta korkojohdannaisista sekä tilintarkastajien johtopäätös niiden käsittelystä tilikauden 2007 tilinpäätöksessä.

Tilintarkastajien TILAlle toimittamien työpapereiden perusteella johdannaiset on jokaisena tilikautena 2007–2008 huomioitu olennaisena eränä Firman tilinpäätöksessä ja niiden tuottojen on todettu vaikuttavan merkittävästi Firman tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Tilintarkastajien käytettävissä tilikausien 2007–2010 tilintarkastuksissa on ollut Firman kanssa johdannaissopimukset solmineen Pankin laskelmat sopimusten taloudellisesta vaikutuksesta Firmalle koko sopimuskaudelta.

Kirjallisuuden perusteella korkojohdannaisten arvostaminen voi perustua niiden markkina-arvoon tai diskontattuihin kassavirtoihin.

Tilintarkastajat ovat toimittaneet TILAlle työpaperin, jolla Pankin diskonttaamattomia laskelmia kassavirroista on testattu diskonttaustekijällä. Tilintarkastajat ovat suorittaneet tarkastustoimenpiteitä, joiden avulla he ovat hankkineet tarkastusevidenssiä siitä, että diskontattu kassavirta koko sopimusajalta on Firmalle positiivinen.

Tilintarkastajat ovat toimittaneet TILAlle tilikausien 2007–2010 tilintarkastusaineistona Pankin tuottamaa aineistoa. Tilintarkastajat ovat tilikausien 2007–2010 tilintarkastuksessa hankkineet evidenssiä siitä, että johdannaissopimukset eivät lähitulevaisuudessa, esimerkiksi tilinpäätöksen laatimista seuraavan tai sitä seuraavan tilikauden aikana, aiheuta Firmalle nettomääräisiä rahoitusmenoja.

Tilintarkastajat ovat olleet tietoisia siitä, että sopimusten purkaminen kesken sopimuskauden on ollut mahdollista ja että sopimusten purkamisesta aiheutuisi niiden negatiivisesta markkina-arvosta johtuen Firmalle huomattavia tappioita.

TILA on tutustunut Firman tilintarkastajien toimittamaan Firman hallintoaineistoon tilikautilta 2007–2010.

TILAlle toimitetun aineiston perusteella tilintarkastajilla ei ole tilikausien 2007–2010 tilintarkastuksessa ollut perusteltua syytä epäillä, että johdannaissopimukset tulvaisiin purkamaan kesken sopimuskauden.

TILAlle toimitetun tilintarkastajien työpapereiden tilintarkastajat ovat jokaisena tilikautena suorittaneet korkojohdannaisiin kohdistuvia tarkastustoimenpiteitä, he ovat tarkastaneet johdannaisista kirjattujen tuottojen oikeellisuuden tilinpäätöksessä, keskustelleet Firman johdon kanssa korkojohdannaisista sekä testanneet Pankin laskelmia korkojohdannaisten ennustetuista kassavirroista diskonttaustekijän avulla.

Yhteenveto

TILA toteaa, että A tilikausien 2007–2010 ja D tilikausien 2009–2010 tilintarkastuksessa ovat voineet suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden sekä hankkimansa tarkastusevidenssin johdosta tehdä ammatillisen harkintansa perusteella johtopäätöksen siitä, että Firman ei tarvitse tehdä kirjanpitolain 5 luvun 14 §:ssä säädettyä pakollista varausta solmimiensa korkojohdannaisten johdosta.

Tilintarkastus tilikausilta 2007–2010 on tältä osin suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

4.3 Keskeneräisten hankintojen kirjaus kuluksi ja lainan käyttö käyttömenoihin

4.3.1 Hankintojen kirjaus kuluksi

TILAlle toimitettujen työpapereiden perusteella tilintarkastajat ovat tilikausina 2007–2010 käyneet Firman johdon kanssa keskusteluja keskeneräisistä hankkeista, joiden kustannuksia on aktivoitu taseeseen.

Tilikauden 2010 suunnitteludokumentaatiossa on todettu, että Firman johdolta pyydetään vahvistus hankkeiden jatkamisesta, koska tase-erään liittyy merkittävä olennaisen virheen riski. Dokumentaatiota on tilintarkastuksen yhteydessä täydennetty toteamalla, että keskeneräisen hankkeen on tilinpäätöksen laadinnan yhteydessä kirjattu kuluksi.

TILAlle toimitetuissa tilintarkastajan tilikauden 2010 työpapereissa on dokumentoitu Firman päätös teollisuuspuisto hankkeen toteuttamisesta ja johtopäätös siitä, että keskeneräiset hankkeet kirjataan kuluksi tilikauden 2010 tilinpäätökseen.

Tilintarkastajat ovat toimittaneet TILAlle tilikausien 2008–2010 hallinnon tarkastuksen työpapereita. Niiden perusteella teollisuusalueen keskeneräiset rakennushankkeet ovat olleet tarkastuksen kohteena jokaisena tilikautena. Tilintarkastajien työpapereihin on dokumentoitu jokaiselta tilikaudelta useita Firman hallituksen rakennushankkeita koskevia selontekoja, tiedoksiantoja ja päätöksiä. Työpapereihin on kirjattu Firman johdon arvioita rakennushankkeiden aikatauluista ja niiden muutoksista.

TILAlle toimitettujen asiakirjojen perusteella K:n kantelussa mainitun Lion-rakennuksen rakentamisesta on päätetty luopua tilikauden 2011 alussa.

Yhteenveto

TILA toteaa, että A tilikausien 2008–2009 ja D tilikauden 2009 tilintarkastuksessa ovat voineet suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden sekä hankkimansa tarkastusevidenssin johdosta tehdä ammatillisen harkintansa perusteella johtopäätöksen siitä, että Firman taseeseen kirjaamia Lion-rakennuksen suunnittelukustannuksia ei ole perustelua kirjata kuluksi tilikausina 2008–2009. Tilikauden 2010 tilinpäätöksessä Lion –rakennushankkeen kustannukset on kirjattu kuluksi.

4.3.2 Lainan käyttö käyttömenoihin

TILAlle tehdyn kantelun ja tilintarkastajien vastineen perusteella kaupunginvaltuuston takaama rakennuslaina palvelurakennus Lionin erikoissuunnitteluun ja toteuttamismuuteluun 2,1 miljoonaa euroa nostettiin 17.3.2008.

Kantelun ja tilintarkastajien vastineen perusteella merkittävä osa lainasta on käytetty muuhun tarkoitukseen kuin mihin se on nostettu ja missä tarkoituksessa kaupunki oli taannut lainan.

TILA toteaa, että 17.3.2008 nostetulla lainalla on ollut merkittävä vaikutus tilikauden tulokseen ja yhtiön taloudelliseen asemaan tilikaudella 2008.

Tilintarkastuslain 11 §:n mukaan tilintarkastus käsittää hallinnon tarkastuksen. Hallinnon tarkastuksen tavoitteena on tuottaa evidenssiä sen seikan arvioimiseksi, onko yhtiön johto syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohdetta kohtaan, tai onko johto rikkonut tarkastuskohdetta koskevaa lakia.

Tilintarkastajat ovat vastineessaan TILAlle todenneet, että Firman hallituksessa on ollut edustus kaupungilta.

Tilintarkastajien TILAlle antamaan vastineeseen sisältyy tilintarkastajien johtopäätös, jonka mukaan nostetun lainan käyttämisessä osin muuhun kuin Lion –rakennuksen suunnittelukuluihin ei ollut kyse väärinkäytöksestä ja johto ei toiminut asiassa yhtiön edun vastaisesti. Tilintarkastajien mukaan on olennaista, että kyseisiä varoja ei ole havaittu käytetyn muuhun kuin yhtiön liiketoimintaan.

TILA toteaa, että asiassa on otettava huomioon se, että Firma oli saanut lainaan kaupungin takauksen ja että kaupunki oli edellyttänyt Firmalta sekundääristä kiinnitystä lainalla rakennettavaan rakennukseen.

TILA toteaa, että Kaupungilla on ollut edustus Firman hallituksessa, minkä johdosta myös kaupungin edustajien tietoon on tilikaudella 2008 tullut, että laina on käytetty osin muuhun tarkoitukseen kuin mihin se on nostettu. TILAn saaman selvityksen perusteella kaupungin edustajat eivät ole moittineet tilikauden 2008 tilinpäätöstä.

Yhteenveto

TILA toteaa, että tilintarkastajat ovat ammatillisen harkintansa ja hallinnon tarkastuksessa hankkimansa evidenssin perusteella voineet perustellusti tehdä sen johtopäätöksen, että tilintarkastuslain 15 §:ssä säädetyt edellytykset huomautuksen antamiselle tilintarkastuskertomuksessa eivät täyty sen johdosta, että nostettu laina oli osin käytetty muuhun tarkoitukseen kuin rakennuksen suunnitteluun ja toteuttamisvalmisteluun.

4.4 Firman toiminnan jatkuvuuden arviointi

Tilikausi 2010

TILAlle toimitetuissa tilikauden 2010 tilintarkastajan työpapereissa on arvioitu toiminnan jatkuvuutta.

Tilintarkastajat ovat vastineessaan TILAlle perustelleet näkemystään, jonka mukaan Firman toiminta jatkuu. Tilintarkastajat ovat viitanneet Firman ja sen omistajan neuvotteluihin ja päätöksiin toiminnan rakennejärjestelyistä.

TILA toteaa, että sille toimitetun Firman hallintoaineiston sekä kaupungin päätösten perusteella tilintarkastajat ovat voineet ammatillisen harkintansa perusteella tilikauden 2010 tilintarkastuksessa tehdä sellaisen johtopäätöksen, että oletamus toiminnan jatkuvuudesta soveltuu tilinpäätöksen laatimisen perustaksi siitä huolimatta, että tarkastuksessa oli havaittu epävarmuustekijä (kaupungin rahoituksen jatkuminen) toiminnan jatkuvuudesta (ISA 570).

Firman toimintakertomus sisältää sisältä informaatiota yhtiön toiminnan tulevasta epävarmuustekijöistä, mistä syystä tilintarkastajilla ei ole ollut velvollisuutta vaatia tilinpäätöstä täydennettäväksi havaitsemiensa epävarmuustekijöiden johdosta.

Tilikausi 2009

TILAlle toimitetuissa tilikauden 2009 työpapereissa on todettu että yhtiön oman pääoman taso on huomioitava tilintarkastuksessa. Työpapereihin on dokumentoitu tilintarkastajan johtopäätös, jonka mukaan tilikauden 2009 tilintarkastuksessa ei ole havaittu epävarmuustekijöitä toiminnan jatkuvuudesta (ISA 570).

Tilikausi 2008

TILAlle toimitetuissa tilikauden 2008 työpapereihin on dokumentoitu tilintarkastajan johtopäätös, jonka mukaa tilikauden 2008 tilintarkastuksessa ei ole havaittu epävarmuustekijöitä toiminnan jatkuvuudesta (ISA 570).

Yhteenveto

TILA toteaa, että tilintarkastajien vastineen sekä sille toimitettujen työpapereiden perusteella tilintarkastajat ovat erityisesti tilikausien 2008 ja 2009 tilintarkastuksessa arvioineet ISA 570 vaatimukset huomion ottaen niukasti niitä tekijöitä, jotka vaikuttavat johtopäätökseen olettamuksesta toiminnan jatkuvuudesta.

Tilintarkastajien vastineen ja K:n kantelun perusteella Firman toiminnan jatkuvuuden edellytyksiä arvioitaessa on korostunut kaupungin suhtautuminen Firman rahoittamiseen.

TILA toteaa, että kaupungin erityisaseman huomioiden tilintarkastajat ovat tilikausien 2008–2010 tilintarkastuksessa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti arvioineet sitä, soveltuuko oletamus toiminnan jatkuvuudesta Firman tilikausien 2008–2010 tilinpäätösten laatimisen perustaksi.

4.5 Firman tilikauden 2010 tilintarkastuskertomuksen ISA 705 standardin vastaisuus

Tilintarkastaja ei ole sisällyttänyt Firman tilikauden 2010 tilintarkastuskertomukseen huomautukseen liittyvää perustelukappaletta.

TILA toteaa, että huomautus käsittelee hallinnon tarkastusta eikä siitä ole olemassa erillistä kansainvälistä standardia. Tilintarkastuslaissa ei edellytetä siitä esitettävän erillistä perustelukappaletta. Firman tilikaudelta 2010 annetussa tilintarkastuskertomuksessa on kerrottu syy huomautuksen tekemiseen.

TILA toteaa, että tilikauden 2010 tilintarkastuskertomuksessa annettu huomautus ei ole kantelussa väitetyllä tavalla ISA 705 vastainen, koska ISA 705 ei lainkaan käsittele hallinnon tarkastusta.

4.6 Passi

4.6.1 Firman laina Passille

Tilintarkastajien TILAlle toimittamien tilikauden 2010 työpapereiden perusteella Firman Passille antamaan lainaan sisältyi arvostusriski.

Tilintarkastajat ovat raportoineet havainnoistaan tilikauden 2010 tilintarkastuskertomuksessa sisällyttämällä kertomukseen huomautuksen lainan arvostusriskistä. Huomautus on vaikuttanut myös kertomuksen kannanottoon vastuuvapauden myöntämisestä.

TILA toteaa, että tilintarkastajat ovat vastineessaan perustelleet, miksi he eivät ole pitäneet Firman Passille antamaa lainaa kantelussa väitetyllä tavalla laittomana varojenjakona. Tilintarkastajien näkemyksen mukaan Passin rahoittaminen on mahdollistanut keskeneräisten julkisrahoitteisten hankkeiden loppuun saattamisen, mistä on tullut Firma –konsernille tuloja. Passi on rahoituksen turvin pystynyt myös maksamaan osan laskuistaan koneajan käytöistä Firma –konsernin toiselle yhtiölle.

TILA toteaa, että TILAlle annetun vastineen ja tilikauden 2010 työpapereiden perusteella tilintarkastajat ovat tilintarkastuksessa asianmukaisesti arvioineet annetun lainan liiketaloudellisia perusteita ja vaikutusta Firmalle sekä koko konsernille. Tilintarkastajat ovat vastineessaan TILAlle perustelleet myös sen, miksi laina ei tilikauden 2010 tilinpäätöksen allekirjoitushetkellä ole ollut realisoitunut luottotappio.

Tilintarkastajat ovat ammatillisen harkintansa perusteella ja vastineessaan esittämällä perusteilla voineet päätyä siihen johtopäätökseen, että myönnettyyn lainaan sisältyy arvostusriski, mutta kyse ei ole osakeyhtiölaissa tarkoitettusta kielletystä varojenjaosta.

Yhteenveto

TILA toteaa, että tilintarkastajien vastineen sekä sille toimitettujen työpapereiden perusteella tilintarkastajat ovat arvioineet hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa sitä, onko Firman tytäryhtiölleen Passille antamalle lainalla ollut liiketaloudellisia perusteita ja arvioineet lainan vaikutuksia koko konsernin tasolla. Tilintarkastajat ovat hankkimansa tarkastusevidenssin perusteella voineet ammatillisen harkintansa perusteella tehdä johtopäätöksen siitä, että kyse ei ole ollut laittomasta varojenjaosta eikä realisoituneesta luottotappiosta.

4.6.2 Passin tilintarkastus

Tilikausi 2010

A:n 21.4.2011 tilikaudelta 2010 allekirjoittaman tilintarkastuskertomuksen lausunkappaleessa on todettu, että ”Lausuntoani mukauttamatta haluan kiinnittää huomiota yhtiön toiminnan tappiollisuuteen sekä heikkoon maksuvalmiuteen, jotka saattavat kyseenalaistaa yhtiön kyvyn jatkaa toimintaansa.”

Kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa (ISA 570) on todettu, että tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä siitä, että toimivan johdon on ollut asianmukaista käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta tilinpäätöksen laatimisessa, ja tekemään johtopäätöksen siitä, onko olennaista epävarmuutta yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.

TILAlle toimitettujen tilintarkastajan työpapereiden perusteella tilintarkastaja on suorittanut tilikaudella 2010 tilikauden aikaista tilintarkastusta, jossa on seurattu erityisesti Passin taloustilanteen kehittymistä, päätettyjä toimia taloustilanteen arvioimiseksi ja päätettyjen toimien vaikutusta.

Tilintarkastaja on dokumentoinut työpapereihinsa johtopäätöksensä suorittamastaan tarkastuksesta.■

Tilintarkastaja on lisäksi todennut, että toistaiseksi kaupunki on tehnyt useita toimenpiteitä toiminnan jatkamiseksi.

Työpapereihinsa kirjaamallaan perusteilla tilintarkastaja on päätenyt siihen, että kertomuksessa kiinnitetään huomiota yhtiön toiminnan tappiollisuuteen sekä heikkoon maksuvalmiuteen, jotka saattavat kyseenalaistaa yhtiön kyvyn jatkaa toimintaansa. Lausuntoa ei mukauteta.

TILA toteaa, että tilintarkastaja on tilikauden 2010 tilintarkastuksessa arvioinut hankimansa evidenssin ja suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden perusteella Passin toiminnan jatkuvuuden edellytyksiä. Tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että toimivan johdon on ollut asianmukaista käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta tilinpäätöksen laatimisessa.

TILA toteaa, että tilintarkastajan TILAlle toimittama tilikauden 2010 tilintarkastuksen yleissuunnitelma on ristiriitainen tilintarkastushavaintoihin ja suoritettuihin tarkastustoimenpiteisiin nähden. Suunnitelman mukaan tilikauden 2010 tilintarkastuksessa ei ole havaittu epävarmuustekijöitä toiminnan jatkuvuudesta. Asialla ei kuitenkaan ole olennaista merkitystä, koska tilintarkastaja saadun selvityksen perusteella huomannut epävarmuustekijöitä toiminnan jatkuvuudelle ja arvioinut niitä asianmukaisesti.

Kirjanpitolain mukaan tilinpäätöstä laadittaessa noudatettaviin periaatteisiin kuuluu oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta. Periaatteesta saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan. TILA toteaa, että Passi ei ole poikennut toiminnan jatkuvuutta koskevasta periaatteesta.

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot yhteisön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Lausuntoa ei anneta siitä seikasta, olisiko yhtiön tullut poiketa yleisistä tilinpäätösperiaatteista.

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastajan tulee antaa huomautus, jos yhtiön vastuuvollinen on rikkonut yhteisöä koskevaa lakia. TILAn tiedossa ei ole sellaista yhteisöä koskevaa säännöstä tai määräystä, jota se olisi rikkonut laatiessaan tilinpäätöksen noudattaen periaatetta kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta.

Tilikausi 2009

A:n 25.2.2010 tilikaudelta 2009 allekirjoittaman tilintarkastuskertomuksen lausunkappaleessa on todettu, että "Lausuntoani mukauttamatta totean, että hallituksen tulee kiinnittää huomiota toiminnan kannattavuuden ja maksuvalmiuden parantamiseen sekä yhtiön pääomarakenteen kehittämiseen."

TILAlle toimitettujen tilintarkastajan työpapereiden perusteella tilintarkastaja on suorittanut tilikaudella 2009 tilikauden aikaista tilintarkastusta, jossa on seurattu erityisesti Passin taloustilanteen kehittymistä, päätettyjä toimia taloustilanteen arvioimiseksi ja päätettyjen toimien vaikutusta.

Tilikauden 2009 työpapereihin on kirjattu yhtiön taloustilanne tilinpäätöstarkastuksen hetkellä. Hankkimansa evidenssin perusteella tilintarkastaja on kirjannut johtopäätök-

senään työpapereihin, että yhtiön toiminnan jatkuvuus ei ole toistaiseksi uhattuna ja että kaupungilla on selkeä pyrkimys turvata yhtiön toiminnan jatkaminen.

TILA toteaa, että tilintarkastaja on tilikauden 2009 tilintarkastuksessa arvioinut hankkimansa evidenssin ja suorittamiensa tilintarkastustoimenpiteiden perusteella Passin toiminnan jatkuvuuden edellytyksiä. Tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että toimivan johdon on ollut asianmukaista käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta tilinpäätöksen laatimisessa.

TILA toteaa, että tilintarkastajan TILAlle toimittama tilikauden 2009 tilintarkastuksen yleissuunnitelma on ristiriitainen tilintarkastushavaintoihin ja suoritettuihin tarkastustoimenpiteisiin nähden. Suunnitelman mukaan tilikauden 2009 tilintarkastuksessa ei ole havaittu epävarmuustekijöitä toiminnan jatkuvuudesta. Asialla ei kuitenkaan ole olennaista merkitystä, koska tilintarkastaja on saadun selvityksen perusteella huomannut epävarmuustekijöitä toiminnan jatkuvuudelle ja arvioinut niitä asianmukaisesti.

Kirjanpitolain mukaan tilinpäätöstä laadittaessa noudatettaviin periaatteisiin kuuluu oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta. Periaatteesta saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan. TILA toteaa, että Passi ei ole poikennut toiminnan jatkuvuutta koskevasta periaatteesta.

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot yhteisön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Lausuntoa ei anneta siitä seikasta, olisiko yhtiön tullut noudattaa periaatetta kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta.

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastajan tulee antaa huomautus, jos yhtiön vastuuvollinen on rikkonut yhteisöä koskevaa lakia. TILAn tiedossa ei ole sellaista yhteisöä koskevaa säännöstä tai määräystä, jota se olisi rikkonut laatiessaan tilinpäätöksen noudattaen periaatetta kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta.

Yhteenveto

TILA toteaa, että A on suorittanut hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tilintarkastustoimenpiteitä ja hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että toimivan johdon on ollut asianmukaista käyttää oletusta toiminnan jatkuvuudesta tilinpäätöksen laatimisessa tilikausina 2009 ja 2010.

4.7 Tallin tilintarkastus

4.7.1 Myyntisaamisten arvostus

Tallin tilikauden 2010 tilinpäätöksessä (laatimisperiaatteet) on todettu, että saamiset on arvostettu todennäköiseen arvoonsa. Talli on kirjannut tilinpäätökseensä myyntisaamisia Passilta 282 000 euroa.

TILAlle toimitetun Passin tilikauden 2010 tilinpäätöksen mukaan Passiin taseessa on lyhytaikaisia saamisia 679 000 euroa. Velkoja on 1 829 000 euroa, joista lyhytaikaisia velkoja 1 529 000 euroa. Pitkäaikainen velka (300 000 euroa) on pääomalaina. Ly-

hytaikaisista veloista 483 000 euroa on shekkitililimiitti. Konsernin sisäisiä velkoja on yhteensä 617 000 euroa (Firmalle ja Tallille).

Tilintarkastajan TILAlle toimittamissa tilikauden 2010 työpapereissa tilintarkastaja on kuvannut Tallin liiketoimintaprosessia, sen oman pääoman kehittymistä, tilikauden tuloista ja siihen vaikuttavia tekijöitä, myyntisaamisten määrän kehitystä ja Passin taloudellista tilannetta.

Tilintarkastaja on kirjannut työpapereihinsa myös päätöksen Passin liiketoiminnan lopettamisesta. Tilintarkastaja on arvioinut päätöksen vaikutusta Tallin tilinpäätöksen myyntisaamisiin Passilta. Arviointinsa perustana tilintarkastaja on käyttänyt muun muassa Hämeenlinnan kaupungilta saamia tietoja. Hankkimansa evidenssin perusteella tilintarkastaja on tehnyt johtopäätöksen siitä, kuinka Passiin liiketoiminnan lopettaminen osaltaan vaikuttaa Tallin tilikauden 2010 tilintarkastuskertomukseen.

Tilintarkastaja on kirjannut työpapereihin Passin avoimien hankesaamisten määrät, jotka realisoituvat vuonna 2011, Passin lyhytaikaisten saamisten, konsernin ulkopuolisten ostovelkojen sekä muiden velkojen määrät.

Lisäksi tilintarkastaja on dokumentoinut työpapereihin Tallille konekannan aiheuttamia kustannuksia ja Passin Tallille tilikaudella 2010 maksamia lyhennyksiä sekä Tallin laskutusta Passille. Lisäksi on tarkastettu konekannan kustannusten kohdistumista oikeille yhtiöille.

Tilintarkastajan työpapereihin on kirjattu perusteluita, joilla hän on arvioinut myyntisaamisiin kohdistuvaa riskiä Tallin tilikauden 2010 tilinpäätöksessä.

TILA toteaa, että tilintarkastajan vastineen ja hänen TILAlle toimittamiensa työpapereiden perusteella tilintarkastaja on tilikauden 2010 tilintarkastuksessa analysoinut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti Tallin myyntisaamisiin Passilta kohdistuvia riskejä sekä Passin liiketoiminnan lopettamispäätöksen vaikutusta.

Tilintarkastaja on dokumentoinut oman työnsä ja perustellut johtopäätöksensä työpapereihinsa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Passilla on Tallin tilikauden 2010 tarkastushetkellä ollut realisoitumattomia julkisrahoitteisia hankesaamisia enemmän kuin mitä sillä on ollut ostovelkoja Tallille. TILA toteaa, että tilintarkastaja on hankkimansa evidenssin perusteella voinut arvioida, että Tallin myyntisaamiset Passilta on perusteltua kirjata tilinpäätökseen täysimääräisesti. Tallin tilinpäätöksen mukaan saamiset on arvostettu todennäköiseen arvoonsa.

Tilikausi 2009

Talli on kirjannut tilinpäätökseensä myyntisaamisia Passilta 183 000 euroa.

Tilintarkastaja on kirjannut tilikauden 2009 työpapereihinsa Tallin perimän konekannan vuokran Passilta sekä myyntisaamisten kehittymisen tilikauden aikana.

TILAlle toimittamissa tilikauden 2009 työpapereissa tilintarkastaja on dokumentoinut kaupungin Firma –konsernia koskevat rahoituspäätökset ja rakennejärjestelyt. Tilintarkastaja on dokumentoinut, että tilikauden jälkeen Passista on tullut Firman tytäryhtiö sekä sen, mihin rakennejärjestelyllä pyritään.

Lisäksi tilintarkastaja on kirjannut johtopäätöksensä, että Tallin oma pääoma riittää jatkossakin ottaen huomioon sekä rahoitus että pääomalainat.

TILA toteaa, että tilintarkastajan vastineen ja hänen TILAlle toimittamiensa työpapereiden perusteella tilintarkastaja on tilikauden 2009 tilintarkastuksessa analysoinut Tallin myyntisaamisiin Passilta kohdistuvia riskejä. Tilintarkastaja on dokumentoinut oman johtopäätöksensä ja perustellut sen työpapereihinsa. Tilintarkastaja on suorittanut riittävästi tarkastustoimenpiteitä ja hankkinut riittävästi tarkastusevidenssiä oman johtopäätöksensä tueksi, jonka mukaan myyntisaamiset voidaan kirjata taseeseen niiden nimellisarvoon.

Yhteenveto

TILA toteaa, että A on suorittanut hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tilintarkastustoimenpiteitä ja hankkinut evidenssiä muodostaakseen ammatillisen harkintansa perusteella johtopäätöksen siitä, että Tallin myyntisaamiset Passilta voidaan kirjata tilikausien 2009 ja 2010 tilinpäätöksissä nimellisarvoonsa.

4.7.2 Laiton varojenjako

Tilintarkastaja on TILAlle antamassaan vastineessa perustellut sitä, miksi konekannan vuokraamisesta saman konsernin yhtiölle mahdollisesti aiheutuvia luottotappioita ei ole pidettävä OYL:n vastaisena laittomana varojenjakona. Tilintarkastaja on myös perustellut sitä, miksi konekannan vuokraaminen Passille on ollut taloudellisesti perusteltua.

Tilintarkastajan mukaan tehdyt toimenpiteet perustuivat kaupungin päätöksentekoon. Yhtiöllä ei ollut käytännössä muuta liiketoimintaa kuin Passilta siirtyneen konekannan hallinta, johon se sai kaupungilta oman pääoman ehtoisen rahoituksen. Ilman Passin maksamia konevuokria yhtiöllä ei olisi ollut tuloja, mutta konekannan hallinnasta aiheutuvat kulut olisi tullut maksettavaksi joka tapauksessa. Liiketaloudellisesti heikoin ratkaisu olisi ollut seisottaa konekanta käyttämättömänä.

TILA toteaa, että tilintarkastajan työpapereihin tilikausilta 2009 ja 2010 kirjaama dokumentaatio todentaa, että tilintarkastaja on analysoinut liiketaloudellisia perusteita konekannan vuokraamisesta Passille. Tilintarkastaja on myös kirjannut tilikauden 2009 ja 2010 työpapereihin johtopäätöksensä siitä, millaisia riskejä konekannan vuokraamisesta Passille kohdentuu Tallille ja Firmalle. Tilintarkastaja on arvioinut konekannan vuokrauksen liiketaloudellisia perusteita koko konsernin näkökulmasta.

Yhteenveto

Tilintarkastaja on suorittanut hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastustoimenpiteitä ja hankkinut riittävästi tarkastusevidenssiä muodostaakseen ammatillisen harkintansa perusteella johtopäätöksen siitä, että Tallin konekannan vuokraaminen on ollut liiketaloudellisesti perusteltua.

4.8 Kisa

TILA toteaa, että sille toimitetun 21.12.2010 päivätyn kauppakirjan perusteella Kisa on myynyt omistamastaan toimistorakennuksesta niin sanotun yhdysosan tilat, joka on välittömässä yhteydessä ostajan jo ennestään omistamaan rakennukseen.

TILAn saaman selvityksen perusteella 21.12.2010 allekirjoitetun kaupan osapuolet ja kaupan kohde eivät vastaa sellaista kauppaa ja sen johdosta suoritettavia kirjauksia ja suorituksia, joita K:n kantelussa käsitellään.

TILA toteaa, että Firma ei ole ollut kaupan osapuolena.

TILAn saaman selvityksen perusteella Firman ja Kisan välillä on tilikaudella 2010 ollut myös velkasuhde. Tilintarkastajien TILAlle antaman selvityksen mukaan velkakirjoja ei ollut kuitenkaan laadittu. Kirjallisen sopimuksen puuttumisesta johtuen TILAlla ei ole tietoa esimerkiksi siitä, mitä velan takaisinmaksusta on sovittu.

TILA toteaa, että tilintarkastajan TILAlle toimittavat työpaperit todentavat tilintarkastajien vastinetta, jonka mukaan Firman ja Kisan tilintarkastuksessa on tarkastettu kauppaan liittyvät kirjaukset.

Kirjanpitokäsittely vastaa esitettyjä tapahtumia.

A on TILAlle toimittamiensa työpapereiden perusteella täsmäyttänyt kaupan johdosta Kisalle Firmalta syntyneen saamisen Firman taseeseen.

Tilintarkastuksessa on suoritettu tarkastustoimenpiteitä myös Firman ja Kisan välisen velkasuhteen johdosta. A on täsmäyttänyt Firman ja Kisan välisen velan Firman taseeseen sekä tarkastanut tilikauden aikaisen velan lyhennyksen.

Yhteenveto

TILA toteaa, että Firman tilintarkastuksessa on tarkastettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti Firman ja Kisan velkasuhdetta ja siinä tilikauden aikana tapahtuneista muutoksista.

4.9 Kylä

A on antanut TILAlle yksityiskohtaisen selvityksen Kylän kiinteistöosakeyhtiön rakennuskustannuksista ja rahoituksesta. Selvityksen perusteella Kylän vähemmistöosakas on maksanut 13.12.2007 yhtiölainaosuutensa (475 569 euroa) Kylälle, joka puolestaan on maksusuorituksen saatuaan 19.12.2007 maksanut lainansa noin 95 % yliopiston lainaosuudesta).

Tilintarkastaja on toimittanut TILAlle työpaperin (laskelma toteutuneista rakennuskustannuksista ja rahoituksesta), joka tukee hänen TILAlle antamaansa selvitystä. Yliopiston maksama yhtiölainaosuuden määrä täsmää rakennuskustannus – ja rahoituslaskelmassa yliopiston maksettavaksi tulevaan lainaosuuteen.

Yhteenveto

TILA toteaa, että sen saaman selvityksen perusteella A on tarkastanut Kylän rakennuskustannuksia ja rahoituskustannuksia sekä niiden jakautumista osakkaiden kesken hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastaja on myös tarkastanut maksusuorituksia ja arvioinut niitä Kylän rakennuskustannus– ja rahoituslaskelmaan nähden.

Tilintarkastaja on voinut edellä mainittujen toimenpiteiden johdosta tehdä päätelmän siitä, ettei Kylän tilinpäätöksiin sisälly kaupan ja sen maksusuoritusten osalta olennaisia virheitä, joista tulisi raportoida tilintarkastuskertomuksessa.

5 Arvio C:n toiminnasta

TILAn saaman selvityksen perusteella C on osallistunut Firman tilikauden 2009 tilintarkastuksen suunnitteluun muun muassa päivittämällä tarkastussuunnitelmaa. Lisäksi C on käynyt tilikauden aikana kerran haastattelemassa Firman johtoa.

C on toimittanut TILAlle työpaperit, jotka tukevat hänen vastineessaan antamaansa selvitystä omasta roolistaan tilikauden 2009 tilintarkastuksessa.

TILA toteaa, että asiassa ei ole tullut ilmi mitään sellaista, jonka perusteella C:n voitaisiin todeta toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

6 Arvio tilintarkastusyhteisöjen Murikka ja Antenni toiminnasta

TILAn saaman selvityksen perusteella Firman päävastuulliset tilintarkastajat ovat käytännössä suorittaneet tilintarkastukset tilikausina 2007–2010. Firman tytäryhtiöissä tilintarkastukset on suorittanut A.

TILAn valvontakäytännössä on vakiintuneesti katsottu, että tilintarkastuksen suorittamiseen kohdistuvat mahdolliset moitteet ja siitä seuraavat kurinpidolliset sanktiot on kohdistettava ensisijaisesti päävastuulliseen tilintarkastajaan.

Tilintarkastusyhteisöt ovat kuitenkin vastuussa tilintarkastuksen resurssien ja yleisten puiteiden järjestämisestä. Yhteisöjen velvollisuutena on osoittaa pätevät ja riittävät resurssit suorittamaan yhteisön puolesta tilintarkastukset.

TILA toteaa saamansa selvityksen perusteella, että tilintarkastusyhteisöt Murikka ja Antenni ovat antaneet Firman jaetun tilintarkastustoimeksiannon hoitamiseen riittävät ja pätevät resurssit.

Murikka ja Antenni ovat nimenneet Firman jaetun tilintarkastustoimeksiannon päävastuullisiksi tilintarkastajiksi henkilöt, joilla on ollut vaadittava pätevyys ja kokemus toimeksiannon suorittamiseen, ottaen huomioon myös johdannaisopimusten tilintarkastuksen.

Asiassa ei ole tullut ilmi mitään sellaista, joka osoittaisi tilintarkastusyhteisöiden Murikka ja Antenni menettelleen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

7 Yhteenveto

Tutkinnassa ei ole tullut ilmi mitään sellaista, joka osoittaisi, että tilintarkastajat olisivat Firman ja / tai sen tytäryhtiöiden tilintarkastuksissa menettelleet tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti.

Ratkaisu

Kantelut eivät antaneet aihetta toimenpiteisiin.

Muutoksenhaku

TILAn päätökseen ei ollut oikeutta hakea muutosta valittamalla.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 11 - 12 §, 15 §, 16 §, 22 §, 40 §, 49-50 § ja 53-54 §
Tilintarkastuslaki (936/1994) 13 §, 16 §, 17 §, 19-20 §, 34-35 §, 39 §, ja 41-42 §.

TILA 3/2013

X kanteli tilalle KHT A:n toiminnasta. A oli suorittanut Asunto Oy:n tilikauden 2011 tilintarkastuksen. X oli ennen tilintarkastuksen suorittamista kertonut A:lle havaitsemistaan epäkohdista. Asukas ei ollut saanut haluamiaan asioita yhtiökokouksen käsiteltäväksi, vaikka hänellä oli siihen oikeus. Yhtiössä oli yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisesti luovutettu yhteinen piha-alue ja kellaritila yhden osakkaan käyttöön. Hallitus oli kieltäytynyt antamasta osakkaalle selvitystä kiinteistöhuollon tehtävistä. Tehtävistä laaditus sopimuksen mukaan tehtäväluettelo olisi tullut jakaa kaikille osakkaille. Kaksi yhtiökokousta oli pidetty huolimatta muotovirheistä.

A antoi vastineen TILAlle. A:n mukaan asukkaan yhtiökokouksessa kirjallisesti käsiteltäväksi vaaditut asiat eivät olleet yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiökokoukselle kuuluvia asioita. Yhtiökokous oli kahteen otteeseen hyväksynyt liikehuoneiston muuttamisen asuinhuoneistoksi. X:n tarkoittama piha-alueen osa ei ole ollut asukkaiden käytössä vaan joutomaata. Piha-alueen ja kellaritilan osoittaminen asuinhuoneistolle olivat rakennusluvan ehtoina. Yhdenvertaisuusperiaate oli otettu korostuneesti huomioon siten, että kyseisen asunnon vastikeperusteena käytetään yhtiöjärjestyksen mukaan liiketilojen korotettua 1,5:llä kerrottua vastiketta. Kiinteistöhuollon tehtäväluettelon tekstiosa oli internetissä. X:lle oli yhtiökokouksissa ilmoitettu, että hänellä oli mahdollisuus kolmen kuukauden määräajassa nostaa kanteen yhtiötä vastaan yhtiökokouksen päätöksistä. Koska kanteita ei ollut pantu vireille, päätökset olivat jääneet pysyviksi.

TILA tutki tilintarkastajan toiminnan siltä osin kuin kantelussa oli kyse yhdenvertaisuusperiaatteesta ja osakkaan oikeudesta saada asiansa käsitellyksi yhtiökokouksessa. TILA totesi, että A oli Asunto Oy:n tilikauden 2011 tilintarkastuksessa ottanut huomioon yhtiön osakkaan hänelle ilmoittamat havainnot. A oli suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä ja hankkinut tarkastusevidenssiä, minkä jälkeen hän oli muodostanut oman käsityksensä osakkaan ilmoittamista seikoista. A oli suorittanut tilintarkastukseen sisältyvän hallinnon tarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Kantelu

Asunto Oy:n osakas X on pyytänyt TILAA tutkimaan, onko KHT-yhteisö Y Oy/ KHT A suorittanut asianmukaisesti Asunto Oy:n tilikauden 2011 tilintarkastuksen.

X on kertomansa mukaan ollut yhteydessä tilintarkastajaan (A) ennen tilintarkastuksen suorittamista ja ilmoittanut tälle havaitsemistaan epäkohdista.

Asunto Oy:n yhtiökokouksessa isännöitsijä ilmoitti, että tilintarkastaja ei ollut huomauttanut yhtiön hallituksen toiminnasta.

X:n käsityksen mukaan tilintarkastajan olisi tilintarkastuksessa tullut kiinnittää huomiota seuraaviin seikkoihin:

- asukkaan oikeus saada yhtiökokoukseen haluamansa asia käsiteltäväksi on kirjattu asunto-osakeyhtiölakiin ja yhtiöjärjestykseen, mutta asianmukaisesti pyydetty asian käsittely yhtiökokouksessa on estetty

- yhtiössä on yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisesti luovutettu ilman yhtiökokouksen päätöstä yhteiskäytössä ollut piha-alue ja kellaritila yhden osakkaan käyttöön
- hallitus on kieltäytynyt antamasta selvitystä kiinteistöhuollon tehtävistä, vaikka sopimuksen mukaan tehtävälueetelo on jaettava kaikille osakkaille
- kaksi yhtiökokousta on pidetty huolimatta muotovirheistä.

Osakkaan oikeus saada asia käsiteltäväksi yhtiökokouksessa

X on kertomansa mukaan esittänyt kirjallisesti yhtiökokouksessa käsiteltäväksi useita eri asioita, mutta niitä ei otettu käsiteltäväksi eikä niitä mainittu kokouskutsussa.

Asunto-osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen mukaan asukaan esittämät asiat on käsiteltävä yhtiökokouksessa, jos asia esitetään hallitukselle riittävän ajoissa.

X on kantelussaan nostanut esiin esimerkkinä yhtiön tontilla sijaitsevien puiden kaatamista ja uusien puiden istuttamista koskevan asian. X:n mukaan hän on esittänyt vaatimuksen asian käsittelemisestä yhtiökokouksessa, mutta hallitus kieltäytyi ottamasta asiaa käsittelyyn.

Puiden kaato ja korvaaminen toisella lajikkeella edellyttää rakennusvalvontaviraston hyväksyntää asemapiirustuksen muutokselle. Asemapiirustuksen muutos on X:n mukaan tulkittavissa lain tarkoittamaksi epätavalliseksi tai laajakantoiseksi toiminnaksi.

X:n mukaan hallitus on ilman yhtiökokouksen valtuutusta valtuuttanut pihaurakoitsijan tekemään pihasuunnitelman, hyväksyttämään sen maisema-arkkitehdilla ja aloittamaan suunnitelman toteuttamisen. Yhtiön toimintakertomuksen mukaan yhtiö oli anonut lupaa puiden korvaamisesta tien ja polun varrelta. Valvontavirastolle jätetyn lupahakemuksen liitteisiin kuuluu pihasuunnitelma.

Muut asiat, joita X oli vaatinut käsiteltäväksi yhtiökokouksessa, olivat:

- selvitys perusteista, joilla antenniverkon uusimiselle anottiin lupa edellisessä yhtiökokouksessa
- kiinteistöhuollon sopimuksen sisältö
- isännöitsijän vaihtaminen.

