

# TILAN TUTKINTA-ASIOIDEN RATKAISUJA 2014

## Sisältö

TILA 1/2014 .....	2
TILA 2/2014 .....	12
TILA 3/2014 .....	23
TILA 4/2014 .....	34
TILA 5/2014 .....	46
TILA 6/2014 .....	50
TILA 7/2014 .....	52
TILA 8/2014 .....	57

## TILA 1/2014

H pyysi TILAA selvittämään, oliko Tilintarkastajat Oy / KHT A noudattanut hyvää tilintarkastustapaa laatiessaan Firma Oy:n konkurssipesän toimeksiannosta erityistarkastuskertomuksen.

Tilintarkastajat Oy teki konkurssipesän toimeksiannosta Firma Oy:n kirjanpidon ja hallinnon erityistarkastuksen ja myöhemmin lisäselvityksen. A:n tekemissä tarkastuskertomuksissa ei ollut huomioitu XYZ: Oyn, Firma Oy:n ja pääomistajien välillä solmitun sopimuksen puuttumista tilinpäätösaineistosta. Sopimus merkitsi H:n mukaan yhtiötä ja sen enemmistö-osakkaita koskevaa panttaus- ja osingonjakokieltoa.

A antoi TILALLE vastineen. A:n mukaan erityistoimeksiannon tavoitteena ei ollut ottaa kantaa Firma Oy:n kirjanpitoon, tilinpäätösten sisältöön tai arvostuskysymyksiin ja esittämistapaan. H:n mainitsemaan asiaan liittyi salassapitomääräyksiä eikä siitä sisällytetty siksi tarkempaa tietoa tarkastuksesta annettuun raporttiin. Toimeksiantoon lisäselvityksestä ei sisällynyt yhtiön laatimien tilinpäätösten oikeellisuuden tarkastaminen eikä A ollut toimeksiantoa suorittaessaan selvittänyt tilinpäätösten keskeisiä arvostus-, jaksotus- tai esittämistapaan liittyviä kysymyksiä.

TILA tutki, oliko A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan erityistarkastuksen ja siihen liittyvän lisäselvityksen. TILA totesi, että A:n laatimat erityistarkastuskertomus ja lisäselvitys vastasivat A:n saamia toimeksiantoja. Keskeiset tarkastushavainnot, toimeksianto, tarkastuksen tarkoitus ja tarkastuksen kohteena ollut aineisto on kerrottu tarkastuskertomuksessa. A oli tuonut esiin tarkastuksen yhteydessä havaitut puutteet Firma Oy:n kirjanpito- ja hallintoaineistossa. Erikoistarkastuskertomuksen lukijalle kävi selväksi, mihin tarkastusaineistoon, tarkastustoimenpiteisiin ja tarkastushavaintoihin tarkastuskertomuksen kannanotot perustuivat. A:lla ei ollut velvollisuutta selvittää toteutunutta raportointia laajemmin H:n esiin nostamaa asiakokonaisuutta. A:n toiminta ja raportointi eivät olleet ristiriidassa tilintarkastajan huolellisuutta ja raportointia koskevien vaatimusten kanssa.

**Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.**

### Kantelu

H on pyytänyt TILAA selvittämään, onko Tilintarkastajat Oy / KHT A noudattanut Firma Oy:n konkurssipesän toimeksiannosta laaditun erityistarkastuskertomuksen ja lisäselvityksen laatimisessa tilintarkastuslain edellyttämää hyvää tilintarkastustapaa. H on sähköpostiviesteissään TILAN sihteerille kantelunsa tekemisen jälkeen tarkentanut A:n toimintaa koskevia moitteitaan.

### *Yhtiön hallituksen panttaustoimet*

Firma Oy:n hallitus oli kokouksessaan päättänyt pantata Firma Oy:n ja amerikkalaisen Valmistajayhtiön välisen riita-asian hoitajille palkkioksi 40 % Valmistajalta mahdollisesti tulevasta sovintokorvauksesta. H:n käsityksen mukaan sovintokorvauksen odotusarvo vaihteli tuolloin 10 ja 40 miljoonan Yhdysvaltain dollarin välillä.

H on pitänyt epäkohtana sitä, että Firma Oy:n tilinpäätösasiakirjoissa ei ole mitään mainintaa tästä pantista. H:n mukaan näyttää siltä, että hallitus on halunnut salata tämän merkittävän pantin. H on pyytänyt selvittämään, onko Tilintarkastajat Oy / A toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti jättämällä erityistarkastuskertomuksesta pois edellä mainitun kirjanpitolaian vastaisen menettelyn.

TILALLE esittämässään kommentissa H on tarkentanut kanteluaan toteamalla, että Tilintarkastajat Oy:n tekemissä Firma Oy:tä koskevissa erityistarkastuskertomuksissa ei ole mainittu tai käsitelty

Valmistaja-asianhoitajien hyväksi tehdyn panttauksen puuttumista kokonaan Firma Oy:n tilinpäätöksestä. Panttaus on ollut Valmistaja-asianhoitajien (Asianajotoimisto Juristit Oy ja amerikkalainen asianajotoimisto Lawyers LPP) hyväksi annettu pantti määrältään 40 % Valmistaja-korvauksesta.

Valmistaja-asianhoitajien panttaussopimuksen ovat allekirjoittaneet pantinantajan Firma Oy:n puolesta toimitusjohtaja D, ja pantinsaajien Juristit Oy:n puolesta asianajaja F ja amerikkalaisen asianajotoimisto Lawyers LPP:n puolesta asianajaja G.

Tilintarkastajat Oy teki Firma Oy:n konkurssipesän toimeksiannosta kaksi erityistarkastusta. Kummassakaan tarkastuksessa ei puututtu kirjanpitolain vastaiseen pantin salaamiseen tilinpäätöksessä eikä myöskään kiinnitetty lainkaan huomiota XYZ Oy:n ja alistussopimuksen merkitykseen eikä hallituksen kokouspöytäkirjaan, jonka mukaan Valmistaja-asianajajille pantataan 40% Valmistaja-sovintokorvauksesta panttauskiellon vastaisesti.

#### *Panttauskielto*

A:n tekemissä tarkastuskertomuksissa ei ole huomioitu XYZ Oy:n ja yhtiön sekä pääomistajien välillä solmitun Subordination and Undertaking Agreement (alistussopimus) – sopimuksen puuttumista Firma Oy:n tilinpäätösaineistosta. Alistussopimus on merkinnyt yksiselitteisesti yhtiötä ja enemmistöosakkaita koskevaa panttaus- ja osingonjakokieltä.

Kesäkuun osakeannissa hallitus antoi osakeyhtiölain mukaisen selostuksen olennaisista tapahtumista, mutta ei kertonut osingonjako- ja panttauskiellosta. Tämä menettely kelpasi A:lle.

#### *Erityistarkastuskertomukset*

H on todennut, että Tilintarkastajat Oy (A) on tehnyt Firma Oy:n kirjanpidon ja hallinnon erityistarkastuksen ja lisäselvityksen. Tarkastuksen 1 ja 2 toimeksiantojen mukaisten perusteiden selvittäminen on edellyttänyt myös tilinpäätöksen läpikäyntiä. Tarkastuksissa on huomioimatta jäänyt se, että Firma Oy:n tilinpäätöksestä oli jätetty pois hallituksen kokouspöytäkirjoihin kirjattuja päätöksiä yhtiön sitoumusten ja panttausten osalta.

Ei ole uskottavaa, että tämä yhtiön yksi suurimmista rahoitustapahtumista ja sen merkitys olisi jäänyt tilintarkastajilta huomaamatta.

H voi osoittaa, että tilintarkastajan kanssa käytiin keskusteluja (A:n, H:n ja M:n kesken), joissa hänelle selostettiin kyseinen panttausongelma. Tilinpäätöksessä kirjanpitolain vastainen pantin ilmoittamatta jättäminen on ollut A:n tiedossa kun hän on antanut lausuntonsa.

Tapaamisessa (A, M ja H) käytiin tarkasti läpi mm. Alistussopimuksen merkitystä ja Valmistaja-asianhoitajien hyväksi tehtyä panttausta.

H on pyytänyt TILAA selvittämään, rikkooko edellä mainitun panttaus- ja osingonjakokiellon ja Valmistaja-asianhoitajien vakuuden huomioimatta jättäminen annetun tarkastuskertomuksen toimeksiantoa ja vaarantaako se myös mahdollisen varojen takaisinsaannin totuudenmukaisen selvityksen.

H on pyytänyt TILAA arvioimaan, rikkooko Tilintarkastajat Oy:n suorittama erityistarkastus ja em. havaintojen puuttuminen tilintarkastuskertomuksesta hyvää tilintarkastustapaa ja tilintarkastuslakia.

#### *Osakkeenomistajien saama informaatio*

H on sähköpostillaan pyytänyt A:ta kiinnittämään huomiota siihen, miten Firma Oy:n yhtiökokousten osalta annettiin tietoja osakkeenomistajille lisärahoitusta pyydettyä. Erityiseksi asian tekee se, että jo heinäkuussa pidetyn yhtiökokouksen myötä H:lle ei selvinnyt yhtiön todellinen tila. Jou-

lukuisen yhtiökokouksen jälkeen yhtiö ajautui konkurssiin lyhyen ajan sisällä. Yleisesti OYL määrittelee tarkoin yhtiön tiedotusvelvollisuuden tietyissä asioissa ja erityisesti yhtiön todellisen ja oikeanmukaisen tilanteen tiedottamisen osalta yhtiön omistajille. Kuitenkin tiedottaminen on ollut vaja-vaista tai väärää. Osakeyhtiö näin toimiessaan ei voi hankkia omistajilta lisärahoitusta lain edellyttämällä tavalla, vaan usein lisärahoitukseen liittyy rahoitusta hakevan yhtiön osalta laaja seikkaperäinen tiedottaminen osakkaille, jota H:n mielestä on Firman hallituksen toimesta räikeästi rikottu. H on kyseenalaistanut, onko heinäkuussa pidetty yhtiökokous lain mukainen vai voidaanko yhtiökokouksen päätökset mitätöidä. Sama kysymys koskee myös joulukuun yhtiökokousta.

H:n mukaan yhtiön peittelevä tiedottaminen rikkoo räikeästi OYL:n asettamia velvoitteita. Lisäksi M:n yhtiökokouksissa pyytämät lisätiedot yhtiön tilasta on hallituksen jäsenen N:n osalta aina tyrmätty vedoten siihen, että hallitus ei kerro operatiivisista asioista. Peittelevää toimintaa vahvistaa se, että yhtäkään yhtiökokouksissa esitettyä materiaalia ei ole pyynnöistä annettu osakkaille. Yhtiökokouksessa on kielletty äänittämistä yhtiökokousta, joka sekkin on lain vastaista. Miten tilanteessa, jossa yhtiön toimintaedellytykset ovat vaarantuneet, voidaan hallituksen toimesta olettaa, että yhden sivun power point – esityksellä, jossa on esitetty pylväsdiagrammi, voidaan yksiselitteisesti kertoa yhtiön tilasta. Pienemmät toimintarikkeet eivät ole yksistään olennaisia, vaan toimintatapa kertoo peittelevästä ja salailevasta toiminnasta, joka on johtanut vääriin johtopäätöksiin.

H:n mielestä yhtiön halu sopia Valmistajan kanssa korvauksista pikaisella aikataululla oli yhtiön toiminnan ja tulevaisuuden kannalta olennainen toimenpide. Hallituksen velvollisuus on alistaa yhtiökokoukselle yhtiön toiminnan kannalta olennaiset asiat tai niiden pääpiirteet. Toimitusjohtaja D ilmoitti saaneensa tehtäväksi yhtiön kannalta erilaisten toimenpiteiden toteuttamisen. H on ihmetellyt, kenen valtakirjalla D sopi Valmistajan kanssa maksettavista korvauksista ilman, että yhtiön osakkailta olisi ollut tasavertaista tietoa yhtiön suunnitelmista. Tämänlaatuinen väärä, puutteellinen tai harhaanjohtava tiedottaminen edesauttoi H:ta merkitsemään vvk-lainan ilman, että H:lla oli kaikki lain mukaan hänelle kuuluvat tiedot päätöstä tehdessään.

H:n mukaan yhtiön vanhoista omistajista kaikki eivät esimerkiksi tienneet vvk-lainaan liittyvistä kovenanteista huolimatta siitä, että jälkikäteen D:n mukaan kaikki osakkaat tiesivät vvk-lainaan liittyvistä kovenanteista. H:n mielestä hallitus ei voi osoittaa täyttäneensä tiedottamisvelvoitteensa osakkaita kohtaan. Asia tuli selkeästi esille poliisin kanssa käydyissä keskusteluissa. Puhumattaakaan siitä, miten eläkevaroja sijoitetaan, hallinnoidaan ja valvotaan.

H on lähettämässään sähköpostiviestissä viitannut A:n ja B:n tarkastuskertomusten ristiriitaan siinä, että A:n mukaan XYZ Oy:n luotto maksettiin kokonaan pois ja B:n raportin mukaan XYZ Oy:n luoton maksu oli ennenaikainen osasuoritus. Eli samasta lainan lyhennyksestä on olemassa kaksi eri tulkintaa, maksettiin kokonaan pois tai maksu oli ennen aikainen lyhennys. H on ihmetellyt, miten samasta lainan takaisinmaksusta voi olla kaksi eriävää tarkastuskertomuksen mukaista johtopäätöstä.