Yhdenvertaisuusperiaate

X:n mukaan ylimääräisen yhtiökokouksen asialistalla oli yhtiöjärjestyksen muuttaminen liikehuoneiston käyttötarkoituksen muuttamiseksi asuinhuoneistoksi ja yhtiövästikeperusteen uusi kirjaus. Kokouskutsun mukana oli liitteenä virheellinen osakeluettelot, johon oli merkitty osakkeisiin kuuluvaksi asukaspaha, joka oli erotettu yhteiskäytössä olevan pihan viheralueesta.

Osakeluetteloon tehty merkintä asukaspihan kuulumisesta asuinhuoneistoksi muutettavan liikehuoneiston osakkeisiin olisi X:n mielestä edellyttänyt kaikkien osakkaiden suostumusta. Yhtiökokouksessa ei käsitelty asukaspihan liittämistä osakkeisiin eikä päätöksen edellyttämää suostumusta ollut muutenkaan selvitetty. Tilintarkastaja on väittänyt, että toimenpidettä tulisi moittia kanneajan puitteissa, mutta asunto-osakeyhtiölain mukaista kanneaikaa ei voi soveltaa päätöksiin, jotka ovat yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisia.

X:n mukaan hallitus on ilman yhtiökokouksen valtuutusta antanut luvan rakennusluvan hakemiseen tapauksessa, joka edellyttää yhteiskäytössä olevan piha-alueen osan luovuttamista yhden osakkaan käyttöön sekä ilman yhtiökokouksen hyväksyntää osoittanut kellaritilan, joka ei ole kuulunut osakkaan hallussa olleisiin osakkeisiin.

Yhteiskäytössä olevan tilan muuttaminen toiseen käyttötarkoitukseen edellyttää asunto-osakeyhtiölain mukaan kaikkien osakkaiden suostumuksen. Toimeenpantu piha-alueen muuttaminen yhden osakkaan asukaspihaksi ja osakkeisiin liittäminen on asunto-osakeyhtiölain 1 luvun 10 §:n vastainen.

A:n vastine

A:n mukaan Asunto Oy:n tilintarkastus suoritettiin Y:ssä ensimmäistä kertaa tilivuodelta 2011. A:n antama tilintarkastuskertomus on niin kutsuttu puhdas kertomus, eikä hän katsonut tarpeelliseksi muuta lisäraportointia.

Tilintarkastusta suorittaessaan A oli saanut lukuisia puheluja X:ltä Käydessään hallinnon papereita läpi hieman syvällisemmin, hän havaitsi keskustelun X:n ja taloyhtiön välillä melkoisen massiiviseksi.

A on pyytänyt X:ää lähettämään sähköpostilla kirjallisen dokumentin havaitsemistaan epäkohdista. A on saanut X:ltä sähköpostin, jossa oli mainittu samat asiat kuin TILALLE lähetetyssä kantelussa.

Tilintarkastajana A on katsonut olevansa jäävi antamaan X:lle yksittäisenä osakkaana mitään vastauksia tai selvityksiä vastauksena hänen sähköpostiinsa. Sen sijaan isännöitsijän ja toiminnantarkastajan kanssa käymissään keskusteluissa näitä X:n esille tuomia asioita on käsitelty hyvinkin seikkaperäisesti. Tältä osin A on antanut myös suullista konsultaatiota ja suosituksia.

A on TILALLE kommentoinut X:n sähköpostiviestissään esittämiä väitteitä seuraavasti:

- taloyhtiön hallitus ei ole teettänyt mitään pihasuunnitelmaa, vaikka sellaisen teettämiseen sillä olisi valtuutus ilman erillistä yhtiökokouspäätöstäkin,
- yhtiökokous on kahteen otteeseen hyväksynyt B-portaan liikehuoneiston muuttamisen asuinhuoneistoksi. X:n tarkoittama piha-alueen osa ei ole ollut asukkaiden käytössä vaan on ollut joutomaata. Piha-alueen ja kellaritilan osoittaminen em. asuinhuoneistolle olivat rakennusluvan ehtoina,
- kiinteistöhuollon tehtäväluettelon tekstiosa löytyy internetistä, tätä ei oltu haluttu antaa kirjallisena X:lle, jonka pelättiin aiheuttavan taloyhtiölle lisäongelmia ja –kustannuksia,
- asukkaan vaatimat yhtiökokouksessa kirjallisesti käsiteltävät asiat eivät olleet yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiökokoukselle kuuluvia asioita,
- A:n saaman tiedon mukaan X:lle on muun muassa yhtiökokouksissa ilmoitettu, että hänellä on mahdollisuus kolmen kuukauden määräajassa nostaa kante yhtiötä vastaan. Koska kanteita ei ole pantu vireille, päätökset ovat jääneet pysyviksi.

Osakkeenomistajan oikeus saada asiansa käsitellyksi yhtiökokouksessa

A:n mukaan puiden istutusasia ei ole yhtiökokouksessa käsiteltävä asia, vaan niistä määrätään rakennusmääräyksissä ja asemakaavassa. Hallitus on asianmukaisesti asioinut rakennusvalvonnan kanssa ja saanut luvan puiden kaatamiseen ja uusien puiden istuttamiseen.

A:n mukaan puiden istuttamisen kustannus oli noin 5 000 euroa, mikä on noin 1,5 % talousarvion loppusummasta. Tätä ei voida A:n mukaan katsoa epätavalliseksi ja laajakantoiseksi asiaksi, joka pitäisi käsitellä yhtiökokouksessa.

Yhdenvertaisuusperiaate

A:n mukaan ylimääräisessä yhtiökokouksessa on tehty päätös yli 2/3 enemmistöllä yhtiöjärjestyksen muutoksesta eikä pöytäkirjasta ilmene eriäviä mielipiteitä.

Yhtiöjärjestyksen muutos on rekisteröity kaupparekisterissä.

A:n käsityksen mukaan yhdenvertaisuusperiaate on otettu korostuneesti huomioon siten, että kyseisen asunnon vastikeperusteena käytetään yhtiöjärjestyksen mukaan liikeltilojen korotettua 1,5:llä kerrottua vastiketta.

A:n tiedossa ei ole, että yhtiökokouksessa olisi tehty erillinen päätös siitä, että huoneistoon liitetään asukspiha ja kellaritila. Taloyhtiön osakkaille on kuitenkin esitetty piirustukset ja suunnitelmat, joista asia on ollut päätettävissä.

Yhtiön kaikkiin asuntoihin kuuluu joko parveke tai piha-alue. Tämä on ollut luvan myöntämisen yhtenä perusteena. Tämä asia ei ole ollut varsinainen yhtiökokousasia, vaan liittyy kokonaisuutena rakennuslupaan. Yhtiökokouksen päätös on muotoiltu niin, että se olisi rauennut, jos yhtiöjärjestyksen muutosta ei olisi hyväksytty rekisteröitäväksi yhtiökokouksen esittämässä muodossa.

Isännöitsijän kirje TILAlle

A on vastineessaan viitannut isännöitsijän TILAlle osoittamaan kirjeeseen. Kirjeessä isännöitsijä on todennut, että puiden istutusasiaa ei otettu yhtiökokouksen asialistalle, koska yhtiökokouksella ei ole kaavamääräysten johdosta asiassa mitään päätettävää.

Isännöitsijän mukaan isännöitsijän erottaminen kuuluu voimassa olevan asunto-osakeyhtiölain mukaan hallituksen päätösvaltaan, eikä asiaa ole sen vuoksi otettu yhtiökokouksen esityslistalle.

Kiinteistöhuollon tehtäväluettelo on isännöitsijän mukaan ilman hintatietoja nähtävissä internetistä.

TILAn päätös

1 Päätöksen rajaus

TILA rajasi tutkinnan kohdistumaan sen seikan selvittämiseen, oliko A suorittanut osana tilikauden 2011 tilintarkastusta hallinnon tarkastuksen tilintarkastuslain mukaisesti siltä osin kuin on kysymys kantelijan väitteistä, joiden mukaan

- yhdenvertaisuusperiaatetta oli rikottu ja
- yhtiökokouksessa ei käsitelty osakkaan käsiteltäväksi vaatimia asioita.

TILA ei ottanut kantaa siihen, oliko yhtiön hallitus toiminut asunto-osakeyhtiölain mukaisesti tilikaudella 2011 eikä siihen, oliko yhtiön osakkaita kohdeltu yhdenvertaisesti tilikaudella 2011. Mainittujen seikkojen arviointi ei kuulu TILAn toimivaltaan.

TILA rajasi tutkinnan ulkopuolelle A:n toiminnan siltä osin kuin on kysymys oli kantelijan väitteistä, joiden mukaan

- yhtiökokousten muotomääräyksiä oli rikottu ja
- kiinteistöhuollon tehtävulistaa ei ollut luovutettu osakkaalle.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

Y on toiminut Asunto Oy:n tilintarkastajana tilikaudella 2011. A on päävastuullisena tilintarkastajana allekirjoittanut vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 2011.

Ylimääräisen yhtiökokouksen kokouskutsun esityslistan kohdassa 7) on todettu seuraavasti: ”Päätetään huoneiston nro 91 käyttötarkoituksen muutoksesta muuttamalla voimassa olevan yhtiöjärjestyksen pykälää 4 ja 5.” Kokouskutsun liitteenä on hallituksen esitys huoneiston nro 91 käyttötarkoituksen muutoksesta ja pykälien 4 ja 5 muuttamisesta. Liitteen perusteella huoneiston nro 91 huoneistotyyppi on 4h + k + s + as.p.

Kokouskutsun liitteenä olevassa hallituksen esityksessä on todettu, että ”Liikehuoneistot maksavat yhtiön yhtiöjärjestyksen mukaan 1,5 kertaista hoitovastiketta. Koska maksurasitus kasvaisi muiden osakkeenomistajien osalta huoneiston nro 91 kerrointa muutettaessa vastaamaan muita asuinhuoneistoja, päätös vastikekertoimen muutoksesta vaatisi kaikkien osakkeenomistajien suostumuksen. Yhtiöjärjestyksestä ei olla muuttamassa tässä yhtiökokouksessa tältä osin; käyttötarkoituksenmuutoksesta huolimatta hoitovastikekerroin pysyy ennallaan. Tällöin päätöksen saamiseksi yhtiöjärjestyksimuutokselle vaaditaan normaali 2/3-osan kannatus edustetuista osakkeista ja äänistä yhtiökokouksessa.”

Asunto Oy:n ylimääräisen yhtiökokouksen kokouspöytäkirjan kohta 7 on otsikoitu ”Päätetään huoneiston nro 91 käyttötarkoituksen muutoksesta muuttamalla voimassa olevan yhtiöjärjestyksen pykälää 4 ja 5 hallituksen esityksen mukaisesti”. Pöytäkirjan kohdassa 7 on seuraava teksti: ”Päätettiin hyväksyä yhtiöjärjestyksen muuttamisesta hallituksen esityksen mukaisesti seuraavin ehdoin;

1. Muutoksenhakija vastaa kaikista muutoksen aiheuttamista kustannuksista.
2. Yhtiökokouksen päätös raukeaa, jos yhtiöjärjestyksen muutosta ei hyväksytä rekisteröitäväksi yhtiökokouksen esittämässä muodossa.
3. Rakentamistoimenpiteisiin ryhdytään vasta kun tarvittavat viranomaisluvut on saatu.”

TILAlle toimitetun pöytäkirjan liiteluettelossa on muun muassa hallituksen esitys huoneiston käyttötarkoituksen ja yhtiöjärjestyksen pykälien 4 ja 5 muuttamisesta (liite 1), muutoskohteen pohjapiirroksen luonnos (liite 5) ja muutokset liikehuoneistoon (liite 6⁹). Liitteessä 6 on muutokset liikehuoneistoon kuvattu kuvin ja kuvatekstein. Kuvatekstissä kuvataan muun muassa asuinhuoneistolle osoitettavat irtainvarastotilat sekä kuinka huoneiston katutasossa olevalle terassille laajennetaan ovi nykyisestä ikkunasijainnista.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki ja asunto-osakeyhtiölaki

Tilintarkastuslain (459/2007) 15 §:n mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön hallituksen puheenjohtaja, jäsen tai muu yhteisön vastuuvollinen on:

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

⁹ Liite 6 on kirjattu käsin pöytäkirjaan.

Asunto-osakeyhtiölain 1 luvun 10 §:n mukaan yhtiökokous, hallitus tai isännöitsijä ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä muuhun toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella.

Asunto-osakeyhtiölain 6 luvun 6 §:n mukaan osakkeenomistajalla on oikeus saada yhtiökokoukselle tämän lain nojalla kuuluva asia yhtiökokouksen käsiteltäväksi, jos hän vaatii sitä kirjallisesti hallitukselta niin hyvissä ajoin, että asia voidaan sisällyttää kokoukutsuun.

Asunto-osakeyhtiölain 6 luvun 14 §:n mukaan yhtiökokouksessa ei saa tehdä 1 luvun 10 §:ssä tarkoitetun yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista päätöstä.

Asunto-osakeyhtiölain 23 luvun 2 §:n mukaan yhtiökokouksen päätös on mitätön, jos päätös on selvästi 1 luvun 10 §:ssä tarkoitetun yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen eikä siihen ole saatu 6 luvun 28 §:ssä tarkoitettua osakkeenomistajan suostumusta.

3.2 Tilintarkastuslain esityöt

Tilintarkastuslain esitöissä¹⁰ on 15 §:n perusteluissa todettu, että tilintarkastajan tulisi ilmoittaa tilintarkastuskertomuksessa siitä, että säännöksessä tarkoitettu henkilö on rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestyksestä, yhtiösopimusta tai sääntöjä. Valvottavat säännökset ovat osin toimialakohtaisia. Tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvästä yleisestä olennaisuusperiaatteesta seuraa, ettei vähäisestä säännöksen rikkomisesta aiheutuisi ilmoitusvelvollisuutta.

Tilintarkastuslain esitöiden mukaan 15 § vastaa asiallisesti aikaisemman tilintarkastuslain (73671994) 19 §:ää. Kumotun tilintarkastuslain esitöiden mukaan¹¹ tilintarkastaja voi yleensä arvioida toiminnan lainmukaisuutta lähinnä vain kirjanpito- ja pöytäkirja-aineiston pohjalta.

3.3 Oikeuskirjallisuus

Oikeuskirjallisuudessa¹² on todettu, että asunto-osakeyhtiön tilintarkastus on lähtökohtaisesti laillisuustarkastusta. Hallinnon tarkastus saattaa aiheuttaa tilintarkastajalle paljon työtä, jos asunto-osakeyhtiö on riitainen.

Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa tilintarkastaja tarkastaa osana hallituksen tarkastusta, ovatko hallituksen jäsenet ja isännöitsijä toimineet paitsi asunto-osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen, myös yhtiökokouksen päätösten ja yleisen huolellisuusvelvollisuuden mukaisesti.

3.4 Yhtiöjärjestys

Asunto Oy:n yhtiöjärjestyksen tilikaudella 2011 voimassa olleen yhtiöjärjestyksen 16 §:ssä on todettu, että jos osakkeenomistaja tahtoo esittää jonkin asian yhtiökokouksessa käsiteltäväksi, osakkeenomistajan on ilmoitettava kirjallisesti hallitukselle niin hyvissä ajoin, että asia voidaan sisällyttää kokoukutsuun.

4 TILAn arvio A:n toiminnasta

¹⁰ Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi (HE 194/2006) yksityiskohtaiset perustelut 15 §

¹¹ Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi (HE 295/1993) yksityiskohtaiset perustelut 19 §

¹² Horsmanheimo – Steiner: Tilintarkastus – Asiakkaan opas, s. 440-443 (WSOY 2008)

4.1 Osakkeenomistajan oikeus saada asia käsitellyksi yhtiökokouksessa

A on todennut TILAlle antamassaan selvityksessä, että X:n yhtiökokouksessa käsiteltäväksi vaatimat asiat eivät olleet yhtiökokoukselle kuuluvia asioita.

A on vastineessaan erikseen perustellut puiden istutusta koskevaa päätöksentekoa ja sitä, miksi asia hänen käsityksensä mukaan ei kuulu yhtiökokouksen käsiteltäväksi. Muiden asioiden osalta A on viitannut isännöitsijän selvitykseen TILAlle.

TILA toteaa, että tilintarkastajan työpapereiden perusteella A on tilikauden 2011 tilintarkastusta suorittaessaan huomionnut X:n yhteydenoton ja tämän näkemyksen siitä, että hallituksen olisi tullut ottaa hänen esittämänsä asiat yhtiökokouksessa käsiteltäväksi.

Työpapereiden perusteella A on keskustellut sekä isännöitsijän että toiminnantarkastajan kanssa X:n esittämistä seikoista. Työpapereiden perusteella A on analysoinut yhtiön toimintaa ja toimintakertomuksen tietoja X:n esiin nostamasta puiden istutusasiasta. Työpapereihin sisältyvässä toimintakertomuksessa on tilintarkastajan alleviivaus kohdassa, jossa on yksilöity rakennusvalvontaviraston lupa puiden istutukseen.

A:n TILAlle toimittamiin työpapereihin sisältyvän työohjelman kohdassa ”huomiot/johtopäätös ja yhteenveto” on viitattu X:n yhteydenottoon. A on kirjannut työpapereihin johtopäätöksensä, jonka mukaan X:n esittämät seikat eivät aiheuta toimenpiteitä.

TILA toteaa, että sen saaman selvityksen perusteella A on suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä ja hankkinut tilintarkastusevidenssiä, jonka jälkeen hän on tehnyt johtopäätöksensä hallituksen toiminnasta sekä sen vaikutuksesta tilintarkastajan raportointiin. A:n toiminta täyttää hyvän tilintarkastustavan vaatimuksen.

4.2 Yhdenvertaisuusperiaate

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa yksi keskeisistä hallinnon tarkastukseen osaluista on sen seikan tarkastaminen, onko yhtiön hallinnossa noudatettu osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatetta.

A on todennut TILAlle antamassaan selvityksessä, että yhdenvertaisuusperiaatetta ei ole rikottu muutettaessa yksi liikehuoneisto asuinhuoneistoksi. Hän on perustellut näkemystään seuraavilla seikoilla:

- yhtiökokouksessa on tehty päätös yli 2/3 enemmistöllä yhtiöjärjestyksen muutoksesta eikä pöytäkirjasta ilmene eriäviä mielipiteitä
- yhdenvertaisuusperiaate on otettu korostuneesti huomioon siten, että asuinhuoneistoksi muutetun huoneiston vastikeperusteena käytetään yhtiöjärjestyksen mukaan liiketilojen korotettua 1,5:llä kerrottua vastiketta
- osakkaille on esitetty piirustukset ja suunnitelmat, joista on ollut pääteltävissä, että huoneistoon liitetään asukaspaha ja kellaritila. Tämä on ollut luvan myöntämisen yhtenä perusteena. Asukaspahan ja kellaritilan liittäminen huoneistoon ei ole A:n mukaan ollut varsinainen yhtiökokousasia, vaan liittyy kokonaisuutena rakennuslupaan. Patentti- ja rekisterihallitus on rekisteröinyt yhtiöjärjestyksen muutoksen.

TILA toteaa, että tilintarkastajan työpapereiden perusteella A on tilikauden 2011 tilintarkastusta suorittaessaan huomionnut X:n yhteydenoton ja tämän näkemyksen siitä, että yhdenvertaisuusperiaatetta on rikottu luovuttamalla yhdelle osakkaalle yhtiön omaisuutta (piha-alue ja kellaritila) ilman yhtiökokouksen päätöstä.

Työpapereiden perusteella A on keskustellut sekä isännöitsijän että toiminnantarkastajan kanssa X:n esiin nostamasta asiasta. A:n TILAlle toimittaman työpapereihin sisältyvän työsuunnitelman kohdassa ”erityisesti huomioitava yhtiötä tarkastettaessa/riskit” on yhtenä asiana mainittu yhdenvertaisuusperiaate. A on kirjannut työsuunnitelman edellä mainittuun kohtaan, että yhtiöjärjestyksestä on muutettu, huoneisto nro 91 on muutettu liikehuoneistosta asuinhuoneistoksi, vastikeperusteena on edelleen 1,5x asuinhuoneiston vastike ja että asia on hänen mielestään ok. Työsuunnitelman kohtaan ”hallinto” A on kirjannut, että osakkaita on kohdeltu yhdenvertaisesti.

Työsuunnitelmaan on kirjattu 14.11.2011 pidetyn yhtiökokouksen yhtiöjärjestyksen muuttamista koskevasta päätöksestä seuraavat seikat:

- paljonko osakkeista oli edustettuna päätöstä tehtäessä,
- muutoksenhakija vastaa kaikista muutoksen aiheuttamista kustannuksista
- yhtiökokouksen päätös raukeaa, jos yhtiöjärjestyksen muutosta ei hyväksytä rekisteröitäväksi yhtiökokouksen esittämässä muodossa
- rakentamistoimenpiteisiin ryhdytään vasta, kun viranomaisluvut on saatu.

Työpapereihin sisältyvässä toimintakertomuksessa on tilintarkastajan alleviivaus kohdassa, jossa on selostettu yhtiökokouksen päätöstä yhtiöjärjestyksen muuttamisesta.

TILA toteaa, että sen saaman selvityksen perusteella A on suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä ja hankkinut tilintarkastusevidenssiä, jonka jälkeen hän on tehnyt johtopäätöksensä siitä, että yhdenvertaisuusperiaatetta ei ole rikottu. A:n toiminta täyttää hyvän tilintarkastustavan vaatimuksen.

4.3 Yhteenveto

TILAn saaman selvityksen perusteella A on Asunto Oy:n tilikauden 2011 tilintarkastuksessa ottanut huomioon yhtiön osakkaan hänelle ilmoittamat havainnot. A on suorittanut tilintarkastustoimenpiteitä ja hankkinut tarkastusevidenssiä, minkä jälkeen hän on muodostanut oman käsityksensä osakkaan ilmoittamista seikoista. A on suorittanut tilintarkastukseen sisältyvän hallinnon tarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Muutoksenhaku

TILAn päätökseen ei ollut oikeutta hakea muutosta valittamalla.

Sovelletut säännökset

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

TILA 4/2013

X kanteli KHT-yhteisö Pultti Oy:n ja sen palveluksessa olevien tilintarkastajien KHT E:n KHT F:n ja KHT G:n toiminnasta. Pultti oli suorittanut Firma – konsernin erityisen talouden ja hallinnon tarkastuksen. Tarkastuksesta annetun Raportin olivat allekirjoittaneet E ja F. TILAlle tehtiin myös nimetön kantelu tilintarkastajien toiminnasta.

X:n mukaan Pultti ja sen henkilöstö eivät olleet riippumattomia eikä Pultin siitä syystä olisi tullut ottaa vastaan toimeksiantoa. Raportti ei täyttänyt liitännäispalvelustandardin 4400 vaatimuksia, vaikka Raportissa oli maininta, että toimeksianto oli tehty noudattaen kyseistä standardia. Siitä syystä Raportti oli hyvän tilintarkastustavan vastainen. Erityisen tarkastuksen tekijät eivät puuttuneet lainkaan tai ainakaan riittävän selkeästi Firman ja sen tytäryhtiöiden tilinpäätösten virheisiin ja puutteisiin sekä hallinnon väärinkäytöksiin. Poikkeuksen muodosti Firman johdannaissopimusten käsittely. Siinäkin valittu lähestymistapa johti arvostuseriaatteita koskeviin mielipide-eroavaisuuksiin ja koko tarkastusraportin käyttökelpoisuuden laskemiseen.

E ja F Totesivat TILAlle että moitteet olivat perusteettomia. G ei osallistunut raportin kirjoittamiseen eikä suorittanut tarkastustoimenpiteitä.

E ja F kiistivät, että toimeksiannossa olisi ollut riippumattomuusongelmia. E:n ja F:n mukaan he olivat toimeksiannossa noudattaneet sovellettavaksi tulevia tilintarkastuslain 20 §:n ammattieettisiä periaatteita ja kansainvälisen liitännäispalvelustandardi 4400:n edellyttämiä eettisiä periaatteita. Raportti sisälsi olennaisilta osin sen informaation, jota liitännäispalvelustandardi 4400 edellyttää. Toimeksiantosopimus sisälsi liitännäispalvelustandardissa edellytetyt maininnat, jotka puuttuivat Raportista.

E ja F totesivat tuoneensa tarkastuksessa havaitsemansa olennaiset asiat esille. Heidän Raporttinsa keskeisin havainto oli, että Firman tilinpäätökset sisälsivät olennaisen virheen, joka johtui johdannaissopimusten kirjanpidollisesta käsittelystä. He muodostivat käsityksensä johdannaissopimusten kirjanpidollisesta käsittelystä ja tilinpäätösten oikeellisuudesta kirjanpitolautakunnan lausuntojen, kirjanpitolain, alan kirjallisuuden sekä muissa yhtiöissä näkemien kirjauskäytäntöjen perusteella.

E:n ja F:n mukaan heidän raportointinsa oli objektiivista. Tarkastusaineisto oli yksilöity Raportissa. Raportista käy ilmi, että kannanotot perustuivat heidän tekemiensä työn perusteella tekemiinsä päätelmiin.

TILA tutki olivatko E ja F suorittaneet objektiivisesti ja hyvää tilintarkastustapaa noudattaen Firma Oy –konsernin erityisen talouden ja hallinnon tarkastuksen, mukaan lukien raportointi tarkastuksen johdosta. TILA ei tutkinut KHT-yhteisö Pultin toimintaa eikä G:n toimintaa.

TILA totesi, että E ja F olivat laiminlyöneet tilintarkastuslain 20 §:ssä säädetyn objektiivisuuden vaatimuksen. He olivat esittäneet ehdottoman kannanoton asiasta, joka on ollut epävarma ja tulkinnanvarainen sekä jättäneet raportoimatta asian, jolla olisi ollut olennainen merkitys Raportin keskeisimpään havaintoon.

Raportin käyttäjät eivät voineet arvioida kaikkien E:n ja F:n Raportissa esittämien yksittäisten päätelmien luotettavuutta, koska lukija ei kaikkien Raportin

päätelmien osalta saanut Raportista tietoa, mihin lähteisiin ja tarkastustoimenpiteisiin yksittäisen päätelmän tiedot perustuivat. E ja F olivat Raportissaan todenneet suorittaneensa toimeksiannon noudattaen ISRS 4400 standardia, mutta eivät ole raportoinnissaan noudattaneet sitä kaikilta osin. E:n ja F:n raportointi oli edellä mainituin perustein tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaista.

TILA antoi E:lle ja F:lle varoituksen.

(E haki päätökseen muutosta valittamalla VALAan. F ei valittanut TILAn päätöksestä.)

Kantelut

X on kannellut Firma Oy:n ja sen tytäryhtiöiden tilintarkastajien toiminasta tilikausina 2007–2010. X on lisäksi kannellut KHT-yhteisö Pultti Oy:n ja sen palveluksessa olevien tilintarkastajien KHT E:n, KHT F:n ja KHT G:n toiminnasta. Pultti on suorittanut Firma –konsernin erityisen talouden ja hallinnon tarkastuksen vuosilta 2006–2010. Tarkastuksesta annetun Raportin ovat allekirjoittaneet E ja F.

TILAlle on tehty myös nimetön kantelu, jossa TILAA on vaadittu tutkimaan sekä Firman tilintarkastajien toimintaa että Pultin tilintarkastajien toimintaa.

X:n kantelu

X:n kantelun keskeiset Pultin ja sen tilintarkastajien toimintaan kohdistuvat väitteet ovat:

1. Pultin toimisto ja henkilöstö eivät ole olleet riippumattomia kaupunginhallituksesta eivätkä Firman ja sen tytäryhtiöiden tilintarkastajana toimineesta KHT A:sta. Pultin toimiston ja sen tilintarkastajien ei olisi tullut ottaa vastaan Firman erityisen tarkastuksen tehtävää.
2. Firma –konsernin talouden ja hallinnon erityisestä tarkastuksesta annettu Raportti ei rakenteensa, sisältönsä eikä raportin spekulatiivisten kannanottojen vuoksi täytä liitännäispalvelustandardin 4400 vaatimuksia. Raportista muun muassa puuttuu standardin kohtien 18 (j) ja 18 (k) edellyttämä informaatio.

Standardin kohdan 18 (j) mukaan Raportin tulisi sisältää maininta siitä, etteivät suoritettut toimenpiteet muodosta tilintarkastusta eivätkä yleisluonteista tarkastusta eikä näin ollen ilmaista minkäänlaista varmuutta.

Standardin kohdan 18 (k) mukaan Raportin tulisi sisältää maininta siitä, että jos tilintarkastaja olisi suorittanut lisätoimenpiteitä taikka tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, olisi voinut tulla esille muita seikkoja, joista olisi raportoitu.

Raportin mukaan toimeksianto on suoritettu noudattaen 4400 liitännäispalvelustandardia. Koska näin ei ole, Raportti on hyvän tilintarkastustavan vastainen.

3. Erityisessä tarkastuksessa tilintarkastajat eivät ole puuttuneet lainkaan tai ainakaan riittävän selkeästi Firman ja sen tytäryhtiöiden tilinpäätösten virheisiin ja puutteisiin sekä hallinnon väärinkäytöksiin. Poikkeuksen muodostaa Firman johdannaissopimusten käsittely. Siinäkin on valittu lähestymistapa, joka todennäköisimmin johti arvostusperiaatteita koskeviin mielipide-eroavaisuuksiin ja koko tarkastusraportin käyttökelpoisuuden laskemiseen.

E:n ja F:n vastineet

E ja F ovat selvityksessään TILAlle todenneet, että kantelukirjeissä esitetyt moitteet heidän suorittamastaan Firman erityisestä talouden ja hallinnon tarkastuksesta ja sen johdosta kaupungille laatimastaan Raportista ovat perusteettomia.

En ja F:n mukaan G ei ole osallistunut raportin kirjoittamiseen eikä ole suorittanut tarkastustoimenpiteitä.

E ja F ovat kiistäneet, että toimeksiannossa olisi ollut riippumattomuusongelmia.

E:n ja F:n mukaan he ovat toimeksiannossa noudattaneet sovellettavaksi tulevia tilintarkastuslain 20 §:n ammattieettisiä periaatteita ja kansainvälisen liitännäispalvelustandardi 4400:n edellyttämiä eettisiä periaatteita.

E ja F ovat todenneet, että standardin 4400 edellyttämien kohtien 18 (j) ja 18 (k) teksti puuttuu heidän Raportistaan. Tämä johtuu siitä, että Raportin käyttäjäpiiri on ollut laaja, ja he ovat pyrkineet käyttämään ilmaisia, jonka sen lukijakunta ymmärtää. He ovat maininneet Raportissaan, etteivät ole suorittaneet tilintarkastusta ja ovat tuoneet standardin kohdan 18 (j) edellyttämät tiedot esille toimeksiantosopimuksen liitteenä olevassa tarjouksessaan. Asia on myös tuotu esiin kaupunginhallitukselle tarjousta esitettäessä kaupunginhallituksen kokouksessa.

E ja F ovat todenneet tuoneensa tarkastuksessa havaitsemansa olennaiset asiat esille. He eivät ole jättäneet olennaisia havaintoja esittämättä. Jos he olisivat havainneet väärinkäytöksiä, he olisivat tuoneet ne esille.

E ja F ovat kertomansa mukaan tarkastelleet johdannaissopimuksia kokonaisuutena ja ottaneet Raportissaan kantaa johdannaisten kirjanpitokäsittelyyn sekä tuoneet sopimukseen sisältyvät olennaiset seikat esille.

E:ltä ja F:ltä on pyydetty selvitystä muun muassa seuraavista aihealueista:

- Liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 vaatimukset raportoinnille
- Toimeksiannon sisältö
- Tarkastusaineiston yksilöinti ja lähteet
- Tarkastushavainnot ja päätelmät
- Johdannaissopimusten käsittely.

E ja F ovat antaneet kirjallisen vastineen TILAlle. E ja F ovat toimittaneet TILAlle vastineensa lisäksi kymmeniä liitteitä.

TILA on pyytänyt E:ltä ja F:ltä toisen kirjallisen vastineen. E ja F ovat antaneet toisen kirjallisen vastineen TILAlle.

Vastineiden sisältöä on selostettu lyhyesti TILAn päätöksessä.

Liitännäispalvelustandardin 4400 kohdat 18 (j) ja 18 (k)

E:ltä ja F:ltä on pyydetty selvitystä siitä, olisiko heidän käsityksensä mukaan hyvä tilintarkastustapa edellyttänyt kohtien 18 (j) ja 18 (k) mainitsemista siitä syystä, että Raportin käyttäjäpiiri oli laaja. Olisiko vähemmän tilintarkastukseen perehtyneiden henkilöiden ollut tärkeää saada tietoonsa erityisen tarkastuksen laajuudesta ja Raportin sisältämien havaintojen ja johtopäätösten varmuuden tasosta verrattuna lakisääteiseen tilintarkastukseen?

E ja F ovat todenneet TILAlle antamassaan selvityksessä, että raportointi perustuu kaupungin kanssa tehtyyn sopimukseen. Työhön liittyvät muotomääräykset ovat olleet kaupungin tiedossa ja se on hyväksynyt raportointitavan.

E ja F:n selvitysten johdosta heiltä on kysytty, perustuuko kohtien 18 (j) ja 18 (k) pois jättäminen siihen, että

- a) Raportin käyttäjäpiiri on ollut laaja ja Raportissa on pyritty käyttämään ilmaisia, joita lukijakunta ymmärtää (selvitys TILAlle 19.3.2012) vai
- b) muotomääräykset ovat olleet toimeksiantajan tiedossa ja se on hyväksynyt raportointitavan (selvitys TILAlle 26.10.2012)?

E ja F ovat todenneet TILAlle antamassaan selvityksessä, että standardin kohtien 18 (j) ja 18 (k) pois jättäminen perustuu siihen, että muotomääräykset ovat olleet toimeksiantajan tiedossa ja se on hyväksynyt raportointitavan.

E ja F ovat vastineessaan todenneet, että heidän laatimansa Raportti sisältää olennaisilta osin sen informaation, jota liitännäispalvelustandardi 4400 edellyttää. Toimeksiantosopimus sisältää liitännäispalvelustandardissa edellytetyt maininnat, jotka puuttuvat Raportista.

Toimeksiannon sisältö

En ja F:n mukaan Raporttia ei voi lukea ilman toimeksiantosopimusta sekä toimeksiannon liitteenä olevia yleisiä ehtoja, jotka määrittelevät tarkastuksen sisällön.

Raportissa on kuvattu toimeksiannon tarkoitus ja toimenpiteet. Toimeksiantosopimuksessa ja sen liitteenä olevassa tarjouksessa on kuvattu toimenpiteitä tarkemmin.

Tarkastusaineiston yksilöinti ja lähteet

TILA on pyytänyt E:ltä ja F:ltä selvitystä siitä, voiko heidän käsityksensä mukaan ulkopuolinen lukija saada objektiivisen eli dokumentoituihin tarkastushavaintoihin perustuvan käsityksen heidän havainnoistaan ja niiden perusteella tekemistään päätelmistä.

Selvityksessään TILAlle E ja F ovat todenneet, että Raporttia ei ole suunnattu tai tehty muille kuin kaupungille. Jos Raportti olisi tehty suurelle yleisölle, sen sisältö ja liitteet olisivat olleet nyt raportoitua laajemmat. Raportin liitteet ja toimeksiantosopimus ovat keskeisiltä osin salattuja. E:n ja F:n mukaan Raporttia ei voi lukea ilman toimeksiantosopimusta sekä toimeksiantosopimuksen liitteinä olevia yleisiä ehtoja, jotka määrittelevät tarkastuksen sisällön.

E:n ja F:n mukaan tarkastusaineisto on yksilöity Raportin kohdassa 2.1. Heidän mukaansa konkurssipesiin liittyvissä erityistarkistuksissa voi olla tarpeen yksilöidä aineistoa asiakirjojen tarkkuudella. Kyseessä olevassa tarkastuksessa oli kohteena toimiva yhtiö ja toimeksiantajana omistajataho. E ja F eivät katsoneet toimeksiantosopimusta palvelevaksi listata Raporttiin yksittäisiä asiakirjoja, sopimuksia tai haastatteluita.

Raportin esitystavassa ja sisällössä on pyritty välttämään sellaisten tietojen tai aineistojen esittämistä, jotka vaarantaisivat liikesalaisuuksia tai koskisivat yksittäisiä henkilöitä.

Tarkastushavainnot ja päätelmät

TILA on pyytänyt E:ltä ja F:ltä selvitystä, mihin tarkastushavaintoon ja/tai tarkastustoimenpiteeseen tietyt Raportissa esitetyt päätelmät perustuvat.

E ja F ovat vastineessaan antaneet TILAlle selvityksen, mihin tarkastushavaintoihin ja/tai tarkastustoimenpiteisiin päätelmät perustuvat. He ovat toimittaneet TILAlle vastineensa liitteenä tarkastuksen kohteena olleen tai tarkastuksen aikana syntyneen aineiston.

E:n ja F:n vastineen johdosta TILA on pyytänyt E:ltä ja F:ltä selvitystä siitä, onko Raportissa esitetty päätelmiä, jotka eivät perustu Raportissa dokumentoituihin tarkastushavaintoihin. Lisäksi E:ltä ja F:ltä on kysytty, ovatko he sitä mieltä, että hyvä tilintarkastustapa ei edellytä heidän aikaisemmassa vastineessaan yksilöimiensä tarkastustoimenpiteiden ja tarkastushavaintojen yksilöimistä myös Raportissa, jotta lukija olisi voinut saada mahdollisimman objektiivisen eli dokumentoituihin tarkastushavaintoihin perustuvan käsityksen havainnoista ja niiden perusteella tehdyistä päätelmistä.

E ja F ovat vastineessaan TILAlle todenneet, että tarkastettava aineisto on yksilöity tarpeellisella tarkkuudella ja toimeksiannon edellyttämällä tavalla Raportin kohdassa 2.1. He ovat myös vedonneet tarpeeseen suojata liikesalaisuuksia tai yksittäisiä henkilöitä.

E:n ja F:n mukaan Raportissa ei ole ollut tarkoituksena tuoda tai kirjoittaa yksittäisten henkilöiden lausuntoja tai vastauksia esille, vaan muodostaa näistä oma itsenäinen käsitys ja kannanotto. Raportissa esitetyt kannanotot eivät perustu yksittäisen tahon mielipiteeseen vaan tarkastuksessa esille tulleisiin seikkoihin, joiden perusteella kannanotto on muodostettu.

E ja F ovat selvittäneet, millaisia tarkastustoimenpiteitä he ovat suorittaneet ja millaisista tarkastushavainnoista on tehty ne päätelmät, joita Raporttiin sisältyy.

E:n ja F:n mukaan heidän Raporttinsa keskeisin havainto oli, että yhtiön tilinpäätökset sisälsivät olennaisen virheen.

E ja F ovat todenneet viitanneensa Raportissaan useassa kohdin haastatteluihin, jotka ovat heidän näkemyksensä perusteena. Raportista käy ilmi, että he ovat tehneet haastatteluja. Raportista käy ilmi, että kannanotot perustuvat heidän tekemänsä työn, mukaan lukien haastattelujen, perusteella tekemiinsä päätelmiin.

Raportin tarkoituksena ei ole ollut tuoda tai kirjoittaa yksittäisten henkilöiden vastauksia tai lausuntoja esille, vaan muodostaa näistä oma itsenäinen käsitys ja kannanotto. Raportissa on tuotu esille havaittuja virheitä ja puutteellisuuksia. Toimeksiantajan kannalta on olennainen kannanotto, mistä virheet ovat aiheutuneet.

Raportin kohta 1.4

Raportin kohdan 1.4 mukaan ”Yhtiön hallinnossa, sisäisessä raportoinnissa ja taloushallinnossa todettiin yksittäisiä puutteellisuuksia ja virheitä, jotka ovat käsityksemme mukaan aiheutuneet osaamattomuudesta ja resurssivajeista.”

TILAn vastinepyynnössä on kohtaan 1.4 viitaten kysytty E:ltä ja F:ltä kenen tai keiden osaamattomuudesta he ovat tarkastuksessa tehneet havaintoja ja mihin tarkastustoimenpiteisiin perustuu heidän käsityksensä resurssivajeista.

E ja F ovat selvityksessään todenneet, että Raportin yhteenvedossa mainitut asiat viittaavat Raporttiin sisällytettyihin muihin havaintoihin kokonaisuutena. Raportin tavoitteena ei ollut ottaa kantaa siihen, keneen henkilöön tai henkilöihin osaamattomuus liittyy.

E:n ja F:n selvityksen johdosta heiltä on kysytty, sisältääkö Raportti päätelmän, joka ei perustu Raportissa dokumentoituihin tarkastushavaintoihin.

E ja F ovat vastineessaan TILAlle todenneet, että Raportin tarkoituksena ei ole ollut tuoda tai kirjoittaa yksittäisten henkilöiden vastauksia tai lausuntoja esille vaan muodostaa niistä oma itsenäinen käsitys ja kannanotto. Raportissa on tuotu esille havaittuja virheellisyyksiä ja puutteellisuuksia. Kun tällaisia havaintoja on raportoitu, on toimeksiantajan kannalta olennainen kannanotto se, mistä virheet ovat aiheutuneet. Virheiden osalta ei ole saatu näyttöä siitä, että ne olisi tehty tahallisesti. Tästä syystä Raportissa on muodostettu kannanotto siitä, että virheet ovat aiheutuneet resurssivaajeista sekä osaamattomuudesta. Kannanotto ei perustu kenenkään yksittäisen tahon mielipiteeseen vaan tarkastuksessa esille tullessiin seikkoihin, joiden perusteella kannanotto on muodostettu.

Raportin kohta 4.1

Raportin kohdan 4.1 mukaan ”Julkisen tahon omistamalle yhtiölle saatetaan asettaa muita tavoitteita kuin välittömään voiton tuottaminen. Yhtiö on kaupungin tytäryhtiö. Yhtiön perustamisen tavoitteet ovat olleet käsityksemme mukaan elinkeinopoliittisia.”

Raportin kohtaan 4.1 viitaten kysytty E:ltä ja F:ltä, mihin perustuu heidän päätelmänsä siitä, että Firman tavoite olisi ollut jokin muu kuin osakeyhtiölaissa säädetty voiton tuottaminen osakkeenomistajille?

E ja F ovat selvityksessään todenneet, että tarkastuksessa keskeistä taustatietoa oli, että osakeyhtiölain mukainen toiminnan tavoite ei ole ollut kaupungin tavoitteena.

E:n ja F:n selvityksen johdosta heiltä on kysytty, sisältääkö Raportti tältä osin päätelmän, joka ei perustu Raportissa dokumentoituihin tarkastushavaintoihin ja olisiko hyvä tilintarkastustapa heidän käsityksensä mukaan edellyttänyt, että heidän vastineessaan mainitsemansa päätelmän peruste olisi mainittu myös Raportissa?

E ja F ovat vastineessaan TILAlle todenneet, että he ovat Raportissa useassa kohtaa viitanneet haastatteluihin, jotka ovat heidän näkemyksensä perusteena. Kannanotot perustuvat heidän tekemänsä työn perusteella tekemiinsä päätelmiin. Olennaisena toimeksiantoon sisältyvänä osana oli, että he ottavat kantaa yhtiön hallintoon. Kannanotot on erotettavissa raportissa.

E:ltä ja F:ltä on myös kysytty, ovatko he tehneet havaintoa siitä, että Firman tai sen tytäryhtiöiden yhtiöjärjestyksissä yhtiöiden toiminnalle on asetettu osakeyhtiölaista poikkeavia tavoitteita?

E ja F ovat vastineessaan TILAlle todenneet, että Firman yhtiöjärjestys ei ole sisältänyt erityisiä määräyksiä tai tarkoituksia yhtiön toiminnalle. Kuntien omistamien yhtiöiden yhtiöjärjestykset eivät heidän mukaansa yleensä sisällä erityisiä määräyksiä tai tarkoituksia yhtiön toiminnalle.

E:ltä ja F:ltä on kysytty myös sitä, onko heidän käsityksensä mukaan objektiivista raportointia jättää kertomatta lukijalle, että Firman ja sen tytäryhtiöiden yhtiöjärjestyksissä ei ole asetettu yhtiöille osakeyhtiölaista poikkeavia tavoitteita.

E:n ja F:n mukaan jälkikäteen arvioituna olisi ollut hyvä tuoda Raportissa esille, että yhtiöjärjestys ei sisältänyt erityisiä tavoitteita yhtiön toiminnalle. Raportissa on kuitenkin kuvattu, millaiset tavoitteet yhtiöllä on ollut. Haastatteluista ja konserniraportoinnista kaupungille selviää, että yhtiön toiminnan tavoite on ollut elinkeinopoliittinen.

Johdannaissopimukset

TILAn vastinepyynnössä on todettu, että Raportin kohdan 6.2 mukaan ”Tilinpäätöshetkillä 2009–2010 johdannaissopimusten käypä arvo oli negatiivinen”. E:ltä ja F:ltä on kysytty, mihin perustuu heidän käsityksensä siitä, että sopimusten käypää arvoa osoittaa Pankin arviot sopimusten markkina-arvoista koronvaihtosopimusten kassavirtojen sijasta?

E:ltä ja F:ltä on myös kysytty, onko raportointi ollut heidän käsityksensä mukaan objektiivista, kun he ovat esittäneet ehdottoman kannanoton asiaan (tilinpäätöksen oikeellisuus), joka on ollut epävarma.

E:ltä ja F:ltä on myös kysytty, onko heidän käsityksensä mukaan ollut objektiivista raportointia jättää Raportissa mainitsematta, että Firman johdannaissopimusten kirjaimiskäytännöstä ja sen myötä tilinpäätösten oikeellisuudesta on esitetty päinvastaisia näkemyksiä (kirjallisuus, Firman tilintarkastajat) kuin mihin tulkintaan he itse ovat Raportissaan päätyneet (markkina-arvo vs. kassavirta).

E ja F ovat todenneet, että Pankin antama arvio sopimusten markkina-arvosta on heidän mielestään oikea Firman johdannaissopimusten arvonmäärityisperuste. Ratkaisevaa on, millä hinnalla johdannaisten vaikutus olisi eliminoitavissa ja avoin positio suljettavissa. He ovat käyttäneet Raportissa termiä indikaatiivinen markkina-arvo.

Pankki on tuonut esille, että johdannaissopimukset ovat purettavissa millä hetkellä tahansa sopimusaikana. Ottaen huomioon johdannaisiin sisältyvät ehdot, aika ja negatiivinen markkina-arvo, E:n ja F:n mukaan ei voi tehdä sellaista johtopäätöstä, että kassavirtaennuste vuoteen 2032 saakka olisi luotettavampi ennuste johdannaisten arvolle kuin pankin antama markkina-arvo.

E:n ja F:n mukaan olennaista käyvän arvon määrittämisessä on Pankin asema riippumattomana osapuolena (IFRS 13 standardin määritelmä).

E ja F ovat viitanneet myös KILAn lausuntoon 1654/2001 ja todenneet, että myös KILAn mukaan johdannaisinstrumentin todennäköinen luovutushinta kuvaa sen käypää arvoa.

E ja F ovat lisäksi viitanneet Rahoitusinstrumentit –teokseen ja siinä esitettyyn kannanottoon, jonka mukaan käypänä arvona voidaan käyttää position sulkemiskustannuksia.

E ja F ovat todenneet, että he ovat muodostaneet käsityksensä johdannaissopimusten kirjanpidollisesta käsittelystä ja tilinpäätösten oikeellisuudesta kirjanpitolautakunnan lausuntojen, kirjanpitolain, alan kirjallisuuden sekä muissa yhtiöissä näkemien näkemyksensä kirjauskäytäntöjen perusteella.

E:n ja F:n mukaan heidän raportointinsa on ollut objektiivista.

Vaikka yhtiön entiset tilintarkastajat esittivät eriävän näkemyksen johdannaisten arvostuksesta, E ja F katsovat, että KILAn lausuntojen perusteella heidän näkemyk-

sensä on perusteltu ja objektiivinen. He eivät sisällyttäneet yhtiön entisten tilintarkastajien näkemystä Raporttiin, koska heidän mielestään asia ei ole tulkinnanvarainen.

E ja F eivät edelleenkään katso, että heidän olisi tarve muuttaa näkemystään johdannaisten kirjanpidollisesta käsittelystä ja/tai niiden käyvästä arvosta yhtiön entisten tilintarkastajien vastineiden ja asiantuntijalausuntojen jälkeen.

Firman tilintarkastajien vastine alustavaan Raporttiin

TILAn käytössä on ollut Firman entisten lakisääteisten tilintarkastajien vastine Firman hallitukselle E:n ja F:n alustavan Raportin johdosta.

Tilintarkastajat ovat todenneet, että alustavan raportin keskeinen havainto on, että Firman johdannaissopimukset olisi kirjattu olennaisesti virheellisesti vuosina 2007–2010. Alustavan raportin näkemys perustuu siihen, että tilinpäätöshetken ”markkina-arvo” olisi ainoa arvo, johon koronvaihtosopimusten tilinpäätöskäsittely voisi perustua. Alustavassa raportissa käytetään tilinpäätöshetken ”markkina-arvosta” termiä käypä arvo, eikä huomioida muita arvostuksen laskentamenetelmiä, kuten nykyarvoon diskontattua tulevaa kassavirtaa.

Tilintarkastajat ovat vastineessaan viitanneet KHT-yhdistyksen julkaisemaan teokseen Rahoitusinstrumentit, kirjanpito, tilinpäätös, verotus ja todenneet, että mainitun teoksen mukaan koronvaihtosopimusten arvostus tulisi perustua tuleviin kassavirtoihin.

Tilintarkastajien mukaan markkina-arvo tarkoittaa tässä yhteydessä Pankin ilmoittamaa koronvaihtosopimusten realisointiarvoa tietynä ajankohtana, joka käytännössä voisi toteutua sopimusten purkamisten kautta. Tuleva kassavirta perustuu arvioon siitä, minkä suuruista ja suuntaista maksuliikennettä koronvaihtosopimuksista tulevaisuudessa muodostuisi Pankin ja Firman välillä. Eri arvostustavoilla päästään aivan erilaisiin lopputuloksiin.

Tilintarkastajien mukaan markkina-arvot laskenut Pankki on perustellut niiden alhais-ta tasoa kyseisten johdannaissopimusten alhaisella likviditeetillä, jonka seurauksena niiden osto- ja myyntinoteerausten välinen ero on erittäin suuri. Arvot laskenut Pankki on sopimuksen toinen osapuoli.

Kassavirtalaskelmat osoittavat Firmalle sopimuksista kertyvän kassavirran, jos niitä ei realisoida ennen niiden erääntymistä. Tilintarkastajien mukaan on selvää, ettei arvio kassavirroista ole tae koronvaihtosopimusten tulevasta tuotto- tai kulukehityksestä, etenkin kun koronvaihtosopimukset ovat voimassa pisimmillään vuoteen 2032 saakka, mutta Firman johto on pitänyt Pankin ekonomistien laatimia yksityiskohtaisia korkoennusteita spekulatiivisia markkina-arvoja luotettavampana vaihtoehtona arvostuksen perusteeksi.

Tilintarkastajat ovat todenneet, että alustavan raportin mukaan johdannaissopimuksista olisi tullut kirjata tilikauden 2010 tilinpäätökseen 13 miljoonan euron tappio ja vastaavalla arvostusmenetelmällä esimerkiksi 30.4.2011 tilanteessa tappio olisi ollut enää 7 miljoonaa euroa. Tilintarkastajien käsityksen mukaan kyseisen arvostusmenetelmän mukainen tilinpäätös ei antaisi oikeaa ja riittävää kuvaa Firman tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, vaan markkinaspekulaatiot ohjaisivat täysin tuloksen muodostumista.

Tilintarkastajien mukaan arvostusmenetelmän valinnassa on otettava huomioon myös se, että korkojohdannaiset on laadittu erittäin pitkälle ajanjaksolle, minkä joh-

dosta markkina-arvojen voimakkaat vaihtelut ovat luonteenomaisia etenkin aikaperiodin alkuvaiheissa.

Tilintarkastajat ovat todenneet, että alustavan raportin laatijat ovat perustelleet näkemysensä tueksi kirjanpitolain 5 luvun arvostus- ja jaksotussäännöksiä. Tilintarkastajien mukaan kirjanpitolain 5 luku sisältää tosiasiasa hyvin vähän lainsäädäntöä rahoitusvälineiden kirjauksista (lukuun ottamatta käyvän arvon pykälää 2a § ja siihen liittyvää KTM:n asetusta) ja kokonaisuutena kirjanpitolain 5 luvun säännökset soveltuvat melko huonosti koronvaihtosopimusten arvostusperusteiksi, koska kyseisillä sopimuksilla ei ole hankintamenoa eikä niitä kirjata lainkaan taseeseen.

Tilintarkastajien mukaan johdannaissopimuksen arvo arvostetaan soveltuvien osin kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n mukaan, kun käyvän arvon arvostusmahdollisuutta ei käytetä.

Tilintarkastajat ovat todenneet, että toisin kuin alustavassa raportissa esitetään, rahavirran suojaukseen liittyvissä koronvaihtosopimuksissa tilinpäätöshetken negatiivista markkina-arvoa ei kirjata tilinpäätökseen tulosvaikutteisesti, ei varsinkaan silloin, kun koronvaihtosopimuksen käypä arvo voidaan hyväksytyn laskentamallin (diskontatut kassavirrat) mukaan osoittaa positiiviseksi. Tilintarkastajat ovat viitanneet näkemysensä tueksi KHT-tutkintoon vuodelta 2007 (tehtävä 3).

Tilintarkastajien mukaan kirjanpitolaista ei löydy mitään perustetta näkemykselle, että pelkällä tilinpäätöshetken ”markkina-arvolla” olisi mitään vaikutusta sopimuksesta realisoituneiden ja suoriteperusteen mukaan tuloutettujen tuottojen kirjauksiin.

Tilintarkastajien käsityksen mukaan realisoituneiden ja suoriteperusteen mukaan kirjattujen tuottojen kirjaamisperustetta olisi mahdollista kyseenalaistaa vain kirjanpitolain varovaisuuden periaatteen tai vastaisten menojen ja menetysten kautta. Tässä yhteydessä se ei tule kysymykseen arvostusmenetelmän valinnan perusteella.

Tilintarkastajien näkemyksen mukaan alustavan raportin mukainen arvonalennustappio olisi tullut kirjattavaksi pakollisena varauksena vain siinä tapauksessa, jos koronvaihtosopimukset olisi tappiollisesti realisoitu ennen tilinpäätöksen laatimista.

TILAn päätös

1 Päätöksen rajaus

TILA päätti ottaa tukittavaksi, olivatko KHT E ja KHT F suorittaneet objektiivisesti ja hyvää tilintarkastustapaa noudattaen Firma Oy –konsernin erityisen talouden ja hallinnon tarkastuksen, mukaan lukien raportointi tarkastuksen johdosta.

TILA ei ottanut tutkittavaksi KHT-yhteisö Pultin toimintaa eikä KHT G:n toimintaa, koska TILAn työjärjestyksessä asetetut edellytykset tutkittavaksi ottamisesta eivät täyttyneet.

X:n kantelussa esitetty väite riippumattomuuden puuttumisesta on yhteydessä G:n rooliin. Koska TILA ei ottanut tutkittavaksi G:n toimintaa, TILA ei tutkinut väitettä riippumattomuuden vaarantumisesta.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

Kaupunginhallitus on päättänyt teettää Pultilla erityinen talouden ja hallinnon tarkastus Firmassa vuosilta 2006–2010.

Kaupunginhallitus on kokouksessaan hyväksynyt myös erityisen tarkastuksen tarkastussuunnitelman. Tarkastussuunnitelman mukaan talouden tarkastuksessa keskeiset osa-alueet ovat sisäinen valvontaympäristö ja raportointi, ulkoinen raportointi sekä talous.

Tarkastussuunnitelman mukaan erityistarkastuksen tuloksena laaditaan kirjallinen raportti, joka sisältää tarkastuksessa havaitut olennaiset asiat. Tarkastussuunnitelman mukaan raportissa annetaan tilikausittain lausunto taloudesta ja hallinnosta.

E ja F ovat allekirjoittaneet Raportin suorittamastaan tarkastuksesta. Raportti on osoitettu kaupungille. Raportti sisältää 30 sivua ja sen lisäksi 4 liitettä. Raportissa on 10 lukua, laajin yksittäinen asiakokonaisuus on johdannaissopimuksia käsittelevä luku.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki

Kaupunginhallituksen 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 tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

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

3.2 TILAn aikaisemmat ratkaisut

TILA on antanut useita päätöksiä, joissa on arvioitu tilintarkastajan suorittamia erityistarkastuksia ja tilintarkastajan raportointia suorittamastaan toimeksiannosta. Muun muassa TILAn päätöksissä Dnro 8/99, 11/99, 10/01, 13/01, 4/02, 1/03, 5/03, 6/03, 1/05 ja 3/11¹³ TILA on arvioinut raportoinnille asetettavia vaatimuksia. VALA on antanut 2000-luvulla ainakin kaksi päätöstä sen johdosta, että TILAn ratkaisusta on valittu VALAlle. VALA ei ole muuttanut TILAn ratkaisuja.

TILAn ja VALAn ratkaisut muodostavat vakiintuneen tulkintakäytännön siitä mitä tilintarkastuslaissa säädetty vaatimus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa ja toimia objektiivisesti tarkoittavat silloin, kun tilintarkastaja suorittaa erityistoimeksiannon ja raportoi suorittamastaan toimeksiannosta.

TILAn aikaisemman ratkaisukäytännön mukaan erityistoimeksiannoissa tilintarkastaja raportoi havainnoistaan eikä ota kantaa varmuuden tasoon eli siihen, kuinka vakuutunut tilintarkastaja on esitetyn kannanoton luotettavuudesta. Erityistoimeksiannoissa tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja havaintojen arvioiminen jää raportin hy-

¹³ Ratkaisu asiassa dnro 3/11 on annettu sen jälkeen, kun E ja F ovat antaneet raporttinsa. E ja F eivät ole voineet ottaa huomioon päätöstä dnro 3/11 eikä TILA ole siitä syystä ottanut mainittua päätöstä huomioon arvioidessaan En ja F:n toimintaa.

väksikäyttäjän 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 kuuluu usein, että tilintarkastaja tarkastelee asioita toimeksiantajan näkökulmasta. Tämä ei kuitenkaan saa merkitä poikkeamista muista hyvään tilintarkastustapaan kuuluvista vaatimuksista, kuten huolellisuudesta ja objektiivisuudesta. Hyvä tilintarkastustapa erityistoimeksiannosta annettavan raportin laatimisessa edellyttää huolellista tarkastushavaintojen dokumentointia ja sitä, että 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 ratkaisuihin 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 Liitännäispalvelustandardi ISRS 4400

E:n ja F:n allekirjoittamassa Raportissa on todettu, että toimeksianto on suoritettu noudattaen liitännäispalvelustandardia 4400.

Toimeksiannon tavoite

Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoite on määritelty standardin kohdissa 4-6. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja suorittaa ne tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet, joista tilintarkastaja ja yhteisö sekä mahdolliset kolmannet osapuolet ovat erikseen sopineet, sekä raportoi tekemänsä havainnot.

Koska tilintarkastaja antaa raportin ainoastaan erikseen sovittuja toimenpiteitä suoritettaessa tekemistään havainnoista, minkäänlaista varmuutta ei ilmaista. Sen sijaan raportin käyttäjät itse arvioivat tilintarkastajan raportoimia toimenpiteitä ja havaintoja ja tekevät omat johtopäätöksensä tilintarkastajan työn perusteella.

Erikseen sovittuja toimeksiantoja koskevat yleiset periaatteet

Standardin kohtien 7 ja 8 mukaan tilintarkastajan tulisi noudattaa IESBAn antamia sääntöjä tilintarkastusammattilaisille (eettiset säännöt), mukaan lukien objektiivisuus.

Tilintarkastajan tulisi suorittaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto standardin 4400 ja toimeksiannon ehtojen mukaisesti.

Raportointi

Standardin kohdan 17 mukaan erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon yhteydessä annettavassa raportissa on tarpeellista kuvata toimeksiannon tarkoitus ja erikseen sovitut toimenpiteet riittävän yksityiskohtaisesti, jotta lukijan olisi mahdollista ymmärtää suoritettun työn luonne ja laajuus.

Standardin kohdassa 18 on luettelo siitä, mitä raportin tulisi sisältää:

- (a) otsikko;
- (b) vastaanottaja (tavallisesti asiakas, joka on antanut tilintarkastajalle toimeksiannon erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta);
- (c) sen taloudellisen tai muun informaation yksilöiminen, johon erikseen sovitut toimenpiteet ovat kohdistuneet;
- (d) maininta siitä, että on suoritettu ne toimenpiteet, joista on erikseen sovittu vastaanottajan kanssa;
- (e) maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevissa toimeksiannoissa sovellettavan kansainvälisen liitännäispalvelustandardin (ISRS) tai relevanttien kansallisten standardien ja käytäntöjen mukaisesti;
- (f) relevanteissa tapauksissa maininta siitä, että tilintarkastaja ei ole riippumaton yhteisöstä;
- (g) yksilöity tarkoitus, jota varten erikseen sovitut toimenpiteet on suoritettu;
- (h) luettelo nimenomaisista toimenpiteistä, jotka on suoritettu;
- (i) tilintarkastajan tekemiä havaintoja koskeva kuvaus, johon sisältyy riittävän yksityiskohtaiset tiedot löydetyistä virheistä ja poikkeamista;
- (j) maininta siitä, etteivät suoritettut toimenpiteet muodosta tilintarkastusta eivätkä yleisluonteista tarkastusta eikä näin ollen ilmaista minkäänlaista varmuutta;
- (k) maininta siitä, että jos tilintarkastaja olisi suorittanut lisätoimenpiteitä taikka tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, olisi voinut tulla esille muita seikkoja, joista olisi raportoitu;
- (l) maininta siitä, että raportti on rajattu niiden osapuolten käyttöön, jotka ovat sopineet suoritettavista toimenpiteistä;
- (m) maininta (soveltuviissa tapauksissa) siitä, että raportti koskee vain siinä mainittuja osa-alueita, tilejä tai eriä tai vain mainittua taloudellista tai muuta informaatiota ja että se ei kata yhteisön tilinpäätöstä kokonaisuutena;
- (n) raportin päiväys;

- (o) tilintarkastajan osoite; ja
- (p) tilintarkastajan allekirjoitus.

Julkisella sektorilla suoritettavassa toimeksiannossa raporttia ei välttämättä rajata vain niiden osapuolten käyttöön, jotka ovat sopineet suoritettavista toimenpiteistä, vaan se on myös useampien yhteisöjen tai henkilöiden saatavilla.

3.4 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 hyväksymisen¹⁴.

4 TILAn arvio E:n ja F:n toiminnasta

4.1 Johdannaissopimukset

E:n ja F:n Raportin mukaan heidän suorittamansa tarkastuksen keskeisin havainto oli, että Firman tilinpäätökset tilikausina 2007–2010 ovat olleet olennaisesti virheelliset johdannaissopimusten käsittelystä johtuen. Oma pääoma raportoitiin tilinpäätöksessä 2010 noin 4 miljoonaa tai 13 miljoonaa liian suureksi kirjanpidollisesta käsittelytavasta riippuen.

Raportin 30 sivusta johdannaisia on käsitelty luvussa 6 sivuilla 13-19 (joka on Raportin pisin luku) sekä Raportin yhteenvedossa. Havainnolla on ollut vaikutusta myös Raportin kohdan 1.3 kannanottoon.

TILA toteaa, että Raportin ilmaisu on yksiselitteinen ja ehdoton: tilinpäätökset olivat olennaisesti virheelliset. E ja F eivät ole käyttäneet tässä yhteydessä ilmaisua ”käsitksemme mukaan” tai mitään muutakaan ilmaisua, joka osoittaisi, että kyse olisi tarkastuksen tekijöiden mielipiteistä.

Raportissa on esitetty Pankin ilmoittamat johdannaissopimusten markkina-arvot 31.12.2009 ja 31.12.2010. Johdannaissopimuksia on ollut 7 kappaletta. Niiden yhteenlaskettu Pankin ilmoittama markkina-arvo 31.12.2009 on ollut noin 14,1 miljoonaa euroa negatiivinen ja 31.12.2010 noin 13,1 miljoonaa euroa negatiivinen.

Sama Pankki on laskenut myös sopimusten perusteella syntyviä kassavirtoja, mikäli markkinoiden hinnoittelemat tulevaisuuden korot toteutuvat. E ja F ovat olleet tietoisia siitä, että Pankin laskelmien mukaan johdannaissopimusten yhteenlasketut kassavirrat olivat positiivisia, esimerkiksi Pankin 16.8.2011 tekemän laskelman perusteella sopimusten yhteenlasketut kassavirrat olisivat positiivisia noin 10,9 miljoonaa euroa. Toisin sanoen Firma saisi sopimuksista sopimusaikana rahaa Pankilta 10,9 miljoonaa euroa enemmän kuin se maksaisi Pankille. Raportti ei sisällä tietoa siitä, että laskelmat johdannaissopimusten kassavirrasta osoittavat sopimusajalta positiivista kassavirtaa Firmalle.

TILA toteaa, että samasta lähteestä eli Pankilta saatujen markkina-arvojen ja kassavirtoihin perustuvien laskelmien välinen ero on huomattava.

¹⁴ Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari s. 35 (WSOYpro 2007)

TILA toteaa, että E:n ja F:n ehdoton päätelmä Firman tilinpäätösten virheellisyydestä perustuu siihen oletamaan, että sopimukset tulee arvostaa pankin ilmoittamaan markkina-arvoon, josta he ovat Raportissa käyttäneet termiä indikatiivinen markkina-arvo.

TILA on perehtynyt E:n ja F:n TILAlle antamiin vastineisiin. E ja F ovat päätyneet selvityksessään esittämällä perusteilla siihen, että Firman johdannaissopimusten arvostuksessa Pankin antama arvio sopimusten markkina-arvosta on paras ja luotettavin arvio johdannaisten arvostamiselle.

TILA toteaa, että E ja F ovat olleet tietoisia Pankin esittämästä vaihtoehtoisesta koronvaihtosopimusten arvostamistavasta (laskelmat kassavirroista) sekä siitä, että nämä kaksi arvostustapaa johtavat aivan erilaisiin tuloksiin, kun arvioidaan sitä, onko Firman tilinpäätös virheellinen vai ei.

E ja F ovat olleet tietoisia siitä, että Firman entiset tilintarkastajat ovat pitäneet laskelmia kassavirroista luotettavampana vaihtoehtoa sopimusten arvostusperustana kuin Pankin ilmoittamaa markkina-arvoa.

TILA toteaa, että tilintarkastajan on pitäydyttävä raportoinnissaan neutraaleihin ilmaisiin sekä pyrittävä välttämään ehdottomia kannanottoja epävarmoihin ja/tai tulkinnanvaraisiin seikkoihin.

E ja F ovat esittäneet ehdottoman kannanoton tilinpäätöksen virheellisyydestä, mikä on TILAn käsityksen mukaan ollut epävarma ja tulkinnanvarainen seikka, koska johdannaissopimusten arvostusperusteena voidaan markkina-arvon lisäksi käyttää myös muita yleisesti hyväksytyjä arvostusmenetelmiä, kuten laskelmaa diskontatuista kassavirroista. E:n ja F:n raportointi ei tältä osin täytä objektiivisuuden vaatimusta.

TILA toteaa, että tässä tapauksessa objektiivisuuden vaatimus olisi edellyttänyt myös sitä, että E:n ja F:n tiedossa ollut perusteltu johdannaissopimusten vaihtoehtoinen arvostustapa olisi tuotu raportissa esiin. Näin Raportin lukijalla olisi ollut mahdollisuus muodostaa oma käsityksensä siitä, oliko Firman tilinpäätös E:n ja F:n Raportissaan esittämällä perusteilla olennaisesti virheellinen.

Yhteenveto

E ja F ovat laiminlyöneet tilintarkastuslain 20 §:ssä säädetyn objektiivisuuden vaatimuksen. He ovat esittäneet ehdottoman kannanoton asiasta, joka on ollut epävarma ja tulkinnanvarainen sekä jättäneet raportoimatta asian, jolla olisi ollut olennainen merkitys Raportin keskeisimpään havaintoon.

4.2. Tarkastusaineisto, tarkastustoimenpiteet, tarkastushavainnot ja päätelmät

4.2.1 Raportin julkisuus

TILA toteaa, että E:n ja F:n TILAlle antaman selvityksen sekä heidän toimittamansa tarkastuksessa kertyneen aineiston perusteella E ja F ovat olleet tietoisia siitä, että Raportin käyttö ei tule rajoittumaan vain toimeksiantajalle, vaan Raportista on tiedetty tulevan julkinen.

TILA toteaa, että hyvä tilintarkastustapa edellyttää laatimaan julkiseksi asiakirjaksi päätyvän raportin siten, että ulkopuolinenkin lukija voi saada mahdollisimman objektiivisen eli dokumentoituihin tarkastushavaintoihin perustuvan käsityksen tilintarkasta-

jan havainnoista ja hänen niiden perusteella tekemistään päätelmistä. Mikäli toimeksiantosopimus ja sen liitteet ovat keskeisiltä osin salaisia, raportti tulee laatia niin, että lukija voi saada objektiivisen käsityksen ilman tutustumista toimeksiantosopimukseen tai sen liitteisiin.

4.2.2 Raportoinnille asetetut edellytykset

TILAn aikaisemmassa ratkaisukäytännössä on edellytetty, että tilintarkastajan raportissa on yksilöity tarkastuksen kohteena ollut aineisto, tarkastustoimenpiteet sekä tehdyt havainnot. Tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja havaintojen arvioiminen jää raportin käyttäjän tehtäväksi, ja heidän on tehtävä omat johtopäätöksensä tilintarkastajan tekemän työn perusteella. Raportissa esitetyt päätelmät on perustettava ainoastaan dokumentoituihin tarkastushavaintoihin.

Myös ISRS 4400 liitännäispalvelusstandardissa on todettu, että tilintarkastajan tulisi yksilöidä se taloudellinen tai muun informaatio, johon erikseen sovitut toimenpiteet ovat kohdistuneet. Raportissa tulisi olla luettelo nimenomaisista toimenpiteistä, jotka on suoritettu, sekä tilintarkastajan tekemiä havaintoja koskeva kuvaus, johon sisältyy riittävän yksityiskohtaiset tiedot löydetyistä virheistä ja poikkeamista. Raportin käyttäjät arvioivat tilintarkastajan raporttoimia toimenpiteitä ja havaintoja ja tekevät omat johtopäätöksensä tilintarkastajan työn perusteella.

TILA on perehtynyt E:n ja F:n toimittamaan tarkastusaineistoon. Raportissa esitetyt päätelmät perustuvat E:n ja F:n kertomalla tavalla tarkastuksessa tehtyihin havaintoihin.

TILA toteaa, että E:n ja F:n raportointi poikkeaa siitä, mitä TILAn aikaisemmassa ratkaisukäytännössä ja ISRS 4400 standardissa edellytetään.

Lähtökohtaisesti erityistehtävät tehdään toimeksiantajan määrittämästä aineistosta. Toimeksiantaja voi tarkastusaineiston rajaamisella vaikuttaa tarkastuksen tuloksiin. Siitä syystä lukijan kannalta on tärkeää tietää, mikä on ollut tarkastustapa ja mistä aineistosta havainto on peräisin. Näillä tiedoilla lukija voi päätellä, millainen paino tarkastushavainnolla hänelle on.

Raportissa esitettyjen kannanottojen osalta lukijalle jää joiltakin osin epäselväksi, mihin tarkastusaineistoon, tarkastustoimenpiteisiin ja havaintoihin tilintarkastajien kannanotot perustuvat. Raportin käyttäjä ei voi pelkästään Raporttia lukemalla (ilman vastinetta ja tarkastusaineistoa) arvioida TILAn aikaisemmassa ratkaisukäytännössä ja ISRS 4400 standardissa tarkoitetulla tavalla tarkastajien toimenpiteitä ja havaintoja, koska niitä ei Raportissa kaikkien päätelmien ja kannanottojen yhteydessä ole yksilöity.

TILA toteaa, että Raportissa kohdassa 2.1 on yleisesti kuvattu tarkastusaineisto ja tarkastustoimenpiteitä, mutta Raportin käyttäjät eivät voi arvioida tilintarkastajan raportissa esittämien yksittäisten päätelmien luotettavuutta, koska lukija ei kaikkien Raportin päätelmien osalta saa Raportista tietoa, mihin lähteisiin ja tarkastustoimenpiteisiin yksittäisen päätelmän tiedot perustuvat.

Tarkastushavainnot, tarkastustoimenpiteet ja tarkastusaineisto on dokumentoitu raportissa osin puutteellisesti ja Raportointi on siitä syystä tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaista.

4.2.3 Esimerkkejä raportoinnista

Raportin kohta 1.4 "Hallinto ja Taloushallinto"

Raportin jakso 1.4 "Hallinto ja taloushallinto" sijaitsee Raportin yhteenveto-osiossa. Otsikon alla on seuraava teksti: "Yhtiön hallinnossa, sisäisessä raportoinnissa ja taloushallinnossa todettiin yksittäisiä puutteellisuuksia ja virheitä, jotka ovat käsityksemme mukaan aiheutuneet osaamattomuudesta ja resurssivajeista."

E ja F ovat vedonneet siihen, että Raportin mainittu kohta on osa yhteenvetoa ja että siinä mainitut seikat viittaavat Raporttiin sisällytettyihin muihin havaintoihin kokonaisuutena.

TILA toteaa, että Raportin muihin kohtiin ei sisälly informaatiota kohdassa 1.4 mainitusta resurssivajeesta.

Raportin tekstistä ilmenee havainto (yksittäisiä puutteellisuuksia ja virheitä sisäisessä raportoinnissa ja taloushallinnossa) sekä päätelmä (aiheutuneet osaamattomuudesta ja resurssivajeista). Raportin tekstistä lukija ei saa tietoonsa, mitä tarkastustoimenpiteitä E ja F ovat tehneet ja mihin tarkastusaineistoon ne ovat kohdistuneet.

Raportin kohta 4.1 Yhtiöiden tavoitteet

Raportin jakso 4.1 on otsikoitu "Yhtiöiden tavoitteet". Otsikon alla on seuraava teksti: Osakeyhtiölain mukaan osakeyhtiön toiminnan tavoitteena on voiton tuottaminen osakkeenomistajille. Yhtiöjärjestyksessä voidaan asettaa myös muita tavoitteita. Julkisen tahon omistaman yhtiön toiminnalle saatetaan asettaa usein muita tavoitteita kuin välittömän voiton tuottaminen. Yhtiö on kaupungin tytäryhtiö. Yhtiön perustamisen tavoitteet ovat olleet käsityksemme mukaan elinkeinopoliittisia. Elinkeinopoliittisia tavoitteita ovat esimerkiksi yritysten sijoittautumisen mahdollistaminen ja alueellisen elinkeinotoiminnan tukeminen."

Raportin teksti sisältää päätelmän (Firman perustamisen tavoitteet ovat olleet elinkeinopoliittisia). Raportin tekstistä lukija ei saa tietoonsa, mitä tarkastustoimenpiteitä E ja F ovat tehneet, mihin tarkastusaineistoon (lähteisiin) ne ovat kohdistuneet ja millaisia havaintoja he ovat tehneet päätelmänsä tueksi.

Yhteenveto

Edellä kuvattu kohtien 1.4 ja 4.1 raportointi ei täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia, koska lukija ei voi tietää mitä tarkastustoimenpiteitä ja Raportin laatijat ovat tehneet ja mihin aineistoon ne ovat kohdistuneet.

Kohdan 4.1 raportointi ei täytä tilintarkastuslain 20 §:n objektiivisuuden vaatimusta, sillä lukijalle Raportista voi jäädä sellainen harhaanjohtava käsitys, että Firman tai sen tytäryhtiöiden yhtiöjärjestyksissä olisi asetettu muita tavoitteita kuin voiton tuottaminen ja yhtiöiden perustamisen tavoitteet olisivat sillä perusteella elinkeinopoliittisia.

4.2.4 ISRS 4400 vaatimukset raportin sisällölle

ISRS 4400 standardin kohdan 18 mukaan raportin tulisi sisältää muun muassa 18. (j) maininta siitä, etteivät suoritettavat toimenpiteet muodosta tilintarkastusta eivätkä yleisluonteista tarkastusta eikä näin ollen ilmaista minkäänlaista varmuutta.

18. (k) maininta siitä, että jos tilintarkastaja olisi suorittanut lisätoimenpiteitä taikka tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, olisi voinut tulla esille muita seikkoja, joista olisi raportoitu.

TILA toteaa, että liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 kohdan 18 (j) informaatio puuttuu Raportista osittain ja kohdan 18 (k) informaatio kokonaan

TILA on perehtynyt toimeksiantosopimukseen ja sen liitteisiin (tarjous sekä yleiset ehdot). Niiden perusteella toimeksiantaja on E:n ja F:n kertomalla tavalla saanut tiedon ISRS 4400 standardin kohtien 18 (j) ja 18 (k) informaatiosta.

E ja F ovat selvityksessään TILAlle todenneet, että Raportti on julkinen asiakirja ja käyttäjäkunta on ollut laaja. TILA toteaa, että laajalle ja mahdollisesti tilintarkastukseen perehtymättömälle lukijakunnalle standardin kohtien 18 (j) ja 18 (k) informaatio olisi voinut olla merkityksellistä. Raportin lukijoilla ei ole ollut mahdollisuutta perehtyä toimeksiantosopimukseen kokonaisuudessaan eikä sen liitteisiin, koska ne ovat E:n ja F:n kertomalla tavalla osin salassa pidettäviä asiakirjoja.

E ja F ovat toimineet vastoin tilintarkastuslain 22 §:ssä säädettyä hyvää tilintarkastustapaa. He ovat Raportissaan todenneet noudattaneensa ISRS 4400 standardia, mutta eivät ole raportoinnissaan noudattaneet sitä kaikilta osin, vaan jättäneet Raportista pois standardin kohdan 18 (j) edellyttämän informaation osin ja kohdan 18 (k) edellyttämän informaation kokonaan.

4.3 Yhteenveto

E ja F ovat laiminlyöneet tilintarkastuslain 20 §:ssä säädetyn objektiivisuuden vaatimuksen. He ovat esittäneet ehdottoman kannanoton asiasta, joka on ollut epävarma ja tulkinnanvarainen sekä jättäneet raportoimatta asian, jolla olisi ollut olennainen merkitys Raportin keskeisimpään havaintoon.

Raportin käyttäjät eivät voi arvioida kaikkien E:n ja F:n Raportissa esittämien yksittäisten päätelmien luotettavuutta, koska lukija ei kaikkien Raportin päätelmien osalta saa Raportista tietoa, mihin lähteisiin ja tarkastustoimenpiteisiin yksittäisen päätelmän tiedot perustuvat. E:n ja F:n raportointi on siitä syystä tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaista.

E ja F ovat toimineet vastoin tilintarkastuslain 22 §:ssä säädettyä hyvää tilintarkastustapaa. He ovat Raportissaan todenneet suorittaneensa toimeksiannon noudattaen ISRS 4400 standardia, mutta eivät ole raportoinnissaan noudattaneet sitä kaikilta osin.

Ratkaisu

Tilintarkastuslain 49 §:n perusteella TILA antoi KHT E:lle ja KHT F:lle varoituksen.

Muutoksenhaku

KHT E haki päätökseen muutosta valittamalla VALAan. KHT F ei valittanut TILAn päätöksestä.

Sovelletut säännökset

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

TILA 5/2013

TIVA teki TILAlle esityksen HTM A:n tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TIVA oli antanut HTM A:lle varoituksen vuonna 2010 laaduntarkastuksessa havaittujen puutteiden ja laiminlyöntien johdosta. TIVA oli todennut, että hyväksymisen peruuttamista koskevan esityksen tekeminen ei ollut tuolloin perustelua, vaan A:lle annettiin seuraavaan laaduntarkastukseen asti aikaa korjata havaitut puutteet. Laaduntarkastuksen uusintatarkastus A:lle suoritettiin 2011. HTM A ei ollut korjannut aikaisemmin havaittuja puutteita. HTM A sai laaduntarkastuksen tulokseksi arvosanan ”hylätty”. TIVA varasi A:lle tilaisuuden antaa selvitystä laaduntarkastuksen havaintojen johdosta. A ei antanut TIVAlle selvitystä. TIVA päätti tehdä TILAlle esityksen A:n hyväksymisen peruuttamiseksi, koska A ei ollut ojentunut saamastaan varoituksesta huolimatta.

TILA varasi A:lle tilaisuuden tulla kuulluksi TIVAn esityksen johdosta ennen kuin se arvioi, täytyivätkö tilintarkastuslaissa säädetyt edellytykset hyväksymisen peruuttamiseksi. A ei antanut TILAlle selvitystä. TILA totesi, että edellytykset hyväksymisen peruuttamiseksi täytyivät. HTM A oli menetellyt tahallaan tai törkeän huolimattomasti tilintarkastuslain vastaisesti, kun hän oli merkittävältä osin laiminlyönyt korjata kahden vuoden aikana vuoden 2009 laaduntarkastuksessa havaitut puutteet tilintarkastustyön dokumentoinnissa. A oli annetusta varoituksesta huolimatta rikkonut tilintarkastuslaissa säädettyä velvollisuutta tilintarkastajana kehittää ja ylläpitää ammattitaitoaan. A ei enää ollut ammattitaitoinen.

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

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

Asiakirjaselvitys

TIVAn esitys

Kauppakamarien tilintarkastusvaliokunta (jatkossa TIVA) on tehnyt Keskuskauppa-kamarin tilintarkastuslautakunnalle (TILA) esityksen HTM A:n hyväksymisen peruuttamiseksi.

Esityksen tausta

TIVAn esityksen mukaan A:lle on tehty laaduntarkastus vuonna 2004. TIVA on käsitellyt laaduntarkastuksen tulokset joulukuussa 2004 ja määrännyt tuolloin A:lle suoritettavaksi laaduntarkastuksen uusintatarkastuksen vuonna 2006. Uusintatarkastus on tehty vuonna 2006. Laatukomitea on suositellut, että A:lle tehdään uusintatarkastus kahden vuoden kuluessa. TIVA on päättänyt kesäkuussa 2007, että A:lle tehdään uusintatarkastus 2 kahden vuoden kuluttua.