### Vastine

A on TILAlle antamissaan kommentteissa ja vastineessa kiistänyt kantelijan moitteet. Vastineessaan A on vastannut TILAn sihteerin esittämiin kysymyksiin. A on toimittanut TILAlle erityistarkastusraportin liiteluettelon ja selvityksen tarkastuksessa käytetystä aineistosta.

### *Toimeksianto*

A on laatinut konkurssipesälle tarjouksen tarkastuksen suorittamisesta. Tarjouksessa on kuvattu konkurssipesän hoitajien A:lle antamat lähtötiedot mukaan lukien konkurssipesän määrittelemä tarkastuskohde ja työn laajuus.

Konkurssipesä on ilmoittanut hyväksyvänsä tarjouksen sähköpostitse. Hyväksyty tarjous on katsottu tilaukseksi, jonka pohjalta tarkastajat ovat ryhtyneet toimeksiantoon. Erillistä toimeksiantokirjettä ei ole laadittu.

Lisäselvitystä koskeva toimeksianto perustuu käytyyn keskusteluun ja sopimuksellisesti se liittyy hyväksytyyn tarjoukseen.

A:n mukaan toimeksiannon tavoitteena ei ole ollut ottaa kantaa Firma Oy:n kirjanpitoon, tilinpäätösten sisältöön eikä esimerkiksi arvostuskysymyksiin ja esittämistapaan.

A:n mukaan Tilintarkastajat Oy:lle on annettu Firma Oy:n konkurssipesän toimesta toimeksianto toteuttaa erikoistarkastus. Toimeksianto on toteutettu tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentin mukaisena tilintarkastajan muuna työnä. Tarkastus on toimeksiannon mukaisesti koskenut Firma Oy:n ja sen läheisten välisiä liiketapahtumia ja muita oikeustoimia. Lisäksi tavoitteena on ollut selvittää, onko Firma Oy:n konkurssipesällä mahdollisuus esittää takaisinsaannillisia vaatimuksia eri tahoja kohtaan.

Toimeksiannon tavoitteena ei ole ollut ottaa kantaa Firma Oy:n kirjanpitoon, tilinpäätösten sisältöön eikä esimerkiksi arvostuskysymyksiin ja esittämistapaan. Firma Oy:n tilinpäätös on tarkastusraportin liitteenä.

A on todennut, että toimeksiannon mukaisesti tarkastus on kohdistunut etenkin lähipiiritapahtumiin. Niin sanottu asianajajapanntaus kohdistuu Valmistaja-asiakokonaisuuteen, johon on liittynyt salassapitomääräykset. Tästä syystä raporttiin ei ole sisällytetty tarkempaa tietoa. Tarkastushetkellä puuttui dokumentaatiota. Tarkastushavainnot ovat osittain perustuneet haastatteluihin. Alustavassa raportissa Valmistaja-asiakokonaisuus on tuotu esitetyllä tavalla esille ja toimeksiantajan puolelta tämä on katsottu olevan riittävää.

Toimeksiannon kuluessa toimeksiantaja on osoittanut tarkastuksen tekijöille lisätehtäviä pyytämällä täydennyksiä ja lisäselvityksiä. Yksi selvityskohde on ollut Apulento ry:hyn liittyvät tapahtumat. Yleensä ne ovat yksittäisiin kysymyksiin liittyviä selvityksiä ja tarkennuksia sähköpostitse. Selvitykset ovat liittyneet myös esillä olevaan asiakokonaisuuteen.

Alustava erityistarkastusraportti on ollut normaalin käytännön mukaisesti pesänhoitajan toimesta kommenttikierroksella. A:n tietoon ei ole tullut asioita, joiden pohjalta tarkastuksen perusteella esitettyjä havainnoita olisi tullut muuttaa. Tietoon ei ole tullut vastineita tai muita oikaisuja.

Syksyllä todetuissa lisäselvityksissä ja tarkastuksen suorittamisen yhteydessä tuli esiin dokumenttipuutteita konkurssivelallisen kirjanpito- ja hallintoaineistossa. Tästä on tiedotettu konkurssipesälle.

A on selostanut yhtiön entiselle edustajalle M:lle tarkastuskertomuksessa esille tulleita asioita siltä osin kuin salassapitosäännökset ovat sen mahdollistaneet. A on kertonut selvittäneensä M:n esille ottamia asioita. Tämä on tehty pesänhoitajan suostumuksella.

A:n mielestä erityistarkastusraportti on laadittu itsenäisesti ja riippumattomasti.

#### *Asianajajapanntauksen puuttuminen erityistarkastusraporteista*

Loppusyksyllä asiakokonaisuuteen liittyviä tapahtumia on selvitetty lisää konkurssipesän ja konkurssiasiamiehen toimeksiannosta. Konkurssipesän toimeksianto A:lle ei ole sisältänyt yhtiön laatimien tilinpäätösten oikeellisuuden tarkastamista, eikä A ole selvittänyt yhtiön laatimien tilinpäätösten keskeisiä arvostus-, jaksotus- tai esittämistapaan liittyviä kysymyksiä. Konkurssipesän tarkastuksessa ei yleisestikään anneta tilintarkastuskertomukseen verrattavaa lausuntoa tilinpäätöksestä.

Suoritetusta konkurssipesän tarkastuksesta A on toimittanut toimeksiantajalle alustavan raportin ja pesänhoitaja on toimittanut tarkastajille tiedon, jonka mukaan lopullinen raportti voidaan laatia. A kiinnittää TILAn huomiota siihen, että raportin sivulla 22 käsitellään niin sanottuun Valmistaja-asiaan liittyvää kokonaisuutta ottaen huomioon asiaan liittyvät salassapitosopimukset. Konkurssipesällä on oli A:n käsityksen mukaan niin sanottuun asianajajapanntaukseen liittyvät tiedot kokonaisuudessaan käytettävissään.

A katsoo noudattaneensa toimeksiannossa hyvää tilintarkastustapaa.

## TILAn päätös

### 1 Päätöksen rajaus

TILA otti kantaa siihen, oliko A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan Firma Oy:n konkurssipesän toimeksiannosta Firma Oy:n erityistarkastuksen ja siihen liittyvän lisäselvityksen.

TILA kiinnitti A:n toimintaa arvioidessaan huomiota erityisesti seuraaviin asioihin:

- Oliko A noudattanut saamaansa toimeksiantoa. Oliko joku ulkopuolinen taho vaikuttanut epäasianmukaisesti hänen saamansa toimeksiannon toteutukseen.
- Oliko A:lla ollut tarkastuksen tavoitteiden ja hyvän tilintarkastustavan vaatimusten kannalta olennainen aineisto käytettävissään.
- Oliko A:n raportointi erityistarkastus kokonaisuutena arvioituna objektiivista ja tarkastushavaintoihin perustuvaa.

### 2 Tapahtumien kulku

#### *Firma Oy:n toiminta*

Firma Oy oli suomalainen vuonna 1990 rekisteröity, ilmailutoimintaa harjoittanut yritys. Firma Oy asetettiin konkurssiin omasta hakemuksestaan helmikuussa 2010.

Ilmailualan valmistaja maksoi sovintokorvauksen Firma Oy:n määräaikaistilille heinäkuussa 2009. Asianajotoimisto Juristit Oy laskutti Firma Oy:tä heinäkuussa 2009. Päätös Valmistajakorvausvarojen kirjaamisesta Firma Oy:n tilille tehtiin hallituksen kokouksessa syyskuussa 2009. Valmistaja-korvausvarojen kirjattiin yhtiön tilille lokakuussa 2009.

#### *A:n erityistarkastuskertomus ja lisäselvitys*

Tilintarkastajat Oy (A ym.) antoi erityistarkastuskertomuksen konkurssipesän toimeksiannosta ja edelleen (A ym.) lisäselvityksen konkurssipesän toimeksiannosta.

Tarkastuskertomuksen mukaan toimeksiantona on ollut kirjanpidon ja hallinnon erityistarkastus. Tarkastus on kohdistunut toimeksiannon mukaisesti mahdollisten takaisinsaantiperusteiden selvittämiseen ja oikeustoimiin läheistahojen kanssa.

A on tarkastuskertomuksen kappaleessa 2 luetellut tarkastuksessa käytössä olleen aineiston, joka on ollut:

- pesäluettelo, joka on allekirjoitettu
- velallisselvitys per
- kaksi tasekirja tase-erittelyineen
- allekirjoittamaton tasekirja tase-erittelyineen per

- tulos- ja taseajot sekä tase-erittelyt
- päivä- ja pääkirjat
- tositemateriaalia
- hallituksen kokousten pöytäkirjoja
- yhtiökokousten pöytäkirjoja

Tarkastuskertomuksessa A erittelee osakassopimuksen keskeisen sisällön. Yhtenä kohtana osakassopimuksella on sovittu yhtiön rahoituksen järjestämisestä siten, että yhtiö laskee liikkeelle muihin lainoihin nähden alisteisen subordinoidun lainan, pääomaltaan 2.000.000,00 euroa ("Junior").

Suoranaisesti yhtiön kirjanpitoon liittyviä asioita A käsittelee tarkastuskertomuksen kappaleessa, jossa muun muassa todetaan yhtiön viimeisimmistä tilinpäätöksistä sekä niin sanotun konkurssitaseen laatimisesta konkurssiin asettamispäivälle. Tilikauden 2009 osalta A toteaa kyseisessä kappaleessa, että tilinpäätös on laadittu, mutta se on allekirjoittamaton. Lisäksi A tuo esille, että viimeimpään päivättyyn tilintarkastuskertomukseen sisältyy tilintarkastajan antama lisätieto toiminnan jatkumista, uudelleenrahoitusta ja pysyvien vastaavien arvostusta koskien sekä olennaisesta epävarmuudesta, joka saattaa merkittävästi kyseenalaistaa yhtiön kyvyn jatkaa toimintaansa.

Lisäksi A käsittelee tarkastuskertomuksella konsernirakennetta, analysoi tilikausittaista tuloslaskelma- ja tasekehitystä eritelleen joitakin merkittävimpiä muutoksia ja muun muassa konsernin sisäisten omistusten arvostuksia. A esittää johtopäätöksensä, että yhtiö olisi takaisinsaantilain 4 §:n tarkoittamalla tavalla ollut maksukyvytön, mutta tapahtuneiden oman pääoman ehtoisen lisärahoituksen myötä maksukyvyttömyystilanne on voinut tuolloin olla tilapäistä (leasingvastuiden mahdollisesti vaikuttaen kuitenkin tähän) ja pysyväksi maksukyvyttömyystilanne olisi tullut mahdollisesti myöhemmin.

A tekee raportillaan myös vertailuja taseen ja pesäluettelon realisointiarvojen välillä.

Tarkastuskertomuksen kappaleessa 7 A käsittelee poikkeuksellisia ja merkittäviä liiketoimia. Kappaleessa 7A käsittelee subordinoidun vaihtovelkakirjalainan ehtoja ja nostamista. A toteaa, että luotto on ollut alisteinen XYZ:n (XYZ AB) luotolle eli sen korkoa tai pääomaa ei voi maksaa ennen kuin ed. luotto on kokonaisuudessaan hoidettu. Lisäksi A toteaa että yhtiön ja XYZ:n välille on tehty Accession Agreement, jolla luotonantajat liittyvät XYZ:n ja tiettyjen osakkeenomistajien välille laadittuun Subordination and Undertaking Agreementiin ja että tällä sopimuksella on sovittu yhtiön uusien osakaslainojen alisteisuudesta suhteessa XYZ-lainasopimukseen.

Raportin kappaleella 7 A on eritelty syntyneen sijoitetun vapaan oman pääoman rahaston rahoittajittain. Kaikki vapaan oman pääoman rahastoon sijoittaneet ovat olleet yhtiön osakkeenomistajia.

Kappaleessa 7 A käsittelee vaihtovelkakirjalainaa ja vakuussopimuksia. A toteaa, että lainasopimuksella yhtiö on sitoutunut solmimaan erillisen vakuussopimuksen, jossa se sitoutuu panttaamaan lainan vakuudeksi USD 3 000 000 arvoiset saatavat Valmistajalta tai Flyer Support Inc:ltä. A erittelee vaihtovelkakirjalainaa merkinneet rahoittajat. Vakuussopimuksen pykälä 2.3 on kirjoitettu auki tarkastusraportissa: "Edellä mainitusta ja muista tämän Sopimuksen ehdoista huolimatta Pantinantajan vastuut eivät ole voimassa sikäli kuin tämä (i) tarkoittaisi laitonta varojen jakoa osakeyhtiölain 13 luvun 1 pykälän mukaan, (ii) muuten rikkoisi Suomen yhtiöoikeuden pakottavia säännöksiä tai (iii) rikkoisi Pantinantajan muita velvollisuuksia tai sitoumuksia, mukaan lukien Pantinantajan olemassa olevat rahoitussopimukset Rahoittajan, W-Pankin, K-Pankin ja XYZ:n kanssa."

A toteaa vakuudesta, että yhtiölle on maksettu sovintosopimukseen perustuen korvaussumma, jonka määrä on salainen. Varat on talletettu erillisille pankkitileille ja varoja on käytetty ennen konkurssia 700 000 euroa. Tileillä on ollut koko ajan panttausta vastaava määrä varoja. Tarkastushavaintojen mukaan pankkitilin panttauksesta ei ole erikseen asiakirjoja.

Muina merkittävänä seikkoina A käsittelee tarkastusraportin kappaleessa 7 muun muassa lentokaluston hankintoja ja myyntejä sekä tapahtumia yhtiön ja Varustajayhtiön välillä.

### 3 Erityistarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

#### 3.1 Tilintarkastuslaki

Konkurssipesän toimeksiannosta tehty Firma Oy:n 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, 3/11, 1/13 ja 2/13 TILA on arvioinut raportoinnille asetettavia vaatimuksia. VALA on antanut 2000-luvulla ainakin kaksi päätöstä sen johdosta, että TILAn ratkaisusta on valitettu 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 vakuuttunut tilintarkastaja on esitetyn kannanoton luotettavuudesta. Erityistoimeksiannoissa tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja havaintojen arvioiminen jää raportin hyväksikäyttäjän tehtäväksi, ja heidän on tehtävä omat johtopäätöksensä tilintarkastajan tekemän työn perusteella.

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

Erityistoimeksiannon luonteeseen ja tarkoitukseen 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 ratkaisuissa 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 määrittämistä 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 hyväksymisen<sup>1</sup>.

### 3.4 Konkurssiasiamiehen ohjeet (8/2004) konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastuksesta

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu, että erityistarkastuksen tekijä ottaa huomioon konkurssiasiamiehen 1.9.2004 antamat ohjeet konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastuksesta.

Konkurssiasiamiehen ohjeen mukaan konkurssivelallisen erityistarkastuksessa on tarkoitus velkojien etujen turvaamiseksi selvittää velallisen konkurssia edeltävää toimintaa. Tarkastuksella selvitetään, onko velallinen tai tämän edustaja menetellyt sopimattomasti velkojiaan kohtaan ja onko pesään palautettavissa tai muuten saatavissa varoja. Tarkastuskertomuksen perusteella pesänhoitajan ja velkojien tulisi pystyä arvioimaan takaisinsaantimahdollisuudet, velallisen rikosten ja kirjanpitorikosten mahdollinen olemassaolo sekä osakeyhtiölain varojenjakojen ja selvitystilasäännösten noudattaminen. Erityistarkastus palvelee siten osin samaa tarkoitusta kuin pesänhoitajan laatima

<sup>1</sup> Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari s. 35 (WSOYpro 2007)

velallisselvitys. Ajallisesti myöhemmin toteutettava erityistarkastus syventää tietoa velallisen toiminnasta.

Erityistarkastuksen tarkoituksena on tuottaa tietoa ensisijaisesti pesähoitajan ja velkojien päätöksentekoa varten. Konkurssihallinto päättää, mitä seikkoja selvitetään tarkemmin tai mihin toimenpiteisiin tarkastushavainnot ja niistä tehtävät johtopäätökset antavat aiheita.

#### 4 TILAn arvio A:n toiminnasta

##### 4.1 Yleistä

A:n laatimat erityistarkastuskertomus ja lisäselvitys vastaavat rakenteeltaan A:n saamia toimeksiantoja. Raporttien rakenne, lähestymistapa ja käsittelytapa ovat tarkastuksen tarkoitukseen nähden tavanomaisia.

##### 4.2 Onko A noudattanut saamaansa toimeksiantoa?

TILAn arvion mukaan toimeksiantajat ovat saaneet A:n kuvaamalla tavalla täsmällisen tiedon tarkastuksen etenemisestä, alustavista tarkastushavainnoista ja niihin liittyvistä kommentteista ennen tarkastusraporttien allekirjoittamisia. Edellä mainituilla perusteilla toimeksiantajalla on myös ollut mahdollisuus pyytää tarkastukseen tarkennuksia ja laajennuksia.

##### 4.3 Onko A:lla ollut tarkastuksen tavoitteiden ja hyvän tilintarkastustavan vaatimusten kannalta olennainen aineisto käytettävissään?

Erityistarkastuskertomuksen alussa on esitetty yhteenveto ja keskeiset tarkastushavainnot. Tarkastuskohde, toimeksianto, tarkastuksen tarkoitus ja tarkastuksen kohteena ollut aineisto on kerrottu tarkastuskertomuksen alussa.

A on esittänyt TILAlle luettelon ja selvityksen tarkastuksessa käytetystä aineistosta. A on tuonut esiin tarkastuksen yhteydessä todetut puutteet Firma Oy:n kirjanpito- ja hallintoaineistosta. A:n TILAlle antama selvitys ei tuo esiin merkittäviä puutteita tarkastusaineistossa. TILA pitää selvitystä riittävänä ja asianmukaisena.

##### 4.4. Onko A:n raportointi erityistarkastus kokonaisuutena arvioituna objektiivista ja tarkastushavaintoihin perustuvaa?

TILA katsoo, että 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 pitää A:n tarkastusraportilla tekemää arviointia kantelijan esille ottamista vvk-lainan panttaus-toimista ja niin sanotusta asianajajapantista asianmukaisena. A:n saaman toimeksiannon ja edellä selostettujen normilähteiden kannalta arvioituna A:lla ei ole ollut velvollisuutta selvittää toteutunutta raportointia laajemmin ja syvällisemmin näitä aiheita.

TILALLA ei ole huomautettavaa A:n kantelijan moitteisiin antamiin vastauksiin ja se pitää niitä asianmukaisena selvityksenä asiaan.

TILAn selvitys ei ole tuonut esiin ristiriitoja tarkastushavaintojen ja päätelmien välillä. TILAn tekemän selvityksen mukaan A:n toiminta ja raportointi eivät ole ristiriidassa tarkastajan huolellisuutta ja objektiivisuutta koskevien vaatimusten kanssa.

Kokonaisuutena arvioiden TILA katsoo, että A:n erityistarkastuskertomus ja lisäselvitys on toteutettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

#### Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

#### Muutoksenhaku

TILAn päätökseen ei ollut oikeutta hakea muutosta valittamalla.

#### Sovelletut säännökset

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

## TILA 2/2014

H pyysi TILAA selvittämään, oliko konkurssiasiamiehen toimeksiannossa laaditussa erityistarkastuskertomuksessa ja konkurssipesän pesänhoitajan toimeksiannosta laaditussa lisäselvityksessä noudatettu tilintarkastuslain edellyttämää hyvää tilintarkastustapaa. H:n näkemyksen mukaan erityistarkastuskertomukseen sisältyi virheellinen tieto siitä, ettei Firman, XYZ Oy:n ja pääomistajien tekemään sopimukseen sisältynyt niin kutsuttua negative pledge –ehtoa (panttauskielto) tai muuta sitoumusta, joka olisi estänyt korvaussaatavan panttaamisen vaihtovelkakirjalainan merkitsijöille. H:n käsityksen mukaan KHT A oli kannanotollaan yrittänyt suojella Firman silloista hallitusta.

A antoi TILALLE vastineen. A:n mukaan konkurssiasiamiehen toimiston toimeksiannosta tehty kohdennettu tarkastus oli rajattu koskemaan joulukuussa 2008 liikkeelle laskettua vaihtovelkakirjalainaa ja silloisia yhtiön taloudellisia olosuhteita sekä huoltotilan kauppaa keväällä 2009. Lisäselvitys perustui velkojainkokouksen päätökseen, painopistealue oli XYZ Oy:tä koskeva asiakokonaisuus. A:n mukaan selvittelyn perusteella negative pledge –ehtoja ei pystytty toteamaan sellaisiksi, että niillä olisi ollut vaikutusta toimeksiantojen kannalta. Nämä havainnot ja niiden perusteella tehdyt johtopäätökset oli esitetty tarkastuskertomuksessa. Muun muassa yhtiöstä saatujen ristiriitaisten tietojen vuoksi kertomuksiin oli jätettävä varauksia. A ei johtopäätökset ja varaukset huomioiden ollut mielestään antanut totuuden vastaista lausuntoa H:n väittämällä tavalla. A torjui kantelijan väitteen siitä, että hän olisi suojellut Firman entistä hallitusta.

TILA tutki, oliko A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan erityistarkastuksen ja siihen liittyvän lisäselvityksen. TILA totesi, että A:n laatimat erityistarkastuskertomus ja lisäselvitys vastasivat A:n saamia toimeksiantoja. Keskeiset tarkastushavainnot, toimeksianto, tarkastuksen tarkoitus ja tarkastuksen kohteena ollut aineisto on kerrottu tarkastuskertomuksessa. TILA totesi, että A oli erityistarkastuksen raportissa käsitellyt ja arvioinut yksityiskohtaisesti vahingonkorvaussaatavaan liittyviä panttauksia. Sopimus ja negative pledge –sopimusehdot olivat olleet tulkinnanvaraisia. Nämä seikat välittyivät lukijalle erityistarkastuksen ja lisäselvityksen raporteista. A oli esittänyt asianmukaisesti tarkastuksessa tehdyt havainnot ja johtopäätöksiä koskevat varaukset. TILA totesi, ettei raporteissa ollut perusteltua käsitellä silloisen hallituksen toimia ja vastuuta olennaisesti toisin kuin A oli tehnyt.

**Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.**

### Kantelu

H on pyytänyt TILAA selvittämään, onko konkurssiasiamiehen toimeksiannosta laaditun erityistarkastuskertomuksessa ja konkurssipesän pesänhoitajan toimeksiannosta laaditussa lisäselvityksessä noudatettu tilintarkastuslain edellyttämää hyvää tilintarkastustapaa. H on useissa sähköpostiviesteissään täydentänyt kanteluaan.

Kantelijan käsityksen mukaan Firma Oy:n ja sen pääomistajien sekä XYZ Oy:n välinen alustussopimus on sisältänyt selvästi panttaus- ja osingonjakokiellon. Kantelija on hankkinut tämän päätelmänsä tueksi professori T:n lausunnon.

Kantelijan näkemyksen mukaan A:n erityislausuntoon sisältyy virheellinen tieto siitä, ettei alustussopimukseen sisältynyt nk. negative pledge ehtoa (panttauskielto) tai muuta sitoumusta, joka olisi estänyt Valmistaja-korvaussaatavan panttaamisen vaihtovelkakirjalainan merkitsijöille.

Kantelijan mielestä A:n on täytynyt tietää negative pledge –ehdon olemassaolosta ja että A on erityistilintarkastuksesta antamallaan lausunnolla pyrkinyt suojelemaan Firma Oy:n silloista hallitusta,

joka olisi pantannut kiellon vastaisesti Valmistaja-korvauksen ensisijaisesti korvausasiaa hoitaneille asianajajille ja siten vasta toissijaisesti vaihtovelkakirjalainan merkitsijöille.

A:n ja aikaisemmin KHT B:n tekemissä erityistarkastuskertomuksissa on ristiriita siinä, että B:n mukaan XYZ Oy:n luotto maksettiin kokonaan pois. A:n mukaan XYZ Oy:n luoton maksu oli ennenaikainen osasuoritus. Samasta lainan lyhennyksestä on olemassa siis kaksi eri tulkintaa.

### Vastine

A on TILAlle antamissaan kommentteissa ja vastineessa kiistänyt kantelijan moitteet. A on toimittanut TILAlle vastauksensa hänelle esitettyihin lisäkysymyksiin.

### *Yleistä*

A on todennut, että kantelussa ei ole osoitettu miltään osin, että hän olisi toiminut tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. A kertoo toimineensa korostuneen huolellisesti, selvittäneensä toimeksiantojen sisältämät asiakokonaisuudet laajasti ja esittäneensä johtopäätöksensä pesänhoitajan ja velkojien arvioitavaksi, minkä lisäksi hän on jättänyt epäselviksi osoittautuneista asiakokonaisuuksista varaumat.

### *Toimeksiannot*

A kertoo vastineellaan että Tilintarkastajat Oy:n kohdennettu erityistarkastus ja Tilitarkka Oy:n lisäselvitys aikaisempiin erityistarkastuskertomuksiin on suoritettu tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentin mukaisena tilintarkastajan niin sanottuna muuna työnä.

Konkurssiasiamiehen toimeksianto on perustunut konkurssipesien hallinnon valvonnasta annetun lain 5 §:n mukaiseen tarkastuspäätökseen. Tarkastuksen kohdennukset on esitetty konkurssiasiamiehen tarkastuspäätöksessä.

Konkurssiasiamiehen toimiston toimeksiannosta tehty kohdennettu erityistarkastus on tarkastuskertomuksen mukaan rajattu koskemaan vaihtovelkakirjalainaa ja liikkeeseenlaskuhetkellä vallinneita yhtiön taloudellisia olosuhteita sekä huoltotilan kauppaa.