A:lle on suoritettu laaduntarkastus vuonna 2009. TIVA on käsitellyt laaduntarkastuksen tulokset kesäkuussa 2010. TIVA on 2010 määrännyt A:lle suoritettavaksi uusintatarkastuksen vuonna 2011. Lisäksi TIVA on antanut A:lle varoituksen laaduntarkastuksen tuloksen ja laaduntarkastuksessa havaittujen puutteiden johdosta. Laaduntarkastaja on tehnyt muun muassa seuraavia havaintoja ja päätelmiä A:n työn laadusta:

- tilintarkastusdokumentaatioissa ei ole mitään merkintöjä siitä, mitä tai kuinka on tarkastettu

- tilintarkastusdokumentaationa on ainoastaan kopiot tilinpäätöksistä, kertomuksista ja joistakin hallinnon asiakirjoista
- tilintarkastusstandardien ja suositusten tuntemus on jäänyt ajastaan jälkeen
- tilintarkastuksen suunnittelua ja dokumentaatiota tulisi kehittää standardien mukaiseksi.

TIVA on todennut päätöksessään vuonna 2010, että se ei katsonut perustelluksi tehdä tilintarkastuslain 50 §:n mukaista esitystä tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi, vaan antaa tilintarkastajalle mahdollisuuden korjata havaitut puutteet seuraavaan laaduntarkastukseen.

A:lle on suoritettu laaduntarkastuksen uusintatarkastus vuonna 2011. TIVA on vahvistanut A:n laaduntarkastuksen tulokseksi ”hylätty” kokouksessaan vuonna 2012. Laaduntarkastaja on tehnyt muun muassa seuraavia havaintoja ja päätelmiä A:n työn laadusta:

- henkilökohtaista laatukäsikirjaa ei ole
- suunnittelu ja riskien arviointi on puutteellinen ja niitä ei ole dokumentoitu
- tilintarkastusevidenssi tukee annettua lausuntoa, mutta evidenssin hankintaa ei ole tarpeeksi dokumentoitu
- johtopäätökset ja raportointi ovat puutteelliset ja niitä ei ollut riittävästi dokumentoitu
- tarkastuksen lopputulos vaikuttaa oikeansuuntaiselta, mutta standardeja ei ole noudatettu riittävässä määrin.

A on laaduntarkastuksen yhteenvetolomakkeen perusteella ollut samaa mieltä havainnoista ja päätelmistä laaduntarkastajan kanssa.

TIVA on pyytänyt A:lta selvitystä laaduntarkastuksen tuloksen johdosta. Selvityspyynnössä on pyydetty A:lta selvitystä seuraavien laaduntarkastuksessa tehtyjen havaintojen johdosta:

- vuoden 2011 uusintatarkastukseen johtaneita puutteita ei ole riittävästi korjattu ja tilintarkastajan toiminnassa on edelleen olennaisia puutteita. Merkittävimmät puutteet liittyvät tilintarkastustyön dokumentointiin kautta linjan
- tilintarkastuksen suunnittelu ja riskien arviointi on puutteellista
- tilintarkastussuunnitelmaa ei ole
- tilintarkastuksessa käytetty olennaisuus on dokumentoimatta
- tilintarkastustoimenpiteitä olennaisen virheellisyyden riskeihin vastaamiseksi ja hankittua tilintarkastusevidenssiä ei ole dokumentoitu riittävästi tehtyjen johtopäätösten tueksi
- dokumentoitua laadunvalvontajärjestelmän kuvausta ei ole
- puutteellisen tai puuttuvan dokumentaation vuoksi ei voitu todeta, että tilintarkastustyössä on noudatettu riittävästi relevantteja tilintarkastusstandardeja
- hankittua tilintarkastusevidenssiä ja tehtyjä tarkastustoimenpiteitä ja niiden perusteella tehtyjä johtopäätöksiä ei voi todentaa puuttuvan dokumentaation vuoksi.

A ei ole antanut TIVAn pyytämää selvitystä. TIVA on päättänyt esittää TILAlle A:n tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista.

Esityksen perustelut

TIVA on esityksessään todennut, että tilintarkastuslain 40 §:n nojalla TIVA valvoo ja ryhtyy tarpeellisiin toimenpiteisiin, jotta tilintarkastajat säilyttävät ammattitaitonsa ja muut hyväksymisen edellytykset sekä toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti.

TIVAn päätöksessä on siteerattu tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista koskevaa lainkohtaa (50 §). TIVA on katsonut perustelluksi tehdä esityksen A:n hyväksymisen peruuttamiseksi, koska TIVA on aiemmin vuonna 2010 antanut A:lle tilintarkastuslain 49 §:n nojalla varoituksen eikä A ole tästä ojentunut.

HTM A:n selvitys TILAlle

TILA on varannut A:lle tilaisuuden tulla kuulluksi TIVAn hyväksymisen peruuttamista koskevan esityksen johdosta. A ei ole antanut TILAlle selvitystä.

TIVAn esitys

Perustelut

1 Sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain 21 §:n mukaan tilintarkastaja on velvollinen pitämään yllä ja kehittämään ammattitaitoaan.

Tilintarkastuslain 40 §:n perusteella TIVAn 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 törkeästi huolimattomuudesta menetellyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti;
- 2) on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana
- 3) ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

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

A:lle on määrätty laaduntarkastus vuonna 2004. Sen johdosta hänelle on määrätty uusintatarkastus vuonna 2006. Vuoden 2006 laaduntarkastuksen perusteella hänelle on määrätty uusintatarkastus vuonna 2009. Vuoden 2009 laaduntarkastuksen perusteella hänelle on annettu tilintarkastuslain 49 §:n nojalla varoitus ja määrätty uusintatarkastus vuonna 2011. Vuoden 2011 laaduntarkastuksessa A on saanut tuloksen ”hylätty”.

TIVA on tehnyt TILAlle esityksen A:n hyväksymisen peruuttamiseksi, koska A ei ole ojentunut saamastaan varoituksesta huolimatta.

TIVA on ennen esityksen tekemistä varannut A:lle tilaisuuden tulla kuulluksi. A ei ole antanut TIVAlle selvitystä.

TILA on varannut A:lle tilaisuuden tulla kuulluksi ennen esityksen käsittelemistä TILAssa. A ei ole antanut TILAlle selvitystä.

3 TILAn arvio HTM A:n toiminnasta

A:lle on tehty vuodesta 2004 lähtien yhteensä 4 laaduntarkastusta. Hänet on vuosina 2004, 2007 ja 2009 määrätty uusintatarkastukseen havaittujen puutteiden takia. A ei ole saanut ”hyväksyty” arvosanaa yhdestäkään edellä mainitusta laaduntarkastuksesta.

Vuoden 2009 laaduntarkastuksessa on tehty havaintoja siitä, että A:n tilintarkastusalan standardien ja suositusten tuntemus on jäänyt ajastaan jälkeen. TIVA on pitänyt puutteita niin vakavina, että se on antanut A:lle vuoden 2009 laaduntarkastuksen havaintojen ja päätelmien perusteella varoituksen. TIVAn päätöksessä on tuolloin todettu, että A:lle annetaan mahdollisuus korjata havaitut puutteet seuraavaan laaduntarkastukseen, mistä syystä TIVA ei ole vielä vuonna 2010 tehnyt esitystä hyväksymisen peruuttamiseksi.

TILA toteaa, että A:n on hänelle määrättyjen lukuisten laaduntarkastusten uusintatarkastusten johdosta tullut ymmärtää, ettei hänen työnsä laatu vastaa sitä, mitä auktorisoidulta tilintarkastajalta odotetaan. A:n on viimeistään vuonna 2010 saamansa varoituksen perusteella pitänyt ymmärtää, että hänen on parannettava tilintarkastustyönsä laatua. A:n on saamansa varoituksen ja sen perustelujen johdosta pitänyt ymmärtää, että ellei hän korjaa työnsä laadussa olevia puutteita, seurauksena on esitys hänen hyväksymisensä peruuttamiseksi.

A:n tilintarkastustyön laatu ei ole parantunut, vuoden 2011 laaduntarkastuksen havaintojen ja päätelmien perusteella laaduntarkastuksen tulos on ollut hylätty. A on ollut viimeisimmän hänelle suoritettun laaduntarkastuksen tekijän kanssa yhtä mieltä havaituista puutteista työnsä laadussa. A ei ole korjannut työnsä laadussa olevia puutteita, kuten TIVA on edellyttänyt.

Vuoden 2009 laaduntarkastus ja vuoden 2011 uusintatarkastus on suoritettu eri tarkastajien toimesta. Kummassakin laaduntarkastuksessa on tarkastettu vähintään kaksi toimeksiantoa. TILA toteaa, että A:n tilintarkastustyön laadussa havaitut puutteet ja tehdyt päätelmät työn laadusta eivät perustu vain yhden henkilön arvioon. Samat laadulliset puutteet ilmenevät systemaattisesti lukuisissa tarkastetuissa toimeksiantoissa.

TILA toteaa, että A:n on viimeistään vuonna 2009 laaduntarkastuksen perusteella täytynyt ymmärtää, että auktorisoidun tilintarkastajan velvollisuuksiin kuuluu dokumentoida suorittamansa tilintarkastus. TILA toteaa, että A on menetellyt tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 1) kohdassa tarkoitetulla tavalla tahallaan tai törkeän huolimattomasti tilintarkastuslain vastaisesti, kun hän on merkittävältä osin laiminlyönyt korjata kahden vuoden aikana vuoden 2009 laaduntarkastuksessa havaitut puutteet tilintarkastustyön dokumentoinnissa.

TILA toteaa, että A on vuonna 2010 annetusta varoituksesta huolimatta rikkonut tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 2) kohdassa tarkoitetulla tavalla velvollisuuksiaan tilintarkastajana kehittää ja ylläpitää ammattitaitoaan.

TILA toteaa, että A:lle vuonna 2011 suoritettussa laaduntarkastuksessa havaitut lukuiset ja merkittävät puutteet osoittavat, että hän ei ole tilintarkastuslain 21 §:ssä edellytetyllä tavalla pitänyt yllä ja kehittänyt ammattitaitoaan. A ei enää ole tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 3) kohdassa tarkoitetulla tavalla ammattitaitoinen.

TILAn esitys

TILA esitti tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 1-3) kohtien nojalla yksimielisesti, että valtion tilintarkastuslautakunta peruuttaa A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajana.

Muutoksenhaku

Muutoksenhausta on säädetty tilintarkastuslain 53–54 §:ssä. Eesityksen tekeminen ei ole päätös, johon saisi hakea valittamalla muutosta.

TILA 6/2013

TIVA teki TILAlle esityksen HTM A:n hyväksymisen peruuttamiseksi. TIVA oli määrännyt HTM A:lle laaduntarkastuksen uusintatarkastuksen vuonna 2010 laaduntarkastuksessa havaittujen puutteiden ja laiminlyöntien johdosta. Laaduntarkastuksen uusintatarkastus A:lle suoritettiin 2012. HTM A ei ollut korjannut aikaisemmin havaittuja puutteita. HTM A sai laaduntarkastuksen tulokseksi arvosanan ”hylätty”. TIVA päätti tehdä TILAlle esityksen A:n hyväksymisen peruuttamiseksi, koska A ei ollut enää ammattitaitoinen tai täyttänyt muita hyväksymisen edellytyksiä.

TILA varasi A:lle tilaisuuden tulla kuulluksi TIVAn esityksen johdosta ennen kuin se arvioi, täytyivätkö tilintarkastuslaissa säädetyt edellytykset hyväksymisen peruuttamiseksi. A totesi TILAlle antamassaan selvityksessä, että hän oli omasta mielestään ammattitaitoinen. Kenelläkään ei ollut huomauttamista hänen suorittamistaan tilintarkastuksista. A:n tarkastamat yhtiöt olivat pieniä, A oli voinut tarkastuksessa käydä läpi niiden kirjanpitoaineiston kokonaisuudessaan. Muu dokumentointi oli virallisia dokumentteja lukuun ottamatta jäänyt puutteelliseksi. Valtaosa A:n asiakkaista oli ollut hänen asiakkaitaan 5-7 vuotta, minkä johdosta A tiesi tilintarkastukseen vaatiman ajan ilman asian dokumentointia. A pyysi, että hyväksymisen peruuttamisen sijaan hänelle annetaan korkeintaan huomautus.

TILA totesi, että edellytykset hyväksymisen peruuttamiseksi täyttyivät. HTM A oli menetellyt tahallaan tai törkeän huolimattomasti tilintarkastuslain vastaisesti, kun hän oli merkittävältä osin laiminlyönyt korjata kahden vuoden aikana vuoden 2010 laaduntarkastuksessa havaitut puutteet tilintarkastustyön dokumentoinnissa. Lukuisat ja merkittävät puutteet, joita A ei ollut yrittänyt korjata, osoittavat, että hän ei ollut tilintarkastuslaissa säädetyllä tavalla pitänyt yllä ja kehittänyt ammattitaitoaan. A ei enää ollut ammattitaitoinen.

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

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

Asiakirjaselvitys

TIVAn esitys

Kauppakamarien tilintarkastusvaliokunta (jatkossa TIVA) on tehnyt Keskuskauppa-kamarin tilintarkastuslautakunnalle (TILA) esityksen HTM A:n hyväksymisen peruuttamiseksi.

Esityksen tausta

A:lle on tehty laaduntarkastus vuonna 2010. Laaduntarkastuksessa havaittujen puutteiden johdosta TIVA on määrännyt A:lle suoritettavaksi laaduntarkastuksen uusintatarkastuksen vuonna 2012. TIVAn esityksen mukaan A:n laaduntarkastus on hänelle vuonna 2012 tehdyssä uusintatarkastuksessa tullut hylätyksi.

Vuoden 2010 laaduntarkastus

Laaduntarkastaja on tehnyt muun muassa seuraavia havaintoja ja päätelmiä A:n työn laadusta vuoden 2010 laaduntarkastuksessa:

- käytössä ei ollut henkilökohtaista laatukäsikirjaa eikä mitään tarkastusohjelmaa tai tarkastuslistoja
- dokumentointi tarkastuksista on ollut minimaalista
- dokumentointia tarkastuksen suunnittelusta ja riskikartoituksista ja vastaavista ei ollut ollenkaan
- tarkastettava on tilannut HTM-yhdistyksen tarkastusohjelman. Laaduntarkastaja antoi neuvontaa ohjelman käytöstä sekä kertoi vaadittavasta tarkastuksen dokumentoinnin tasosta.

A on vuoden 2010 laaduntarkastuksen vahvistuslomakkeessa kirjoittanut olleensa ylälähtynyt dokumentoinnin merkityksestä. A on todennut ymmärtävänsä nyt paremmin sen merkityksen ja jatkossa huomioivansa asian.

Vuoden 2012 laaduntarkastus

Laaduntarkastaja on tehnyt vuoden 2012 laaduntarkastuksessa muun muassa seuraavia havaintoja ja päätelmiä A:n työn laadusta:

- laadunvalvontajärjestelmää ei ole
- suunnittelu ja riskien arviointi on jäänyt tekemättä/dokumentoimatta
- tilintarkastusdokumentaatio on hyvin vaillinainen koostuen vain tasekirjasta, taseerittelyistä, saldovahvistuksesta (toisella), panttiluettelosta (toisella), saldo- ja korotodistuksesta, rahasto-osuus otteesta (toisella) ja johdon vahvistusilmoituksesta
- koska dokumentointi on jäänyt molempien yhtiöiden osalta olennaisen vaillinaiseksi, ei laaduntarkastuksessa voinut nähdä ketjua; Riskikohteiden määrittäminen > Valitut tarkastustoimenpiteet kannanotoittain > Johtopäätökset > Raportointi. Lisäksi molemmissa tarkastetuissa osakeyhtiöissä on tilintarkastuskertomuksissa kahdessa kohtaa viitattu *yhdistyksen* tarkastukseen
- tilintarkastusta ei ole suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Vuoden 2012 laaduntarkastuksen ennakkokartoituslomakkeessa A on todennut, että hän on yrittänyt käyttää hankkimaansa HTM-yhdistyksen työkirjaa, mutta ei ole saanut sitä "pelittämään". A on todennut, että ohjelma edellyttäisi ilmeisesti käyttökoulutusta.

Esityksen perustelut

Tilintarkastuslain 50 §:n 4 momentin mukaan TIVAn on tehtävä TILAlle esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi, jos valiokunta katsoo, että HTM-tilintarkastaja ei ole enää ammattitaitoinen tai täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

A:n jälkimmäisen laaduntarkastuksen perusteella TIVA on päättänyt esittää Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle HTM-tilintarkastaja A:n hyväksymisen peruuttamista, koska suoritettujen laaduntarkastusten perusteella A:n ei voida katsoa täyttävän enää hyväksymisen edellytyksiä.

HTM A:n selvitys TILAlle

TILA on varannut A:lle tilaisuuden tulla kuulluksi TIVAn hyväksymisen peruuttamista koskevan esityksen johdosta. A on antanut TILAlle selvityksen.

Ammattitaito

A on selvityksessään todennut olevansa mielestään tilintarkastuslaissa tarkoitetulla tavalla ammattitaitoinen. A on perustellut näkemystään muun muassa sillä, että kenelläkään ei ole ollut huomauttamista hänen sivutoimisena HTM-tilintarkastajana

vuodesta 1994 lähtien suorittamistaan tilintarkastuksista. A on todennut pitävänsä tilintarkastuksen tärkeimpänä asiana sitä, miten itse tilintarkastus tehdään ja miten siitä annetaan oikeaa ja luotettavaa informaatiota sidosryhmille.

A on todennut olleensa laaduntarkastuksen kohteena useamman kerran ennen kuin tiukennetut dokumentointivelvoitteet tulivat tilintarkastajille. A:n mukaan hän on aikaisemmin saanut laaduntarkastuksessa positiivista palautetta laatimistaan tilintarkastuspöytäkirjoista ja muistioista.

A on todennut laativansa jokaisesta tarkastettavasta kohteesta tarkastuksen yhteydessä muistiinpanot. Annettujen tilintarkastusasiakirjojen taustalla on aina ollut A:n oma näkemys tarkastuksen perusteella esiin tulleista asioista. A on huolehtinut siitä, että hänen käytössään on ollut ajan tasalla olevaa ammattikirjallisuutta ja siihen liittyvää nettipohjaista aineistoa.

Tilintarkastuslain vastainen menettely

A on selvityksessään TILAlle todennut, että hän ei ole mielestään tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menettellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti. Laaduntarkastuksessa esiin tulleiden puutteiden johdosta A on todennut, että hänen tarkastamansa yhtiöt ovat olleet niin pieniä, että hän on käynyt läpi tosikohtaisesti tarkastuskohteiden koko aineiston.

Valtaosa kohteista on ollut A:n asiakkaina 5-7 vuotta. Siitä syystä hän on tiennyt etukäteen tarkastuksen vaatimat aikaresurssit ilman erillistä dokumentointia asiasta. Laaduntarkastuksen kohteina olleiden yritysten koko kirjanpitoaineisto on tarkastettu. A on tarkastettavien tilikausien aikana ottanut kantaa toiminnan kehitysnäkymiin. Tilintarkastuskertomuksen viittaus yhdistykseen on painovirhe eikä heikennä tilintarkastuksen luotettavuutta.

A on TILAlle antamassaan selvityksessä ihmetellyt sitä, että laadunvalvoja ei ole millään tavalla huomionnut sitä, että on antanut laaduntarkastuksessa tarkastetuista yhtiöistä muistion koskien muun muassa varatilintarkastajan valintaa sekä arvonlisäverovähennyksen edellytyksiä. A:n mukaan tämä osoittaa, että hän on tilintarkastuksessa toiminut asianmukaisella tavalla.

A on todennut hankkineensa HTM-yhdistyksen markkinoiman laadunvalvontajärjestelmän, jota hän ei ole osannut käyttää, joten järjestelmä ei ole ollut käytössä. Tämän A on kertonut myös laaduntarkastajalle.

A:n mukaan hän on tilintarkastuksessa käynyt läpi asiakkaansa riittävän tarkasti, jolloin ei jää niin sanottuja harmaita alueita, joista voisi tulla asiakkaalle tai sidosryhmälle sellaisia yllätyksiä, joista voi kohdistua vaatimuksia tilintarkastajalle. Tästä syystä muu dokumentointi on virallisia raportteja lukuun ottamatta jäänyt puutteelliseksi. Jatkossa A on toteuttamassa tilintarkastusten dokumentointia excel –ohjelmiston avulla.

A on TILAlle antamassaan selvityksessä todennut, että ei pidä täysin paikkaansa, että hän ei ole ottanut huomioon ensimmäisessä laaduntarkastuksessa saamiaan korjauskehotuksia. A on vuoden 2010 laaduntarkastuksen jälkeen saattanut kuntoon sen, että silloin täysin puuttuneet toimeksiannon hyväksymistä ja osittain vahvistamista koskevat ilmoitukset ovat tarkastettavien asiakkaiden osalta kunnossa.

Lopuksi

A on pyytänyt, että TIVAn esitys hyväksymisen peruuttamiseksi muutetaan siten, että päätös olisi korkeintaan huomautus.

TILAn esitys

Perustelut

1 Sovellettavat säännökset

Tilintarkastuslain 21 §:n mukaan tilintarkastaja on velvollinen pitämään yllä ja kehittämään ammattitaitoaan.

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
- 3) ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

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

A:lle on määrätty laaduntarkastus vuonna 2010. Siinä tehtyjen havaintojen ja päätelmien johdosta hänelle on määrätty uusintatarkastus vuonna 2012. Vuoden 2012 laaduntarkastuksessa A on saanut tuloksen ”hylätty”.

TIVA on tehnyt TILAlle esityksen A:n hyväksymisen peruuttamiseksi, koska A ei laaduntarkastusten perusteella ole enää ammattitaitoinen tai täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

3 TILAn arvio HTM A:n toiminnasta

Vuoden 2010 laaduntarkastuksessa on tehty havaintoja siitä, että A:lla ei ole ollut lainkaan tarkastusohjelmaa tai tilintarkastajan tarkastuslistoja. Dokumentointia tarkastusten suunnittelusta tai riskikartoituksista ei ole ollut lainkaan. Tilintarkastusten dokumentointi oli olennaisen puutteellista. A:n laaduntarkastuksessa esittämän kommentin perusteella hän ei ollut aikaisemmin ymmärtänyt dokumentaation merkitystä tilintarkastuksessa. A oli tuolloin vakuuttanut laaduntarkastuksen johdosta ymmärtävänsä dokumentaation merkityksen, tilanneensa HTM-yhdistyksen tarkastusohjelman¹⁵ ja saattavansa dokumentaation vaadittavalle tasolle.

TILA toteaa, että A:n on täytynyt vuoden 2010 laaduntarkastuksesta saamansa palautteen perusteella ymmärtää, ettei hänen työnsä laatu, erityisesti dokumentaation

¹⁵ HTM Info-Oy:n Tilintarkastajan työkirjapaketti

osalta, vastaa sitä, mitä auktorisoidulta tilintarkastajalta odotetaan. A:n on täytynyt ymmärtää, että hänen on parannettava tilintarkastustyönsä laatua.

A:n tilintarkastustyön laatu ei ole parantunut, vuoden 2012 laaduntarkastuksen havaintojen ja päätelmien perusteella laaduntarkastuksen tulos on ollut hylätty. Laaduntarkastuksessa on tehty havaintoja samoista puutteista, joita on havaittu vuoden 2010 laaduntarkastuksessa. A ei ole merkittävästi korjannut dokumentaatioissa olevia puutteita.

Vuoden 2010 laaduntarkastus ja vuoden 2012 uusintatarkastus on suoritettu eri tarkastajien toimesta. Kummassakin laaduntarkastuksessa on tarkastettu vähintään kaksi toimeksiantoa. TILA toteaa, että A:n tilintarkastustyön laadussa havaitut puutteet ja tehdyt päätelmät työn laadusta eivät perustu vain yhden henkilön arvioon. Samat laadulliset puutteet ilmenevät systemaattisesti lukuisissa tarkastetuissa toimeksiannoissa.

TILA toteaa, että A:n suhtautumista ammattitaitonsa ylläpitämiseen ja kehittämiseen osoittaa hänen toimintansa HTM-Info Oy:n Tilintarkastajan työkirjapaketin kanssa. A:lle on vuoden 2010 laaduntarkastuksessa annettu palautetta siitä, että hänellä ei ole käytössään mitään tarkastusohjelmaa tai tarkastuslistoja tilintarkastusten suorittamiseen. A on tuolloin kertonut tilanneensa HTM-Info Oy:n Tilintarkastajan työkirjapaketin. Vuoden 2012 laaduntarkastuksessa A on todennut, että hän ei ole käyttänyt työkalua, koska ei ole saanut sitä ”pelittämään” ja että se ilmeisesti edellyttäisi käyttökoulutusta. A:n passiivisuus osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta oman ammattitaitonsa saattamiseen auktorisoidulta tilintarkastajalta vaadittavalle tasolle.

TILA toteaa, että A:lle vuonna 2010 suoritettussa laaduntarkastuksessa on havaittu lukuisia ja merkittäviä puutteita tilintarkastustyön dokumentoinnissa. Samoja puutteita on havaittu vuoden 2012 uusintatarkastuksessa. Lukuisat ja merkittävät puutteet, joita A ei ole yrittänytkään korjata, osoittavat, että hän ei ole tilintarkastuslain 21 §:ssä edellytetyllä tavalla pitänyt yllä ja kehittänyt ammattitaitoaan. A ei enää ole tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 3) kohdassa tarkoitettulla tavalla ammattitaitoinen.

TILA toteaa, että A:n on vuonna 2010 laaduntarkastuksen perusteella täytynyt ymmärtää, että auktorisoidun tilintarkastajan velvollisuuksiin kuuluu dokumentoida suorittamansa tilintarkastus. A on vuoden 2010 laaduntarkastuksen vahvistuslomakkeella vakuuttanut ymmärtävänsä dokumentoinnin merkityksen ja toimivansa sen mukaisesti. TILA toteaa, että A on menetellyt tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 1) kohdassa tarkoitettulla tavalla tahallaan tai törkeän huolimattomasti tilintarkastuslain vastaisesti, kun hän on merkittävältä osin laiminlyönyt korjata kahden vuoden aikana vuoden 2010 laaduntarkastuksessa havaitut puutteet tilintarkastustyön dokumentoinnissa.

Esitys

TILA esitti tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 1) ja 3) kohtien nojalla yksimielisesti, että valtion tilintarkastuslautakunta peruuttaa A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajana.

Muutoksenhaku

Muutoksenhausta on säädetty tilintarkastuslain 53–54 §:ssä. Esityksen tekeminen ei ole päätös, johon saisi hakea valittamalla muutosta.

TILA 7/2013

Tekes kanteli KHT A:n toiminnasta siksi, että hän oli laatinut Tekesille tarkastuskertomuksen Tikku Oy:n Tekes-projektista. Tekesin mielestä KHT A:n tarkastuskertomus oli useilta osin virheellinen. Tekes oli teettänyt Tikku Oy:stä oman Tekes-tarkastuksen, joka osoitti useita puutteita Tikku Oy:n Tekes-tilityksessä. Muun muassa tuntikohtainen työajanseuranta puuttui. Projektikirjanpidon merkittävistä puutteista johtuen huomattavaa osaa kustannuksista ei pystytty varmentamaan Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen mukaisiksi. Jos Tekesin tiedossa olisi maksuhetkellä ollut projektin hallinnolliset puutteet, ei rahoitusta olisi maksettu. Virheellistä tietoa sisältäneen tarkastuskertomuksen toimittaminen vähensi Tekesin luottamusta auktorisoitujen tilintarkastajien toimintaan. Tekes pyysi TILAA selvittämään, oliko KHT A:n toiminta vastannut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia.

KHT A antoi TILAlle vastineen ja katsoi toimineensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tikku Oy:lle oli avattu projektin alkaessa kirjanpidon oheen projektikohtainen kustannuslaskenta. Kustannuspaikkanumerolle oli kohdistettu projektille koituneita kustannuksia ja tehty niistä tulostettu projektikohtainen tuloslaskelma tilitoimistossa kyseisen projektilaskennan perusteella. Asia näkyy KHT A:n työpapereista. Samaa asiaa todentaa kustannuslaskennan pääkirja. Projektin vastuullinen johtaja oli tehnyt kustannustilityksen yhteenvedon ja antanut projektin vastuullisen johtajan vakuutuksen. KHT A ei ymmärrä väitettä, jonka mukaan edellä kerrottu ei ole riittävä järjestely projektikirjanpitovaatimuksen täyttämiseksi. Tekes-tarkastuksessa on virheitä. Tikku Oy:llä ei ollut muita merkittäviä projekteja käynnissä kuin kyseinen projekti.

TILA tutki asian ja totesi, että KHT A:n antama tarkastuskertomus on tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 2 kohdan mukainen viranomaiselle annettu lausunto. KHT A oli tehnyt Tekesille annettua tarkastuskertomusta edeltäneen tarkastuksen puutteellisesti. Projektin kustannuksia oli tarkastushavaintojen mukaan seurattu projektinumerolla ja kustannuslaskennan pääkirjan avulla. Tämä ei kuitenkaan ole ollut riittävää tarkastuskertomuksen sisällön ja sitä koskevien Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen noudattamisen kannalta. KHT A oli antanut tarkastuskertomuksen, vaikka hän ei ollut täsmäyttänyt kustannustilitystä ja projektilaskentaa kustannustilityksen erien mukaisesti. KHT A ei ollut tarkastanut tarkastuskertomusta laatiessaan kuluja koskevia tositteita, vaikka Tekesin ehtojen mukaan vähintään puolet tilitetyistä kustannuksista olisi pitänyt tarkastaa kustannuslajikohtaisesti. KHT A:lla ei ollut havaintoja Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen edellyttämästä hankkeeseen osallistuneiden henkilöiden työajan tuntitasoisesta työajanseurannasta.

TILA totesi, että KHT A:n tarkastustyö ei vastaa tarkastuskertomuksessa ilmoitettua eikä Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen vaatimuksia, joten hänellä ei ollut perusteita antaa tarkastuskertomusta siinä muodossa, että yritys on olenaisilta osin noudattanut rahoituspäätöksen yleisiä ehtoja. TILA näki KHT A:n toiminnassa lieventäviä seikkoja ja antoi hänelle huomautuksen.

(Äänestysratkaisu, TILAn päätökseen ei haettu valittamalla muutosta.)

Kantelu

Tekes kertoi kantelussaan TILAlle, että KHT A oli laatinut tarkastuskertomuksen Tikku Oy:n Tekes-projektista. KHT A laati tarkastuskertomuksen KHT-yhdistyksen suosi-

tusta 800 (raportointi erityistä tarkoitusta varten tehdystä tarkastustoimeksiannosta) noudattaen.

Kantelun mukaan Tikku Oy:n projektille myönnettiin vuonna 2009 Tekesin päätöksellä enintään 38 800 euron tuotekehitysavustus. Päätöksessä mainitaan, että rahoitukseen sovelletaan Tekesin yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan yleisiä ehtoja. Ehdossa annetaan ohjeita projektin kirjanpidon ja työajanseurannan laadinnasta. Ehtojen mukaan yrityksen kirjanpitoon tai kustannus-/projekttilaskentaan on avattava tili, laskentakohde, hankkeen numero tai muu laskentatunniste, jolla rahoituspäätöksen tarkoittamasta kehitystyöstä aiheutuvat kustannukset on yksilöitävissä ja kustannusten yhteys kirjanpitoon ja kustannustilityslomakkeeseen on todennettavissa.

Tilitettävien palkkojen tulee ohjeen mukaan perustua tuntitasoiseen työajanseurantaan. Tunnit tulee kirjata vähintään viikoittain päiväkohtaisesti ja varmentaa systemaattisella tavalla vähintään kerran kuussa.

Rahoituksen yleisten ehtojen mukaan rahoituksensaajan on toimitettava lopputilityksen yhteydessä koko projektin kestoajaa koskeva yrityksen ulkopuolisen KHT-, HTM- tai JHTT-tilintarkastajan määrämuotoinen tarkastuskertomus. Ohjeissa painotetaan kiinnittämään erityistä huomiota projektikirjanpidon ja työajanseurannan toteuttamiseen ja luotettavuuteen sekä jäljitettävyysetjuna aukottomuuteen.

KHT A antoi 7.10.2009 tarkastuskertomuksen kyseessä olevaan projektiin kustannustilityksistä koko projektin kestoajalta. KHT A ei kertonut tarkastuskertomuksessa havainneensa olennaisia virheitä tai puutteita yrityksen toiminnassa, vaan hän totesi Tikku Oy:n noudattaneen oleellisilta osilta yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksen yleisiä ehtoja.

Lopputilityksen perusteella tarkastuskertomukseen luottaen Tekes maksoi Tikku Oy:lle rahoituspäätöksen mukaisen 38 800 euron tuotekehitysavustuksen. Avustus oli 48,9% hyväksytyistä kokonaiskustannuksista.

Projektille päätettiin vuonna 2011 tehdä Tekes-tarkastus. Tekes-tarkastuksen suorittivat ulkopuolinen auktorisoitu tilintarkastaja ja tarkastettavasta hankkeesta riippumaton Tekes-teknologia-asiantuntija. Tekes-tarkastuksen avulla on tarkoitus varmistua projektikirjanpidon, työajanseurannan ja tilitettyjen kustannusten asianmukaisuudesta. Teknologian tarkasti toinen asiantuntija. KHT B toimi ulkopuolisena tilintarkastajana.

Tekes tarkastuksen suorittamista hankaloitti tarkastuksessa tarvittavan materiaalin saamiseen liittyneet vaikeudet. Tikku Oy ei kyennyt toimittamaan materiaalia ennakoon. Yhtiö ei kyennyt selvittämään Tekesille ilmoitettuja kustannuksia. Kirjanpitoon oli projektinumerolla kirjattu kustannuksia, mutta ne eivät vastanneet Tekesille tilitetyistä kustannuksista. Tästä syystä tarkastus jouduttiin tekemään osittain koko yhtiön kirjanpidon kautta. Asiakirjojen luotettavuutta, tilitysten asianmukaisuutta ja niiden perustamista tuensaajan kirjanpitoon sekä projektin toteutusta tarkastettiin tästä syystä tarkastamalla koko yhtiön kirjanpitoa sekä asiakirjoja etukäteen ja haastattelupäivinä.

Tekes-tarkastuksessa ei pystytty varmistumaan, että yritys olisi pitänyt projektille tehdyistä työtunneista kirjaa. Kaikki projektinaikaiset yrityksen palkkakustannukset oli tilitetty projektille, vaikka esimerkiksi projektissa ohjelmoijana työskennelleen Tommi T:n tunteja ei ollut raportoitu projektille tehdyiksi. Myös toimitusjohtaja Kari O:n Teke-sille tilitetty palkka sisälsi rahoituksen yleisten ehtojen vastaisesti yleishallintoon ja

markkinointiin liittyvää työtä vastaavan palkan. Kirjanpitoon kirjatut palkat eivät myöskään vastanneet palkkalaskelmia.

Kantelun mukaan kustannuksia oli seurattu yhtiön kirjanpidossa projektinumerolla, mutta kustannustilitystä ja yhtiön projektkirjanpitoa ei ollut mahdollista täsmäyttää.

Työajanseurannan puuttumisen vuoksi Tekes ei kyennyt varmistumaan rahapalkkojen, henkilöstösivukustannusten ja yleiskustannusten oikeellisuudesta. Projektkirjanpidon merkittävistä puutteista johtuen myös huomattavaa osaa kustannuksista ei pystytty varmentamaan Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen mukaisiksi.

Tarkastuksessa paljastui, että Tikku Oy:n tilittämistä 79 331 euron suuruisista kokonaiskustannuksista 47 005 euroa ei ollut rahoituspäätöksen ja sen yleisten ehtojen mukaisia hyväksyttäviä kustannuksia. Havaintojen pohjalta Tekes päätti periä takaisin projektille liikaa maksetun avustusosuuden 23 502,47 euroa (50% avustuspäätöksen vastaisista kustannuksista) ja koron sille.

Kantelija on katsonut, että KHT A toimitti puutteellisen tarkastuskertomuksen. Projektin jälkeen suoritettu Tekes-tarkastus paljasti merkittäviä puutteita tarkastuskertomuksen laadinnassa. On ilmeistä, ettei KHT A suorittanut tarkastustehtävää riittävää huolellisuutta osoittaen.

Vahinkoa syntyi siitä, että Tekes maksoi Tikku Oy:lle 38 800 avustusta KHT A:n tarkastuskertomuksen perusteella. Jos Tekesin tiedossa olisi maksuhetkellä ollut projektin hallinnolliset puutteet, ei rahoitusta olisi maksettu.

Tikku Oy:n talouden kehitys on vuosina 2010-2012 ollut heikkoa, ja yritys on ilmoittanut Tekesille, ettei se pysty palauttamaan väärin tietojen perusteella maksettua rahoitusta takaisin. Tekesin vahingoksi näin ollen muodostuu koko takaisinperinnän määrä 23 502,47 euroa korkoineen.

Virheellistä tietoa sisältäneen tarkastuskertomuksen toimittaminen vähensi Tekesin luottamusta auktorisoitujen tilintarkastajien toimintaan. Tekes pyytää TILAA selvittämään, onko KHT A:n toiminta vastannut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia.

KHT A:n vastine

KHT A on kommentoinut Tekesin kantelussa esitettyjä moitteita ja antanut TILALLE vastineen.

KHT A on kertonut, että ennen tarkastusta hän perehtyi tilintarkastussuositukseen nro 800 sellaisena kuin se oli tuolloin voimassa. Hän perehtyi Tekesin oppaaseen "Rahoituksen yleiset ehdot, yritysten tutkimus- ja kehityshankkeiden rahoitus" pvm 1.1.2009, erityisesti kohtaan "Hankkeen raportointi Tekesille" ja sen kohtaan 7.3. "Tarkastuskertomus".

KHT A on kertonut, että Laskenta Oy on avannut projektin alkaessa Tikku Oy:n kirjanpidon oheen projektikohtaisen kustannuslaskennan. Kustannuspaikkanumerolle 20-20 on kohdistettu projektille koituneita kustannuksia ja tehty niistä tulostettu projektikohtainen tuloslaskelma tilitoimistossa kyseisen projektilaskennan perusteella. Asia näkyy KHT A:n työpapereista ja hänen toimittamastaan kommenttien liitteestä (projektilaskennan tuloste). Kommenttien liitteenä on myös samaa asiaa koskeva kustannuslaskennan pääkirja. Projektin vastuullinen johtaja on tehnyt kustannustilityksen yhteenvedon ja antanut projektin vastuullisen johtajan vakuutuksen, joista

KHT A on lähettänyt kopiot TILAlle. KHT A ei ymmärrä väitettä, jonka mukaan edellä kerrottu ei ole riittävä järjestely projektikirjanpito vaatimuksen täyttämiseksi.

KHT A on huomauttanut vastineessaan, ettei hänen tarkastamassaan palkkaerittelyssä ole ollenkaan Turkka-nimistä henkilöä, joten Tekes-tarkastuksen suorittanut KHT B on erehtynyt. Toimitusjohtajan O:n koko palkkaa ei ole tilitetty projektille, mikä ilmenee KHT A:n TILAlle toimittamista liitteistä.

Tikku Oy:llä ei ollut muita merkittäviä projekteja käynnissä kuin kyseinen Trippo-projekti.

KHT A on kertonut luettelonomaisesti tarkastustoimenpiteistään yhtiössä. Tositteita ei tarkastuksessa ollut käytettävissä. KHT A on myöhemmin kaikki tositteet käynyt läpi suorittaessaan seuraavana keväänä vuoden 2009 tilintarkastuksen ja todennut kaikkien tilikauden tositteiden liittymisen yhtiön liiketoimintaan.

KHT A oli yhtiön tilintarkastajana perustamisesta 29.8.2007 lähtien ja tarkasti 2008, 2009 ja 2010 päättyneet tilikaudet (31.12. tilinpäätös). Hän oli koko ajan huolissaan yhtiön huonosta taloudellisesta kehityksestä ja surkeasta likviditeettitilanteesta sekä erityisesti liikevaihdon vaatimattomasta tasosta ja raportoi ja keskusteli näistä jatkuvasti. Tammikuussa 2011 hän lähetti sähköpostiviestin yhtiön hallitukselle ja toimitusjohtajalle ilmaisten päätöksensä luopua yhtiön tilintarkastuksesta turhautumisen johdosta.

KHT A suoritti vuoden 2010 tilintarkastuksen vielä loppuun elokuussa 2011, koska hänet oli sille tilikaudelle valittu ja koska sitä oli erikseen pyytänyt hallituksen jäsen, jonka KHT A tiesi luotettavaksi ja menestyneeksi liikemieheksi.

Lopuksi KHT A on todennut TILAlle, ettei tilintarkastaja voi olla vastuussa entisen asiakkaansa taloudellisesta menestymättömyydestä vuosia sen jälkeen, kun on luopunut toimeksiannosta. Tekesin kärsimä vahinko on johtunut pitkälti siitä, että Tikku Oy:n liiketoiminta ei ole oikeastaan koskaan lähtenyt kunnolla liikkeelle.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

KHT A:n toimintaa arvioitaessa sovelletaan tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

TILA ottaa päätöksessään kantaa siihen, onko KHT A toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti antaessaan Tekesille tarkastuskertomuksen, jonka mukaan Tikku Oy on olennaisilta osin noudattanut Tekesin rahoituspäätöksen yleisten ehtojen kustannuksia ja kustannustilityksiä koskevia kohtia.