Vakiintuneen konkurssiasiamiehen toimiston kanssa muodostuneen käytännön mukaisesti toimeksiantaja (viranomainen) ei halua, että muita erillisiä niin sanottuja toimeksiantokirjeitä laaditaan. Toimeksiannosta ja tarkastustoimenpiteiden sisällöstä keskusteltiin lisäksi useassa eri yhteydessä toimeksiantajan kanssa, sekä puhelimitse että tapaamisten yhteydessä. Alustavaan tarkastuskertomukseen liittyvät eri tahojen kommentit toimitettiin erikseen toimeksiantajalle (ja konkurssipesälle). Alustava tarkastuskertomus oli lisäksi kahteen kertaan toimeksiantajan kommentteilla ennen lopullisen kertomuksen allekirjoittamista. Toimeksiantaja on saanut tiedon tarkastuksen etenemisestä, alustavista tarkastushavainnoista ja niihin liittyvistä kommentteista ennen tarkastuskertomuksen allekirjoittamista. Toimeksiantajalla on ollut mahdollisuus pyytää tarkastuksen laajennuksia ja tarkennuksia.

Lisäselvitys on perustunut Firma Oy:n velkojainkokouksen päätökseen, jossa on kuvattu tarkastuksen painopistealueen olevan XYZ Oy:tä koskeva asiakokonaisuus, sikäli kun sitä ei ole käsitelty aiemmassa tarkastuskertomuksessa.

Velkojainkokouksen tarkastuspäätöstä edeltävistä kommentteista on pääteltävissä tarkastuksen mielenkiinnon olevan erityisesti XYZ Oy:n velkojen maksua koskevaan mahdolliseen takaisinsaantiperusteeseen liittyvien olosuhteiden selvittämisessä. Velkojainkokouksen tarkastuspäätös oli osoittautunut riitaiseksi ja Firma Oy:n konkurssipesän pesänhoitaja asianajaja Q täydensi toimeksiantoa sähköpostissaan, jossa tarkastuksen kohteeksi otettiin Valmistaja-korvauksen kirjanpidollinen käsittely yhtiössä XYZ Oy-kokonaisuuden ohella. Tarkastustoimenpiteitä pyydettiin laajenta-

maan vain siltä osin kuin asioita ei ollut käsitelty aiemmassa kertomuksessa. Lisätoimeksiannon sisällöstä keskusteltiin lisäksi erikseen toimeksiantajan kanssa puhelimitse. Ensimmäisen alustavan kertomuksen toimittamisen jälkeen järjestetyssä pesähoitajan tapaamisessa sovittiin alustavaa kertomusta täydennettäväksi Asianajotoimisto Juristit Oy:n Valmistaja -oikeudenkäyntiä koskevien laskujen arvonnisäverokäsittelyn osalta, mikä selvitys lisättiin lopulliseen kertomukseen. Alustava tarkastuskertomus oli vielä uudelleen konkurssipesän kommentaareilla ja lisäksi toimeksiantajan päätöksellä velallisen edustajan R:n kommentaareilla.

Konkurssipesä on saanut täsmällisen tiedon tarkastuksen etenemisestä, alustavista tarkastushavainnoista ja niihin liittyvistä kommentaareista ennen tarkastuskertomuksen allekirjoittamista.

#### *Erityistarkastustyön toteutus*

A on viitannut Konkurssiainain neuvottelukunnan antamaan suositukseen ”Konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastus” (Suositus 8/2004, muutettu 25.11.2008), jossa käsitellään muun muassa konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastuksen tavoitteita ja raportointia. Suosituksen mukaan erityistarkastuksen raportoinnissa tarkastajan ei tule tyytyä pelkkään tosiseikkojen luettelointiin, vaan hänen on pyrittävä esittämään oma, parhaan käsityksensä mukainen johtopäätös ja yhteenveto käsiteltävästä asiasta.

#### *Valmistaja-saatavan panttaus*

A on torjunut kantelijan väitteet siitä, että niin sanottu Valmistaja-vahingonkorvaussaatavan panttaaminen vaihtovelkakirjalainan merkitsijöille olisi rikkonut panttauskieltoa. A on viitannut erityistilintarkastusraportilla esitettyyn johtopäätökseen, jonka mukaan Rahoittajalta, W-Pankilta sekä K-Pankilta on saatu vahvistukset, joiden mukaan niiden ja yhtiön välisissä rahoitussopimuksissa ei ole ollut panttauskieltoja. Vahvistusta XYZ Oy:ltä ei ole saatu. Mikäli myöhemmin kuitenkin olisi osoittautunut, että vaihtovelkakirjalainan vakuudeksi suoritettu panttaus olisi rikkonut voimassa olleita XYZ-sopimusehtoja, olisi A:n mukaan tällöin tullut arvioitavaksi ovatko erityisesti piensijoittajat saaneet omaa selonottovelvollisuutensa huomioon ottaen riittävää tietoa panttauksen arvoon vaikuttaneista seikoista. XYZ:n rahoitussopimus on purettu joulukuussa 2009, joten viimeistään tämän jälkeen vaihtovelkakirjalainaan liittyvä panttaus ei ole loukannut mitään rahoitussopimusta. Muun muassa yhtiöstä saatujen ristiriitaisten tietojen vuoksi A oli kuitenkin jättänyt kertomuksiin tätä asiaa koskien varauksia.

### *Panttauskiellon (negative pledge) tarkastus ja raportointi*

Toimeksiantoihin ryhdyttyäessä A sai Konkurssiasiamiehen toimistolta ja pesähoitajalta ennakkotiedon, jonka mukaan Yhtiön rahoitussopimukseen sisältyi mahdollisesti niin sanottuja negative pledge -ehtoja.

Kun asiaa selvitettiin laajan aineiston perusteella ja asiassa tehtiin tiedusteluja niin yhtiön edustajille kuin velkojillekin, voimassa olleita negative pledge -ehtoja ei pystytty toteamaan sellaisina, että niillä olisi ollut vaikutusta toimeksiantojen kannalta. Nämä havainnot ja niiden perusteella tehdyt johtopäätökset on esitetty tarkastuskertomuksissa ja erityisesti niiden yhteenvedoissa. Muun muassa yhtiöstä saatujen ristiriitaisten tietojen vuoksi kertomukseen oli jätettävä varauksia. A:n perustellut johtopäätökset ja A:n niihin jättämät varaukset huomioon ottaen A ei ole mielestään antanut totuuden vastaista lausuntoa H:n väittämällä tavalla.

### *Firma Oy:n hallituksen suojele*

A on torjunut kantelijan väitteen siitä, että hän olisi suojellut Firma Oy:n silloista hallitusta, joka panttasi kiellon vastaisesti Valmistaja-korvauksen ensin korvausasiaa hoitavilla asianajajille ja siten vaihtovelkakirjalainen antajille.

A:n käsityksen mukaan H ei ole esittänyt kantelussaan esittänyt perusteluja eikä muitakaan seikkoja, jotka tukisivat hänen väitettään millään tavalla. A on mielestään toiminut tarkastuksissa huolellisesti ja objektiivisesti eikä hänellä ole ollut mitään tarvetta suojella konkurssiin asetetun yhtiön hallitusta.

Sitä, että vaihtovelkakirjalainan yhteydessä annettu panttaus olisi ollut selvästi kiellon vastainen, ei voitu tarkastushavaintojen perusteella pitää yksiselitteisenä ja riidattomana. Vaihtovelkakirjalainan ja sen yhteydessä annetun panttauksen olosuhteet on kuvattu erityistarkastuksissa, niistä on tehty asianmukaiset ja varovaiset johtopäätökset, minkä jälkeen asiakokonaisuus on jätetty velkojen ja pesähoitajan arvioitavaksi. XYZ-sopimuskokonaisuuteen liittyvä epävarmuus on tuotu selvästi esiin erityistarkastuskertomuksen yhteenvedossa edellä kuvatulla tavalla.

### *Erityistarkastuksen tekijän korvausvastuu*

A on torjunut H väitteen siitä, että Firma Oy:n vaihtovelkakirjalainaan sijoittaneena ja yhtiön vähemmistöosakkeenomistajana hän voisi vaatia myöhemmin määriteltävää korvausta tilintarkastajan aiheuttamasta vahingosta.

A:n mukaan erityistarkastuskertomuksilla ei ole aiheutettu H:lle vahinkoa. Hänellä on ollut mahdollisuus ajaa vahingonkorvauskanteita niin halutessaan. Itsenäisten kanteiden ajaminen ei ole ollut riippuvainen siitä, miten ja missä aikataulussa konkurssipesä taikka Konkurssiasiamiehen toimisto tilaa erityistarkastuskertomuksia. Lisäksi erityistarkastuskertomuksissa on nimenomaisesti otettu huomioon myös piensijoittajien kuten H:n asema tarkastusten toimeksiantoihin liittyneissä asioissa. Kaikki keskeiset tarkastushavainnot koskevat asiakirjat ovat olleet Tilintarkastajat Oy:n tarkastuskertomuksen liitteenä ja siten kaikkien raporttien hyväksikäyttäjien saavutettavissa ja tulkittavissa.

A:n käsityksen mukaan H:lle ei ole koskaan aiheutunut vahinkoa siitä, että XYZ:n rahoitussopimusten alustussopimuksen kohdassa 13.2 on ollut negative pledge -ehto. Kuten Tilintarkastajat Oy:n ja Tilitarkka Oy:n antamissa lausunnoissa on tuotu esille, XYZ:n rahoitussopimukset on purettu 2009, minkä jälkeen viimeistään vaihtovelkakirjalainaan liittyvä panttaus ei ole loukannut mitään rahoitussopimusta.

### *Professori T:n lausunto*

A:n mielestä H on kantelussaan käyttänyt professori T:n antamaa lausuntoa XYZ:n rahoitussopimuksen ehdoista yksipuolisesti. T on A:n tiedusteluun antamassaan vastauksessa todennut, että kohdennetussa erityistarkastuksessa on tehty tarvittava varaus siltä osin, jos vaihtovelkakirjan vakuudeksi suoritettu panttaus olisi rikkonut voimassa olleita XYZ:n sopimusehtoja ja erityistarkastuksessa todetaan perustellusti, että tulee arvioitavaksi, mitä piensijoittajat ovat selonottovelvollisuuden perusteella tienneet tai mitä heidän olisi pitänyt tietää panttauksen arvoon vaikuttavista seikoista. Professori T toteaaakin, että myös hän on kiinnittänyt tähän seikkaan huomiota omassa aikaisemmassa lausunnossaan.

Kohdennetusta erityistarkastuskertomuksesta H on korostanut seuraavaa virkettä: ”Tarkastushavaintojen mukaan alustussopimuksessa ei ole ollut panttauskieltoa, jolla olisi merkitystä vaihtovelkakirjalainan panttausta arvioitaessa.”

Lisäselvityksen osalta hän on korostanut seuraavat virkkeet: ”Tilintarkastajat Oy:n erityistarkastuskertomuksessa on todettu, ettei XYZ-rahoituskokonaisuus käsityksemme mukaan sisältänyt negative pledge -ehtoa tai muuta sitoumusta, joka olisi estänyt Valmistajalta saatavan sovintokorvauksen panttauksen vaihtovelkakirjalainan merkitsijöille.”

Professori T:n lausunnosta H on korostanut seuraavia katkelmia: ”osingonjakokiello on voimassa siihen saakka, kunnes velkoja on saanut täyden maksun” ja ”toisin sanottuna on sovittu panttauskiellosta”.

A on katsonut, että erityistarkastuskertomuksen ja professori T:n lausunnon yksityiskohdat on erotettu asiayhteyksistä eivätkä ne anna oikeaa ja riittävää kuvaa erityistarkastusten sisällöstä ja professori T:n lausunnosta.

## TILAn päätös

### 1 Päätöksen rajaus

TILA otti kantaa siihen, oliko A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan konkurssi-asiamiehen toimeksiannosta Firma Oy:n erityistarkastuksen ja konkurssipesän toimeksiannosta siihen liittyvän lisäselvityksen.

TILA kiinnitti A:n toimintaa arvioidessaan huomiota erityisesti seuraaviin asioihin:

- Oliko A noudattanut samaansa toimeksiantoa. Oliko joku ulkopuolinen taho vaikuttanut epäasianmukaisesti hänen saamansa toimeksiannon toteutukseen.
- Oliko A:lla ollut tarkastuksen tavoitteiden ja hyvän tilintarkastustavan vaatimusten kannalta olennainen aineisto käytettävissään.
- Oliko A:n raportointi erityistarkastuksissa kokonaisuutena arvioituna objektiivista ja tarkastushavaintoihin perustuvaa.

### 2 Tapahtumien kulku

#### *Firma Oy:n toiminta*

Firma Oy oli suomalainen vuonna 1990 rekisteröity, ilmailutoimintaa harjoittanut yritys, joka oli rekisteröity kaupparekisteriin 1990. Firma Oy asetettiin konkurssiin omasta hakemuksestaan helmikuussa 2010.



A (Tilintarkastajat Oy) on suorittanut konkurssiasiamiehen toimiston toimeksiannosta konkurssissa olevan Firma Oy:n kohdennetun erityistarkastuksen, josta on annettu erityistarkastuskertomus. A (Tilintarkka Oy) on konkurssipesän toimeksiannosta tehnyt lisäselvityksen aiemmin tehtyihin erityistilintarkastuksiin.

Lisäselvityksen toimeksianto on käsittänyt (siltä osin kuin niitä ei ole käsitelty aiemmissa erityistilintarkastuksissa) XYZ:n lainasopimuksen, velan maksut XYZ:lle sekä Valmistaja-korvaus ja siihen liittyvien liiketapahtumien käsittelyn kirjanpidossa.

#### *Keskeiset tapahtumat*

Keskeistä A:n laatimissa raporteissa ovat Firma Oy:n rahoitukseen liittyvät sopimukset ja niiden vakuudeksi tehdyt panttaustoimet:

- Firma Oy allekirjoitti tammikuussa 2008 ”Subordination and Undertaking Agreement” – alustusopimuksen XYZ Ab:lta (XYZ) ja nosti XYZ:lta 8 miljoonan euron suuruisen lainan.
- Firma Oy:n hallitus päätti kokouksessaan huhtikuussa 2008 pantata yhtiön puolesta asianajotoimisto Juristit Oy:lle sekä asianajotoimisto Lawyers International LLP:lle Valmistaja-oikeudenkäynnistä aiheutuvien asianajopalkkioiden maksamisen vakuudeksi 40 % vahingonkorvauksista liittyen oikeudenkäynteihin tai sovintoratkaisuun Valmistaja International Corporation tai Flying Support Inc -yhtiöiden kanssa.
- Ylimääräisessä yhtiökokouksessa joulukuussa 2008 tehtiin päätös 2 000 016,48 euron suuruisen vaihtovelkakirjalainan liikkeellelaskusta. Vaihtovelkakirjalainasta merkittiin 1 787 887,70 euroa. Vaihtovelkakirjalainan vakuudeksi päätettiin pantata pantinhaltijoille eli vaihtovelkakirjalainan merkitsijöille 3 000 000 Yhdysvaltain dollaria Valmistaja-korvauksesta. Tätä koskeva vakuussopimus laadittiin joulukuussa 2008.

Valmistaja International Corporation maksoi sovintokorvauksen Firma Oy:n määräaikaistilille heinäkuussa 2009. Asianajotoimisto Juristit Oy laskutti Firma Oy:tä heinäkuussa 2009. Päätös Valmistaja-korvausvarojen kirjaamisesta Firma Oy:n tilille tehtiin hallituksen kokouksessa syyskuussa 2009.

Edellä kerrottujen toimien lopputuloksena Valmistaja-vahingonkorvausasiaa hoitaneet asianajajat saivat vakuudet saatavilleen ja sen jälkeen suoritukset saatavilleen. Selvityksen mukaan vvk-lainan merkitsijät eivät saaneet hyväkseen vaihtovelkakirjalainan vakuuksia ja heidän vvk-lainaan perustuvat saatavansa ovat sen vuoksi epävarmat Firma Oy:n konkurssin johdosta.

#### *Kohdennettu erityistarkastus*

A (Tilintarkastajat Oy) on tehnyt Firma Oy:n konkurssipesässä konkurssiasiamiehen toimiston toimeksiannosta erityistarkastuksen, josta on annettu raportti.

Konkurssiasiamiehen toimeksiannosta laaditun konkurssissa olevan Firma Oy:n erityistarkastusraportin rakenne on toteutettu siten, että aluksi raportissa esitetään tiivistelmänä keskeiset tarkastushavainnot (8 sivua). Keskeiset tarkastushavainnot koskevat vaihtovelkakirjalainaa ja siihen liittyviä olosuhteita ja huoltotilan kauppaa.

Varsinaisen yksityiskohtaisen sisältöosan aluksi tarkastajat (A, OTK G ja OTM Ö) ovat yksilöineet tarkastuskohteen, toimeksiannon ja tarkastuksessa käytetyn aineiston (luku 1 ja 2). Tämän jälkeen luvussa 3 tarkastajat ovat selvittäneet yhtiön toimintaa ja hallintoa sen perustamisesta lähtien, keskittyen vuosiin 2007–2010. Tarkastuksessa (luku 4) on toimeksiannon mukaisesti selvitetty Firma Oy:n taloudellisen tilan kehittymistä silmällä pitäen joulukuussa 2008 liikkeeseen laskettua vaihtovelkakirjalainaa sekä ylimääräisessä yhtiökokouksessa annettujen Firma Oy:n taloudellista tilaa

koskevien tietojen paikkaansa pitävyyttä. Raportin luku 5 käsittelee Firma Kiinteistöt Oy:n huoltotilan kauppaa.

#### *Lisäselvitys aiemmin toimitettuihin erityistarkastuksiin*

A (Tilitarkka Oy) on tehnyt Firma Oy:n konkurssipesän pesänhoitajan asianajaja Q:n toimeksiantosta konkurssissa olevan Firma Oy:n lisäselvityksen aiemmin yhtiössä suoritettuihin erityistarkastuksiin liittyen. Tarkastuksesta on annettu raportti. Siltä osin kuin asioita ei ole käsitelty aikaisemmissa erityistarkastuskertomuksissa, toimeksianto on käsittänyt 1) XYZ:n lainasopimus ja velan maksut XYZ:lle sekä 2) Valmistaja-sovintokorvaus ja siihen liittyvien liiketapahtumien käsittely kirjanpidossa.

Tarkastusraportin mukaan toimeksianto on myöhemmin suullisesti tarkentunut koskemaan myös Valmistaja-sovintokorvaukseen liittyviin palkkiolaskuihin mahdollisesti perustuvan arvonlisäverosaatavan olemassaolon selvittämistä.

Tarkastajat (A ja OTM Ö) ovat esittäneet tarkastusraportin aluksi keskeiset tarkastushavainnot, jotka liittyvät XYZ:n helikopterien hankintaan liittyviin lainasopimuksiin ja velan maksuihin XYZ:lle, XYZ:n rahoitusehtoihin liittyvät muut tarkastushavainnot sekä Valmistaja-sovintokorvaukseen ja siihen liittyvien kulujen käsittelyyn kirjanpidossa. Raportin varsinainen yksityiskohtainen sisältöosa vastaa tiivistelmän jaottelua ja sisältöä.

A on viitannut lisäselvityksen raportissaan aikaisempaan erityistarkastuskertomukseen, jonka mukaan XYZ-rahoituskokonaisuus tarkastajien käsityksen mukaan ei sisältänyt negative pledge – ehtoa tai muuta sitoumusta, joka olisi estänyt Valmistajalta saatavan sovintokorvauksen panttauksen vaihtovelkakirjalainan merkitsijöille.

Raportin mukaan XYZ:n seniorilainat ovat olleet etusijaisia suhteessa yhtiön osakaslainoihin.

A on raportissaan käsitellyt Valmistaja-sovintokorvauksen maksua ja kirjanpitokäsittelyä. Kirjanpidon tositteessa ei ollut mainintaa siitä, että Firma Oy:n tilillä olleet varat olisi pantattu. Päätös varojen kirjaamisesta kirjanpitoon tehtiin hallituksen kokouksessa syyskuussa 2009 ja kirjaus kirjanpitoon on tehty lokakuussa 2009 päivätyllä tositteella. Tilin sijoittelu tilikaudenaikaisessa kirjanpidossa ei osoita, että tilillä olevia varoja olisi käsitelty pantattuna.

A on todennut raportissa käsityksenään, että Firma Oy:ssä on mahdollisesti ollut epäselvyyttä (vklainan) panttauksen hyväksyttävyyteen liittyen.

### 3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

#### 3.1 Tilintarkastuslaki

Konkurssiasiamiehen toimiston toimeksiannosta tehty Firma Oy:n kohdennettu erityistarkastus on tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu tilintarkastajan tehtävä, josta tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen käyttöön. Toimintaan sovelletaan tilintarkastuslakia kokonaisuudessaan.

Konkurssipesän toimeksiannosta tehty lisäselvitys 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 tarkoitettut 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, 3/11, 1/13 ja 2/13 TILA on arvioinut raportoinnille asetettavia vaatimuksia. VALA on antanut 2000-luvulla ainakin kaksi päätöstä sen johdosta, että TILAn ratkaisusta on valitettu VALAlle<sup>2</sup>. 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 vakuuttunut tilintarkastaja on esitetyn kannanoton luotettavuudesta. Erityistoimeksiannoissa tilintarkastajan suorittamien toimenpiteiden ja havaintojen arvioiminen jää raportin hyväksikäyttäjän tehtäväksi, ja heidän on tehtävä omat johtopäätöksensä tilintarkastajan tekemän työn perusteella.

Toimeksianto määrittää tarkastustyön tarkoituksen. KHT-tilintarkastajan on tehtävä tarkastus riittävässä laajuudessa riittävin resurssein, mikä edellyttää riittävästä asiantuntemuksesta 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 ratkaisuissa 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 pitäydettävä raportoinnissaan neutraaleihin ilmaismuihin 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

<sup>2</sup> VALA 4/2000 ja VALA 7/2000

muita osapuolia, jos se on tarkoituksenmukaista asian selvittämiseksi tai olennaisten virhemahdollisuuksien poissulkemiseksi. Lähtökohtaisesti erityistehtävät tehdään toimeksiantajan määrittämistä 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.

Eryyistehtävät 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 hyväksymisen<sup>3</sup>.

### 3.4 Konkurssiasiamiehen ohjeet (8/2004) konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastuksesta

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu, että erityistarkastuksen tekijä ottaa huomioon konkurssiasiamiehen 1.9.2004 antamat ohjeet konkurssivelallisen toiminnan erityistarkastuksesta.

Konkurssiasiamiehen ohjeen mukaan konkurssivelallisen erityistarkastuksessa on tarkoitus velkojien etujen turvaamiseksi selvittää velallisen konkurssia edeltävää toimintaa. Tarkastuksella selvitetään, onko velallinen tai tämän edustaja menetellyt sopimattomasti velkojiaan kohtaan ja onko pesään palautettavissa tai muuten saatavissa varoja. Tarkastuskertomuksen perusteella pesänhoitajan ja velkojien tulisi pystyä arvioimaan takaisinsaantimahdollisuudet, velallisen rikosten ja kirjanpitorikosten mahdollinen olemassaolo sekä osakeyhtiölain varojenjako- ja selvitystilasäännösten noudattaminen. Eryyistarkastus palvelee siten osin samaa tarkoitusta kuin pesänhoitajan laatima velallisselvitys. Ajallisesti myöhemmin toteutettava erityistarkastus syventää tietoa velallisen toiminnasta.

Eryyistarkastuksen tarkoituksena on tuottaa tietoa ensisijaisesti pesänhoitajan ja velkojien päätöksentekoa varten. Konkurssihallinto päättää, mitä seikkoja selvitetään tarkemmin tai mihin toimenpiteisiin tarkastushavainnot ja niistä tehtävät johtopäätökset antavat aihetta.

## 4 TILAn arvio A:n toiminnasta

### 4.1 Yleistä

<sup>3</sup> Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari s. 35 (WSOYpro 2007)

A:n laatimat erityistarkastuskertomus ja lisäselvitys vastaavat rakenteeltaan A:n saamia toimeksiantoja. Raporttien rakenne, lähestymistapa ja käsittelytapa ovat tarkastuksen tarkoitukseen nähden tavanomaisia. Tarkastuksen yleisessä toteutuksessa ei ole TILAn selvityksen mukaan hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä.

#### 4.2 Toimeksiannot

TILAn arvion mukaan toimeksiantajat ovat saaneet A:n kuvaamalla tavalla tiedon tarkastuksen etenemisestä, alustavista tarkastushavainnoista ja niihin liittyvistä kommentteista ennen tarkastusraporttien allekirjoittamista. Toimeksiantajalla on myös ollut mahdollisuus pyytää tarkastukseen tarkennuksia ja laajennuksia.

TILA katsoo, että A:n konkurssiasiamiehen toimiston toimeksiannosta tehty kohdennettu erityistarkastus (7.1.2011) ja konkurssipesän hoitajan toimeksiannosta laadittu lisäselvitys (20.6.2014) vastaavat toteutustavaltaan ja sisällöltään toimeksiantoja ja erityistarkastusta koskevaa hyvän tilintarkastustavan sisältöä.

TILAn selvityksen mukaan kukaan ulkopuolinen taho ei ole vaikuttanut epäasianmukaisesti toimeksiantojen toteutukseen.

#### 4.3 Raportointi

Kohdennettu erityistarkastus ja konkurssipesän hoitajan toimeksiannosta laadittu lisäselvitys eivät TILAn käsityksen mukaan sisällä kantelijan väittämää epäobjektiivista raportointia.

Kummankin erityistarkastusraportin (tarkastuskertomuksen) alussa on esitetty yhteenveto ja keskeiset tarkastushavainnot. Tarkastuskohde, toimeksianto, tarkastuksen tarkoitus ja tarkastuksen kohteena ollut aineisto on kerrottu kummankin raportin alussa.