2 Tapahtumien kulku

Tekes myönsi vuonna 2009 Tikku Oy:n Trippo-projektille enintään 38 800 euron tuotekehitysavustuksen. Päätöksessä mainitaan, että rahoitukseen sovelletaan Tekesin yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan yleisiä ehtoja.

KHT A on toiminut Tikku Oy:n tilintarkastajana.

KHT A antoi 7.10.2009 tarkastuskertomuksen projektiin kustannustilityksistä koko projektin kestoajalta. KHT A ei kertonut tarkastuskertomuksessa havainneensa olennaisia virheitä tai puutteita yrityksen toiminnassa, vaan hän totesi Tikku Oy:n noudattaneen oleellisilta osilta rahoituksen yleisten ehtojen kustannustilityksiä koskevia kohtia 5 Hyväksyttävät kustannukset ja 7.2 Kustannustilitys.

Tekes on valtion viranomainen. KHT A:n antama tarkastuskertomus on tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 2 kohdan mukainen viranomaiselle annettu lausunto. Tekes maksoi vuonna 2009 Tikku Oy:lle rahoituspäätöksen mukaisen 38 800 euron tuotekehitysavustuksen. Avustus oli 48,9% hyväksytyistä kokonaiskustannuksista.

Tikku Oy oli sitoutunut noudattamaan Tekesin rahoituksen yleisiä ehtoja.

Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen (yritysten tutkimus- ja kehityshankkeiden rahoitus 1.1.2009) mukaan Tekesin rahoitusta saaneen yrityksen tulee järjestää kustannusten seuranta ja pitää projektille tehdystä työstä työaikakirjanpitoa. Yrityksen kirjanpitoon tai kustannus-/projektilaskentaan on avattava tili, laskentakohde, hankkeen numero tai muu laskentatunniste, jolla rahoituspäätöksen tarkoittamasta kehitystyöstä aiheutuvat kustannukset ovat yksilöitävissä ja kustannusten yhteys kirjanpitoon ja kustannustilityslomakkeeseen on todennettavissa. Hankkeeseen käytetyn työajan tuntiseuranta on järjestettävä ehtojen kohdan 5.2.1 mukaisesti.

Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen jaksossa 5 määrätään hyväksyttävistä kustannuksista. Hyväksyttäviä kustannuksia ovat hankkeen kestoaikana syntyneet, yrityksen kirjanpidossa olevat, maksetut, nettomääräiset ja arvonlisäverottomat hankkeesta aiheutuneet menot (5.1). Kohdan 5.2 mukaan Tekes voi hyväksyä hankkeen kustannuksiksi henkilöstökustannuksia, muita hankkeen toteuttamisesta aiheutuvia välittömiä kustannuksia sekä yleiskustannuksia. Kohdassa 5.2.1 määrätään rahapalkoista (työajan seuranta ja varmennus) ja kohdassa 5.2.2 henkilöstösivukustannuksista. Kohdan 5.2.1 mukaan hyväksyttäviä kustannuksia ovat hankkeet toteuttamiseen osallistuneiden henkilöiden tehollisen työajan (enintään 11 kk/vuosi/henkilö) ennakonpidätyksen alaiset rahapalkat. Yritys saa tilittää henkilön kokonaispalkasta ainoastaan hankkeelle kohdistuvan työajan palkan. Palkansaajan kokonaistyöajasta on pyydettäessä esitettävä selvitys. Tilittävien palkkojen tulee perustua tuntitasoiseen työajan seurantaan. Tunnit tulee kirjata vähintään viikoittain päiväkohtaisesti ja varmentaa systemaattisella tavalla vähintään kerran kuukaudessa, ellei Tekes ole hyväksynyt muuta vastaavaa työajanseurantatapaa.

Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen kohdan 7.2 mukaan projektin kustannuksista tulee pitää projektitiliä, joka voi olla kirjanpitoon tai kustannus-/tai hankelaskentaan avattu tili, laskentakohde, projektin numero tai muu laskentatunniste, jolla rahoituspäätöksen tarkoittamasta kehitystyöstä aiheutuneet kustannukset ovat yksilöitävissä ja kustannusten yhteys kirjanpitoon on todennettavissa. Rahoituspäätöksen ja sen ehtojen hyväksymislomakkeella yritys sitoutuu järjestämään projektkirjanpidon edellä mainitulla tavalla.

Projektille päätettiin vuonna 2011 tehdä Tekes-tarkastus. Tekes-tarkastuksessa ei tarkastaja ei pystynyt varmistumaan, että yritys olisi pitänyt projektille tehdyistä työtunneista kirjaa. Kustannuksia oli seurattu yhtiön kirjanpidossa projektinumerolla, mutta Tekes-tarkastuksen tekijä ei voinut täsmäyttää kustannustilitystä ja yhtiön projektkirjanpitoa.

Työajanseurannan puuttumisen vuoksi Tekes ei kyennyt varmistumaan rahapalkkojen, henkilöstösivukustannusten ja yleiskustannusten oikeellisuudesta. Projektkirjan-

pidon puutteista johtuen Tekes ei myöskään pystynyt varmentamaan huomattavaa osaa kustannuksista Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen mukaisiksi.

Tekes-tarkastuksen päätelmänä oli, että Tikku Oy:n tilittämistä 79 331 euron suuruisista kokonaiskustannuksista 47 005 euroa ei ollut rahoituspäätöksen ja sen yleisten ehtojen mukaisia hyväksyttäviä kustannuksia. Havaintojen pohjalta Tekes päätti periä takaisin projektille liikaa maksetun avustusosuuden 23 502,47 euroa (50% avustuspäätöksen vastaisista kustannuksista) ja koron sille.

3 Tarkastusta koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain vaatimukset

Tilintarkastuslain 22 §:n mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan. Tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttämistä tilintarkastuksessa.

3.2 KHT-yhdistyksen tilintarkastussuositus 800

KHT A on kertonut soveltaneensa KHT-yhdistyksen tilintarkastussuositusta 800 antamaansa tarkastuskertomukseen.

KHT-yhdistyksen 1.7.2003 voimaantulleen tilintarkastussuosituksen 800 (Raportointi erityistä tarkoitusta varten tehdystä toimeksiannosta) 1 kappaleen mukaan suosituksen tarkoituksena on antaa ohjeistusta koskien erityistä tarkoitusta varten tehtyä tarkastustoimeksiantoa, joka liittyy

- (a) muun normiston kuin Suomessa voimassa olevien säännösten tai IAS-standardien mukaisesti laadittuun tilinpäätökseen;
- (b) tiettyihin tileihin, tilien osiin tai tilinpäätöksen eriin
- (c) sopimusten noudattamiseen
- (d) tilinpäätöstietojen yhteenvetoihin.

Tilintarkastajan tulisi lausuntonsa pohjaksi käydä läpi ja arvioida erityistä tarkoitusta varten suoritettavan tarkastustoimeksiannon aikana hankitun tarkastusevidenssin perusteella tehdyt johtopäätökset. Kertomuksen tulisi sisältää selkeä lausunto.

Erityistä tarkoitusta varten suoritettavassa tarkastustoimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet vaihtelevat tilanteen mukaan. Ennen erityistä tarkoitusta varten suoritettavan tarkastustoimeksiannon vastaanottamista tilintarkastajan tulisi varmistua siitä, että asiakkaan kanssa on sovittu tarkasti toimeksiannon luonteesta sekä annettavan kertomuksen muodosta ja sisällöstä. Suositus sisältää kuvauksen erityistä tarkastusta varten annettavan kertomuksen perusosista.

Suosituksen kappaleen 6 mukaan tarkastuskertomuksen muoto voi olla ennalta määrätty silloin, kun tarkastuskohde toimittaa tietoja viranomaisille.

4 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

KHT A on suorittanut 7.10.2009 päivätyn tarkastuskertomuksen antamista edeltäneen tarkastustyön puutteellisesti. Hän on osoittanut TILAlle, että hän on tarkastuskertomusta edeltävässä tarkastuksessa havainnut, että Tikku Oy:n kirjanpidossa on projektin kustannuspaikkanumero (20-20), jolle on kohdistettu projektille koituneita

kustannuksia. Projektin kustannuksia on tarkastushavaintojen mukaan seurattu myös kustannuslaskennan pääkirjan avulla. Tämä ei kuitenkaan ole ollut riittävää tarkastuskertomuksen sisällön ja sitä koskevien Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen noudattamisen kannalta.

KHT A on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti seuraavasti.

- 1) KHT A on antanut tarkastuskertomuksen, vaikka projektin kustannusten seurantamenetelmä on ollut Tekesin rahoitusehtojen kannalta puutteellinen. Kustannuksia on seurattu projektinumerolla, mutta KHT A:n havainnot eivät ole voineet riittää varmistumaan kustannusseurannan toteutumisesta Cellica Oy:ssä Tekesin ehtojen mukaisella tarkkuudella. Kirjanpitoon oli projektinumerolla kirjattu kustannuksia, mutta ne eivät vastanneet Tekesille tilitettyjä kustannuksia. Tekesin jälkikäteisessä tarkastuksessa Tikku Oy:n kustannustilitystä ja yhtiön projektikirjanpitoa ei ollut mahdollista täsmäyttää. Aineistosta ei voi päätellä, että Tikku Oy:n kustannustilityksessä ulkopuolisten/ostettujen palvelujen kulut vastaavat Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen kohdan 5 vaatimuksia.
- 2) KHT A on antanut tarkastuskertomuksen, vaikka hän ei ole täsmäyttänyt kustannustilitystä ja projektilaskentaa kustannustilityksen erien mukaisesti. KHT A ei ole tarkastanut tarkastuskertomusta laatiessaan kuluja koskevia tositteita, vaikka Tekesin ehtojen mukaan vähintään puolet tilitetyistä kustannuksista olisi pitänyt tarkastaa kustannuslajikohtaisesti.
- 3) KHT A on antanut tarkastuskertomuksen, vaikka hänen antamansa selvityksen mukaan hänellä ei ole ollut tarkastuksessaan havaintoja Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen edellyttämästä hankkeeseen osallistuneiden henkilöiden työajan tuntitasoisesta työajanseurannasta.

TILAn saaman selvityksen perusteella KHT A:n tarkastustyö on ollut puutteellista. KHT A:n tarkastustyö ei vastaa tarkastuskertomuksessa ilmoitettua eikä Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen vaatimuksia.

TILAn selvityksen perusteella KHT A:lla ei ole ollut perusteita antaa 7.10.2009 päivättyä tarkastuskertomusta siinä muodossa, että yritys on olennaisilta osin noudattanut rahoituspäätöksen yleisten ehtojen kustannustilityksiä koskevia kohtia 5 hyväksyttävät kustannukset) ja 7.2 (kustannustilitys).

KHT A:n toiminta on ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista. TILAn on annettava KHT A:lle tilintarkastuslain 49 §:n mukainen seuraamus.

Lieventävät seikat

KHT A:n toiminnan moitittavuus ei ylitä varoituksen antamisen kynnystä TILAn ratkaisukäytännössä, vaan varoitusta lievempi seuraamus on perusteltu. Lisäksi hyvän tilintarkastustavan käytännöt Tekes-tarkastuskertomuksen antamiseen liittyvässä tositetarkastuksessa eivät olleet vakiintuneita.

Ratkaisu

TILA antaa KHT A:lle huomautuksen.

Eriävä mielipide

Eri mieltä olevien kahden TILAn jäsenen lausunto: Tilintarkastaja KHT A:n menettelyyn ei liity lieventäviä seikkoja. Sen vuoksi päädymme antamaan tilintarkastaja KHT A:lle varoituksen sen vuoksi, että hän on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

(KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.)

TILA 8/2013

TILA otti KHT A:n toiminnan tarkastettavaksi poliisin TILAlle tekemän tiedustelun johdosta. Asunto-osakeyhtiö ja sen rakennuttajayhtiö olivat menneet konkurssiin. Poliisin havaintojen mukaan yhtiöiden toimissa oli epäselviä rahoitus- ja maksujärjestelyjä. Tilintarkastaja oli antanut molemmista asunto-osakeyhtiön ja yhtiön tilintarkastuksesta vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset.

TILA totesi, että KHT A:n suorittamaa tilintarkastusta ei ole mahdollista arvioida tarkasti, koska KHT A:n tilintarkastusdokumentaatio on olennaisesti puutteellinen. KHT A oli esittänyt TILAlle jälkikäteen laatimiaan tilintarkastustyötä kuvaavia tarkastuslistoja. KHT A ei esittänyt TILAlle ollenkaan hyvän tilintarkastustavan edellyttämää tilintarkastustyön dokumentaatiota (tilintarkastajan työpape-reita). Tämä on hyvän tilintarkastustavan vastaista.

TILA ei hyväksynyt KHT A:n esittämää väitettä, jonka mukaan hänen menette-lynsä kokonaisuutena olisi hyväksyttävää, koska hänen antamistaan tilintarkas-tuskertomuksista ei puutu informaatiota. TILAn mielestä KHT A:n toiminnan moitittavuutta ei vähennä sekään, että osakkeenomistajat, intressitahot ja ra-hoittajapankki olisivat olleet tietoisia keskeisistä rahoitus- ja maksutapahtumis-ta. TILA korosti, että tilintarkastustyön dokumentointi on olennainen osa tilin-tarkastusprosessia. TILAlle esitetyn asiakirjaselvityksen mukaan yhtiöiden toi-mintaan liittyi poikkeuksellisia maksu- ja rahoitusjärjestelyjä, jotka olivat anta-neet tilintarkastajalle erityistä syytä varovaisuuteen ja tapahtumien tarkkaan selvittämiseen ja arviointiin tilintarkastuksen yhteydessä. Dokumentoinnin puuttumisen vuoksi TILAn ei ollut mahdollista arvioida, oliko KHT A selvittänyt ja arvioinut tapahtumia hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

TILA antoi KHT A:lle varoituksen.

(TILAn päätökseen ei haettu valittamalla muutosta.)

Poliisin lausuntopyyntö

TILA otti KHT A:n toiminnan tarkastettavaksi poliisin TILAlle tekemän tiedustelun johdosta. TILAlle osoittamassaan lausuntopyynnössä poliisi kertoi, että poliisin tutkitta-vana on Asunto Oy Suvannon (jäljempänä Suvanto) rakentamiseen ja rahoittamiseen liittyvä asia. Suvanto-asiaan liittyy 5 miljoonan euron niin sanotun optiokaupan maksu ja kaupan kirjaaminen kahden suomalaisen yhtiön kirjanpitoihin. Kauppa on tehty 3.7.2006 suomalaisen yhtiön Suvannon ja virolaisen yhtiön VD:n välillä. Suvanto re-kisteröitiin viikkoa ennen optiokauppaa. Suvantoa rahoitti samoihin aikoihin rekisteröi-ty Ajatus Oy. Suvannon ja Ajatus Oy:n perustajana toimi Invest Oy. Sekä Suvanto et-tä Ajatus Oy on asetettu konkurssiin vuonna 2009. Ajatus Oy:llä ei ollut muuta merki-tyksellistä tulonlähdettä toimintansa aikana kuin Suvannon rakentaminen.

Poliisi on kertonut TILAlle Suvannon rahoitukseen ja edellä mainitun optiokaupan maksuun liittyvistä havainnoistaan. Havaintojen mukaan optiokaupan rahoitukseen liittyy perättäisiä 3.7.2006 tapahtuneita 800 000 euron käteissuorituksia. Rahoitusku-viossa Ajatus Oy:n rahoittajina toimivat VD o:n lisäksi virolaiset yhtiöt Finance Oü ja Porkkana Oü. Maksuihin liittyvä peräkkäinen tapahtumasarja on toteutettu pankissa saman kassapäätteen avulla. Ajallisesti kassapäätteen lokitietojen mukaan kyseessä oli noin puolen tunnin rahalaina Ajatus Oy:n ja Invest Oy:n välillä. Käytännössä sa-malla hetkellisesti Invest Oy:ltä lainatuilla varoilla toteutettiin koko operaatio. Menette-lyn seurauksena

- Ajatus Oy oli lainannut tilisiirtona Suvannolle yhteensä 4 miljoonaa euroa;
- Suvanto oli maksanut optiokaupasta käteisenä 5 osasuorituksena yhteensä 4 miljoonaa euroa myyjäyhtiö VD:lle;
- virolainen Taulu Oü oli lainannut Ajatus Oy:lle käteissuorituksina 2 miljoonaa euroa;
- virolainen Finance Oü oli lainannut Ajatus Oy:lle käteissuorituksina 1 miljoonaa euroa;
- virolainen Porkkana Oü oli lainannut Ajatus Oy:lle käteissuorituksina yhteensä 1 miljoonaa euroa.

Tositteet oli viety Suvannon ja Ajatus Oy:n kirjanpitoihin, jolloin tositteiden mukaan oli syntynyt seuraava velka-saamistilanne:

- Suvannon kirjanpidon mukaan se oli maksanut käteisenä optiokaupasta VD:lle 4 miljoonaa euroa. Yhtiöllä oli velkaa Ajatus Oy:lle 4 miljoonaa euroa.
- Ajatus Oy:n kirjanpidon mukaan yhtiö oli velkaa virolaisille yhtiöille Taulu Oü, Finance Oü ja Porkkana Oü yhteensä 4 miljoonaa euroa. Ajatus Oy:llä oli saatavaa Suvannolta 4 miljoonaa euroa.

Poliisi on kertonut, että Suvannon, Ajatus Oy:n ja Invest Oy:n johtoon kuuluu samoja henkilöitä. Lisäksi kaikilla on sama suomalainen kirjanpitäjä ja tilintarkastaja. Ajatus Oy:n tilinpäätöksissä 31.12.2006 ja 31.12.2007 käteisellä virolaisista yhtiöistä saadut rahalainat on merkitty pitkäaikaiseksi lainaksi rahoituslaitoksilta/lainaksi rahoituslaitoksilta.

Invest Oy:n puolen tunnin 850 000 euron lainalle Ajatus Oy:lle ei ole antanut vakuutta eikä lainasta ole hallituksen päätöstä. Myöskään Ajatus Oy:n ja Suvannon väliselle 4 miljoonan lainalle ei ole annettu vakuutta. Ajatus Oy:n varoja on yhtiössä tehdyn tarkastuksen mukaan siirretty useille ulkopuolisille tahoille. Rahansiirtoja on tehty käteisellä.

Poliisi on esittänyt TILAlle seuraavat kysymykset:

- Miten esitettyihin tapahtumiin/tositteisiin Suvannon ja Ajatus Oy:n tilintarkastajan tulee suhtautua kirjanpitolain ja osakeyhtiölain perusteella?
- Olisiko optiokaupan maksua 3.7.2006 koskevistä tapahtumista sekä 4 miljoonan euron lainan vakuudettomuudesta pitänyt erikseen mainita Suvannon ja Ajatus Oy:n tilivuosien 2006 ja 2007 tilintarkastuskertomuksissa?

Poliisin toimittamat asiakirjat TILAlle

Poliisi on lausuntopyynnön lisäksi toimittanut TILAlle kopioina seuraavan aineiston:

- Ajatus Oy:n konkurssipesä – velallisen tilien ja hallinnon erityistarkastusraportti, Tilintarkastus Oy
- As. Oy Suvannon konkurssipesä – velallisen tilien ja hallinnon erityistarkastusraportti, Tilintarkastus Oy
- Kauppari 20.6.2006 – immateriaaliset oikeudet
- Sähköpostikirjeenvaihtoa ym. Pankki, Kiinteistönvälittäjä
- Pöytäkirjanote 16.9.2003, kaupungin kiinteistölautakunta – tonttivarauksen muuttaminen
- Kauppari 4.7.2006 –kaupunki – As. Oy Suvanto – määrälän kauppa
- KHT A:n laatimaa tekstiä liittyen Ajatus Oy:n ja As Oy Suvannon kirjanpitoon ja tilinpäätökseen 2007
- Pankki – tiliote 31.7.2007, liitteinä maksutositteita
- Pankki – RS-sopimus 2.10.2007

KHT A:n vastine TILAlle

KHT A on antanut TILAlle kommentit, vastineen ja vastineen täydennyksen.

KHT A on kommenteissaan ja vastineessaan kertonut TILAlle poliisin lausuntopyynnössä kuvatuista Suvannon rahoitusjärjestelyistä ja maksutapahtumista. KHT A on huomauttanut, että yhtiöiden kirjanpidossa ei ole ainoatakaan kassatilin kautta kirjattua tapahtumaa. Kaikki poliisin lausuntopyynnössä mainitut maksut ovat tapahtuneet yhtiöiden Pankissa olevien pankkitilien kautta. KHT A on korostanut, että Pankki on ollut tietoinen rahoitus- ja maksujärjestelyistä. Pankki Oyj oli Suvannon rakennuskohteen rahoittaja ja se hyväksyi RS-sopimuksen taloussuunnitelman mukaisen rahoituksen 17 miljoonaa euroa syksyllä 2007.

KHT A ei ole jättänyt Suvannon ja Ajatus Oy:n tilikausia 2006 ja 2007 koskevissa tilintarkastuskertomuksissa lausumatta osto-optiosta tai muista seikoista mitään sellaista, josta osakkeenomistajat, muut intressitahot tai Pankki eivät olisi olleet tietoisia.

KHT A on vastineensa liitteessä kertonut työpapereistaan. Hän kirjoittaa yleensä tarvittaessa hallitukselle tai toimitusjohtajalle tilintarkastuspöytäkirjoja tai –muistioita, joita tässä tapauksessa ei ole. KHT A on kertonut, että hän noudattaa tilintarkastuksissaan muistilistaa tilintarkastajalle toimitettavasta materiaalista, tarkastussuunnitelmaa ja tilintarkastuksen tarkastuslistaa. KHT A on täyttänyt vastineensa liitteenä esittämänsä kopiot osoittamaan, miten hän on suorittanut tilintarkastukset syksyllä 2007 ja keväällä 2008, vaikka hän ei merkinnytkään suorittamaansa tarkastusta täsmälleen liitteenä olevien paperien mukaisesti. KHT A on todennut TILAlle, että hän ei ole jättänyt suorittamatta tilintarkastuksissa mitään sellaista, mikä olisi johtanut tilintarkastuslausunnoissa väärään lopputulokseen. Vaikka KHT A olisi tehnyt huolelliset ja täydelliset paperimerkinnät, tilintarkastuksen lopputulos ei olisi muuttunut. Muuten KHT A aina suorittaa tilintarkastukset hänen osoittamiensa mallien mukaisesti. Vaikka KHT A:n kirjallisissa työpapereissa olisi puutteita, ratkaisevaa on, annetaanko Ajatus Oy:n ja Suvannon tilintarkastuskertomuksissa oikea lausunto siitä, antaako tilinpäätös Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

KHT A on tuonut esiin, että Ajatus Oy oli Suvannon perustaja ja samalla ainoa osakkeenomistaja. Ajatus Oy:llä oli yksin määräysvalta Suvannon varoihin ja velkoihin. Vakuuksien vaatiminen Ajatus Oy:n antamiin lainoihin Suvannolle oli Niemen mukaan tarpeetonta. Sama tilanne oli Investe Oy:n Ajatus Oy:lle antaman lainan (850 000 euroa) kohdalla. Invest Oy omisti 100 % perustamansa Ajatus Oy:n osakkeista ja lisäksi laina oli maksettu pian takaisin.

KHT A:n mielestä hän ei ole antanut Ajatus Oy:n tai Suvannon tilintarkastuslausunnoissa tilikausilta 2006 ja 2007 väärää tietoa eikä salannut tai jättänyt kertomatta mitään olennaista tietoa.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA ottaa kantaa siihen, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti Asunto Oy Suvannon (jäljempänä Suvanto) ja Ajatus Oy:n tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastajana.

TILA voi ottaa kantaa poliisin lausuntopyynnössä esittämiin kysymyksiin vain siltä osin kuin ne liittyvät tilintarkastajan toiminnan arviointiin.

2 Tapahtumien kulku

Ajatus Oy on perustettu 5.6.2006 ja rekisteröity kaupparekisteriin 29.6.2006. Suvanto on Ajatus Oy:n 5.6.2006 perustama, 28.6.2006 kaupparekisteriin rekisteröity asunto-osakeyhtiö.

Suvannon rakennus aloitettiin syksyllä 2007 Suvannon, Ajatus Oy:n ja Pankki Oyj:n välisen RS-sopimuksen (2.10.2007) allekirjoituksen jälkeen. Tämän jälkeen aloitettiin Suvannon osakkeiden myynti ulkopuolisille ostajille.

Suvannon perustajaurakoitsijan Ajatus Oy:n omistuksen tuottaman määräysvallan kautta Ajatus Oy:llä oli toimintansa aikana määräysvalta Suvannon varoihin ja velkoihin. Ajatus Oy:n toiminta keskittyi Suvannon rakennuttamiseen.

Suvanto osti 3.7.2006 sen aiotun rakennuksen tonttiin liittyvän osto-option 5 miljoonalla eurolla VD Oü:ltä. Kaupparikirjan (3.7.2006) mukaan kaupan kohteena olivat immateriaaliset oikeudet; oikeus toimia Suvannon perustajana ja oikeus astua ostajan asemaan kiinteistönkaupassa, jolla oli oikeus ostaa kaupungilta tontti 4 miljoonalla eurolla. Kaupparikirjan mukaan tontin käypä arvo kaupantekohetkellä oli 9 miljoonaa euroa, jolloin myyjän hallitseman osto-option arvo oli 5 miljoonaa euroa.

Ajatus Oy antoi lainaa Suvannolle 4 miljoonaa euroa, jolla Suvanto maksoi osto-optionvelkaansa VD Oü:lle. Ajatus Oy sai lainaa emoyhtiöltään Invest Oy:ltä 850 000 euroa ja sitten virolaisilta yhtiöiltä, Porkkana Oy:ltä, Finance Oü:ltä ja Taulu Oü:ltä yhteensä 4 miljoonaa euroa. Ajatus Oy maksoi emoyhtiöltään saamansa lainan 850 000 euroa takaisin. Ajatus Oy oli tilikauden 2006 päättyessä velkaa Porkkana Oy:lle, Finance Oü:lle ja Taulu Oü:lle yhteensä 4 miljoonaa euroa ja tilikauden 2007 päättyessä 1 690 000 euroa. Ajatus Oy:llä oli Suvannolta 4 miljoonan euron lainasaaminen tilikauden 2006 päättyessä ja tilikauden 2007 päättyessä 2 miljoonaa euroa. Suvanto oli velkaa tilikauden 2006 päättyessä Pankki Oyj:lle 5 467 000 euroa ja Ajatus Oy:lle 4 miljoonaa euroa. Suvanto oli velkaa tilikauden 2007 päättyessä Pankki Oyj:lle 9 278 500 euroa ja Ajatus Oy:lle 2 miljoonaa euroa.

Optiokaupan rahoitukseen liittyi 3.7.2006 perättäisiä 800 000 euron käteissuorituksia. Maksuihin liittyvä peräkkäinen tapahtumasarja on toteutettu pankissa saman kassapäätteen avulla. Ajallisesti kassapäätteen lokitietojen mukaan kyseessä oli noin puolen tunnin rahalaina Ajatus Oy:n ja Invest Oy:n välillä.

KHT A on toiminut Suvannon ja Ajatus Oy:n tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastajana. KHT A on suorittanut tilikauden 2006 tilintarkastuksen syksyllä 2007 ja on tässä yhteydessä tarkastanut edellä mainitut option maksuun liittyvät rahoitustapahtumat.

Ajatus Oy:n tilikauden 2006 taseen loppusumma oli 4 015 610,86 euroa ja 2007 taseen loppusumma oli 3 798 907,40 euroa.

Suvannon tilikauden 2006 taseen loppusumma oli 9 586 018,10 euroa ja 2007 taseen loppusumma oli 81 667 026,33 euroa.

Suvanto ja Ajatus Oy asetettiin konkurssiin 28.7.2009.

KHT A on antanut 18.9.2007 päivätyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen Suvannon tilikauden 2006 tilintarkastuksesta ja 28.5.2008 päivätyn tilintarkastuskertomuksen Suvannon tilikauden 2007 tilintarkastuksesta. KHT A on antanut 18.9.2007 päivätyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen Ajatus Oy:n tilikauden 2006 tilin-

tarkastuksesta ja 26.5.2008 päivätyn tilintarkastuskertomuksen Ajatus Oy:n tilikauden 2007 tilintarkastuksesta.

3 Tilintarkastusta koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain säännökset

KHT A:n velvollisuutena on ollut noudattaa tilintarkastuslain säännöksiä Suvannon ja Ajatus Oy:n tilintarkastuksissa.

Tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastusta suorittaessaan. Soveltamiskäytännön mukaan tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttämistä tilintarkastuksessa.

Tilintarkastuslain 20 §:n mukaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Tilintarkastuslain 21 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan.

3.2 Hyvä tilintarkastustapa, standardit ja suositukset

KHT-tilintarkastajalla on velvollisuus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. Hyvä tilintarkastustapa muodostuu lakien noudattamisesta ja niiden soveltamiskäytännöstä. Hyvä tilintarkastustapa on huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamaa tilintarkastuskäytäntöä.

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.

Käsiteltävän tapauksen kannalta keskeisiä ovat standardit ja suositukset, jotka ovat olleet sovellettavina tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksissa.

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

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

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

Tilintarkastussuosituksen 550 (lähipiiri) mukaan tilintarkastajan tulisi suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellisessa määrin tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä siitä, miten johto identifioi lähipiirin ja esittää tarvittavat tiedot tilinpäätöksessä sekä siitä, mikä vaikutus olennaisilla lähipiiritapahtumilla on tilinpäätökseen. Tilintarkastajan tulisi käydä läpi johdon ja hallintoelinten antamat lähipiiriä koskevat tiedot ja suorittaa suosituksen mukaiset tilintarkastustoimenpiteet tietojen täydellisyyden toteamiseksi. Tarkastaessaan tiedossa olevia lähipiiritapahtumia tilintarkastajan tulisi hankkia tarpeellisessa määrin tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä siitä, että kyseiset tapahtumat on kirjattu oikein ja niistä on tilinpäätöksessä ilmoitettu tarvittavat tiedot.

Tilintarkastussuosituksen 230 (Dokumentointi) mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka antavat tärkeää tilintarkastusevidenssiä tilintarkastajan lausunnon tueksi sekä sen toteamiseksi, että tilintarkastustyö on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastajan tulisi laatia työpaperit riittävän kattavasti ja yksityiskohtaisesti, siten että niiden perusteella saadaan kokonaiskuva suoritetusta tilintarkastuksesta. Tilintarkastajan tulisi sisällyttää työpapereihinsa tiedot tilintarkastuksen suunnittelusta, kuvaus suoritettujen tilintarkastustoimeksiantojen luonteesta, ajoituksesta, laajuudesta ja tarkastuksen tuloksesta sekä tilintarkastuksen (tilintarkastusevidenssin) perusteella tehdyistä johtopäätöksistä. Työpapereihin dokumentoidaan kaikki merkittävät, ammatillista harkintaa vaativat asiat sekä näihin liittyvät tilintarkastajan johtopäätökset. Vaikeista periaatteellisista tai harkinnanvaraisista asioista dokumentoidaan ne seikat, jotka olivat johtopäätösten tekohetkellä tilintarkastajan tiedossa. Tilintarkastajan olisi luotava asianmukaiset menettelytavat työpapereiden luotamukselliseksi säilyttämiseksi. Työpaperit säilytetään huolellisesti lain ja muiden niiden säilyttämistä koskevien määräysten mukaisesti.

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

KHT A:n suorittamaa Suvannon ja Ajatus Oy:n tilikausiin 2006 ja 2007 kohdistuvaa tilintarkastusta ei ole mahdollista arvioida tarkasti, koska KHT A:n tilintarkastusdokumentaatio on olennaisesti puutteellinen. KHT A on esittänyt TILAlle jälkikäteen laatimiaan tilintarkastustyötä kuvaavia tarkastuslistoja. KHT A ei ole esittänyt TILAlle ollenkaan hyvän tilintarkastustavan edellyttämää tilintarkastustyön dokumentaatiota (tilintarkastajan työpapereita). Tämä on hyvän tilintarkastustavan vastaista.

TILA ei hyväksy sitä KHT A:n esittämää väitettä, jonka mukaan hänen menettelynsä kokonaisuutena olisi hyväksyttävää, koska hänen antamistaan tilintarkastuskertomuksista ei puutu informaatiota. TILAn mielestä KHT A:n toiminnan moitittavuutta ei vähennä sekään, että osakkeenomistajat, intressitahot ja Pankki Oyj olisivat olleet tietoisia tilikausien 2006 ja 2007 keskeisistä rahoitus- ja maksutapahtumista. TILA korostaa, että tilintarkastustyön dokumentointi on olennainen osa tilintarkastusprosessia. TILAlle esitetyn asiakirjaselvityksen mukaan Suvannon ja Ajatus Oy:n toimintaan tilikausina 2006 ja 2007 liittyy poikkeuksellisia maksu- ja rahoitusjärjestelyjä, jotka ovat antaneet tilintarkastajalle erityistä syytä varovaisuuteen ja tapahtumien tarkkaan

selvittämiseen ja arviointiin tilintarkastuksen yhteydessä. Dokumentoinnin puuttumisen vuoksi TILAn ei ole mahdollista arvioida, onko KHT A selvittänyt ja arvioinut tapahtumia hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

Puuttuvan dokumentaation vuoksi TILA ei voi ottaa kantaa siihen, onko Niemen toiminta poliisin kysymyksissä ollut tilintarkastuslain mukaista.

Tilintarkastustyön dokumentoinnin laiminlyönnin vuoksi KHT A on varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain 49 §:ssä tarkoitettulla tavalla tilintarkastuslain vastaisesti, minkä vuoksi hänelle on annettava varoitus.

Ratkaisu

TILA antoi KHT A:lle varoituksen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 16, 31, 32, 34, 39 §

Tilintarkastuslaki (459/2007; TilintL) 20-23, 39, 40, 44-46 §

(KHT A ei hakenut TILAn päätökseen valittamalla muutosta)

TILA 9/2013

TILAn tietoon oli tullut poliisin ja julkisuuden kautta epäilty väärinkäytös ja kavallus Pipetti Oy:ssä ja Laastari Oy:ssä (Pipetti-yhtiöt). Pipetti Oy:n talouspäällikön vuosina 2001-2010 kavaltamaksi määräksi on arvioitu useita miljoonia euroja. TILA otti oma-aloitteisesti käsiteltäväksi tilintarkastajana toimineiden KHT-yhteisö Bn ja KHT An toiminnan.

B ja A antoivat TILAlle vastineen ja lisäselvityksen Pipetti-yhtiöiden tilintarkastuksesta ja vastasivat TILAn esittämiin kysymyksiin. He toimittivat TILAlle kopiot tilintarkastusta koskevista työpapereista tilikausilta 2002-2010. B ja A katsoivat, että he ovat toimineet Pipetti-yhtiöiden tilintarkastuksissa tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

TILA tutki asian ja totesi, että Pipetti-yhtiöiden tilintarkastus oli merkittäväällä tavalla epäonnistunut. Tilintarkastuksen epäonnistuminen oli osoitettavissa jälkikäteen Pipetti-yhtiöiden talouspäällikköön kohdistuvan väärinkäytösepäilyn paljastumisen myötä. Pipetti-yhtiöissä vuonna 2012 havaittu suurelta osin peittelemätön, määrältään suuri ja pitkällä ajanjaksolla tapahtunut epäilty kavallus (väärinkäytös) olisi pitänyt havaita hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suoritettussa tilintarkastuksessa.

TILA havaitsi tilintarkastajien toiminnassa puutteita. TILAn mielestä tilintarkastajat olivat muun muassa luottaneet liikaa Pipetti-yhtiöiden kontrollien toimivuuteen. TILAn käsityksen mukaan talouspäällikön tehtäviin kuuluneen vaarallisen työyhdistelmän olemassaolo usean vuoden ajan olisi ollut perusteltu syy muuttaa tarkastussuunnitelmaa pienyhtiöolosuhteissa. Tarkastuksesta oli puuttunut tilintarkastukseen kuuluva yllätyksellisyys. Pipetti-yhtiöiden tilintarkastuksessa kulujen tarkastus- ja maksatusmenettelyn tarkastaminen oli TILAn arvion mukaan ollut liian suppeaa. Tilintarkastajien olisi pitänyt kohdistaa enemmän tarkastustoimenpiteitä osto- ja kululaskujen maksatusmenettelyyn, käteisnostoihin ja tilisiirtoihin aineistotarkastuksen muodossa tai tehokkaan analyttisen aineistotarkastuksen muodossa. Vaikka tilintarkastajat ovat tarkastaneet maksatuksen ja rahavarojen oikeellisuutta hankintojen hyväksymiskontrollin toimivuuden näkökulmasta analyttisellä ja aineistotarkastuksella täydennettynä, tämä ei ole ollut tilintarkastusriskin eliminoinemiseksi riittävää.

TILA totesi, ettei Pipetti-yhtiöiden tilikausien 2007-2010 tilintarkastuksessa havaituista puutteista voi moittia Btä, koska Bn toiminnassa resurssien, yleisten edellytysten tai valvonnan järjestämisessä ei voida esittää yksilöityjä moitteita. A ei ollut osallistunut Pipetti-yhtiöiden tilikauden 2010 tilintarkastukseen. A ei ehtinyt suorittaa Pipetti-yhtiöiden tilikauden 2011 tilintarkastusta. TILA katsoi, että An rooli oli ollut vähäinen. TILAn saamasta selvityksestä ei ilmennyt seikkoja, joiden perusteella Ahan tulisi kohdistaa moitteita.

TILA totesi, että voi valvoa ainoastaan tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä, jotka ovat valvonnan hetkellä hyväksytyjä tilintarkastajia. Pipetti-yhtiöiden tilintarkastuksiin osallistuneet muut henkilöt eivät olleet enää KHT-tilintarkastajia, joten TILA ei arvioinut heidän toimintaansa.

TILA päätti, ettei tilintarkastuslain mukaisiin sanktitoimiin ollut aihetta.

TILAn päätöksen perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA otti kantaa siihen, ovatko B ja A toimineet tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti Pipetti –yhtiöiden tilintarkastajana.

TILAn tarkastelema ajanjakso on Pipettin ja Laastariin tilikausien 2002-2010 tilintarkastukset, koska tutkinnan lähtökohtana oleva epäily kavallus kohdistuu tähän ajanjaksoon ja se muodostaa siten kokonaisuuden. TILA on saanut selvitystä Pipettin ja Laastariin tilikausien 2002-2010 tilintarkastuksista. Tätä aikaisempien tilikausien tilintarkastuksesta ei ole dokumentaatiota enää jäljellä. Pipetti-yhtiöiden tilikausi 2010 on viimeisin Bn ja sen palveluksessa toimineiden tilintarkastajien tarkastama tilikausi.

TILA ei saa TilintL 44 §:n 3 momentin mukaan määrätä TilintL 49 tai 50 §:ssä tarkoitettua seuraamusta, jos tilintarkastajan moitittavasta toiminnasta on kulunut yli kuusi vuotta. Pipetti-yhtiöiden tilikauden 2006 tilintarkastus on suoritettu keväällä 2007 ja Pipettin ja Laastariin tilintarkastuskertomukset on annettu 13.4.2007. 14.5.2007 on viimeisin ajankohta, jolloin tapahtuneesta tilintarkastajan toiminnasta TILA voi antaa moitteita.

TILA arvioi Bn ja An toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta TilintL 40 ja 44.3 §:n valvontatehtävän kannalta tilikausien 2007-2010 tilintarkastuksissa.

Pipettin ja Laastariin tilintarkastajina ovat toimineet Bn palveluksessa olleet KHT-tilintarkastajat. A on toiminut avustavana tilintarkastajana tilikausien 2007-2009 tilintarkastuksissa. Hän on ollut KHT-tilintarkastaja vuoden 2006 loppupuolelta lukien.

Pipetti-yhtiöiden tilintarkastajina on toiminut henkilöitä, joiden toimintaa TILA ei ole tilintarkastuslain mukaan toimivaltainen arvioimaan, koska he eivät ole enää KHT-tilintarkastajia tai eivät ole olleet KHT-tilintarkastajia.

B on ilmoittanut An päävastuulliseksi tilintarkastajaksi tarkastamaan tilivuotta 2011, mutta tilintarkastus on jäänyt kesken eikä sitä ole voitu suorittaa väärinkäytösepäilyjen paljastumisen, niihin liittyvän selvityksen sekä sen vuoksi, että Pipetti -yhtiöt vaihtoivat tilintarkastajaa kesäkuussa 2012. B tai sen palveluksessa toimineet tilintarkastajat eivät jatkaneet tilintarkastusta Pipetti-yhtiöissä tilivuoden 2010 tilintarkastuksen jälkeen.

Jäljempänä tässä päätöksessä Pipetti-yhtiöiden tilintarkastajista käytetään myös termiä tilintarkastajat.

2 Tapahtumien kulku

Pipetti-konserni on sairaanhoidon potilasturvallisuuteen ja laatuun keskittyvä palveluyritys. Konsernin emoyhtiö Pipetin päätuotteena on ulkoisten laadunarviointipalveluiden tuottaminen kliinisille laboratorioille. Pipetti on antanut suosituksia, harjoittanut tutkimus- ja kehitystoimintaa sekä tuottanut koulutuspalveluita.

Laastari on ollut Pipettin tytäryhtiö. Laastari on tarjonnut kontrolli- ja referenssimateriaaleja sisäiseen laadunohjaukseen.