Kummankin raportin lukijalle tulee selväksi, mihin tarkastusaineistoon, tarkastus-toimenpiteisiin ja havaintoihin tarkastuskertomuksen kannanotot perustuvat. Raportin käyttäjä voi tehdä omat päätelmänsä lukemalla tarkastajien tarkastustoimenpiteistä, havainnoista ja johtopäätöksistä. Nämä on raportissa yksilöity asianmukaisesti.

TILAn tekemä selvitys ei ole tuonut esiin ristiriitoja tarkastushavaintojen ja päätelmien välillä eikä erityistarkastuksen ja lisäselvityksen objektiivisuusvaatimuksen kanssa ristiriitaisia seikkoja.

#### 4.4 Kysymys panttauskiellosta

TILA toteaa, että A on kohdennetun erityistarkastuksen raportissa käsitellyt ja arvioinut yksityiskohdaisesti Valmistaja-vahingonkorvaussaatavaan liittyviä panttauksia Firma Oy:n tekemien rahoitussopimusten ehtojen mukaisesti. Erityistarkastuksessa ja siitä annetuissa raporteissa on käyty rahoitussopimukset läpi sen selvittämiseksi, sisältyykö sopimukseen vaihtovelkakirjaan liittyvään panttaukseen vaikuttavia sitoumuksia tai vastuista, joilla olisi merkitystä vaihtovelkakirjan maksamisen vakuudeksi tehdylle panttaukselle.

A on todennus kohdennetun erityistarkastuksen raportissaan, ettei rahoitussopimus XYZ:n kanssa ole edellyttänyt saatavan panttaukseen rahoittajan lupaa. Hän on todennut, että asiaan on pyydetty XYZ:lta kirjallista vahvistusta, jota ei ole kuitenkaan saatu raportin päiväämishetkeen mennessä.

TILA katsoo, että selvityksen mukaan tarkastuksen yhteydessä alustussopimus ja negative pledge -ehdot ovat olleet tulkinnanvaraisia. Nämä seikat välittyvät lukijalle kohdennetun erityistarkastuk-

sen ja lisäselvityksen raporteista. A on esittänyt asianmukaisesti tarkastuksessa tehdyt havainnot ja johtopäätöksiä koskevat varaumat.

#### 4.5 Hallituksen toiminta panttausten toteuttamisessa

TILA toteaa, että A on kohdennetun erityistarkastuksen raportissaan käsitellyt useassa eri kohdassa Firma Oy:n hallituksen toimia niin sanotun Valmistaja-vahingonkorvaussaatavan panttaamiseksi vaihtovelkakirjalainan merkitsijöiden ja asianajajien saatavien vakuudeksi.

TILAn saamasta selvityksestä ei ole pääteltävissä, että vaihtovelkakirjalainan yhteydessä annettu panttaus olisi pitänyt erityistarkastuksessa todeta XYZ:n tai jonkun muun tahon rahoitusehtojen vastaiseksi. Koska saadun selvityksen mukaan alistussopimukset ja negative pledge –ehdot ovat olleet tulkinnanvaraisia, TILA ei näe perusteita sille, että A:n olisi pitänyt käsitellä hallituksen toimia ja vastuuta olennaisesti toisin kuin hän on tehnyt kohdennetun erityistarkastuksen raportissa ja lisäselvityksessä. Toimeksiannon ja erityistarkastuksen tavoitteiden kannalta olennaiset seikat välittyvät lukijalle raporteista.

#### 4.6 Yhteenveto

TILA on selvityksessään tarkastanut A:n vastaukset kantelijan esittämiin moitteisiin. TILAlla ei ole huomautettavaa A:n kantelun moitteisiin antamiin vastauksiin ja se pitää niitä yhdessä saadun asiakirjaselvityksen kanssa asianmukaisena selvityksenä TILAn käsittelemään tutkinta-asiaan.

TILA on perehtynyt kantelijan ja A:n TILAlle toimittamiin asiakirjoihin. TILA on käynyt läpi A:n erityistarkastuksissa käyttämän aineiston ja raporttien liiteaineiston. TILA toteaa, että erityistarkastusten kohteena oleviin panttauksiin liittyy tulkinnanvaraisuuksia ja epävarmuutta, joita ei voida ratkaista erityistarkastuksessa tai sen jälkikäteisessä valvonnassa TILAssa.

A:n TILAlle antamien vastineiden perusteella TILAn arvio on että A on noudattanut saamaansa toimeksiantoa sekä erityistarkastuksen että siihen liittyvän lisäselvityksen osalta eikä mikään taho ole vaikuttanut A:n toimeksiannon toteutukseen epäasianmukaisella tavalla. A:lla on ollut tarkastuksen kannalta olennainen ja riittävä aineisto käytettävissään. Raportointi ei poikkeaa objektiivisuuden vaatimuksesta. A:n toiminnassa ei ole havaittu hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä.

#### Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

#### Muutoksenhaku

TILAn päätökseen ei ollut oikeutta hakea muutosta valittamalla.

#### Sovelletut säännökset

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

## TILA 3/2014

X pyysi TILAA antamaan varoituksen KHT A:lle. A oli X:n mukaan esittänyt vastuuvapauden myöntämistä Kaupungin Huoneistot Oy:n vastuuvollisille, vaikka nämä olivat toimineet osakeyhtiölain, tarkastuskohteen toimintaa säätelevän yhteishallintolain ja yhtiöjärjestyksen vastaisesti. X oli informoinut A:ta lain rikkomisesta ennen yhtiökokousta, mutta A ei reagoinut millään tavalla. X:n mukaan yhtiön hallitus ja toimitusjohtaja olivat lakeja rikkoessaan syyllistyneet sellaiseen tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattoi seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan.

A antoi TILALLE vastineen. A totesi, että yhtiöjärjestyksen mukainen vaatimus noudattaa valtion tukemaa asuntotuotantoa koskevaa asuntolainsäädäntöä oli varmistettu tilintarkastuksessa erilaisin tarkastustoimenpitein. Lakisääteisessä tilintarkastuksessa yhteishallintolakia ei ollut sellaista lainsäädäntönä, johon erityisiä tarkastustoimenpiteitä olisi tullut suorittaa. A piti virheellisenä X:n väittämää, että laiminlyönnistä saattoi seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan.

TILA tutki A:n toiminnan Kaupungin Huoneistot Oy:n tilintarkastajana kantelussa mainituin osin. TILA totesi, että A oli muodostanut käsityksen sosiaalista asuntotuotantoa säätelevän lainsäädännön sisällöstä sekä sen merkityksestä ja vaatimuksista tilintarkastajalle. A oli tilintarkastusta suorittaessaan havainnut, että yhtiön asukasdemokratiamallin oli väitetty olevan yhteisön toimintaa koskevan yhteishallintolain vastainen. A olo hankkimansa evidenssin perusteella voinut ammatillisen harkintansa perusteella tehdä johtopäätöksen, jonka mukaan asiasta ei ollut huomautettava tilintarkastuskertomuksessa.

A oli tilintarkastuksen jälkeen saamansa yhteydenoton johdosta hankkinut evidenssiä, jonka perusteella hän oli ammatillisen harkintansa perusteella voinut tehdä johtopäätöksen siitä, että tilintarkastuskertomusta ei ollut aihetta jälkikäteen muuttaa.

TILA totesi, ettei Kaupungin Huoneistot Oy:n tilintarkastuskertomukseen sisältynyt X:n mainitsemaa lausuntoa vastuuvapauden myöntämisestä vastuuvollisille.

**Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.**

### Kantelu

X on pyytänyt Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakuntaa (jatkossa TILA) antamaan varoituksen KHT-yhteisö Tilintarkastusyhteisö Tarkka Oy:lle (Tilintarkastusyhteisö Tarkka) ja KHT-tilintarkastaja A:lle (A).

X:n mukaan Tilintarkastusyhteisö Tarkan tilintarkastaja A on esittänyt Kaupungin Kodit Oy:n tilikauden 2012 tilintarkastuskertomuksessa vastuuvapauden myöntämistä vastuuvollisille, vaikka he ovat toimineet vuokratulojen yhteishallinnosta annetun lain, osakeyhtiölain ja Kaupungin Kodit Oy:n tytäryhtiön Kaupungin Huoneistot Oy:n yhtiöjärjestyksen vastaisesti.

X on kirjoituksessaan viitannut asunto- ja viestintäministerin kannanottoon. X:n mukaan ministeri on todennut Kaupungin Kodit Oy:n ja sen tytäryhtiön Kaupungin Huoneistot Oy:n asukasdemokratiamallin olevan monellakin tapaa vuokratulojen yhteishallintolain vastainen.

X:n mukaan myös yhtiön merkittävin rahoittaja Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus (ARA) on lausunnossaan kiinnittänyt samaan asiaan huomiota.

X on kertomansa mukaan sähköpostiviesteillään informoinut tilintarkastajaa edellä mainitusta lainrikkomuksesta ennen yhtiökokousta. A ei ole reagoinut yhteydenottoon millään tavalla, joten vastuuvapaus on myönnetty tilintarkastajan lausunnon mukaisesti.

X:n mukaan Kaupungin Huoneistot Oy:n voimassa olevassa yhtiöjärjestyksessä todetaan, että ”yhtiö noudattaa toiminnassaan kulloinkin voimassa olevaa valtion tukemaa asuntotuotantoa koskevaa asuntolainsäädäntöä tai sen perusteella annettuja alemman asteisia sääntöjä ja määräyksiä”. Rikkoessaan yhteishallintolakia hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja ovat toimineet vastoin omistajan yhtiöjärjestyksessä määräämää tahtoa noudattaa asuntolainsäädäntöä. Samalla he ovat rikkoneet myös osakeyhtiölakia, joka edellyttää yhtiöjärjestyksen noudattamista.

X:n käsityksen mukaan yhtiön hallitus ja toimitusjohtaja ovat edellä mainittuja lakeja rikkoessaan syyllistyneet sellaiseen tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan. Mahdollinen vahingonkorvausvelvollisuus voi syntyä muun muassa tilanteessa, kun lain vastaisesti valittu yhtiön johto koituu korkotukilainoitettujen rahoituksen esteeksi tai yhtiö joutuu jo myönnetyn rahoituksen takaisinperinnän kohteeksi, koska yhtiö ei ole juridisesti oikeustoimikelpoinen.

Tilintarkastajan toimikausi ja vastuu on päätynyt vasta maaliskuussa 2013 pidettyihin yhtiökokouksiin. Näin ollen tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan olisi tullut hänelle toimitettujen tietojen perusteella käynnistää uusi tarkastus ja muuttaa tilintarkastuskertomusta. Siihen olisi tullut kirjata yhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan toiminnallaan rikkoneen vuokratalojen yhteishallintolakia, osakeyhtiölakia sekä yhtiöjärjestyksestä ja näin syyllistyneen sellaiseen tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan.

## Vastine

### *Konsernirakenne ja sosiaalinen asuntotuotanto*

A:n mukaan kaupunki omistaa 100 %:sti Kaupungin Kodit Oy:n, joka puolestaan omistaa 100 %:sti Kaupungin Huoneistot Oy:n ja Kaupungin Palveluhuoneistot Oy:n.

Konsernissa Kaupungin Huoneistot Oy on aravavuokratalo. Kaupungin Huoneistot Oy:n yhtiöjärjestyksen 2 §:n mukaan yhtiö toimii aravalaissa, aravarajoituslaissa ja vuokra-asuntolainojen ja asumisoikeustalainojen korkotuesta annetussa laissa sekä muussa vastaavassa lainsäädännössä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Kaupungin Kodit Oy:llä ei ole aravalainsäädännön alaista asuntokantaa ja näin ollen lain yhteishallinnosta vuokrataloissa ei ole katsottu koskevan Kaupungin Kodit Oy:tä.

### *Laki yhteishallinnosta vuokrataloissa*

A on todennut, että Kaupungin Huoneistot Oy:n yhtiöjärjestyksessä ei ole suoraan mainittu lakia yhteishallinnosta vuokrataloissa (yhteishallintolaki), mutta aravarahoituksella tuettua vuokrataloa koskee yleensä myös yhteishallintolaki.

Yhteishallintolain tarkoituksena on antaa asukkaille päätösvaltaa ja vaikutusmahdollisuuksia omaa asumistaan koskevissa asioissa sekä lisätä asumisviihtyvyyttä ja edistää vuokratalojen kunnossapitoa ja hoitoa. Yhteishallinnosta käytetään myös nimitystä vuokralaisdemokratia tai asukasdemokratia.

Yhteishallintolain 18 §:ssä on säädetty omistajalle seuraamus asetetun veloitteen laiminlyönnistä. Jos omistaja tai hänen edustajansa laiminlyö hänelle tässä laissa asetetun tehtävän, voi aluehallintovirasto asettaa määräajan, jonka kuluessa omistajan tai hänen edustajansa on tehtävä suoritettava. Tehtävän suorittamista asetetussa määräajassa aluehallintovirasto voi tehostaa asettamalla uhkasakon.



### *Tilintarkastuksen laajuus*

A:n mukaan Kaupungin Huoneistot Oy:n tilikauden 2012 tarkastuksessa on tarkastettu yhtiötä koskevan lainsäädännön ja yhtiöjärjestyksen noudattaminen.

Yhtiöjärjestyksen mukainen vaatimus noudattaa valtion tukemaa asuntotuotantoa koskevaa asuntolainsäädäntöä on varmistettu tilintarkastuksissa erilaisin tarkastustoimenpitein.

A on viitannut ARAn ohjekirjeeseen Yleishyödyllisille yhteisöille ja muille vuokratalojen omistajille. Kirje on tarkastuksen kohteen toiminnan ymmärtämiseen liittyen ollut käytössä toimeksiannon alusta lähtien vuonna 2009.

A:n mukaan ARAn ohjeen perusteella ARAlla on tarkkaan määritelty ja prosessoitu tapa seurata yleishyödylliseksi nimettyjä yhteisöjä. Kaupungin Huoneistot Oy on ARAn yleishyödyllisten yhteisöjen listalla. ARAn omissa ohjeissa ei ole mainittu tilintarkastuksen hyödyntämistä valvontatehtävänä järjestämiseksi. ARA ei ole tuonut lisävaatimuksia tilintarkastukselle liittyen esim. yhteishallintolain noudattamisen arviointiin.

Kaupungin Huoneistot Oy:n lakisääteisessä tilintarkastuksessa yhteishallintolakia ei ole pidetty sellaisena lainsäädäntönä, johon erityisiä tarkastustoimenpiteitä olisi tullut suorittaa. A:n mukaan hän on päävastuullisena tarkastajana tehnyt mainitun arvioinnin. Arvioon on A:n mukaan vaikuttanut aravavuokrataloyhtiön toiminnan ymmärtäminen ja sen myötä arviointi tarkastuksessa huomioitavasta lainsäädännöstä.

A on liittänyt vastineensa tueksi dokumentaatiota, jonka perusteella tilintarkastuksen suunnittelussa on otettu huomioon tarkastuskohteen yhtiöjärjestyksen maininta siitä, että yhtiö noudattaa toiminnassaan valtion tukemaa asuntotuotantoa koskevaa asuntolainsäädäntöä tai sen perusteella annettuja alemman asteisia sääntöjä ja määräyksiä.

A:n mukaan tilintarkastuksen suunnittelussa on käytetty tukena ARAn, Kuntaliiton ja Ympäristöministeriön säädöksiä, määräyksiä ja ohjeita aravavuokratalojen toiminnasta. Lisäksi TILAn vuonna 2008 käsittelemä aravavuokrataloon liittyvä tapaus dnro 3/2007 on huomioitu tarkastuksen suunnittelussa. Tilintarkastuksessa käytössä ovat olleet seuraavat dokumentit:

- käsikirja vuokrataloille (Suomen Kuntaliitto)
- rakennuttamisohje (ARA)
- valvontaohje kunnille (ARA)
- valvontaohje yleishyödyllisille yhteisöille ja muille vuokratalojen omistajille (ARA)
- yhteishallinto ja toimiva vuokra-asuminen (ARA)
- Ympäristöministeriön kuntakirjeet 1994 ja 1995

A:n mukaan Tilintarkastusyhteisö Tarkka -yhtiöiden koulutuspäivillä on käsitelty aravavuokratalojen tarkastamista. Koulutuksessa on tuotu esille ARAn ja TILAn havaintoja koskien aravavuokratalojen tarkastusta. Tarkastuksen painopisteitä on suunnattu koulutuksen avulla ARAn ja TILAn huomioimiin puutteellisuuksiin vuokratalojen kirjanpidon järjestämisessä.

### *Tarkastushavainnot*

A:n mukaan hallinnon tarkastuksessa huomioidaan aina tilintarkastuksessa esiin nousseet viranomaisten tekemät huomautukset ja mahdolliset korvaukseen johtavat esitykset.

Kaupungin Huoneistot Oy:n johto on A:n mukaan kertonut ajankohtaiskatsauksissa asukasdemokratiasta. Erityisesti asia on noussut esille joulukuussa 2012, kun hallitus on päättänyt asukasdemokratiamallin uudistamisesta.

Yhteishallintolaissa on määritetty, että aluehallintovirasto on valvova toimielin, jolla on mahdollisuus loppukädessä uhkasakon avulla määrätä omistajan toimimaan lain vaatimalla tavalla. Yhteishallintolain rikkomisesta voi siis aiheutua omistajalle uhkasakko, mikäli korjaaviin toimenpiteisiin ei ryhdytä. Lähtökohtaisesti kuitenkin yhteisöä kuitenkin ensin ohjeistetaan toimimaan määräysten mukaisesti.

Kantelussa esille tuotu lain noudattamattomuus koskee vuoden 2013 hallituksen jäsenien valintaa, joka on tapahtunut keväällä 2013. Asunto- ja viestintäministeri on toimittanut vastauksensa myös Kaupungin Kodit Oy:lle tiedoksi, jotta Kaupungin Huoneistot Oy:ssä voitaisiin ryhtyä kehittämään asukasdemokratiamallia siten, että asukkaiden oikeudet nimetä ehdokkaita yhtiön hallitukseen toteutuisivat yhteishallintolain mukaisesti.

Kaupungin Kodit –konserni on tiedottanut muuttavansa päättämäänsä asukasdemokratiamallia ministerin kirjeessä ohjeistetulla tavalla. Lopulta yhtiön yhtiökokous on jatkokokouksessa valinnut asukaskokousten asettamista 41 ehdokkaasta 2 hallituksen jäsentä.

Kaupungin Huoneistot Oy:n tarkastuksessa ei ole noussut esille asioita, joissa ei olisi tehty korjauksia toimenpiteitä huomautusten johdosta.

### *Raportointi*

A:n näkemyksen mukaan Kaupungin Huoneistot Oy:lle ei ole aiheutunut sellaista haittaa hallituksen tekemästä päätöksestä asukasdemokratiamallin uudistamisesta, että yhtiölle voisi millään muotoa aiheutua vahinkoa tai vahingonkorvausvelvollisuutta.

A:n mukaan yhtiön toimitusjohtajalta saadun tiedon mukaan asukasdemokratiamalli tullaan muuttamaan ja asiasta oli annettu tiedote tiedotusvälineille heti ympäristöministeriön kannanoton jälkeen.

A on pitänyt virheellisenä kantelussa esille nostettua väittämää, että laiminlyönnistä saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan. Kantelussa on tuotu esille, että vahingonkorvausvelvollisuus syntyisi tilanteessa, kun lain vastaisesti valittu yhtiön johto koituu korkotukilainoitettun rahoituksen esteeksi tai yhtiö joutuu jo myönnetyn rahoituksen takaisinperinnän kohteeksi, koska yhtiö ei ole juridisesti oikeustoimikelpoinen.

Aravalain 37 §:ssä on määritelty aravalainan irtisanomisen perusteet. Pykälän 1 momentin kohdan 7 mukaan aravalaina voidaan irtisanoa kokonaan tai osittain heti takaisin maksettavaksi, jos ”lainansaaja ei muutoin noudata tätä lakia tai sen nojalla annettuja säännöksiä tai määräyksiä taikka lainaehdoja.” Samassa pykälässä on edelleen maininta, että lainaa ei kuitenkaan saa irtisanoa, jos 1 momentissa tarkoitettu laiminlyönti on vähäinen ja se korjataan viivyttämättä. Korjaavat toimenpiteet hallituksen jäsenten valintaprosessiin on A:n mukaan tehty ja valinta suoritettu yhteishallintolain vaatimusten mukaisesti.

Näiden asioiden valossa A on todennut yhtiössä tehtyjen toimenpiteiden olevan riittävät puhtaan kertomuksen antamiselle. Lisäksi hallituksen päätös muuttaa asukasdemokratiaa koskee vasta vuoden 2013 hallituksen jäsenten valintaa. Vaikka hallitus on tulkinut yhteishallintolakia ministeriön kannasta poiketen, on ryhdytty korjaaviin toimenpiteisiin heti ministeriöltä saadun kannanoton jälkeen. Yhtiölle ei aiheutunut hallituksen päätöksestä vahinkoa.

### *Tilintarkastus ja valvoja*

Yhteishallintolain 14 §:n mukaan asukkailla on oikeus valita valvoja tarkastamaan vuokranmäärityksikön talouden ja hallinnon hoitoa. Tehtäviä ei voi määrätä tilintarkastajalle, paitsi jos asukkaiden kokous valitsee tilintarkastajan myös toimimaan yhteishallintolain 14 §:n mukaisena valvojana.

Valvojan tehtäviä ja niiden poikkeamista tilintarkastajan tehtävistä on selvitetty ARAn ohjeissa. Lisäksi Kuntaliiton Käsikirja vuokrataloille sisältää tilintarkastuksen sisältöön liittyviä ohjeita.

A ei ole antanut suostumusta valintaan asukkaiden tai asukastoimikunnan valitsemaksi valvojaksi, joten tilintarkastajan tehtävään ei ole kuulunut yhteishallintolain mukaiset valvojan tehtävät.

A on näkemyksensä mukaan suorittanut tilintarkastuksen Kaupungin Huoneistot Oy:ssä hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa.

## TILAn päätös

### 1 Päätöksen rajaus

TILA rajasi tutkinnan kohdistumaan seuraaviin asioihin Kaupungin Huoneistot Oy:n tilikauden 2012 tilintarkastuksessa:

- Oliko tilintarkastaja noudattanut tilintarkastuslakia muodostaessaan käsityksen siitä, mitkä normit sääntelevät tarkastuskohteen toimintaa
- Oliko tilintarkastaja noudattanut tilintarkastuslakia määrittellessään, mitkä tarkastuskohteen toimintaa sääntelevät normit ovat tilintarkastuksessa tarkastuksen kohteena
- Oliko tilintarkastaja noudattanut tilintarkastuslakia raportoinnissaan siltä osin kuin kyse on yhteishallintolain noudattamisesta?

TILA ei tutkinut Tilintarkastusyhteisö Tarkka Oy:n toimintaa, koska mainittu yhteisö oli lakannut olemasta vuonna 2013 eikä siitä syystä ollut TILAn valvonnan piirissä.

### 2 Tapahtumien kulku

#### *Tilintarkastus*

Tilintarkastusyhteisö Tarkka on toiminut Kaupungin Huoneistot Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana tilikaudella 2012. A on allekirjoittanut vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 2012.

#### *Ministerin kirje*

Asunto ja viestintäministeri allekirjoittamassaan kirjeessä todennut muun muassa, että Kaupungin Huoneistot Oy omistaa valtion tuella rakennettuja ja käyttö- ja luovutusrajoitusten alaisia vuokra-asuntoja, joihin sovelletaan yhteishallintolakia. Kaupungin Huoneistot Oy:llä on hallitus, johon asukkaiden kokouksilla on oikeus nimetä ehdokkaita. Kaupungin Kodit -konsernin asukasdemokratiamallin mukaan asukkaiden kokous valitsee oman ehdokkaan asukashallituksen vaaleihin omasta vuokranmäärityksiköstään. Äänestyksessä yhdeksän eniten ääniä saanutta ehdokasta saavat asukashallituksen paikat ja seuraavat viisi äänimääräjärjestyksessä saavat varajäsenten paikat. Asukashallitus valitsee keskuudestaan kaksi ehdokasta Kaupungin Huoneistot Oy:n hallitukseen.

Mainittu asukasdemokratiamalli ei ministerin mukaan ole yhteishallintolain 12 §:n mukainen, koska asukkaiden kokouksilla ei ole suoraan oikeutta nimetä ehdokkaita yhtiön hallitukseen, vaan ehdokkaiden nimeämisen suorittaa äänestyksessä valittu asukashallitus keskuudestaan.

Kun yhtiössä halutaan kehittää asukasdemokratiaa ja muuttaa aikaisempia käytäntöjä, muutosehdotukset tulee esitellä asukkaiden kokouksille, jotka päättävät muutosten hyväksymisistä. Yhteis-

hallintolain mukaisia asukkaiden oikeuksia voidaan kaventaa, mutta niistä päättäminen kuuluu asukkaille itselleen asukaskokouksissa.

## ARA

ARA on pyytänyt Kaupungin Huoneistot Oy:ltä kirjallisen selvityksen siitä, miten asukasdemokratiamallia tullaan kehittämään yhtiössä yhteishallinnosta vuokrataloissa annetun lain mukaiseksi.

### *Kaupungin Huoneistot Oy:n yhtiöjärjestys*

Kaupungin Huoneistot Oy:n yhtiöjärjestyksen 2 §:n mukaan yhtiö toimii aravalaisissa (1189/1993), aravarajoituslaissa (1190/1993) ja vuokra-asuntolainojen ja asumisoikeustalolainojen korkotuesta annetussa laissa (604/2001) sekä muussa vastaavassa lainsäädännössä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä.

Yhtiö noudattaa toiminnassaan kulloinkin voimassa olevaa valtion tukemaa asuntotuotantoa koskevaa asuntolainsäädäntöä tai sen perusteella annettuja alemman asteisia sääntöjä ja määräyksiä.

### *Kaupungin Huoneistot Oy:n hallituksen kokoukset*

Kaupungin Kodit Oy:n hallituksen kokouksessa joulukuussa 2012 hallitus on päättänyt asukasdemokratiamallin kehittämistä. Esittelijän ehdotus on tullut hyväksytyksi. Kaksi hallituksen jäsentä on jättänyt päätökseen eriävän mielipiteen.