Pipetti-yhtiöt ovat pienen kokonsa vuoksi niin sanottuja pienyhtiöitä, jotka ovat noudattaneet pienyhtiöiden toimintatapoja ja käytäntöjä taloushallinnossaan. Keskimää-

rin Pipettin taloushallinnossa on toiminut kolme henkilöä, joista yksi on toiminut toimitusjohtajan alaisena talouspäälikönä. Toinen Pipettiin tytäryritys on ollut Laatu Oy, jonka tilintarkastuksella ei kuitenkaan ole merkitystä nyt käsiteltävänä olevassa asiassa. Laastari ja Laatu ovat fuusioituneet emoyritykseen Pipettiin vuoden 2012 lopussa.

Epäilyksenä on, että Pipetti –yhtiöissä on tilikausien 2001-2011 aikana tapahtunut väärinkäytös ja kavallus. Pipetti-yhtiöiden talouspäälikkö on epäilyn mukaan kavaltanut noin 3,8 miljoonaa euroa vuosien 2001-2012 aikana, tästä noin 1,6 miljoonaa euroa tilikausien 2007-2010 aikana, itselleen perusteettomilla käteisnostoilla ja väärennetyillä menotositteilla. Pipetti-yhtiöiden (konserni) liikevaihto on ollut vaihdellut tilikausina 2001-2010 välillä 3,1 – 5,6 miljoonaa euroa ja liikevoitto välillä 0,1 – 1,2 miljoonaa euroa.

Poliisin TILAlle antamien tietojen perusteella epäilty varojen kavaltaminen vuosina 2001-2011 on tapahtunut joko tilisiirtoina yhtiön tililtä omalle tilille, käteisnostoina pankin konttorista tai automaattinostoina yhtiön tililtä. Kavalletut varat oli kirjattu kuiluiksi useille eri tileille riippumatta siitä oliko kyseessä tilisiirto tai nosto. Kulukirjaukset oli tehty sellaista tosittelajia käyttäen, jolla laskut voitiin kirjata ja maksaa osto- ja myyntikontran ulkopuolella. Kavallusten aloittamisen aikaan epäilty oli liittynyt tositteeksi joitakin väärennettyjä ostolaskuja. Laskujen vääräntäminen oli kuitenkin työlästä eikä tiliotteisiin tai reskontran ohi tapahtuvaan maksamiseen liittyviä kontroleja ollut, joten kavalletut varat oli alkuvaiheen jälkeen kirjattu tositteettomina kirjanpitoon.

TILAn saaman selvityksen mukaan Pipetti-yhtiöiden tilintarkastus on järjestetty siten, että tilintarkastuksesta on vastannut Bn palveluksessa ollut kokenut KHT-tilintarkastaja (vastuullinen tilintarkastaja), jonka apuna on ollut 1-2 avustavaa tilintarkastajaa.

Pipetti-yhtiöiden tilintarkastajat ovat antaneet tilikausien 2002-2010 tilintarkastuksista niin sanotut vakimuotoiset tilintarkastuskertomukset. Vakimuotoisessa tilintarkastuskertomuksessa ei ole vakimuodosta poikkeavia lausuntoja eivätkä vakimuotoiset tilintarkastuskertomukset sisällä mukautuksia (huomautuksia, muistutuksia tai lisätietoja).

3 Tilintarkastusta koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain säännökset

Pipetti-yhtiöiden tilintarkastuksessa on tullut noudattaa tilintarkastuslain säännöksiä.

Tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastusta suorittaessaan. Soveltamiskäytännön mukaan tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttämistä tilintarkastuksessa.

Tilintarkastuslain 20 §:n mukaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Tilintarkastuslain 21 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan.

3.2 Hyvä tilintarkastustapa

KHT-tilintarkastajan ja KHT-yhteisön velvollisuudet

KHT-yhteisöllä ja KHT-tilintarkastajalla on velvollisuus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. Hyvä tilintarkastustapa muodostuu lakien noudattamisesta ja niiden soveltamiskäytännöstä. Hyvä tilintarkastustapa on huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamaa tilintarkastuskäytäntöä.

KHT-yhteisöillä ja KHT-tilintarkastajilla on hyvään tilintarkastustapaan perustuvat toimintavelvollisuudet ja vastuut, joiden noudattamisen valvonta kuuluu TILAlle. Hyvästä tilintarkastustavasta seuraa KHT-yhteisölle vastuita ja velvoitteita, jotka ovat itsenäisiä ja erillisiä suhteessa sen palveluksessa olevien KHT-tilintarkastajien vastuisiin ja velvoitteisiin.

KHT-yhteisön toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta arvioidessaan TILA ottaa lähtökohdaksi useiden vuosien ajan noudatetun ratkaisukäytännön KHT-yhteisön velvoitteista tilintarkastustehtävien hoitamisessa.

KHT-yhteisön valvontatehtävä

KHT-yhteisö valvoo sen palveluksessa olevien työntekijöiden ja erityisesti hyväksytyjen tilintarkastajien toimien asianmukaisuutta. KHT-yhteisö on hyvän tilintarkastustavan mukaisesti vastuussa tilintarkastajilleen antamista ohjeista, työvälineistä, työmenetelmistä (tilintarkastusmetodologiasta) sekä sen palveluksessa olevien henkilöiden riittävästä valvonnasta.

Myös yleisesti sovellettavista työoikeudellisista normeista johtuu, että KHT-yhteisö ohjaa ja valvoo sen palveluksessa toimivien tilintarkastajien toimintaa.

Resurssit ja yleiset puitteet

KHT-yhteisö on vastuussa resurssien ja yleisten puitteiden järjestämisestä sen palveluksessa toimiville tilintarkastajille.

Resursseilla tarkoitetaan riittäviä henkilöresursseja ja tilintarkastuksen suorittamiseen tarvittavaa aikaa. Toimeksiantoa varten tilintarkastusta suorittavassa tiimissä on oltava tarkoituksenmukainen asiantuntemus ja kokemus käytettävissä.

Lisäksi KHT-yhteisö vastaa tilintarkastajilleen antamista ohjeista, toimiston laadunvalvonnasta, työvälineistä ja työmenetelmistä sekä muusta sen puolesta tilintarkastuksia suorittavien tilintarkastajien riittävästä valvonnasta.

Yleisillä puitteilla tarkoitetaan tavanomaisia työn suorittamiseen liittyviä edellytyksiä, joita ovat työhön perehdyttäminen, koulutus, työn ohjaus sekä fyysisestä työskentely-ympäristöstä ja työolosuhteista huolehtiminen. Yleisiin puitteisiin kuuluvat myös lakisäätöiset työnantajavelvoitteet.

Valvonta ja laadunvalvonta

KHT-yhteisön velvollisuutena on ohjata ja valvoa tilintarkastusten suorittamista laadunvalvonnan avulla.

Tärkeä standardi KHT-yhteisön kannalta on kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1. Laadunvalvontastandardi ISQC 1 velvoittaa 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 toimiksiantojen hyväksymistä koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat.

3.3 Tilintarkastusalan standardit hyvän tilintarkastustavan lähteenä

Pipetti-yhtiöiden tilintarkastusta arvioitaessa on ollut voimassa useita eri tilintarkastusalan standardeja ja suosituksia. B ja A ovat TILAlle antamissaan vastineissa ilmoittaneet, että he ovat suorittaneet Pipetti-yhtiöiden tilintarkastukset kansainvälisten tilintarkastusalan standardien mukaisesti.

Keskeisiä standardeja tapauksen kannalta ovat seuraavat:

- ISQC 1 kansainvälinen laadunvalvontastandardi
- ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti
- ISA 220 Tilintarkastuksen laadunvalvonta
- ISA 230 Tilintarkastusdokumentaatio
- ISA 240 Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa
- ISA 315 Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla
- ISA 580 Kirjalliset vahvistusilmoitukset
- ISA 700 Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen

TILA toteaa, että edellä mainitut (pääosin 15.12.2007 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastukseen sovellettavat) ISA-standardit ovat korvanneet niitä edeltäneet standardit ja suositukset. Näin ollen sitä aikaisempaan hyvän tilintarkastustavan mukaiseen tilintarkastukseen on sovellettu erilaisia standardeja ja suosituksia. Hyvän tilintarkastustavan noudattamisen taustalla vaikuttavissa standardeissa ei kuitenkaan ole tapahtunut sellaisia olennaisia muutoksia, että kutakin lyhyempää ajanjaksoa tilikautena 2002-2010 pitäisi tässä yhteydessä tarkastella erikseen.

Soveltamisohje 1005 pienen yhtiön tilintarkastuksesta

KHT-yhdistyksen soveltamisohjeessa 1005 ”Pienen tilintarkastuskohteen (pienyhtiön) tilintarkastuksen erityispiirteitä” annetaan soveltamisohjeita pienyhtiön tilintarkastuksesta. Soveltamisohje on perusteltua ottaa huomioon arvioitaessa Pipetti-yhtiöiden tilintarkastusta.

Soveltamisohjeen mukaan tilintarkastajalla on oikeus luottaa hänelle annettuihin tietoihin sekä pitää kirjanpitoaineistoa oikeana ja totuudenmukaisena, ellei ole näyttöä päinvastaisesta.

4 KHT-yhteisö Bn toiminnan yleinen arviointi

Resurssit ja yleiset puitteet

Tilintarkastuksen työpapereiden sekä Bn ja An antamien tilintarkastustyön tuntimäärien perusteella arvioituna TILA pitää Pipetin ja Laastarin tilintarkastukseen käytettyjä resursseja tavanomaisina. TILAn arvion mukaan Pipetti-yhtiöiden tilintarkastuksessa on ollut käytettävissä riittävät henkilöresurssit, ottaen huomioon, että Pipetti ja Laastari ovat pienyrityksiä. Tilintarkastuksen suorittamiseen on ollut käytettävissä riittävästi aikaa. Tilintarkastusta suorittavassa tiimissä on ollut tarkoituksenmukainen asiantuntemus ja kokemus.

Valvonta

Pipetti –yhtiöiden tilintarkastus ei ole tarkastelujakson aikana ollut Bn toimeksiantokohtaisen laadunvalvonnan kohteena.

Työvälineet, tarkastusmenetelmät ja niiden ohjeistus

TILAn saaman selvityksen mukaan Pipetti-yhtiöissä on sovellettu Bn työvälineitä ja tarkastusmenetelmiä (tilintarkastusmetodologiaa) ja niiden ohjeistusta pienyhtiöympäristöön sopeutettuna.

B on TILAlle antamassaan vastineessa ja vastauksessaan TILAn lisätietopyyntöön useassa kohdassa tuonut esiin, että Pipetti-yhtiöiden tilintarkastus on tehty Bn antaman metodologian ja ohjeistuksen mukaisesti.

Tilintarkastustyön dokumentointi

TILA on tutustunut Bn tilintarkastajien laatimien Pipetin ja Laastarin tilintarkastusta tilikausilta 2002–2010 koskeviin työpapereihin (dokumentaatioon). Työpapereista käyvät ilmi tarkastussuunnitelmat ja tehdyt riskiarviot.

Työpapereista käy ilmi, mihin asioihin tarkastuksen painopiste on minäkin vuonna suunnattu. Työpapereista käyvät myös ilmi keskeiset tarkastushavainnot ja niitä koskevat päätelmät.

Tilintarkastajien työpapereihin tutustumalla ulkopuolinen asiantunteva tarkastelija voi päätellä, miten tilintarkastus on tehty ja mihin tilintarkastuskertomukset perustuvat.

Yhteenvedo yleisestä arvioinnista

TILAn tiedossa ei ole seikkoja, jotka osoittaisivat puutteita Bn toiminnassa resurssien ja yleisten puitteiden tarjoamisessa tilintarkastajille, Bn suorittamassa laadunvalvonnassa tai Pipetti-yhtiöiden tilintarkastustyön dokumentoinnissa.

5 Pipetti-yhtiöiden tilintarkastuksen arviointi

Tilintarkastuksen suunnittelu ja riskiarviointi

TILAn saaman selvityksen mukaan Pipetti-yhtiöiden tilintarkastus on merkittäväällä tavalla epäonnistunut. Tilintarkastuksen epäonnistuminen on osoitettavissa jälkikäteen väärinkäytösepäilyyn paljastumisen myötä.

Pipetti-yhtiöissä on vuonna 2012 havaittu suurelta osin peittelemätön, määrältään suuri ja pitkällä ajanjaksolla tapahtunut epäilty kavallus (väärinkäytös), mikä olisi pitänyt havaita hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suoritettussa tilintarkastuksessa.

Tilintarkastajat ovat tarkastushavaintojen kautta olleet tietoisia Pipetti-yhtiöiden tilintarkastukseen liittyvistä riskeistä, jotka pääosin johtuivat tarkastuskohteen pienyhtiöluonteesta ja kevyistä kontrolleista.

Tilintarkastajien tehtävänä on ollut tarkastustoimenpiteitä tekemällä hankkia tilintarkastuskertomuksessa annettavaa lausuntoa varten riittävä varmuus siitä, että tilinpäätökset eivät sisällä olennaisia virheellisyyksiä. Tilintarkastajien olisi pitänyt reagoida kontrollin puutteisiin Pipetti-yhtiöissä sekä muuttaa tilintarkastussuunnitelmaa ja riskiarviointia sen edellyttämällä tavalla.

Riskiärvioihin liittyviä keskusteluja tilintarkastajien ja Pipetti-yhtiöiden edustajien välillä ei ole dokumentoitu tilintarkastajien työpapereihin.

Aineistotarkastus ja analyttinen aineistotarkastus

Pipetti-yhtiöiden tilintarkastuksessa kulujen tarkastus- ja maksatusmenettelyn tarkastaminen on TILAn arvion mukaan ollut liian suppeaa.

Hankintojen hyväksymiskontrollin toimivuuden perusteella tilintarkastajat ovat arvioineet, että kontrolli tuottaa riittävästi evidenssiä myös maksujen oikeellisuudesta. TILA katsoo, että tilintarkastajien olisi kuitenkin pitänyt kohdistaa enemmän tarkastustoimenpiteitä osto- ja kululaskujen maksatusmenettelyyn, käteisnostoihin ja tilisiirtoihin aineistotarkastuksen muodossa tai tehokkaan analyttisen aineistotarkastuksen muodossa.

Vaikka tilintarkastajat ovat tarkastaneet maksatuksen ja rahavarojen oikeellisuutta hankintojen hyväksymiskontrollin toimivuuden näkökulmasta analyttisellä ja aineistotarkastuksella täydennettynä, tämä ei ole ollut tilintarkastusriskin eliminoimiseksi riittävä. Tilintarkastajien suorittamat tilintarkastustoimenpiteet eivät ole olleet riittäviä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Vaikka Pipetti-yhtiöiden kulujen kasvu ei ole minään tarkastelujakson tilikautena ollut selvää ja silmiinpistävää, eikä hallitus ollut kiinnittänyt huomiota asiaan, tilintarkastajien olisi pitänyt ryhtyä väärinkäytösriskiä kasvattavan vaarallisen työyhdistelmän johdosta syventämään ja laajentamaan menotilien tositetarkastusta sekä käteisnostojen ja tilisiirtojen tarkastusta. Tilintarkastajien vastuuta ei vähennä se, että Pipetin hallitus oli tietoinen yhtiöiden taloushallinnon käytännöistä ja työnjaosta eikä se, että hallitus ei ryhtynyt toimenpiteisiin, vaan hyväksyi yhtiöiden vallitsevat käytännöt riittäviksi sisäisen valvonnan kannalta. Tilintarkastajien velvollisuuksia ei ole vähentänyt myöskään se, että toimitusjohtajan mukaan hän hyväksyi kaikki kulut.

Väärinkäytösepäily

TILA korostaa, että vaikka yhtiössä olisi suurikin väärinkäytös, se ei tarkoita, etteikö tilintarkastus voisi olla suoritettu hyvän tilintarkastustavan ja kulloinkin soveltuneiden tilintarkastusalan standardien ja suositusten mukaisesti.

Pipetti-yhtiöiden tapauksessa epäilty väärinkäytös olisi pitänyt havaita tilintarkastuksessa. Epäilty väärinkäytös on suurelta osin peittelemätön, se on määrältään merkittävä ja epäillyt kavallustoimet on tehty pitkän ajanjakson aikana.

Vaikka Pipetti -yhtiöiden tilivuosien 2001-2010 tilintarkastuksessa on osaksi ollut vaikeaa havaita tapahtunutta tahallista peittelyä ja manipulointia, on tässä tapauksessa epäillyissä väärinkäytöksissä vain osittain ollut kysymys johdonmukaisesta peittelystä.

TILAn saaman selvityksen mukaan Pipetti-yhtiöissä väärinkäytöksistä epäilty talouspääällikkö on manipuloinut joitakin tilintarkastustiimin pyytämiä tulosteita ja kirjanpitoajoja jättämällä niistä pois tiettyjä tositelajeja.

Huomattava osa epäillyistä väärinkäytöksistä, esimerkiksi käteisnostot ilman siihen liittyvää menotositetta, on toteutettu avoimesti ilman peittelyä. Nämä epäillyt väärinkäytökset olisivat olleet toteutunutta perusteellisemmassa aineistotarkastuksessa helposti havaittavissa. Suuri osa epäillyistä väärinkäytöksistä olisi ollut havaittavissa, jos tilintarkastusta olisi laajennettu ja syvennetty kuluja koskevien tositteiden ja tiliotteiden tarkastukseen. Perusteellisempi tarkastus olisi johtanut tarkastuksen laajen-

tamiseen ja väärinkäytöksen kokonaisuuden paljastumiseen. Tilintarkastajien olisi pitänyt harjoittaa enemmän ammatillista skeptisyyttä, toimia tarkkaavaisemmin ja arvioida kriittisemmin tilintarkastusevidenssiä. Olosuhteet olisivat voineet antaa viitteitä väärinkäytöksistä ja niistä johtuvista virheellisyyksistä Pipetti-yhtiöiden kirjanpidossa ja tilinpäätöksissä.

TILA katsoo, että Pipetin tilintarkastuksessa olisi pitänyt kiinnittää enemmän huomiota tiliotteiden läpikäyntiin, vaikka niiden tarkastaminen ei aina olekaan tehokas tapa tarkastaa maksutapahtumia. Pipetti-yhtiöiden tilintarkastuksessa pelkästään pistokokeenomaisesti tehty ja lähinnä tilikauden vaihtumiseen (katkoon) liittynyt ostolaskujen, kululaskujen ja tase-erien hyväksymisten ja sisällön läpikäynti ei ole tuottanut riittävää tilintarkastusevidenssiä.

Tilintarkastajien olisi pitänyt painottaa ammatillista skeptisyyttä ja varautua enemmän sellaisten seikkojen esiintymiseen, joiden perusteella kirjanpito ja tilinpäätökset voivat olla olennaisesti virheellisiä. Tilintarkastajien olisi pitänyt arvioida kriittisemmin tilintarkastusevidenssin paikkansapitävyyttä kyseenalaistavalla asenteella.

Sisäinen valvonta Pipetti-yhtiöissä

Pipetti-yhtiöissä hallitus ja toimitusjohtaja ovat vastanneet sisäisestä valvonnasta. Tilintarkastajat ovat luottaneet sisäisen valvonnan toimivuuteen.

Pipettin tilinpäätöstiedoista laadituista analyyseistä ei ollut mahdollista nähdä merkittäviä muutoksia tai poikkeamia, jotka olisivat herättäneet tilintarkastajissa epäilyksiä väärinkäytöksistä. Liikevaihto ei kasvanut tasaisesti eivätkä kulujen muutokset vastanneet liikevaihdon muutoksia.

TILAn saaman selvityksen mukaan toimitusjohtaja hyväksyi kaikki osto- ja kululaskut ja siten valvoi niiden asianmukaisuutta. Hän seurasi yksityiskohtaisesti myös tuottojen ja kulujen toteutumista sekä niiden muutoksia suhteessa edellisten vuosien tasoon. Hän seurasi myös erien kehitystä verrattuna budjettiin.

TILAn saama selvitys osoittaa, ettei toimitusjohtajan suorittama valvonta ole näissä olosuhteissa ollut riittävää eikä se ole tuonut esiin väärinkäytöksiä kuluierissä.

Tilintarkastajien työpapereista on pääteltävissä, että edellä mainittujen kontrollien testaus tilintarkastuksen yhteydessä on jäänyt tekemättä.

TILAn mielestä tilintarkastajat ovat luottaneet liikaa Pipetti-yhtiöiden kontrollien toimivuuteen. TILAn käsityksen mukaan talouspäällikön tehtäviin kuuluneen vaarallisen työyhdistelmän olemassaolo usean vuoden ajan olisi ollut perusteltu syy muuttaa tarkastussuunnitelmaa pienyhtiöolosuhteissa. Tarkastuksesta on puuttunut tilintarkastukseen kuuluva yllätyksellisyys.

Vaarallinen työyhdistelmä on syntynyt siten, että kaikilla taloushallinnon henkilöillä on ollut käyttöoikeudet kirjanpitoon, ostoreskontraan ja pankkiohjelmaan. Maksatusten työnjako on järjestetty siten, että ostoreskontraa ja palkanlaskentaa hoitava kirjanpitäjä on luonut listan maksettavista eristä ja talouspäällikkö on siirtänyt maksut pankkiohjelman kautta maksettaviksi. Kontrollina on toiminut se, että pankkiohjelma on sijainnut ainoastaan väärinkäytöksestä epäillyn talouspäällikön tietokoneella lukitussa huoneessa.

Epäilty talouspäällikkö on tuntenut tilintarkastajien toiminnan ja hän on voinut jatkaa väärinkäytöksiä, koska tilintarkastus on ollut liian ennustettavaa ja se on tehty usean

tilikauden ajan pääosin saman riskiarvion ja tarkastussuunnittelun pohjalta. Menotositteisiin ja tiliotteisiin kohdistuva aineistotarkastus on ollut liian suppeaa. Tilintarkastajien toiminta on mahdollistanut sen, että kirjanpito ja tilinpäätökset ovat olleet olennaisesti virheellisiä ja väärinkäytökset ovat voineet toteutua ja jatkua paljastumatta. Tilintarkastusriski on toteutunut, koska virheelliset tilinpäätökset on vahvistettu Pipetti -yhtiöissä.

Tilintarkastusriskin toteutuminen

TILA toteaa, että tilintarkastajien keskeisenä tehtävänä on ollut kiinnittää huomiota tilintarkastusriskiin ja arvioida sen vaikutuksia tilintarkastussuunnitelmaan. Tilintarkastusriski koostuu riskistä, että tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys, joka johtuu virheestä tai väärinkäytöksestä.

Tässä tapauksessa virheellisyys on ollut epäilyyn väärinkäytöksen ja kavalluksen määrä. Väärinkäytöksen havaitsematta jääminen on johtanut siihen, että Pipetti-yhtiöiden kirjanpito ja tilinpäätökset ovat olleet virheelliset. Tilintarkastajat eivät ole tilintarkastuksessa havainneet väärinkäytöstä, vaan ovat antaneet tilikausien 2002-2010 tilintarkastuksista niin sanotut vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset.

6 TILAn arvio Bn toiminnasta

Pipetti-yhtiöiden tilintarkastuksessa on ollut edellä kerrotuin tavoin puutteita, mikä on moitittavaa.

Hyvän tilintarkastustavan veloitteiden mukaan Bn tehtävänä on ollut järjestää tilintarkastuksen resurssit ja yleiset puitteet sekä tilintarkastustyön valvonta.

Pipetti-yhtiöt ovat olleet Bn tilintarkastusasiakkaita. Pipetti-yhtiöiden tilintarkastajina ovat toimineet Bn palveluksessa olleet KHT-tilintarkastajat.

TILA toteaa, ettei Pipetti-yhtiöiden tilikausien 2007-2010 tilintarkastuksessa havaituista puutteista voi moittia B:ta, koska Bn toiminnassa resurssien, yleisten edellytysten tai valvonnan järjestämisessä ei voida esittää yksilöityjä moitekohtia.

7 TILAn arvio An toiminnasta

Alla on ollut käytännössä tärkeä tehtävä Pipetin ja Laastariin tilikausiin 2007-2009 kohdistuvassa tilintarkastustyössä. Hän on selvityksen mukaan vastannut käytännön tilintarkastustoimenpiteistä. Hän ei ole kuitenkaan toiminut toimeksiannosta vastuullisena tilintarkastajana eikä päävastuullisena tilintarkastajana. Hänen avustava roolinsa ei ole sisältänyt vastuuta tilintarkastuksen suunnitteluun kuuluvasta riskiarvioinnista eikä painopisteiden asettamisesta. Hänen tehtävänsä ei ole kuulunut päättää tilintarkastuksen laajuudesta eikä syvyydestä.

A ei ole ollenkaan osallistunut Pipetti-yhtiöiden tilikauden 2010 tilintarkastukseen. A ei ole ehtinyt suorittaa Pipetti-yhtiöiden tilikauden 2011 tilintarkastusta.

TILA katsoo, että tilintarkastussuunnitelman ja siihen kuuluvan riskiarvioinnin laatimisessa An rooli on ollut vähäinen. Epäilyyn väärinkäytöksen paljastamisen kannalta tilintarkastuksen suunnittelulla ja riskiarvioinnilla on ollut suuri merkitys.

TILAn saamasta selvityksestä ei ilmene seikkoja, joiden perusteella Ahan tulisi kohdistaa moitteita.

8 TILAn arvio muiden tilintarkastajien toiminnasta

TILA voi valvoa ainoastaan tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä, jotka ovat valvonnan hetkellä hyväksytyjä tilintarkastajia. Pipetti-yhtiöiden tilintarkastukseen osallistuneet muut henkilöt eivät ole KHT-tilintarkastajia, joten TILA ei arvioi heidän toimintaansa.

Ratkaisu

Tilintarkastuslain mukaisiin sanktio toimiin ei ole aihetta.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 16, 34-36 §

Tilintarkastuslaki (459/2007; TilintL) 20-23, 39, 40, 44-46 §

Muutoksenhaku

Tilintarkastuslain mukaan TILAn päätökseen ei ollut oikeutta hakea valittamalla muutosta.

TILA 10/2013

K kanteli KHT A:n ja KHT-yhteisö F Oy:n toiminnasta TILAlle. A oli suorittanut pesähoitajan toimeksiannosta erityistarkastuksen X Oy:ssä ja antanut tarkastuksesta Raportin. A oli myös esiintynyt käräjäoikeudessa todistajana Raportin johtopäätösten perusteella nostetun takaisinsaatikanteen pääkäsittelyssä.

Raportin johtopäätös oli, että X Oy oli ollut maksukyvytön ja ylivelkaantunut viimeistään 4.5.2007. K:n mielestä Raportissa esitetty mitään tosiseikkoja jotka tukisivat esitettyjä väitteitä maksukyvyttömyydestä ja ylivelkaisuudesta. Raportin johtopäätökset maksukyvyttömyydestä ja ylivelkaisuudesta olivat virheellisiä. Käräjäoikeudessa A oli K:n mukaan vahvistanut erityistarkastuksen johtopäätöksen, että yhtiö oli jo 4.5.2007 ylivelkainen ja maksukyvytön. Todistajalausunnossaan A ei K:n mukaan esittänyt tosiasioihin perustuvia perusteluita väitteelleen.

TILA otti tutkittavaksi A:n lisäksi myös KHT B:n toiminnan, koska myös B oli osallistunut erityistarkastuksen suorittamiseen ja allekirjoittanut siitä annetun raportin.

A ja B kiistivät K:n väitteet ja totesivat, että toimeksianto oli suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Konkurssipesän velkojien kokous oli päättänyt konkurssivelallisen erityistarkastuksen suorittamisesta. Toimeksianto oli toteutettu noudattamalla konkurssiasian neuvottelukunnan suositusta. Toimeksianton sisältö oli normaali ja siitä laadittu Raportti tarkoitukseensa sopiva.

Tilintarkastajien mukaan Raportissa oli keskeiset perusteet maksukyvyttömyyden määrittelylle. Konkurssivelallisen erityistarkastuksen tarkoituksena oli tuottaa tietoa ensisijaisesti pesähoitajan ja velkojien päätöksentekoa varten. X Oy:n pesähoitaja oli ymmärtänyt Raportin perusteella maksukyvyttömyyden ja ylivelkaisuuden alkamisajankohdan määrittelyn perusteet.

X Oy:n tapauksessa oli kyse nimenomaan siitä, että oikeustoimi (liiketoimintasiirto 4.5.2007) oli johtanut velallisen maksukyvyttömyyteen, kun yhtiön liiketoiminnasta siirtyi olennainen osa pois ja X Oy:n jäi liiketoimintaa vain vähäisessä määrin.

A oli TILAlle epähuomiossa oikeudessa todistajana viitannut tilikauden 2007 tilintarkastuskertomukseen. Epäolennainen vuosilukuvirhe ei vaikuttanut asiaan.

TILA tutki, oliko A:n ja B:n laatima Raportti laadittu tilintarkastuslain edellyttämällä tavalla siltä osin kuin siinä käsiteltiin X Oy:n ylivelkaisuutta ja maksukyvyttömyyttä ja oliko A toiminut todistajana oikeudessa tilintarkastuslain edellyttämällä tavalla. TILA ei tutkinut KHT-yhteisö F Oy:n toimintaa.

TILA totesi, että Raportin keskeiset päätelmät ylivelkaisuudesta ja maksukyvyttömyydestä 4.5.2007 eivät perustuneet Raporttiin dokumentoituihin tarkastushavaintoihin ja olivat siksi tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisia.

Tilintarkastajien olisi tullut perustella Raportissa selvästi johtopäätöksensä siitä, miksi X Oy oli heidän käsityksensä mukaan ylivelkainen ja maksukyvytön viimeistään 4.5.2007, erityisesti koska Raportin mukaan yhtiön oikaistut varat ylittivät vielä 31.12.2007 velat, ja koska Raportin mukaan yhtiöllä oli vielä Ra-

portissa tehtyjen oikaisujen jälkeenkin 31.12.2007 lyhytaikaisia varoja yli miljoona euroa enemmän kuin lyhytaikaisia velkoja.

TILA totesi, että A:n toimintaa oikeudessa todistajana ei kokonaisuutena arvioiden voinut pitää ammattieettisten periaatteiden tai hyvän tilintarkastustavan vastaisena sen johdosta, että hän oli erehtynyt vuosiluvussa viitatessaan tilintarkastuskertomukseen.

TILA antoi A:lle ja B:lle varoituksen. A ja B valittivat saamastaan varoituksesta. Valtion tilintarkastuslautakunta ei muuttanut TILAn päätöstä. Päätös on lainvoimainen.

Asiakirjaselvitys

K on kannellut KHT-yhteisö F Oy:n ja sen palveluksessa olevan KHT A:n toiminnasta.

F Oy, päävastuullisena tarkastajana A, on suorittanut pesähoitajan toimeksiannosta erityistarkastuksen X Oy:öön ja antanut tästä Raportin (Konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastus).

A on lisäksi esiintynyt kärjäoikeudessa todistajana Raportin johtopäätösten perusteella nostetun takaisinsaantikanteen pääkäsittelyssä.

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

K on pyytänyt TILAA lisäksi tutkimaan, onko A toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti esiintyessään todistajana kärjäoikeudessa.

Ylivelkaisuus ja maksukyvyttömyys

Raportissa esitetään johtopäätös, että X Oy olisi ollut maksukyvytön ja ylivelkaantunut viimeistään 4.5.2007. Tämän johtopäätöksen perusteella pesähoitaja on nostanut takaisinsaantikanteen yhtiökokouksen 16.4.2008 päättämän 105 000 euron suuruisen osingonjaon osalta.

Raportissa ei K:n mukaan esitetä mitään tosiseikkoja jotka tukisivat esitettyjä väitteitä maksukyvyttömyydestä ja ylivelkaisuudesta. Raportin johtopäätökset maksukyvyttömyydestä ja ylivelkaisuudesta ovat virheellisiä.

A:n todistus oikeudessa

kärjäoikeudessa A on K:n mukaan vahvistanut erityistarkastuksen johtopäätöksen, että yhtiö oli jo 4.5.2007 ylivelkainen ja maksukyvytön. Todistajalausunnossaan hän ei K:n mukaan ole esittänyt tosiasioihin perustuvia perusteluita väitteelleen.

Raportin merkitys

K:n mukaan Raportin maksukyvyttömyyttä ja ylivelkaisuutta koskevasta virheellisestä johtopäätöksestä on huomautettu 10.5.2011 sähköpostilla pesähoitajalle. Viestissä on tuotu esille, että Raportin laskelmat eivät miltään osin tue väitettä maksukyvyttömyyden ja ylivelkaisuuden ajankohdasta.

Pesänhoitaja on saattanut tämän A:n tietoon 11.5.2011. Vastauksessaan 13.5.2011 A on todennut, että heidän Raporttinsa ei tue ehdottomina johtopäätöksinä esitettyjä väitteitä maksukyvyttömyydestä ja ylivelkaisuudesta. A ei ole vastauksessaan 13.5.2011 ole esittänyt muita perusteluja, ainoastaan henkilökohtaisia mielipiteitä.

K:n mukaan viimeistään tässä vaiheessa F Oy myös tiesi, että Raporttia tullaan käyttämään todisteena oikeudenkäynnissä ja että Raportissa esitetyillä väitteillä on huomattava vaikutus hänen asemaansa.

KHT A:n ja KHT B:n selvitykset TILALLE

TILA on pyytänyt A:ta kommentoimaan kirjallisesti K:n kantelussaan esittämiä väitteitä. A on antanut TILALLE asiassa kirjalliset kommentit.

TILA on päättänyt ottaa tutkittavaksi F Oy:n, A:n ja omasta aloitteestaan KHT B:n toiminnan, koska myös B on ollut suorittamassa konkurssivelallisen erityistarkastusta ja allekirjoittanut tarkastuksesta annetun raportin. Asianosaisilta on pyydetty vastineet toiminnastaan.

Asianosaiset ovat antaneet TILALLE yhteisen vastineen. Kirjallisissa kommentissa ja vastineessa on kiistetty kantelussa esitetyt väitteet ja todettu, että erityistoimeksianto on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Toimeksiannon sisältö ja Raportti

X Oy:n konkurssipesän velkojien kokous on päättänyt konkurssivelallisen erityistarkastuksen suorittamisesta. F Oy, vastuullisena erityistarkastuksen tekijänä A, on valittu tekemään velallisen toimintaa koskeva erityistarkastus. Toimeksiannosta on laadittu toimeksiantokirje. Toimeksianto on toteutettu noudattamalla konkurssiasian neuvottelukunnan suositusta.

Vastineen mukaan toimeksiannon sisältö oli normaali ja Raportti tarkoitukseensa sopeva.

Liiketoimintasiirto ja sen merkitys

X Oy:n rakennusliiketoiminta on siirretty liiketoimintasiirtona (tasearvot kirjanpitoarvoina) tytäryhtiölle Y Oy:lle 4.5.2007. Samalla Y Oy:n omistukseen siirtyivät tytäryhtiöosakkeet venäläisessä ZAO LMK:ssa. Liiketoimintasiirron jälkeen X Oy:lle jäi liiketoimintaa vähäisessä määrin ja se oli lainannut varoja sen tytäryhtiö Y Oy:lle, joka oli lainannut rahat edelleen venäläiselle ZAO LMK:lle.

Näiden liiketoimien jälkeen X Oy on päättänyt jakaa osinkoa 105 000 euroa. Raportissa kuvattu liiketoimintasiirto on ollut yhtiön kannalta merkittävä tapahtuma, koska siinä yhtiö on siirtänyt tytäryhtiöön olennaisen osan liiketoiminnastaan.

Vastineessa on todettu, että liiketoimintasiirron seurauksena yhtiön toimintaedellytykset ja maksukyky ovat heikentyneet, koska rahavirta yhtiöön on olennaisesti heikentynyt.

X Oy:n myöhemmässä tilinpäätöksessä on alaskirjattu kokonaisuudessaan lainasaamiset ja myyntisaamiset Y Oy:ltä sekä Y Oy:n osakkeiden arvo.

X Oy on mennyt konkurssiin 22.7.2010 sekä sen tytäryhtiö Y Oy on ajautunut konkurssiin 22.12.2009.

Ylivelkaisuus ja maksukyvyttömyys

Vastineen mukaan keskeiset perusteet maksukyvyttömyyden määrittelylle ovat Raportissa. Vastineessa on viitattu takaisinsaantilain säännöksiin ja niiden merkitykseen maksukyvyttömyyttä ja ylivelkaisuutta arvioitaessa. Vastineen mukaan liiketoimintasiirto on johtanut X Oy:n maksukyvyttömyyteen.

Raporttia on vastineen mukaan luettava kokonaisuutena eikä tehdä päätelmiä yhden kappalekokonaisuuden, virkkeen tai taulukon perusteella.

Raportin yhteenvetotaulukkoon on koottu olennaiset havainnot. Olennaisissa havainnoissa on maininta liiketoimintasiirrosta lainasaamisten ja osakkeiden kuluksi kirjauksista, aineistopuutteista sekä osinkojen nostoista. Raportista käy selkeästi ilmi seikat, jotka tukevat päätelmää ylivelkaisuudesta ja maksukyvyttömyydestä. Johtopäätös siitä, miksi tarkasteluhetkeksi valittiin ajankohta 4.5.2007, oli ilmeinen eikä sitä siksi ole perusteltu sen enempää.

Vastineen mukaan yhtiön johto on tietoisesti sitoutunut liiketoimintasiirron jälkeen merkittäviin takauksiin ja vakuusjärjestelyihin eikä tarkkaa ajankohtaa johdon tietoisuudesta niiden tarpeesta pysty ulkopuolinen jälkikäteen selvittämään, jolloin niiden esiin tuominen yhteenvetotaulukossa ei ole tarkoituksenmukaista.

Se, että kirjanpidolliset varat ovat suuremmat kuin kirjanpidolliset velat, ei tarkoita sitä, että velallinen ei olisi maksukyvytön. Yhtiön johto ei voi pelkästään taloudellisia lukuja tarkastellessaan täyttää osakeyhtiölain vaatimaa huolellisuusvelvoitettaan. Liiketoimintasiirto on ollut niin merkittävä toimi, että sen vaikutus olisi tullut selvittää.

Raportti on ollut kommentoitavana sekä pesänhoitajalla että velallisella. Velallinen on kommentoinut Raporttia ainoastaan jättämällä eriyvän mielipiteensä ylivelkaisuuden ja maksukyvyttömyyden alkamisajankohdasta.

Vastineessa on viitattu pesänhoitajan 9.8.2013 päivättyyn kirjelmään ja todettu, että pesänhoitaja on ymmärtänyt Raportista maksukyvyttömyyden ja ylivelkaisuuden alkamisajankohdan perusteet ja niihin vaikuttavat seikat eikä Raporttia ole siitä syystä ollut tarpeen täydentää.

Vastineessa on viitattu myös käräjäoikeuden 4.10.2012 antamaan tuomioon. Käräjäoikeus on johtopäätöksensä todennut, että yhtiö on tullut takaisinsaantilaissa tarkoitetulla tavalla maksukyvyttömäksi, kun yhtiön rakennusliiketoiminta on siirretty tytäryhtiölle 4.5.2007.

Raportin käyttäjät

TILAn aikaisemmista erityistarkastuskertomuksiin liittyvistä päätöksistä ilmenee, että 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.

Vastineessa on todettu, että tämä linjaus ei sovellu konkurssivelallisen erityistarkastuksiin, koska erityistarkastuksen tarkoituksena on tuottaa tietoa ensisijaisesti pesän-

hoitajan ja velkojien päätöksentekoa varten. X Oy:n pesänhoitaja on ymmärtänyt maksukyvyttömyyden ja ylivelkaisuuden ajankohdan määrittelyn perusteet.

Erytystarkastuskertomukset perustuvat sääntöihin, lakeihin ja viranomaisohjeisiin. Erytystarkastuskertomus ei ole kattava selostus tapahtumien kulusta eri osapuolten näkökulmasta, vaan se keskittyy nimenomaan pesänhoidon kannalta tärkeisiin asioihin.

Raporttia käsitellään mahdollisesti tuomioistuimissa, joissa asiaa käsittelevillä tuomareilla on lainsäädännön osaaminen. Mikäli havaitaan toimia, jotka ovat peräytettävissä konkurssipesään, pesänhoitajan on nostettava kanne velallista vastaan.

Toimiminen todistajana

A:n TILAlle antaman vastineen mukaan hän on oikeudessa vahvistanut olleensa mukana erityistarkastuksen tekemisessä ja vahvistanut asemansa perusteella kertomuksen sisällön. Tämä tarkoittaa sitä, että A on vahvistanut myös kertomuksen asiasisällön oikeudessa.

A on TILAlle antamassaan selvityksessä todennut, että hän on epähuomiossa viitanut tilikauden 2007 tilintarkastuskertomukseen. Pesänhoitaja on A:n mukaan oikaisut vuosilukuvirheen. Myös konkurssivelallisen loppupuheenvuorossa virhe on oikaistu. Käräjäoikeus on perustellut tuomionsa takaisinsaantilain 5 §:n mukaisilla perusteilla eikä epäolennainen vuosilukuvirhe ole vaikuttanut asiaan.

Yhteenveto

Vastineessa on todettu, että erityistarkastuskertomuksen laadinnassa on noudatettu voimassa olevia lakeja sekä konkurssiasiamiehen ohjetta.

Toimeksiannon sisältö on ollut normaali ja Raportti tarkoitukseensa sopiva.

Konkurssivelallisen erityistarkastuksen tarkoituksena on tuottaa tietoa ensisijaisesti pesänhoitajan ja velkojien päätöksentekoa varten. X Oy:n pesänhoitaja on ymmärtänyt Raportin perusteella maksukyvyttömyyden ja ylivelkaisuuden alkamisajankohdan määrittelyn perusteet.

K on esittänyt erityistarkastuskertomuksen kommentointivaiheessa ainoastaan eriävän mielipiteensä maksukyvyttömyyden ja ylivelkaisuuden alkamisajankohdasta eikä hän ole esittänyt, että Raportissa olisi esiintynyt mitään virheitä tai puutteita.

Raportin käyttäjinä ovat olleet ainoastaan sellaiset henkilöt, joilla on lainsäädännön tuntemus.

X Oy:n tapauksessa on kyse nimenomaan siitä, että oikeustoimi (liiketoimintasiirto 4.5.2007) on johtanut velallisen maksukyvyttömyyteen, kun yhtiön liiketoiminnasta siirtyi olennainen osa pois ja X Oy:n jäi liiketoimintaa vain vähäisessä määrin.

TILAn päätös

1 Päätöksen rajaus

TILA otti KHT-tilintarkastajien A ja B toiminnan tutkittavaksi heidän suorittamansa konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastuksen ja siitä laaditun Raportin sekä A:n oikeudessa todistajana toimimisen johdosta.

TILAn toimivallassa ei ole arvioida sitä, milloin X Oy:stä on tullut ylivelkainen ja/tai maksukyvytön.

TILA rajasi tutkinnan kohdistumaan seuraaviin asiakokonaisuuksiin:

- onko Raportti laadittu tilintarkastuslain edellyttämällä tavalla siltä osin kuin siinä käsitellään X Oy:n ylivelkaisuutta ja maksukyvyttömyyttä
- onko A toiminut todistajana oikeudessa tilintarkastuslain edellyttämällä tavalla.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

F Oy ja asianajotoimisto C Oy ovat 7.3.2011 allekirjoittaneet toimeksiantokirjeen konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastuksesta.

Toimeksiantokirjeen mukaan tarkastuksessa suoritettaviin toimenpiteisiin on kuulunut muun muassa takaisinsaantilain mukaisen maksukyvyttömyys- ja ylivelkaisuushetken arvioiminen.

Toimeksiantokirjeen mukaan tarkastukseen osallistuvat A (tarkastukseen nimetty päävastuullinen tarkastaja), B ja KTM S. Toimeksiantokirjeen mukaan erityistarkastuksen laadunvarmistajana toimii KHT P.

Konkurssivelallisen erityistarkastuksesta on annettu 7.3.2011 päivätty Raportti, jonka ovat allekirjoittaneet KHT A, KHT T B ja KTM S.

Raportissa on 31 sivua ja se on jaettu 10 jaksoon, sen lisäksi Raporttiin sisältyy osio ”Yhteenveto ja keskeiset tarkastushavainnot.”

Maksukyvyttömyyttä ja ylivelkaisuutta käsitellään sivun 2 yhteenvedossa sekä omassa jaksossa 5 ”Ylivelkaisuus ja maksukyvyttömyys” sivuilla 12-13.

Ylivelkaisuus ja maksukyky

Raportin sivulla 12 jaksossa 5.1 ”Ylivelkaisuus” on todettu, että ”Ylivelkaisuudella tarkoitetaan takaisinsaantilain (TakSL) mukaan sitä, että velallisen velat ovat suuremmat kuin hänen varansa. Ylivelkaisuusarviossa pyritään selvittämään tosiasiallinen tila, joka ei välttämättä ilmene velallisen kirjanpidosta sellaisenaan. Eri omaisuuserin aliarvostus tai yliarvostus verrattuna kirjanpitoon pyritään ottamaan huomioon ylivelkaisuutta arvioitaessa. Muut vastuut ja ehdolliset velat otetaan huomioon tarkastelussa, mikäli niiden realisoituminen on todennäköistä”.

Sivulla 12 on ylivelkaisuutta 31.12.2007, 30.6.2009 ja 30.6.2010 kuvaava taulukko. Taulukossa on taseen mukaiset varat, tilintarkastajien kirjanpitoarvoihin tekemät oikaisut, oikaistut varat, taseen mukaiset velat ja vähennyslasku varat-velat.

Taulukon perusteella X Oy:n taseen varat ovat 31.12.2007 olleet 1 982 186,85 euroa ja oikaistut varat 1 527 186, 25 euroa. Oikaisuna taseen varoista on vähennetty tytäryhtiö Y Oy:n osakkeista 387 000 euroa ja kiinteistön myyntitappio 68 000 euroa.

Taulukon perusteella X Oy:n taseen velat ovat 31.12.2007 olleet 794 669,60 euroa. Taseen velkoihin ei ole tehty lisäyksiä tai muita oikaisuja.

Taulukon perusteella X Oy:n oikaistut varat ovat 31.12.2007 olleet 732 517,25 euroa suuremmat kuin velat.

Taulukon alla olevassa tekstissä on todettu, että ”Yllä olevan yhteenvedon sekä tarkastuksessa käytössä olleen aineiston perusteella X Oy on ollut ylivelkainen viimeistään 4.5.2007. Käsityksemme mukaan maksukyvyttömyyden on aiheuttanut Venäjän rakennusliiketoiminnan siirtäminen tytäryhtiö Y Oy:lle 4.5.2007.”

Raportin sivulla 13 kohdassa 5.2 kohdassa ”Maksukyvyttömyys” on todettu, että ”Maksukyvyttömyydellä tarkoitetaan takaisinsaantilain mukaan sitä, että velallinen muutoin kuin tilapäisesti on kykenemätön maksamaan velkojaan niiden erääntyessä. Yhtiö on maksukyvytön silloin, kun käytössä olevat kassaanmaksut ovat pienemmät kuin kassastamaksuveloitteet”.

Sivulla 13 on maksukyvyttömyyttä 31.12.2007, 30.6.2009 ja 30.6.2010 kuvaava taulukko. Taulukossa on lyhytaikaiset varat, tilintarkastajien varojen kirjanpitoarvoihin tekemät oikaisut, oikaistut lyhytaikaiset varat, lyhytaikaiset velat ja vähennyslasku oikaistut lyhytaikaiset varat-lyhytaikaiset velat.

Taulukon perusteella X Oy:n lyhytaikaiset varat ovat 31.12.2007 olleet 1 536 941,04 euroa ja oikaistut lyhytaikaiset varat 1 468 941,04 euroa. Oikaisuna lyhytaikaisista varoista on vähennetty kiinteistön myyntitappio 68 000 euroa.

Taulukon perusteella X Oy:n lyhytaikaiset velat ovat 31.12.2007 olleet 394 669,60 euroa. Taseen lyhytaikaisiin velkoihin ei ole tehty lisäyksiä tai muita oikaisuja.

Taulukon perusteella X Oy:n oikaistut lyhytaikaiset varat ovat 31.12.2007 olleet 1 074 271,44 euroa suuremmat kuin lyhytaikaiset velat.

Taulukon alla olevassa tekstissä on todettu, että ”Yllä olevan yhteenvedon sekä tarkastuksessa käytössä olleen aineiston perusteella X Oy on ollut maksukyvytön viimeistään 4.5.2007. Käsityksemme mukaan maksukyvyttömyyden on aiheuttanut Venäjän rakennusliiketoiminnan siirtäminen tytäryhtiö Y Oy:lle 4.5.2007.”

Liiketoimintasiirto

Raportin sivuilla 24-26 jaksossa 6.2.5 ”Liiketoimintasiirto Y Oy:lle” on käsitelty liiketoimintasiirtoa, joka Raportin mukaan on aiheuttanut sekä ylivelkaisuuden että maksukyvyttömyyden.

Raportissa on kuvattu liiketoimintasiirrosta laaditun kauppakirjan sisältöä. Kaupasta on sovittu, että:

- X Oy ja Y Oy ovat sopineet Venäjän rakennusliiketoiminnan siirtämisestä Y Oy:lle.
- Siirto tapahtuu elinkeinoverolain 52 d §:ssä tarkoitetulla tavalla kirjanpitoarvoihin ja siten, että omaisuuserien kirjanpitoarvojen erotuksella korotetaan Y Oy:n osakepääomaa ja muuta pääomaa eli X Oy sijoittaa kaiken Venäjän rakentamistoimintaan liittyvän omaisuutensa Y Oy:öön apportina.
- Yhtiön Venäjän rakentamistoimintaan liittyvä henkilökunta on siirtynyt Y Oy:n palvelukseen vanhoina työntekijöinä 1.1.2007 alkaen.
- Osana liiketoimintasiirtoa siirretään Y Oy:lle X Oy:n omistamat osakkeet venäläisessä ZAO LMK:ssa eli yhtiön koko osakekanta.
- Siirtyvän omaisuuden X Oy sijoittaa Y Oy:öön apportina eli Y Oy:n omaa pääomaa korotetaan 410 54,66 eurolla. Kokonaissummasta 410 000 euroa kirjataan osakepääomaan ja 545,66 euroa kirjataan Y Oy:n vapaan oman pääoman rahastoon. Osakepääomaa korotettaessa X Oy:lle annetaan 20 uutta Y Oy:n osaketta.

Raportissa on laskelma siirtyvän omaisuuden kirjanpitoarvoista, jotka perustuvat välitilinpäätökseen 31.3.2007. Raportin mukaan tarkastuksessa ei ole pystytty varmistumaan lukujen oikeellisuudesta.

Raportissa on todettu, että samanaikaisesti liiketoimintasiirron kanssa X Oy on tehnyt hyvityslaskun G Limited, Gibraltar nimiselle yhtiölle yhteensä 304 864,04 euroa. Kirjaus on pienentänyt liikevaihtoa ja myyntisaamisia.

Raportin jaksossa 6.2.5 on myös kerrottu, että hallitus on 7.12.2009 päättänyt muuttaa lokakuussa laadittua tilinpäätöstä 30.6.2009 jälkeen ilmenevien seikkojen vuoksi. Muutos liittyy G Limitedin urakkariitaan.

Raportin jaksossa 6.2.5 on taulukko X Oy:n keskeneräisiin töihin 31.3.2007 tekemistä kirjauksista.

Raportin jaksossa 6.2.5 on kuvattu X Oy:n ja Y Oy:n välisiä myyntisaamisten ja ostovelkojen suorituksia liiketoimintasiirron jälkeen.

Raportin jaksossa 6.2.5 on kerrottu vielä, että toimintakertomuksen mukaan X Oy on myynyt vuonna 2007 Y Oy:n osakkeista 5 % J:lle.

Yhteenveto

Raportin sivulla 2 on otsikko "Yhteenveto ja keskeiset tarkastushavainnot". Otsikon alla on todettu, että

- Tarkastuksessa käytössä olleen aineiston perusteella X Oy on ollut maksukyvytön ja ylivelkainen viimeistään 4.5.2007
- Käsitksemme mukaan maksukyvyttömyyden ja ylivelkaisuuden on aiheuttanut liiketoimintasiirto tytäryhtiö Y Oy:lle koskien Venäjän rakennusliiketoimintaa (kappale 5.1 ja 5.2).

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki ja muut toimintaa ohjaavat säännöt

Erityistoimeksianto

Konkurssipesän 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.

Konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastuksen sisällöstä ei ole olemassa erillistä lainsäädäntöä. Konkurssiainain neuvottelukunta on antanut suosituksen Konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastus (8/2004). Suositusta on päivitetty 25.11.2008. Suosituksen mukaan erityistarkastuskertomuksen sisältö määräytyy toimeksiannon ja hyvän tilintarkastustavan perusteella. Hyvän tilintarkastustavan mukaan lopullisten arvi-

oiden ja ehdottomien päätelmien tekeminen ei yleensä kuulu tilintarkastajalle. Tarkastajan ei kuitenkaan tule tyytyä pelkkään tosiseikkojen luettelointiin. Hänen on pyrittävä esittämään oma, parhaan käsityksensä mukainen johtopäätös ja yhteenveto käsiteltävästä asiasta.

Oikeudessa todistajana toimiminen

Tilintarkastajan toimiminen oikeudessa todistajana on tilintarkastuslain 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.

3.2 TILAn aikaisemmat ratkaisut

Erityistoimeksiannot

TILA on muun muassa ratkaisuissaan dnro 13/2002, 1/2003 ja 1/2005 arvioinut tilintarkastajan velvollisuuksia konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastuksen suorittamisessa ja/tai ylivelkaisuuden ja maksukyvyttömyyden arviointia koskevista toimeksiannoissa.

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 huolellisuudesta 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.

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

Erityistarkastuksen tarkoituksena on tuottaa tietoa ensisijaisesti konkurssipesän hallinnon ja velkojien päätöksentekoa varten. Konkurssipesän hallinnon toimenpiteistä riippuu, mitä mahdollisia seikkoja selvitetään tarkemmin ja mihin toimenpiteisiin tehdyt tarkastushavainnot ja tarkastuksessa tehdyt johtopäätökset antavat aihetta.

Erityistarkastuskertomuksessa esitettävät havainnot ja johtopäätökset voivat johtaa kanteiden nostamiseen velallista ja velallisen edustajia vastaan sekä heihin kohdistuviin turvaamist toimiin. Tämän vuoksi erityistarkastukselta on edellytettävä huolelli-

suutta. Erikoistarkastuksessa ei voida edellyttää lopullisen totuuden selvittämistä, vaan se on yleensä vain lähtökohta tuleville selvityksille ja toimenpiteille.

Konkurssipesän erityistarkastus on useimmiten alustava kartoitus jatkoselvitysten tarpeesta ja lähtökohtana tuleville selvityksille ja tutkimuksille. Se, päätyykö tuomiois-tuin myöhemmässä vaiheessa lainvoimaiseksi tulevassa tuomiossaan tai ratkaisus-asaan samaan arvioon ja lopputulokseen kuin erityistarkastuskertomuksen tehnyt KHT-tilintarkastaja, ei voi olla lähtökohtana KHT-tilintarkastajan toiminnan hyvän tilin-tarkastustavan mukaisuutta koskevalle arviolle.

Toimiminen oikeudessa todistajana

TILA on 2000-luvun alkupuolella käsitellyt kanteluita, joissa on ollut kysymys tilintar-kastajan toimimisesta oikeudessa todistajana tai asiantuntijana (esimerkiksi TILA dnro 10/2001, 13/2001 ja 2/2012¹⁶).

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 an-tamiaan lausuntoja.

3.3 Kirjallisuus

Oikeuskirjallisuudessa on perusteltu sitä, miksi myös tilintarkastuslain 1 §:n 2 mo-mentissa tarkoitettu toiminta edellyttää tilintarkastajan ammattieettisten periaatteiden ja hyvän tilintarkastustavan noudattamista. Lainsäätäjä on halunnut suojella tilintar-kastuslain soveltamisella tällaiseen toimintaan asiakkaan oikeutettujen odotusten to-teutumista, ottaen huomioon, että tilintarkastaja on saanut lain mukaisen julkisen hy-väksymisen¹⁷.

3.3.1 Ylivelkaisuus

Tilintarkastusalan kirjallisuudessa on todettu, että ylivelkaisuutta tarkastellaan jonkun ajankohdan mukaan määräytyvänä omaisuuden ja velkojen erotuksena. Ylivelkai-suustarkastelussa omaisuus joudutaan arvostamaan likvidaatioperiaatteella. Erityis-tarkastuksen suorittaja voi ilman asiantuntija-arviota määritellä likvidaatioarvoja vain niissä tapauksissa, joissa omaisuseristä on olemassa yksiselitteisiä arvonmääriytyk-siä¹⁸.

3.3.2 Maksukyvyttömyys

Kirjallisuudessa on kuvattu takaisinsaantilain tunnusmerkkejä maksukyvyttömyydestä ja viitattu lain esitöihin. Maksukykyä arvioitaessa on velkojen ja varojen lisäksi otetta-va huomioon velallisen mahdollisuudet hankkia tuloja ja varallisuutta ja saada luottoa.

¹⁶ TILAn ratkaisu asiassa dnro 2/12 on annettu sen jälkeen, kun A on toiminut oikeudessa todistajana. Ratkaisu ei sisällä muutosta TILAn aikaisempaan ratkaisukäytäntöön (dnro 10/2001 ja 13/2001).

¹⁷ Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari s. 35 (Juva 2007)

¹⁸ Laine – Tuokko: Erytistarkastukset s. 53, 67 (Jyväskylä 2000)

Maksukykyä arvioitaessa on kiinnitettävä huomiota velallisen kykyyn maksaa erään-
tyneiden velkojen lisäksi myöhemmin erääntyvät velat¹⁹.

Arvioitaessa velallisen maksukyvyttömyyttä oikeustointa tehtäessä, otetaan huomi-
oon sekä velallisen taloudellinen tila arvioinnin kohteena olevana ajankohtana ja se,
miten hänen taloudellisen tilansa on tuolloin voitu odottaa kehittyvän. Jos velallisen
käytävissä olevat varat käyvin arvoin ovat vähintään yhtä suuret kuin velat, velalli-
nen voi maksaa velkansa muuttamalla omaisuuttaan rahaksi sitä mukaa kuin hänen
velkansa erääntyvät. Velallinen ei tällöin yleensä ole maksukyvytön²⁰.

Maksukyky ei ole tietyn hetken mukaan arvioitava, vaan sitä tulee arvioida pidemmäl-
lä aikavälillä. Maksukyvyttömyys merkitsee sitä, että kassaanmaksuja, joihin on jo-
nain ajanjaksona sitouduttu, ei kyetä suorittamaan sovittujen määräaikojen puitteissa.
Maksukyvyttömyys muodostuu pysyväksi, kun käytävissä ja odotettavissa olevat
kassaanmaksut jäävät pysyvästi kassastamaksuvelvoitteita pienemmiksi²¹.

Takaisinsaantilain tulkinnessa maksukyvyttömyyttä arvioidaan yhtä aikaa kassavirta-
menetelmän ja taseanalyysin keinoin. Jos molemmat perusteet johtavat kielteiseen
tulokseen, velallista pidetään aina maksukyvyttömänä²².

Pysyvän maksukyvyttömyyden ennustamiseen liittyvät monet tekijät, kuten liiketoi-
minnan tappiollisuus, saneeraustavoitteiden realistisuus, toimialan kehitysnäkymät,
yrityksen kilpailukyky, johdon ammattitaito, omistajien panostukset, tarkasteluajanjak-
so sekä rahoittajien suhtautuminen yritykseen. Pysyvä maksukyvyttömyys voidaan
varmimmin määritellä tietyltä ajanjaksolta, ei tiettynä ajankohtana syntyvänä²³.

Takaisinsaantilain (5 §) edellytys vastikkeellisen oikeustoimen peräytymiselle on, että
velallinen on ollut maksukyvytön oikeustointa tehtäessä, tai oikeustoimi osaltaan joko
yksin tai yhdessä muiden toimenpiteiden kanssa on johtanut maksukyvyttömyyteen.
Oikeustoimen ja velallisen maksukyvyttömyyden välinen aika saattaa olla hyvinkin
pitkä²⁴.

4 TILAn arvio tilintarkastajien toiminnasta

4.1 Ylivelkaisuus ja maksukyvyttömyys

4.1.1 Ylivelkaisuus

Raportissa on esitetty keskeisenä havaintona, että tarkastuksessa käytössä olleen
aineiston perusteella X Oy on ollut ylivelkainen viimeistään 4.5.2007 ja että ylivelkai-
suuden on aiheuttanut Venäjän rakennusliiketoiminnan siirtäminen tytäryhtiö Y Oy:lle.

Raportin jaksoon 5.1 sisältyy taulukko, jossa taseeseen merkittyjen varojen ja niihin
tehtyjen oikaisujen sekä velkojen perusteella on arvioitu X Oy:n ylivelkaisuutta. Tilin-
tarkastajien Raporttiin sisällyttämän havainnon (taulukko) perustella X Oy:llä oli vielä
kirjanpitoon tehtyjen oikaisujen jälkeenkin 31.12.2007 varoja 732 517,25 euroa
enemmän kuin velkoja.

¹⁹ Laine – Tuokko: Erytistarkastukset s. 49-50 (Jyväskylä 2000) ja HE 102/1990

²⁰ Laine – Tuokko: Erytistarkastukset s. 51-52 (Jyväskylä 2000)

²¹ Laine – Tuokko: Erytistarkastukset s. 53-55 (Jyväskylä 2000)

²² Koulu: Yrityssaneerausmenettelyn aloittaminen s. 237-244 (Vammala 1994)

²³ Laine – Tuokko: Erytistarkastukset s. 57 (Jyväskylä 2000)

²⁴ Laine – Tuokko: Erytistarkastukset s. 50 (Jyväskylä 2000)

A ja B ovat todenneet selvityksissään pesänhoitajalle ja TILAlle, että jakson 5.1 yhteenvedotaulukko ei liity suoraan Raportin näkemykseen siitä, että X Oy olisi ollut ylivelkainen viimeistään 4.5.2007 ja että taulukon lukuja ei sellaisenaan voi käyttää pelkästään ylivelkaisuuden alkamishetken perusteluna.

TILA toteaa tämän johdosta, että yhteenvedotaulukko ei osaltaan tue Raportin päätelmää ylivelkaisuudesta ja koska A ja B katsovat, ettei taulukko liity suoraan näkemykseen yhtiön ylivelkaisuudesta, heidän olisi tullut perustella yhteenvedotaulukon merkitystä yhtiön ylivelkaisuutta arvioidessaan.

Raportin ylivelkaisuutta koskevassa jaksossa 5.1 ei ole dokumentoitu tarkastustoimenpiteitä ja/tai niiden perusteella tehtyjä havaintoja, jotka osoittaisivat, että X Oy:n tosiasialliset velat 4.5.2007 ovat olleet suuremmat kuin varat 4.5.2007.

Raportin ylivelkaisuutta koskevassa jaksossa 5.1 ei ole myöskään dokumentoitu tarkastustoimenpiteitä ja/tai niiden perusteella tehtyjä havaintoja, jotka osoittaisivat, että X Oy:n rakennusliiketoiminnan siirto tytäryhtiölle Y Oy:lle olisi osaltaan johtanut X Oy:n ylivelkaisuuteen.

TILA toteaa, että tilintarkastajien olisi tullut perustella Raportissa selvästi, miksi X Oy oli heidän käsityksensä mukaan, edellä mainitut seikat huomioiden, ylivelkainen viimeistään 4.5.2007 ja että Raportin keskeinen päätelmä ylivelkaisuudesta viimeistään 4.5.2007 ei ole oikeassa suhteessa dokumentoituihin tarkastushavaintoihin ja on siksi tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastainen.

4.1.2 Maksukyvyttömyys

Raportissa on esitetty keskeisenä havaintona, että tarkastuksessa käytössä olleen aineiston perusteella X Oy on ollut maksukyvytön viimeistään 4.5.2007 ja että maksukyvyttömyyden on aiheuttanut Venäjän rakennusliiketoiminnan siirtäminen tytäryhtiö Y Oy:lle.

Raportin jaksoon 5.2 sisältyy taulukko, jossa lyhytaikaisten varojen ja niihin tehtyjen oikaisujen sekä lyhytaikaisten velkojen perusteella on arvioitu X Oy:n maksukyvyttömyyttä. Tilintarkastajien Raporttiin sisällyttämän havainnon (taulukko) perustella X Oy:llä oli vielä kirjanpitoon tehtyjen oikaisujen jälkeenkin 31.12.2007 lyhytaikaisia varoja 1 074 271,44 euroa enemmän kuin lyhytaikaisia velkoja ja että tilintarkastajien Raporttiin sisältyvän havainnon (taulukko) mukaan yhtiöllä oli vielä 30.6.2009 enemmän lyhytaikaisia varoja kuin lyhytaikaisia velkoja.

Kun velallisen käytettävissä olevat oikaistut varat ovat vähintään yhtä suuret kuin velat, velallinen voi maksaa velkansa muuttamalla omaisuuttaan rahaksi sitä mukaa kuin hänen velkansa eräännyvät.

Raportin maksukyvyttömyyttä koskevassa jaksossa 5.2 ei ole dokumentoitu tarkastustoimenpiteitä ja/tai niiden perusteella tehtyjä havaintoja, jotka osoittaisivat, että

- X Oy on muutoin kuin tilapäisesti ollut kyvytön maksamaan velkojaan niiden eräännyessä 4.5.2007 tai
- yhtiön käytössä olevat kassanmaksut ovat olleet pienemmät kuin kassastamaksuvelvoitteet 4.5.2007 tai
- kassastamaksuja, joihin on sitouduttu 4.5.2007, ei kyetä suorittamaan määräaikojen puitteissa.

Ensimmäinen maksuhäiriömerkintä X Oy:lle rekisteröitiin yli kaksi vuotta sen hetken jälkeen, kun yhtiö Raportin mukaan olisi tullut maksukyvyttömäksi.

Raportin maksukyvyttömyyttä koskevassa jaksossa 5.2 ei ole myöskään dokumentoitu tarkastustoimenpiteitä ja/tai niiden perusteella tehtyjä havaintoja, jotka osoittaisivat, että X Oy:n rakennusliiketoiminnan siirto tytäryhtiölle Y Oy:lle olisi osaltaan johtanut X Oy:n maksukyvyttömyyteen.

TILA toteaa, että tilintarkastajien olisi tullut perustella Raportissa selvästi, miksi X Oy oli heidän käsityksensä mukaan, edellä mainitut seikat huomioiden, maksukyvyttömyyden viimeistään 4.5.2007 ja että Raportin keskeinen päätelmä maksukyvyttömyydestä viimeistään 4.5.2007 ei ole oikeassa suhteessa dokumentoituihin tarkastushavaintoihin ja on siksi tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastainen.

4.1.3 Tarkastusaineistosta tehdyt havainnot

Raportin jaksoissa 5.1 ja 5.2 ei ole yhteenvetotaulukoiden lisäksi yksilöity, mitä havaintoja ja millä tarkastusmenetelmillä tarkastuksessa käytössä olleesta aineistosta on tehty, jotka osoittaisivat X Oy:n olleen ylivelkainen ja maksukyvyttömyyden viimeistään 4.5.2007.

TILA toteaa, että Raporttia kokonaisuutena lukiessa ulkopuolinen lukija voi havaita muun muassa, että liiketoimintasiirtoa seuraavina tilikausina

- yhtiön liikevaihto on laskenut
- yhtiö on velkaantunut
- yhtiö on kirjannut alas tytäryhtiö Y Oy:n osakkeiden arvoa.

TILA toteaa, että tilintarkastajat ovat selvityksissään TILAlle esittäneet tarkastusaineistosta tehtyjä havaintoja, jotka heidän käsityksensä mukaan osoittavat, että yhtiöstä on tosiasiallisesti tullut ylivelkainen ja maksukyvyttömyyden 4.5.2007 liiketoimintasiirron seurauksena.

TILA toteaa, että nämä havainnot olisi tullut dokumentoida myös Raporttiin, jotta lukijalla olisi mahdollisuus arvioida, tukevatko ne esitettyä päätelmää yhtiön maksukyvyttömyydestä ja ylivelkaisuudesta 4.5.2007.

4.1.4 Liiketoimintasiirto

Raportin mukaan viimeistään 4.5.2007 alkaneen ylivelkaisuuden ja maksukyvyttömyyden on aiheuttanut liiketoimintasiirto tytäryhtiö Y Oy:lle.

Liiketoimintasiirtoa koskevassa jaksossa 6.2.5 on kuvattu

- liiketoimintasiirtoa koskevan sopimuksen ehtoja,
- kirjanpidossa maaliskuussa 2007 tehdyt liiketoimintasiirtoon liittyvät kirjaukset
- liiketoimintasiirron kanssa samanaikaisesti tehdyt hyvityslaskut
- keskeneräisiin töihin 31.3.2007 tehdyt kirjaukset sekä
- liiketoimintasiirron jälkeisiä tapahtumia.

TILA toteaa, että Raportin liiketoimintasiirtoa koskevassa jaksossa 6.2.5 on dokumentoitu liiketapahtumia ja kirjanpidon kirjauksia, jotka osoittavat yhtiön taloudellisessa tilanteessa tapahtuneita muutoksia. Jaksoon ei kuitenkaan ole dokumentoitu tarkastushavaintoja, joiden perusteella X Oy:llä olisi ollut 4.5.2007 enemmän velkoja kuin varoja tai että yhtiö olisi ollut muutoin kuin tilapäisesti kykenemätön maksamaan velkojaan niiden erääntyessä eikä sitäkään, miksi liiketoimintasiirto 4.5.2007 olisi välittömästi aiheuttanut yhtiön ylivelkaisuuden tai maksukyvyttömyyden.

4.2 Raportin käyttäjäkunta

TILA toteaa, että Raportti on osoitettu pesähoitajalle, mutta vastineen perusteella Raportin laatijat ovat ymmärtäneet, että Raporttia saatetaan käyttää myös viranomaisessa (tuomioistuimessa). Lisäksi velalliselle, joka ei välttämättä ole perehtynyt insolvenssilainsäädäntöön, on varattu tilaisuus kommentoida alustavaa Raporttia.

TILA toteaa, että käyttäjäkunta huomioiden Raportti olisi tullut laatia siten, että ulkopuolinenkin lukija voi saada käsityksen tilintarkastajien tarkastuksessa tekemistä havainnoista, jotka tukevat Raportissa tehtyjä päätelmiä.

TILA toteaa, että tilintarkastajien velvollisuutta laatia Raportti huolellisesti ja objektiivisesti korostaa tilintarkastajien tiedostama seikka, että Raportilla voi olla merkitystä arvioitaessa tuomioistuimessa velallisen toimintaa.

4.3 A:n toiminta oikeudessa todistajana

TILAlle toimitetun todistajankertomuksen mukaan A on käräjäoikeudessa todistajana kertonut, että X Oy on hänen käsityksensä mukaan ollut Raportissa kuvatulla tavalla ylivelkainen ja maksukyvytön viimeistään 4.5.2007.

A on oikeudessa todennut myös, että yhtiön tilintarkastajana toimineen KHT W:n tilintarkastuskertomus tilikaudelta 2007 tukee hänen näkemystään. A:n mukaan tilikaudelta 2007 annetussa kertomuksessa on viitattu yhtiöllä olevaan ylimääräiseen velvoitteeseen, joka vaikuttaa arviointiin yhtiön toiminnan jatkumisesta.

X Oy:n tilikauden 2007 tilintarkastuksesta annettuun tilintarkastuskertomukseen ei sisälly A:n oikeudessa viittaamaa mainintaa toiminnan jatkumisen epävarmuudesta.

TILA toteaa, että A on oikeudessa antanut väärän tiedon siltä osin, kuin hän on maininnut epävarmuutta koskevan tiedon sisältyvän tilikauden 2007 tilintarkastuskertomukseen.

A:n oikeudessa antamaa todistusta arvioitaessa on otettava huomioon se, ettei hänellä ole ollut mahdollisuutta hioa vastaustensa sanamuotoja kuten kirjallisessa raportissa.

A on oikeudessa vahvistanut Raportin sisällön, koska se pitää hänen käsityksensä mukaan paikkansa myös siltä osin kuin kyse on ylivelkaisuuden ja maksukyvyttömyyden alkamishetkestä. TILA toteaa, että tilintarkastuslain ja oikeudenkäymiskaaren nojalla todistajan tulee kertoa asioista totuudenmukaisesti eikä A siitä syystä ole menettelyt tilintarkastuslain vastaisesti vahvistaessaan oikeana pitämänsä Raportin sisällön todistajana.

A:n toimintaa oikeudessa todistajana, suulliseen raportointiin liittyvät rajoitteet huomioon ottaen, ei voida kokonaisuutena arvioiden pitää ammattieettisten periaatteiden tai hyvän tilintarkastustavan vastaisena sen johdosta, että hän on erehtynyt vuosiluvussa viitatessaan tilintarkastuskertomukseen.

4.4 Kurinpidollisen vastuun kohdentaminen

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 laiminlyönneis-

tä, vaikka hänen osallistumisensa itse käytännön työhön olisi jäänyt vähäiseksi. Muiden tiimin jäsenten toimintaa arvioidaan sen mukaan, mikä on ollut hänen tosiasiallinen merkityksensä kokonaisuudessa.

TILA toteaa, että

- 1) A on allekirjoittanut Raportin, toiminut toimeksiantokirjeen perusteella tarkastukseen nimettynä päävastuullisena tarkastajana, TILAlle antamansa selityksen mukaan hän on toiminut myös toimeksiannon laadunvarmistajana. Oikeudessa kertomansa mukaan hän on toiminut myös Raportin tekijänä.
- 2) B on allekirjoittanut Raportin ja TILAlle antamansa selityksen mukaan toiminut erityistarkastuksen varsinaisena suorittajana.

Molemmat ovat edellä mainituilla perusteilla vastuussa TILAn päätöksen kohdassa 4.1 yksilöidystä tilintarkastuslain rikkomisesta.

4.5 Yhteenveto

Tilintarkastajien olisi tullut perustella Raportissa selvästi johtopäätöksensä siitä, miksi X Oy oli heidän käsityksensä mukaan ylivelkainen ja maksukyvytön viimeistään 4.5.2007, erityisesti koska Raportin mukaan yhtiön oikaistut varat ylittivät vielä 31.12.2007 velat, ja koska Raportin mukaan yhtiöllä oli vielä Raportissa tehtyjen oikaisujen jälkeenkin 31.12.2007 lyhytaikaisia varoja yli miljoona euroa enemmän kuin lyhytaikaisia velkoja.

Lisäksi Raportissa olisi tullut perustella dokumentoidusti myös Raportin keskeinen päätelmä siitä, että ylivelkaisuus ja maksukyvyttömyys johtuivat tilintarkastajien mukaan liiketoimintasiirrosta.

TILA toteaa, että Raportin keskeiset päätelmät ylivelkaisuudesta ja maksukyvyttömyydestä 4.5.2007 eivät perustu Raporttiin dokumentoituihin tarkastushavaintoihin ja ovat siksi tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisia.

Ratkaisu

Tilintarkastuslain 49 §:n perusteella TILA antoi KHT A:lle ja KHT B:lle varoituksen.

Muutoksenhaku

A ja B hakivat päätökseen muutosta valittamalla päätöksestä valtion tilintarkastuslautakuntaan (VALA). VALA ei muuttanut TILAn päätöstä. VALAn ratkaisu on lainvoimainen.

Sovelletut säännökset

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

TILA 11/2013

X pyysi kantelussaan TILAA selvittämään, oliko Prof Oy:n konkurssipesän toimeksiannosta laaditun erityistarkastuskertomuksen laatimisessa noudatettu tilintarkastuslain edellyttämää hyvää tilintarkastustapaa. Kantelijan mielestä KHT A:n laatimassa kertomuksessa oli esitetty epävarmoja, virheellisiä ja dokumentoimattomia tarkastushavaintoja ja johtopäätöksiä sekä tulkinnanvaraisuuksia ja puolueellisia päätelmiä.

KHT A kiisti, että olisi esittänyt virheellisiä, tarkastuksissa dokumentoimattomia tarkastushavaintoja tai niihin perustumattomia päätelmiä tarkastuskertomuksissa. Raportointitavan valinnassa oli pyritty siihen, että ulkopuolinen lukija saa mahdollisimman objektiivisen kuvan dokumentoiduista tarkastushavainnoista. Raportissa olevat käsitykset oli perusteltu huolellisesti sekä esitetty siten, että ne ovat tarkastushavainnoista erotettavissa.

TILA tutki asian ja totesi, että A:n laatima erityistarkastuskertomus (tarkastusraportti) vastaa rakenteeltaan A:n saamaa erityistarkastustoimeksiantoa. Eriyistarkastuskertomuksen rakenne, lähestymistapa ja käsittelytapa ovat tarkastuksen tarkoitukseen nähden tavanomaisia. TILAn mielestä A oli esittänyt asianmukaiset perusteet tarkastuksen painopistealueille. TILA totesi että tarkastushavaintojen mukaan Prof Oy:n ja Kuparikallion konkurssipesien varoihin ja velkoihin on liittynyt merkittäviä epävarmuuksia muun muassa keskinäisten saamis- ja velkavelkasuhteiden perusteisiin ja määriin. Tarkastuksen kohteena olleet konkurssipesät olivat osallisina lukuisissa riita-asioissa ja yhtiöiden johtoon kuuluneita henkilöitä oli kuultu epäilytynä laajassa rikostutkinnassa. TILAn käsityksen nämä seikat olivat perusteita tarkastuskertomuksen lähestymistavalle sekä sen havaintojen ja päätelmien esitystavalle.

TILAn selvitys ei ole tuonut esiin ristiriitoja tarkastushavaintojen ja päätelmien välillä eikä erityistarkastuskertomuksessa objektiivisuusvaatimuksen kanssa ristiriitaisia seikkoja. Sanktiotoimiin ei ollut aihetta.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.)

Kantelu

X pyysi kantelussaan TILAA selvittämään, oliko Prof Oy:n konkurssipesän toimeksiannosta laaditun erityistarkastuskertomuksen laatimisessa noudatettu tilintarkastuslain edellyttämää hyvää tilintarkastustapaa sekä sen edellyttämiä rehellisyys-, huolellisuus- ja objektiivisuusvaatimuksia ja lisäksi, onko erityistarkastus suoritettu tilintarkastuslain edellyttämällä tavalla ammattitaitoisesti.

Kantelijan käsityksen mukaan tarkastuksen tekijät ovat tienneet, että kertomusta käytetään poliisin esitutkinnassa ja oikeudenkäynnissä. Siksi heidän olisi pitänyt varmistua erityisellä huolellisuudella siitä, että kertomuksessa ei esitetä sellaisia epävarmoja tai dokumentoimattomia tarkastushavaintoja ja johtopäätöksiä, joilla saattaa olla haitallinen vaikutus kolmannen oikeuksiin. Erityisesti olisi tullut varoa esittämästä ehdottomia kannanottoja seikkoihin, jotka ovat luonteeltaan puhtaasti juridista arviointia ja jotka ylipäätään kuuluvat tuomioistuinten ratkaistavaksi.

Kantelijan mielestä kertomuksessa on esitetty epävarmoja, virheellisiä ja dokumentoimattomia tarkastushavaintoja ja johtopäätöksiä sekä tulkinnanvaraisuuksia ja puolueellisia päätelmiä.

Kantelijan käsityksen mukaan tarkastajien olisi pitänyt kiinnittää erityistä huomiota siihen, että kertomuksessa esitetyt väittämät ja loppupäätelmät on esitetty neutraalein ilmaisin ja siihen, että väittämät ja loppupäätelmät perustuvat dokumentoituihin tarkastushavaintoihin. Erityisesti on vältettävä ehdottomia kannanottoja epävarmoin ja riidanalaisiin tai puhtaasti juridisiin seikkoihin. Tarkastajien ilmeisen puutteellisesta osaamisesta johtuen kertomuksessa esitetyissä väitteissä on selviä ja merkittäviä virheitä.

Erityistoimeksiannoissa tilintarkastajan on lain mukaan raportoitava havainnoistaan ikä hän saa ottaa kantaa varmuuden tasoon eli siihen, kuinka vakuuttunut tilintarkastaja on esitetyn kannanoton luotettavuudesta. Tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja havaintojen arvioiminen on jätettävä raportin hyväksikäyttäjän tehtäväksi. Heidän on tehtävä omat johtopäätöksensä tarkastajien työn perusteella. Tilintarkastajan on toimittava rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti.

Kantelija on nostanut erityistarkastuskertomuksesta esiin seuraavat kysymykset:

1. Voidaanko sama kuluerä (5 miljoonaa euroa) kirjata kuluksi kahteen kertaan?
2. Voidaanko yhtiön johdon toimia arvioida vuonna 2007 vasta vuonna 2009, yhtiön konkurssin jälkeen saadun tiedon valossa?
3. Onko yhtiö takaisinsaantilain tarkoittamalla tavalla maksukyvytön vuonna 2007, jos tarkastuskertomuksessa todetaan yhtiön maksaneen maksunsa lokakuuhun 2008 saakka ja maksuja 15 miljoonaa euroa vuonna 2008?
4. Tulisiko arvoa selvittää, jos yhtiön omistama kiinteän tai irtaimen omaisuuden arvo vaikuttaa ylivelkaisuusarvioon?
5. Asunto Oy Lienan kauppa ja sen osakkeiden arvo.
6. Sijoitus Amerikkaan ja sen arviointi.
7. Saako tarkastuskertomuksen laatija antaa totuuden vastaisen lausuman?
8. Tulisiko eräänä sisään tulevan kassavirran arvioinnin pohjana käyttää voimassa olevaa myyntihinnastoa, kun arvioidaan mahdollisuuksia saattaa keskeneräinen rakennusprojekti loppuun? Tulisiko RS-vakuus ottaa huomioon mahdollisena rahoituslähteenä?
9. Voiko tarkastuskertomuksen laatija esittää väitteitä asioista, jotka eivät käy ilmi käsiteltävän yhtiön hallussa olevasta materiaalista?

Vastine

A antoi TILAlle vastineen, jossa hän kiisti kantelijan moitteet. A totesi, ettei kantelussa ole osoitettu miltään osin, että hän olisi toiminut erityistarkastuksissa tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

A on kiistänyt, että olisi esittänyt virheellisiä, tarkastuksissa dokumentoimattomia tarkastushavaintoja tai niihin perustumattomia päätelmiä tarkastuskertomuksissa. Erityistarkastusten raportoinneissa on pidättäytytty neutraaleissa ilmaisuissa sekä pyritty välttämään ehdottomia kannanottoja epävarmoin ja riidanalaisiin seikkoihin. Raportointitavan valinnassa on pyritty siihen, että ulkopuolinen lukija saa mahdollisimman objektiivisen kuvan dokumentoiduista tarkastushavainnoista. Lopullisten johtopäätösten tekeminen erikoistarkastushavaintojen johdosta on jätetty lukijan tehtäväksi. Raportissa olevat käsitykset perusteltu huolellisesti sekä esitetty siten, että ne ovat tarkastushavainnoista erotettavissa.

A on katsonut, että hän on tarkastuksia tehdessään noudattanut tilintarkastuslakia, hyvää tilintarkastustapaa ja tilintarkastajan ammattieettisiä periaatteita, ja että hän on toiminut rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti sekä käyttänyt tehtävän hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaisia ja ammattimaisia tarkastusmenetelmiä. Erityistarkastukset on kohdistettu toimeksiantojen ja toimeksiantajan kanssa käytyjen keskustelu-

jen mukaisesti. Ne on suoritettu riittävässä laajuudessa ja riittävin resurssein ja tarkastustiimillä on ollut riittävä asiantuntemus tehtävän hoitamiseen.

Erityistarkastusta koskee tilintarkastuslain salassapitovelvoite, joten velallisen kuuleminen on järjestettävä konkurssihallinnon kautta taikka luvalla. Tällaista lupaa ei erityistarkastuksen aikana ole ollut, vaan toimeksiantaja on päättänyt suorittaa kuulemisen myöhemmin itse päättämällään tavalla.

Erityistarkastuskertomuksen yhteenvedossa esitetyn mukaisesti pesänhoitaja huolehtii velallisyhtiön edustajien kuulemisesta ja että mikäli velallisyhtiön edustajilta saadaan lisätietoja tarkastuksessa esiin tuotuihin seikkoihin, se saattaa muuttaa yhtiön johdon toiminnan arviointia.

A on todennut, että hyvän tilintarkastustavan sisältö erityistarkastuksissa määräytyy lähinnä TILAn ja VALAn erityistarkastuksia koskevan ratkaisukäytännön mukaisesti. Kansainväliset ISRS -liitännäispalvelustandardit eivät sellaisenaan sovellu konkurssipesien erityistarkastustoimeksiantoihin. TILAn ja VALAn ratkaisut muodostavat vakiintuneen tulkintakäytännön siitä, mitä tilintarkastuslaissa säädetty vaatimus toimia ammattieettisten periaatteiden mukaan ja vaatimus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa tarkoittavat tehtäessä konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastusta ja erityistarkastuksesta raportoitaessa.

A on vastineessaan kommentoinut kantelun yksityiskohtia ja torjunut kantelijan moitteet.

TILAn päätös

Perustelut

1 Päätöksen rajaus

TILA ottaa kantaa siihen, onko A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan Prof Oy:n konkurssipesän toimeksiannosta erityisen tarkastuksen.

TILA ottaa kantaa kantelijan esittämiin kysymyksiin ja moitteisiin siltä osin kuin ne liittyvät tilintarkastajan toiminnan arviointiin.

2 Tapahtumien kulku

Prof Oy on vuonna 2006 perustettu osakeyhtiö, joka on rekisteröity kaupparekisteriin kesäkuussa 2006. Prof Oy:n pääasiallinen tarkoitus on ollut rakennuttaa rakennus tontille, jonka on omistanut 5.6.2006 perustettu Asunto Oy Kuparikallio (jäljempänä Kuparikallio), joka on merkitty kaupparekisteriin kesäkuussa 2006.

Prof Oy on asetettu konkurssiin helmikuussa 2009. Kuparikallio on asetettu konkurssiin heinäkuussa 2009.

Tilintarkastajat Oy on suorittanut konkurssissa olevien Prof Oy:n ja Kuparikallion erityistarkastukset, joista molemmista on annettu 15.9.2009 päivätyt erityistarkastuskertomukset. A on toiminut Tilintarkastajat Oy:n nimeämänä vastuullisena tilintarkastajana erityistarkastustoimeksiannoissa. Lisäksi tarkastusryhmään on kuulut kaksi muuta henkilöä, jotka eivät ole KHT-tilintarkastajia. A käyttänyt tarkastuksen kuluessa lisäksi tarkastustiimin ulkopuolisia asiantuntijoita.

TILAn saaman selvityksen mukaan Prof Oy:n erityistarkastuksen toimeksiantoon johdettu aloituspalaveri on pidetty Prof Oy:n pesähoitajan asianajajan Lasse Lassisen kutsusta 5.5.2009

Toimeksianto on lopullisesti vahvistettu palaverissa pesähoitajan kanssa 29.5.2009. Samalla tarkastuksen painopistealueita on täsmennetty. Tarkastustoimeksiannon painopisteinä oli selvittää:

- As Oy:n omistaman tontin arvonkorotus ja sen perusteet
- RS-tilin tapahtumien selvittäminen
- As Oy:n ja Prof Oy:n väliset sopimukset
- As Oy:n ja mahdollisten läheisyhtiöiden väliset liiketoimet.

Toimeksiannon erityisenä painopisteenä oli rakennuskohteen taloudellisen tilan kehittyminen erityisesti ylivelkaisuus- ja maksukyvyttömyysarviota silmällä pitäen sekä rakentamiseen liittyvien rahoitustapahtumien ja muun varojen käytön selvittäminen.

Tarkastuksen toimeksiantajan Prof Oy:n konkurssihallinnon käsityksenä oli, että Prof Oy:stä ja Kuparikalliosta oli siirretty varoja rakennushankkeen ulkopuolisiin tarkoituksiin, ja että varojen siirtoihin liittyvät oikeustoimet saattavat täyttää rikoslaissa rangaittavaksi säädettyjen tekojen tunnusmerkistöjä.

Erytistarkastuskertomus on annettu 15.9.2009.

Erytistarkastusraportin 1 luvussa on selvitetty toimeksiantoa ja luvussa 2 on yksilöity tarkastuksessa käytössä ollut aineisto. Tarkastusraportin luvussa 3 on käyty läpi velallisyhtiön perustiedot, hallinto, omistus ja läheistahot.

Tarkastusraportin 4 luvussa on käsitelty Prof Oy:n taloudellisen tilan kehittymistä. A on aloittanut tarkastustoimenpiteet selvittämällä yhtiöiden rahaliikennettä, mikä johti erityisten painopistealueiden kartoittamiseen.

Tarkastusraportin mukaan Prof Oy oli tullut takaisinsaantilain tarkoittamalla tavalla ylivelkaiseksi ja maksukyvyttömäksi viimeistään 31.12.2007 päättyneellä tilikaudella. Tarkastajien käsityksen mukaan oli ilmeistä, ettei Kuparikallion rakennusprojektia saada valmiiksi ilman merkittävää lisärahoitusta.

Tarkastuskertomuksen 5 luvussa on esitetty havaintoja Kuparikallion rakentamisesta ja rahoittamisesta. Luvussa käsitellään Kuparikallion tontin kauppaa ja siihen liittyvää osto-optiota. Tarkastuskertomuksen mukaan tarkastuksessa ei ilmennyt, tontin ostooption myyjällä miksi Viron sementti Oü:lla oli hallussaan tontin osto-optio eikä se, mikä oli liiketaloudellinen peruste kaupalle. Tarkastusraportin 5 luvussa on esitetty tarkastushavaintoja RS-sopimuksesta, rakennuksen taloussuunnitelmasta ja velallisyhtiön rahaliikenteestä.

Muina tarkastushavaintoina tarkastusraportin 6 luvussa esitetään havaintoja, jotka koskevat varojen siirtoja Yhdysvaltoihin, oikeustoimia läheistahojen kanssa ja Asunto Oy Lienan osakkeiden kauppaa.

Tarkastusraportin 7 luku koskee Kuparikallion osakkeiden kauppaa, 8 luku panttauksia, 9 luku koskee tapahtumia takaisinsaantilain 2 §:n mukaisen määräpäivän jälkeen, luku 10 koskee kirjanpidon tasoa ja luku 11 sisältää yhtiön johdon toiminnan arviointia.

Tarkastuskertomuksen lopuksi A on esittänyt, että pesähoitaja ja velkojat harkitsevat, onko yhtiön johto toiminut osakeyhtiölain huolellisuusvelvoitteen vastaisesti tietoi-

sena siitä, että Kuparikallion rakentamiseen loppuunsaattaminen olisi edellyttänyt merkittävää lisärahoitusta ja jatkamalla siitä huolimatta Kuparikallion osakkeiden myyntiä kevään 2008 jälkeen.

A on esittänyt, että pesähoitaja ja velkojat harkitsevat, onko yhtiön hallitus toiminut osakeyhtiölain huolellisuusveloitteen vastaisesti käyttämällä Kuparikalliolta saamiin urakkaennakoita huomattavan määrän muuhun kuin rakentamista palvelemaan tarkoitukseen.

A on esittänyt, että pesähoitaja ja velkojat harkitsevat, ovatko yhtiön hallituksen jäsenet, tai joku heistä, syyllistyneet rikoslaisissa rangaistaviksi säädettyihin tekoihin liittämällä yhtiön kirjanpitoon tositteita osoittamaan perusteettomia liiketapahtumia tai luovuttamalla yhtiön omaisuutta ilman hyväksyttävää syytä.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki

Prof Oy:n konkurssipesän toimeksiannosta tehty erityistarkastus 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 tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

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

3.2 TILAn aikaisemmat ratkaisut

TILA on antanut useita päätöksiä, joissa on arvioitu tilintarkastajan suorittamia erityistarkastuksia ja tilintarkastajan raportointia suorittamastaan toimeksiannosta. Muun muassa TILAn päätöksissä Dnro 8/99, 11/99, 10/01, 13/01, 4/02, 1/03, 5/03, 6/03, 1/05 ja 3/11 TILA on arvioinut raportoinnille asetettavia vaatimuksia. VALA on antanut 2000-luvulla ainakin kaksi päätöstä sen johdosta, että TILAn ratkaisusta on valitettu VALAlle²⁵. VALA ei ole muuttanut TILAn ratkaisuja.

TILAn ja VALAn ratkaisut muodostavat vakiintuneen tulkintakäytännön siitä mitä tilintarkastuslaissa säädetty vaatimus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa ja toimia objektiivisesti tarkoittavat silloin, kun tilintarkastaja suorittaa erityistoimeksiannon ja raportoi suorittamastaan toimeksiannosta.

TILAn aikaisemman ratkaisukäytännön mukaan erityistoimeksiannoissa tilintarkastaja raportoi havainnoistaan eikä ota kantaa varmuuden tasoon eli siihen, kuinka vakuutunut 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.

²⁵ VALA 4/2000 ja VALA 7/2000

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 kuuluu usein, että tilintarkastaja tarkastelee asioita toimeksiantajan näkökulmasta. Tämä ei kuitenkaan saa merkitä poikkeamista muista hyvään tilintarkastustapaan kuuluvista vaatimuksista, kuten huolellisuudesta ja objektiivisuudesta. Hyvä tilintarkastustapa erityistoimeksiannosta annettavan raportin laatimisessa edellyttää huolellista tarkastushavaintojen dokumentointia ja sitä, että 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.

TILAn ratkaisukäytännössä on edellytetty, että tilintarkastajan raportissa on yksilöity tarkastuksen kohteena ollut aineisto, tarkastustoimenpiteet sekä tehdyt havainnot. Tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja havaintojen arvioiminen jää raportin käyttäjän tehtäväksi, ja heidän on tehtävä omat johtopäätöksensä tilintarkastajan tekemän työn perusteella. Raportissa esitetyt päätelmät on perustettava ainoastaan dokumentoituihin tarkastushavaintoihin.

Erityistehtävät tehdään lähtökohtaisesti toimeksiantajan määrittämästä aineistosta. Toimeksiantaja voi tarkastusaineiston rajaamisella vaikuttaa tarkastuksen tuloksiin.

Tästä syystä lukijan kannalta on tärkeää tietää, mikä on ollut tarkastustapa ja mistä aineistosta havainto on peräisin. Näillä tiedoilla lukija voi päätellä, millainen paino tarkastushavainnolla hänelle on.

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 hyväksymisen²⁶.

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

A:n laatima erityistarkastuskertomus (tarkastusraportti) vastaa rakenteeltaan A:n saamaa erityistarkastustoimeksiantoa. Erityistarkastuskertomuksen rakenne, lähestymistapa ja käsittelytapa ovat tarkastuksen tarkoitukseen nähden tavanomaisia.

TILAn mielestä A on esittänyt asianmukaiset perusteet tarkastuksen painopistealueille.

Erityistarkastuskertomuksen alussa on esitetty yhteenveto ja keskeiset tarkastushavainnot. Tarkastuskohde, toimeksianto, tarkastuksen tarkoitus ja tarkastuksen kohteena ollut aineisto on kerrottu tarkastuskertomuksen alussa.

Tarkastuskertomuksen lukijalle tulee selväksi, mihin tarkastusaineistoon, tarkastustoimenpiteisiin ja havaintoihin tarkastuskertomuksen kannanotot perustuvat. Tarkastuskertomuksen käyttäjä voi tehdä omat päätelmänsä lukemalla tarkastajien toimenpiteitä ja havaintoja. Nämä on raportissa yksilöity asianmukaisesti.

TILA toteaa, että tarkastushavaintojen mukaan Prof Oy:n ja Kuparikallion konkurssipesien varoihin ja velkoihin on liittynyt merkittäviä epävarmuuksia muun muassa keskinäisten saamis- ja velkavelkasuhteiden perusteisiin ja määriin. Prof Oy:n ja Kuparikallion konkurssipesät ovat osallisina lukuisissa riita-asioissa ja yhtiöiden johtoon kuuluneita henkilöitä on kuultu epäiltynä laajassa rikostutkinnassa. TILAn käsityksen mukaan tämä seikka on keskeinen peruste tarkastuskertomuksen lähestymistavalle sekä sen havaintojen ja päätelmien esitystavalle.

Epäselvyydet molempien yhtiöiden varoista ja veloista johtuen keskinäisistä velvoitteista rakennusurakkaan liittyen sekä epäilyt varojen käytöstä rakennushankkeen kannalta vieraisiin tarkoituksiin ovat olleet tarkastuksen lähtökohtana. Epäselvyyksiä keskinäisistä velvoitteista ei ole kyetty selvittämään tarkastuksessa. Prof Oy:n ja Kuparikallion toiminta ja talous ovat perustuneet samaan Kuparikallio-rakennushankkeeseen. Kummankin yhtiön toiminnan tuloksellisuus ja taloudellinen asema ovat olleet sidoksissa rakennushankkeen menestymiseen. TILAn käsityksen mukaan myös tämä seikka on keskeinen peruste erityistarkastuskertomuksen lähestymistavalle sekä sen havaintojen ja päätelmien esitystavalle.

TILA pitää asianmukaisina A perusteluja sille, että Prof Oy:n ja Kuparikallion ylivelkaisuuden ja maksukyvyttömyyden arvioinnissa on menetelty yhtiöiden erillistarkastelusta poikkeavasti tarkastelemalla yhtiöitä taloudellisena kokonaisuutena. Prof Oy on omistanut Kuparikallion koko osakekannan. Kummankin yhtiön hallituksen jäsenten

²⁶ Horsmanheimo – Kisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommenttaari s. 35 (WSOYpro 2007)

enemmistön ovat muodostaneet samat henkilöt. Näin ollen yhtiöt ovat muodostaneet kokonaisuuden, jossa Kuparikallio on ollut Prof Oy:n määräysvallassa.

Erityistarkastuskertomuksessa on arvioitu, että jos kokonaisuuden katsotaan olevan ylivelkainen ja maksukyvytön on yhtiöiden keskinäisen taloudellisen ja toiminnallisen riippuvuuden vuoksi väistämättömänä seurauksena se, että molempien yhtiöiden voidaan katsoa olleen ylivelkaisia ja maksukyvyttömiä. A on voinut päätyä erityistarkastuskertomuksen käsittelytapaan ammatillisen harkinnan ja erilaisten esittämistapavaihtoehtojen arvioinnin seurauksena. Erityistarkastuskertomuksissa on kuvattu miten ja millä perusteella tarkastelutapaan on päädytty.

Vaikka ylivelkaisuutta ja maksukyvyttömyyttä koskevat erityistarkastuskertomusten kohdat perustuvat yhtiöiden taloudellisen kokonaisuuden tarkasteluun, on erityistarkastuskertomuksissa esitetty myös yhtiöiden erilliset tuloslaskelmat ja taseet.

TILA on selvityksessään tarkastanut A:n vastaukset kantelijan esittämiin moitteisiin erityisesti liittyen Prof Oy:n maksukyvyttömyyden ja ylivelkaisuuden arviointiin ja yhtiön tekemiin oikeustoimiin. TILAlla ei ole huomautettavaa An kantelun moitteisiin antamiin vastauksiin ja pitää niitä asianmukaisena selvityksenä asiaan.

TILAn selvitys ei ole tuonut esiin ristiriitoja tarkastushavaintojen ja päätelmien välillä eikä erityistarkastuskertomuksessa objektiivisuusvaatimuksen kanssa ristiriitaisia seikkoja.

Ratkaisu

Tilintarkastuslain 49-50 §:n mukaisiin sanktioihin ei ollut aihetta.

Muutoksenhaku

Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.

TILA 12/2013

Liikemies Y pyysi kantelussaan TILAA selvittämään, oliko Prof Oy:n konkurssipesän toimeksiannosta laaditun erityistarkastuskertomuksen laatimisessa noudatettu tilintarkastuslain edellyttämää hyvää tilintarkastustapaa. Kantelijan mielestä KHT A:n laatimassa kertomuksessa oli esitetty epävarmoja, virheellisiä ja dokumentoimattomia tarkastushavaintoja ja johtopäätöksiä sekä tulkinanvaraisuuksia ja puolueellisia päätelmiä.

KHT A kiisti, että olisi esittänyt virheellisiä, tarkastuksissa dokumentoimattomia tarkastushavaintoja tai niihin perustumattomia päätelmiä tarkastuskertomuksissa. Raportointitavan valinnassa oli pyritty siihen, että ulkopuolinen lukija saa mahdollisimman objektiivisen kuvan dokumentoiduista tarkastushavainnoista. Raportissa olevat käsitykset oli perusteltu huolellisesti sekä esitetty siten, että ne ovat tarkastushavainnoista erotettavissa.

TILA tutki asian ja totesi, että A:n laatima erityistarkastuskertomus (tarkastusraportti) vastaa rakenteeltaan A:n saamaa erityistarkastustoimeksiantoa. Erytyistarkastuskertomuksen rakenne, lähestymistapa ja käsittelytapa ovat tarkastuksen tarkoitukseen nähden tavanomaisia. TILAn mielestä A oli esittänyt asianmukaiset perusteet tarkastuksen painopistealueille. TILA totesi että tarkastushavaintojen mukaan Prof Oy:n ja Kuparikallion konkurssipesien varoihin ja velkoihin on liittynyt merkittäviä epävarmuuksia muun muassa keskinäisten saamis- ja velkavelkasuhteiden perusteisiin ja määriin. Tarkastuksen kohteena olleet konkurssipesät olivat osallisina lukuisissa riita-asioissa ja yhtiöiden johtoon kuuluneita henkilöitä oli kuultu epäilytynä laajassa rikostutkinnassa. TILAn käsityksen nämä seikat olivat perusteita tarkastuskertomuksen lähestymistavalle sekä sen havaintojen ja päätelmien esitystavalle.

TILAn selvitys ei ole tuonut esiin ristiriitoja tarkastushavaintojen ja päätelmien välillä eikä erityistarkastuskertomuksessa objektiivisuusvaatimuksen kanssa ristiriitaisia seikkoja. Sanktitoimiin ei ollut aihetta.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.)

Kantelu

Liikemies Y pyysi kantelussaan TILAA selvittämään, oliko Asunto Oy Kuparikallion (jäljempänä Kuparikallio) konkurssipesän toimeksiannosta laaditun erityistarkastuskertomuksen laatimisessa noudatettu tilintarkastuslain edellyttämää hyvää tilintarkastustapaa sekä sen edellyttämiä rehellisyys-, huolellisuus- ja objektiivisuusvaatimuksia ja lisäksi, onko erityistarkastus suoritettu tilintarkastuslain edellyttämällä tavalla ammattitaitoisesti.

Kantelijan käsityksen mukaan tarkastuksen tekijät ovat tienneet, että kertomusta käytetään poliisin esitutkinnassa ja oikeudenkäynnissä. Siksi heidän olisi pitänyt varmistua erityisellä huolellisuudella siitä, että kertomuksessa ei esitetä sellaisia epävarmoja tai dokumentoimattomia tarkastushavaintoja ja johtopäätöksiä, joilla saattaa olla haitallinen vaikutus kolmannen oikeuksiin. Erityisesti olisi tullut varoa esittämästä ehdottomia kannanottoja seikkoihin, jotka ovat luonteeltaan puhtaasti juridista arviointia ja jotka ylipäättään kuuluvat tuomioistuinten ratkaistavaksi.

Kantelijan mielestä kertomuksessa on esitetty epävarmoja, virheellisiä ja dokumentoimattomia tarkastushavaintoja ja johtopäätöksiä sekä tulkinanvaraisuuksia ja puolueellisia päätelmiä.

Kantelijan käsityksen mukaan tarkastajien olisi pitänyt kiinnittää erityistä huomiota siihen, että kertomuksessa esitetyt väittämät ja loppupäätelmät on esitetty neutraalein ilmaisin ja siihen, että väittämät ja loppupäätelmät perustuvat dokumentoituihin tarkastushavaintoihin. Erityisesti on vältettävä ehdottomia kannanottoja epävarmoihin ja riidanalaisiin tai puhtaasti juridisiin seikkoihin. Tarkastajien ilmeisen puutteellisesta osaamisesta johtuen kertomuksessa esitetyissä väitteissä on selviä ja merkittäviä virheitä.

Eriyistoimeksiannoissa tilintarkastajan on lain mukaan raportoitava havainnoistaan ikä hän saa ottaa kantaa varmuuden tasoon eli siihen, kuinka vakuuttunut tilintarkastaja on esitetyn kannanoton luotettavuudesta. Tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja havaintojen arvioiminen on jätettävä raportin hyväksikäyttäjän tehtäväksi. Heidän on tehtävä omat johtopäätöksensä tarkastajien työn perusteella. Tilintarkastajan on toimittava rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti.

Kantelija on nostanut erityistarkastuskertomuksesta esiin seuraavat kysymykset:

10. Voidaanko tarkastuksessa yhdistää konsernin eri yhtiöiden velat yhdeksi kokonaisuudeksi ylivelkaisuutta ja maksukyvyttömyyttä arvioitaessa?
11. Tuleeko loppuunrakentamiskustannuksia arvioitaessa käyttää tarkastelun pohjana urakkasopimuksen mukaista hintaa vai hintaa, jonka projektin toteuttaminen tulisi maksamaan Prof Oy:lle?
12. Onko maapohjan hinnalla merkitystä, jos maapohjan arvo sisältyy kokonaisurakkahintaan?
13. Tuleeko RS-taloussuunnitelman antaa asunnon ostajille tieto luovutustaseesta?
14. Kun perustajaurakoitsija menee konkurssiin ja ilmoittaa, ettei sitoudu rakentamaan kohdetta loppuun, siirtyykö RS-vakuus rakennettavan asunto-osakeyhtiön hyväksi?
15. Tuleeko tarkastuskertomuksessa tosiseikkoina esitettyjen tietojen pitää paikkansa?
16. Olisiko tarkastuksessa tullut huomioida kirjanpitoaineisto ja yhtiön hallintomateriaali myös ajalta 26.2.-28.7.2009?
17. Voidaanko käyttää tarkastuskertomuksen ilmaisuja ”RS-tililtä tehdyillä”, jos puhutaan tapahtumista vuonna 2006 ja RS-sopimus on tehty vuonna 2007?

Vastine

A kiisti vastineessaan kantelijan moitteet. A on todennut, ettei kantelussa ole osoitettu miltään osin, että hän olisi toiminut erityistarkastuksissa tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

A on kiistänyt, että olisi esittänyt virheellisiä, tarkastuksissa dokumentoimattomia tarkastushavaintoja tai niihin perustumattomia päätelmiä tarkastuskertomuksissa. Eriyistarkastusten raportoinneissa on pidättäytytty neutraaleissa ilmaisuissa sekä pyritty välttämään ehdottomia kannanottoja epävarmoihin ja riidanalaisiin seikkoihin. Raportointitavan valinnassa on pyritty siihen, että ulkopuolinen lukija saa mahdollisimman objektiivisen kuvan dokumentoiduista tarkastushavainnoista. Lopullisten johtopäätösten tekeminen erikoistarkastushavaintojen johdosta on jätetty lukijan tehtäväksi. Raportissa olevat käsitykset perusteltu huolellisesti sekä esitetty siten, että ne ovat tarkastushavainnoista erotettavissa.

A on katsonut, että hän on tarkastuksia tehdessään noudattanut tilintarkastuslakia, hyvää tilintarkastustapaa ja tilintarkastajan ammattieettisiä periaatteita, ja että hän on toiminut rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti sekä käyttänyt tehtävän hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaisia ja ammattimaisia tarkastusmenetelmiä. Eriyistarkas-

tukset on kohdistettu toimeksiantojen ja toimeksiantajan kanssa käytyjen keskustelujen mukaisesti. Ne on suoritettu riittävässä laajuudessa ja riittävin resurssein ja tarkastustiimillä on ollut riittävä asiantuntemus tehtävän hoitamiseen.

Erytistarkastusta koskee tilintarkastuslain salassapitovelvoite, joten velallisen kuuleminen on järjestettävä konkurssihallinnon kautta taikka luvalla. Tällaista lupaa ei erityistarkastuksen aikana ole ollut, vaan toimeksiantaja on päättänyt suorittaa kuulemisen myöhemmin itse päättämällään tavalla.

Erytistarkastuskertomuksen yhteenvedossa esitetyn mukaisesti pesänhoitaja huolehtii velallisyhtiön edustajien kuulemisesta ja että mikäli velallisyhtiön edustajilta saadaan lisätietoja tarkastuksessa esiin tuotuihin seikkoihin, se saattaa muuttaa yhtiön johdon toiminnan arviointia.

A on todennut, että hyvän tilintarkastustavan sisältö erityistarkastuksissa määräytyy lähinnä TILAn ja VALAn erityistarkastuksia koskevan ratkaisukäytännön mukaisesti. Kansainväliset ISRS -liitännäispalvelustandardit eivät sellaisenaan sovellu konkurssipesien erityistarkastustoimeksiantoihin. TILAn ja VALAn ratkaisut muodostavat vakiintuneen tulkintakäytännön siitä, mitä tilintarkastuslaissa säädetty vaatimus toimia ammattieettisten periaatteiden mukaan ja vaatimus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa tarkoittavat tehtäessä konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastusta ja erityistarkastuksesta raportoitaessa.

A on vastineessaan kommentoinut kantelun yksityiskohtia ja torjunut kantelijan moitteet.

TILAn päätös

Perustelut

1 Päätöksen rajaus

TILA ottaa kantaa siihen, onko A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan Kuparikallion konkurssipesän toimeksiannosta erityisen tarkastuksen.

TILA ottaa kantaa kantelijan esittämiin kysymyksiin ja moitteisiin siltä osin kuin ne liittyvät tilintarkastajan toiminnan arviointiin.

2 Tapahtumien kulku

Kuparikallio on perustettu kesäkuussa 2006 ja merkitty kaupparekisteriin kesäkuussa 2006. Kuparikallion rakennuttajayhtiö Prof Oy on perutettu kesäkuussa 2006 ja on rekisteröity kaupparekisteriin kesäkuussa 2006. Prof Oy:n pääasiallinen tarkoitus on ollut rakennuttaa rakennus tontille, jonka Kuparikallio on omistanut.

Prof Oy on asetettu konkurssiin helmikuussa 2009. Kuparikallio on asetettu konkurssiin heinäkuussa 2009.

Tilintarkastajat Oy on suorittanut konkurssissa olevien Prof Oy:n ja Kuparikallion erityistarkastukset, joista molemmista on annettu 15.9.2009 päivätyt erityistarkastuskertomukset. A on toiminut Tilintarkastajat Oy:n nimeämänä vastuullisena tilintarkastajana erityistarkastustoimeksiannoissa. Lisäksi tarkastusryhmään on kuulut kaksi muuta henkilöä, jotka eivät ole KHT-tilintarkastajia. A käyttänyt tarkastuksen kuluessa lisäksi tarkastustiimin ulkopuolisia asiantuntijoita.

TILAn saaman selvityksen mukaan Prof Oy:n erityistarkastuksen toimeksiantoon johdantunut aloituspalaveri on pidetty Prof Oy:n pesähoitajan asianajaja Lasse Lassisen kutsusta 5.5.2009

Toimeksianto on lopullisesti vahvistettu palaverissa pesähoitajan kanssa 29.5.2009. Samalla tarkastuksen painopistealueita on täsmennetty. Tarkastustoimeksiannon painopisteinä oli selvittää:

- As Oy:n omistaman tontin arvonkorotus ja sen perusteet
- RS-tilin tapahtumien selvittäminen
- As Oy:n ja Prof Oy:n väliset sopimukset
- As Oy:n ja mahdollisten läheisyhtiöiden väliset liiketoimet.

Toimeksiannon erityisenä painopisteenä oli rakennuskohteen taloudellisen tilan kehittyminen erityisesti ylivelkaisuus- ja maksukyvyttömyysarviota silmällä pitäen sekä rakentamiseen liittyvien rahoitustapahtumien ja muun varojen käytön selvittäminen.

Tarkastuksen toimeksiantajan Prof Oy:n konkurssihallinnon käsityksenä oli, että Prof Oy:stä ja Kultalammesta oli siirretty varoja rakennushankkeen ulkopuolisiin tarkoituksiin, ja että varojen siirtoihin liittyvät oikeustoimet saattavat täyttää rikoslaissa rangaittavaksi säädettyjen tekojen tunnusmerkistöjä.

Erytistarkastuskertomus on annettu 15.9.2009.

Erytistarkastusraportin 1 luvussa on selvitetty toimeksiantoa ja luvussa 2 on yksilöity tarkastuksessa käytössä ollut aineisto. Tarkastusraportin luvussa 3 on käyty läpi velallisyhtiön perustiedot, hallinto, omistus ja läheistahot.

Tarkastusraportin 4 luvussa on käsitelty Kuparikallion taloudellisen tilan kehittymistä. A on aloittanut tarkastustoimenpiteet selvittämällä yhtiöiden rahaliikennettä, mikä johti erityisten painopistealueiden kartoittamiseen.

Tarkastusraportin mukaan Kuparikallio oli tullut takaisinsaantilain tarkoittamalla tavalla ylivelkaiseksi ja maksukyvyttömäksi viimeistään 31.12.2007 päättyneellä tilikaudella. Tarkastajien käsityksen mukaan oli ilmeistä, ettei Kuparikallion rakennusprojektia saada valmiiksi ilman merkittävää lisärahoitusta.

Tarkastuskertomuksen 5 luvussa on esitetty havaintoja Kuparikallion rakentamisesta ja rahoittamisesta. Luvussa käsitellään Kuparikallion tontin kauppaa ja siihen liittyvää osto-optiota. Tarkastuskertomuksen mukaan tarkastuksessa ei ilmennyt, tontin ostooption myyjällä miksi Viron sementti Oü:lla oli hallussaan tontin osto-optio eikä se, mikä oli liiketaloudellinen peruste kaupalle. Tarkastusraportin 5 luvussa on esitetty tarkastushavaintoja RS-sopimuksesta, rakennuksen taloussuunnitelmasta ja velallisyhtiön rahaliikenteestä.

Muina tarkastushavaintoina tarkastusraportin 6 luvussa esitetään havaintoja, jotka koskevat Kuparikallion velkaa Pankki Oyj:lle.

Tarkastusraportin 7 luku koskee kirjanpidon tasoa ja luku 8 sisältää yhtiön johdon toiminnan arviointia.

Tarkastuskertomuksen lopuksi A on esittänyt, että pesähoitaja ja velkojat harkitsevat, onko yhtiön johto toiminut osakeyhtiölain huolellisuusvelvoitteen vastaisesti tietoisena siitä, että Kuparikallion rakentamiseen loppuunsaattaminen olisi edellyttänyt

merkittävää lisärahoitusta ja jatkamalla siitä huolimatta Kuparikallion osakkeiden myyntiä kevään 2008 jälkeen.

A on esittänyt, että pesänhoitaja ja velkojat harkitsevat, onko yhtiön hallitus toiminut osakeyhtiölain huolellisuusvelvoitteen vastaisesti jättämällä varmistamatta, että Kuparikallion rakentamisen loppuunsaattamiseksi saadaan riittävä rahoitus. Tarkastuskerptomuksen mukaan viimeistään toukokuussa 2008, 31.12.2007 päättyneen tilikauden tilinpäätöksen vahvistamisen jälkeen oli ollut ilmeistä, ettei rakennusta saada valmiiksi ilman merkittävää lisärahoitusta.

A on esittänyt, että pesänhoitaja ja velkojat harkitsevat, ovatko yhtiön hallituksen jäsenet, tai joku heistä, syyllistyneet rikoslaissa rangaistaviksi säädettyihin tekoihin liittämällä yhtiön kirjanpitoon tositteita osoittamaan perusteettomia liiketapahtumia tai luovuttamalla yhtiön omaisuutta ilman hyväksyttävää syytä.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki

Kuparikallion konkurssipesän toimeksiannosta tehty erityistarkastus 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 tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

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

3.2 TILAn aikaisemmat ratkaisut

TILA on antanut useita päätöksiä, joissa on arvioitu tilintarkastajan suorittamia erityistarkastuksia ja tilintarkastajan raportointia suorittamastaan toimeksiannosta. Muun muassa TILAn päätöksissä Dnro 8/99, 11/99, 10/01, 13/01, 4/02, 1/03, 5/03, 6/03, 1/05 ja 3/11 TILA on arvioinut raportoinnille asetettavia vaatimuksia. VALA on antanut 2000-luvulla ainakin kaksi päätöstä sen johdosta, että TILAn ratkaisusta on valitettu VALAlle²⁷. VALA ei ole muuttanut TILAn ratkaisuja.

TILAn ja VALAn ratkaisut muodostavat vakiintuneen tulkintakäytännön siitä mitä tilintarkastuslaissa säädetty vaatimus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa ja toimia objektiivisesti tarkoittavat silloin, kun tilintarkastaja suorittaa erityistoimeksiannon ja raportoi suorittamastaan toimeksiannosta.

TILAn aikaisemman ratkaisukäytännön mukaan erityistoimeksiannoissa tilintarkastaja raportoi havainnoistaan eikä ota kantaa varmuuden tasoon eli siihen, kuinka vakuutunut 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.

²⁷ VALA 4/2000 ja VALA 7/2000

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 kuuluu usein, että tilintarkastaja tarkastelee asioita toimeksiantajan näkökulmasta. Tämä ei kuitenkaan saa merkitä poikkeamista muista hyvään tilintarkastustapaan kuuluvista vaatimuksista, kuten huolellisuudesta ja objektiivisuudesta. Hyvä tilintarkastustapa erityistoimeksiannosta annettavan raportin laatimisessa edellyttää huolellista tarkastushavaintojen dokumentointia ja sitä, että 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.

TILAn ratkaisukäytännössä on edellytetty, että tilintarkastajan raportissa on yksilöity tarkastuksen kohteena ollut aineisto, tarkastustoimenpiteet sekä tehdyt havainnot. Tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja havaintojen arvioiminen jää raportin käyttäjän tehtäväksi, ja heidän on tehtävä omat johtopäätöksensä tilintarkastajan tekemän työn perusteella. Raportissa esitetyt päätelmät on perustettava ainoastaan dokumentoituihin tarkastushavaintoihin.

Erityistehtävät tehdään lähtökohtaisesti toimeksiantajan määrittämästä aineistosta. Toimeksiantaja voi tarkastusaineiston rajaamisella vaikuttaa tarkastuksen tuloksiin.

Tästä syystä lukijan kannalta on tärkeää tietää, mikä on ollut tarkastustapa ja mistä aineistosta havainto on peräisin. Näillä tiedoilla lukija voi päätellä, millainen paino tarkastushavainnolla hänelle on.

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 hyväksymisen²⁸.

4 TILAn arvio A:n toiminnasta

A:n laatima erityistarkastuskertomus (tarkastusraportti) vastaa rakenteeltaan An saamaa erityistarkastustoimeksiantoa. Erityistarkastuskertomuksen rakenne, lähestymistapa ja käsittelytapa ovat tarkastuksen tarkoitukseen nähden tavanomaisia.

TILAn mielestä A on esittänyt asianmukaiset perusteet tarkastuksen painopistealueille.

Erityistarkastuskertomuksen alussa on esitetty yhteenveto ja keskeiset tarkastushavainnot. Tarkastuskohde, toimeksianto, tarkastuksen tarkoitus ja tarkastuksen kohteena ollut aineisto on kerrottu tarkastuskertomuksen alussa.

Tarkastuskertomuksen lukijalle tulee selväksi, mihin tarkastusaineistoon, tarkastustoimenpiteisiin ja havaintoihin tarkastuskertomuksen kannanotot perustuvat. Tarkastuskertomuksen käyttäjä voi tehdä omat päätelmänsä lukemalla tarkastajien toimenpiteitä ja havaintoja. Nämä on raportissa yksilöity asianmukaisesti.

TILA toteaa, että tarkastushavaintojen mukaan Prof Oy:n ja Kuparikallion konkurssipesien varoihin ja velkoihin on liittynyt merkittäviä epävarmuuksia muun muassa keskinäisten saamis- ja velkavelkasuhteiden perusteisiin ja määriin. Prof Oy:n ja Kuparikallion konkurssipesät ovat osallisina lukuisissa riita-asioissa ja yhtiöiden johtoon kuuluneita henkilöitä on kuultu epäiltynä laajassa rikostutkinnassa. TILAn käsityksen mukaan tämä seikka on keskeinen peruste tarkastuskertomuksen lähestymistavalle sekä sen havaintojen ja päätelmien esitystavalle.

Epäselvyydet molempien yhtiöiden varoista ja veloista johtuen keskinäisistä velvoitteista rakennusurakkaan liittyen sekä epäilyt varojen käytöstä rakennushankkeen kannalta vieraisiin tarkoituksiin ovat olleet tarkastuksen lähtökohtana. Epäselvyyksiä keskinäisistä velvoitteista ei ole kyetty selvittämään tarkastuksessa. Prof Oy:n ja Kuparikallion toiminta ja talous ovat perustuneet samaan Kuparikallio-rakennushankkeeseen. Kummankin yhtiön toiminnan tuloksellisuus ja taloudellinen asema ovat olleet sidoksissa rakennushankkeen menestymiseen. TILAn käsityksen mukaan myös tämä seikka on keskeinen peruste erityistarkastuskertomuksen lähestymistavalle sekä sen havaintojen ja päätelmien esitystavalle.

TILA pitää asianmukaisina A perusteluja sille, että Prof Oy:n ja Kuparikallion ylivelkaisuuden ja maksukyvyttömyyden arvioinnissa on menetelty yhtiöiden erillistarkastelusta poikkeavasti tarkastelemalla yhtiöitä taloudellisena kokonaisuutena. Prof Oy on omistanut Kuparikallion koko osakekannan. Kummankin yhtiön hallituksen jäsenten

²⁸ Horsmanheimo – Kisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommenttaari s. 35 (WSOYpro 2007)

enemmistön ovat muodostaneet samat henkilöt. Näin ollen yhtiöt ovat muodostaneet kokonaisuuden, jossa Kuparikallio on ollut Profn määräysvallassa.

Erityistarkastuskertomuksessa on arvioitu, että jos kokonaisuuden katsotaan olevan ylivelkainen ja maksukyvytön, on yhtiöiden keskinäisen taloudellisen ja toiminnallisen riippuvuuden vuoksi väistämättömänä seurauksena se, että molempien yhtiöiden voidaan katsoa olleen ylivelkaisia ja maksukyvyttömiä. A on voinut päätyä erityistarkastuskertomuksen käsittelytapaan ammatillisen harkinnan ja erilaisten esittämistapavaihtoehtojen arvioinnin seurauksena. Erityistarkastuskertomuksissa on kuvattu miten ja millä perusteella tarkastelutapaan on päädytty.

Vaikka ylivelkaisuutta ja maksukyvyttömyyttä koskevat erityistarkastuskertomusten kohdat perustuvat yhtiöiden taloudellisen kokonaisuuden tarkasteluun, on erityistarkastuskertomuksissa esitetty myös yhtiöiden erilliset tuloslaskelmat ja taseet.

TILA on selvityksessään tarkastanut An vastaukset kantelijan esittämiin moitteisiin erityisesti liittyen Prof Oy:n maksukyvyttömyyden ja ylivelkaisuuden arviointiin ja yhtiön tekemiin oikeustoimiin. TILAlla ei ole huomautettavaa An kantelun moitteisiin antamiin vastauksiin ja pitää niitä asianmukaisena selvityksenä asiaan.

TILAn selvitys ei ole tuonut esiin ristiriitoja tarkastushavaintojen ja päätelmien välillä eikä erityistarkastuskertomuksessa objektiivisuusvaatimuksen kanssa ristiriitaisia seikkoja.

Ratkaisu

Tilintarkastuslain 49-50 §:n mukaisiin sanktioihin ei ole aihetta.

Muutoksenhaku

Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.