Kaupungin Kodit Oy:n hallituksen kokouksessa huhtikuussa 2013 hallitus on merkinnyt tiedoksi Kaupungin Huoneistot Oy:n toimitusjohtajan selvityksen asukasdemokratiamallin kehittämistä. Toimitusjohtajan katsauksessa on todettu, että asukkaiden kokouksessa hyväksytystä asukkaiden valintamenettelystä luovuttiin ja uusi vaaleilla valittu asiakashallitus alkaa valmistella asukasdemokratiamallin uudistamista.

## 3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

### 3.1 Tilintarkastuslaki ja yhteishallintolaki

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

Tilintarkastuslain 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 yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Yhteishallintolain (649/1990) 1 §:n mukaan lain tarkoituksena on antaa asukkaille päätösvaltaa ja vaikutusmahdollisuus omaa asumistaan koskevissa asioissa sekä lisätä asumisviihtyvyyttä ja edistää vuokratalojen kunnossapitoa ja hoitoa.

Yhteishallintolain 18 §:n mukaan aluehallintovirasto asettaa määräajan, jonka kuluessa omistajan tai hänen edustajansa on suoritettava tehtävä, jos omistaja tai hänen edustajansa laiminlyö hänelle tässä laissa asetetun tehtävän. Tehtävän suorittamista asetetussa määräajassa aluehallintovirasto voi tehostaa asettamalla uhkasakon.

### 3.2 Tilintarkastuslain esityöt

Tilintarkastuslain esitöissä<sup>4</sup> on 15 §:n perusteluissa todettu, että tilintarkastajan tulisi ilmoittaa tilintarkastuskertomuksessa siitä, että säännöksessä tarkoitettu henkilö on rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Lain esitöiden mukaan tilintarkastajan on huomauttamisen tarvetta arvioidessaan otettava huomioon olennaisuuden periaate. Valvottavat säännökset ovat osin toimialakohtaisia. Tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvästä yleisestä olennaisuusperiaatteesta seuraa, ettei vähäisestä säännöksen rikkomisesta aiheutuisi ilmoitusvelvollisuutta<sup>5</sup>.

### 3.3 Oikeuskirjallisuus

Oikeuskirjallisuudessa<sup>6</sup> on todettu, että hallinnon tarkastuksen tarkoituksena on tuottaa tilintarkastusevidenssiä sen seikan arvioimiseksi, onko tarkastuskohteen johto syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohdetta kohtaan tai, onko johto syyllistynyt tarkastuskohdetta koskevaa lakia taikka sen yhtiöjärjestystä. Jos on, tilintarkastajan tulee tilintarkastuskertomuksessa huomauttaa asiasta.

Oikeuskirjallisuudessa<sup>7</sup> on todettu, että täysin selvää kannanottoa ei ole siitä, missä määrin muiden lakien kuin tarkastuskohdetta koskevan lain (kuten osakeyhtiössä osakeyhtiölain) noudattamisen tarkastus kuuluu hallinnon tarkastukseen. Muiden säännösten noudattamisesta ei voi laatia tyhjentävää luetteloa.

### 3.4. TILAn ja VALAn ratkaisukäytäntö ja VALAn lausunto

TILA on muun muassa tutkinta-asiassa dnro 3/2007 ottanut kantaa siihen, kuuluuko lakisääteiseen tilintarkastukseen ja missä laajuudessa sosiaalista asuntotuotantoa koskevien sääntöjen ja määräysten noudattamisen tarkastaminen. VALA ei ole ratkaisussaan 1/2009 muuttanut TILAn päätöstä.

TILA on ratkaisussaan todennut, että osakeyhtiön tilintarkastus on lähtökohtaisesti laillisuustarkastusta, mutta tilintarkastuksessa hallinnon tarkastuksessa huomioon otettavia säännöksiä ei voida rajoittaa osakeyhtiölakiin. Tilintarkastuslaki on yleislaki, minkä vuoksi siinä ei ole voitu erikseen säätää niistä säännöksistä, joiden noudattamista tilintarkastajan tulee erityisesti tarkastaa yksittäistilanteissa. Tilintarkastajan on perehdyttävä tarkastuskohteen toimintaympäristöön, toimialaan ja muihin olosuhteisiin, jotta hän voi arvioida, mitkä ovat tilintarkastuksen kannalta huomioon otettavat säännökset, joiden noudattamista hänen on tarkastettava.

TILA on ratkaisussaan viitannut valtion tilintarkastuslautakunnan (VALAn) lausuntoon (23.11.1995 dnro 35/075/95), jonka mukaan hallinnon tarkastus sisältää ne tarkastustoimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta tilintarkastaja voi lausua tilintarkastuskertomuksessaan vastuuvapaudesta sekä todeta, ovatko yhteisön johtohenkilöt toimineet siten, että tilintarkastajan tulisi esittää siitä muistutus<sup>8</sup> tilintarkastuskertomuksessa.

VALAn lausunnossa on todettu, että tarkastuksen kohteena olevia säännöksiä määriteltäessä on otettava huomioon kaikki tarkastettavan yhteisön toimintaa ohjaavat säännökset ainakin noteeraamalla niiden olemassaolo ja velvoittavuus. On kuitenkin eri asia, kuinka kattavasti näiden sään-

<sup>4</sup> Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi (HE 194/2006) yksityiskohtaiset perustelut 15 §

<sup>5</sup> Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi (HE 194/2006) s. 40

<sup>6</sup> Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki – Kommentaari, s. 107 (WSOY 2007)

<sup>7</sup> Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki – Kommentaari, s. 108 (WSOY 2007)

<sup>8</sup> Kumotussa tilintarkastuslaissa (936/1994) käytettiin termiä ”muistutus”, nykyisessä tilintarkastuslaissa termiä ”huomautus”.

nösten noudattamista tulee tarkastaa ja tuleeko tarkastuksessa havaituista laiminlyönneistä tai rikkomuksista aina raportoida tilintarkastuskertomuksessa.

VALA on lausunnossaan todennut, että muiden säännösten kuin nimenomaisesti tarkastuksen kohteena olevaa yhteisöä koskevan lain noudattamista tilintarkastajan tulee tarkastaa vain, jos nämä lait liittyvät tilintarkastuksen tarkoitukseen ja tavoitteisiin.

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

##### 4.1 Tarkastuskohteen toimintaa sääntelevät normit

TILA toteaa, että tilintarkastajan on tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan hankittava ymmärrys tarkastuskohteen toiminnasta. Osana tätä prosessia tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, mitkä normit sääntelevät tarkastuskohteen toimintaa.

A on toimittanut TILAlle koulutusmateriaalia vuonna 2009 pitämästään koulutustilaisuudesta ”Aravavuokratalojen erityiskysymyksiä”. Koulutusaineisto sisältää luettelon sosiaalista asuntotuotantoa koskevista laeista ja sitä alemmanasteisista säännöksistä. Myös yhteishallintoa koskeva ohjaus sisältyy luetteloön. A:n koulutusmateriaali sisältää lisäksi referointia TILAn ratkaisusta dnro 3/2007, jossa TILA on arvioinut sitä, oliko tilintarkastaja huomionnut sosiaalisen asuntotuotannon normeja riittävästi tilintarkastuksessa.

A on toimittanut TILAlle ARAn ohjeistusta aravavuokratalojen tilintarkastuksen sisällöstä sekä tilintarkastajan ja asukkaiden nimeämän valvojan rooleista asukasdemokratian toteutumisessa.

A:n TILAlle toimittamasta aineistosta on pääteltävissä, että A on muodostanut käsityksen sosiaalista asuntotuotantoa säätelevän lainsäädännön sisällöstä sekä sen merkityksestä ja vaatimuksista tilintarkastajalle.

A:n TILAlle toimittamista Kaupungin Huoneistot Oy:n tilikauden 2012 tilintarkastajan työpapereista on todennettavissa, että tilintarkastaja on dokumentoinut tilikauden 2012 tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa tarkastuskohteen toimintaa säätelevän lainsäädännön, mukaan lukien sosiaalisen asuntotuotannon normit.

TILA toteaa, että sen saaman selvityksen perusteella A on tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan mukaisesti muodostanut kuvan tarkastuskohteeseen sovellettavasta lainsäädännöstä sekä dokumentoinut tarkastuskohteen toimintaa sääntelevät lait tilintarkastajan työpapereihin.

##### 4.2 Tilintarkastuksen laajuus

Tilintarkastuslain 15 §:ssä tilintarkastaja veloitetaan antamaan huomautus tilintarkastuskertomuksessa, jos tarkastuskohteen vastuuvollinen on rikkonut yhteisöä koskevaa lakia tai yhtiöjärjестystä. TILA toteaa, että tilintarkastaja ei voi antaa huomautusta edellä mainituista seikoista, jos hän ei ole tarkastanut, ovatko yhteisön vastuuvolliset noudattaneet yhteisöä koskevaa lakia tai yhtiöjärjестystä.

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

TILA toteaa, että tilintarkastuslain 15 §:n nojalla tilintarkastajan on perehdyttävä tarkastuskohteen toimintaympäristöön, toimialaan ja muihin olosuhteisiin, jotta hän voi arvioida, mitkä ovat tilintarkastuksen kannalta huomioon otettavat säännökset, joiden noudattamista hänen on tarkastettava.

A on toimittanut TILAlle Kaupungin Huoneistot Oy:n tilintarkastuksen suunnittelusta laatimansa työpaperin, johon on dokumentoitu sekä se lainsäädäntö, joka kohdistuu yhteisön toimintaan että ne lait, jotka huomioidaan tilintarkastuksessa.

TILA toteaa, että tilintarkastajan on huomioitava ainakin seuraavat seikat arvioidessaan, tuleeko tilintarkastajan tarkastaa yhteisöä koskevan lain noudattamista:

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

Ensisijainen seuraamus yhteishallintolaissa asetetun tehtävän laiminlyönnistä on aluehallintoviraston asettama määräaika, jonka kuluessa laissa asetettu tehtävä on suoritettava. Aluehallintovirasto voi tehostaa määräystäään asettamalla uhkasakon.

TILA toteaa, että yhteishallintolain rikkomisesta voi aiheutua yhteisölle, sen omistajille tai sidosryhmien edustajille olennaista taloudellista haittaa vasta, jos yhteisö jättää noudattamatta aluehallintoviraston määräyksen, jota on tehostettu uhkasakolla.

TILAlle ei esitetty selvitystä siitä, että aluehallintovirasto olisi asettanut Kaupungin Huoneistot Oy:lle määräajan asukasdemokratiamallin muuttamiseksi lain mukaiseksi.

TILA toteaa, että tieto yhteisön hallituksen yhteishallintolain vastaisesta päätöksestä ei vaikuta tilinpäätöksen antamaan kuvaan tuloslaskelman ja taseen lukujen oikeellisuudesta ja riittävydestä eikä sillä ole vaikutusta sidosryhmien arviointiin tai toimenpiteisiin, jotka johtuvat yhteisön toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta.

TILA toteaa, että yhteishallintolain tarkoituksena on antaa asukkaille päätösvaltaa ja vaikutusmahdollisuus omaa asumistaan koskevissa asioissa sekä lisätä asumisviihtyvyyttä ja edistää vuokratulojen kunnossapitoa ja hoitoa. Lain tavoitteet eivät siten liity tilintarkastuksen tarkoitukseen ja tavoitteisiin.

TILA toteaa, että sen saaman selvityksen perusteella tilintarkastaja on ammatillisen harkintansa perusteella voinut arvioida, että mahdollinen tieto yhteishallintolain vastaisesta toiminnasta ei vaikuttaisi yhteisön toiminnan jatkuvuuden edellytyksiin.

TILA on ottanut tilintarkastajan toimintaa arvioidessaan huomioon myös ARAn ohjeistuksen, jonka mukaan asukaskokouksen valitseman valvojan tehtävänä on seurata vuokranmääritysyksikön hallinnon hoitoa. Valvojaksi voidaan valita myös ammattitilintarkastaja. A ei ole toiminut Kaupungin Huoneistot Oy:n yhteishallintolaissa tarkoitettuna valvojana.

TILA toteaa, edellä mainitut seikat huomioiden, että tilintarkastaja on ammatillisen harkintansa perusteella voinut perustellusti päätyä siihen ratkaisuun, ettei yhteishallintolaki ole sellainen laki, jonka noudattamista tilintarkastuksessa tulisi erityisesti tarkastaa. A ei ole tältä osin toiminut tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

### 4.3 Raportointi

TILA toteaa, että tilintarkastajan on otettava huomioon olennaisuuden periaate, kun hän arvioi sitä, onko tarvetta antaa huomautus tilintarkastuskertomuksessa.

A on toimittanut TILAlle Kaupungin Huoneistot Oy:n tilikauden 2012 tilintarkastuksesta laatimansa työpaperin, johon on dokumentoitu ennen tilintarkastuskertomuksen antamista, että hallituksen kokouksessa on esitetty eriävä mielipide asukasdemokratiamallin uudistamisesta.

A on toimittanut TILAlle laatimansa työpaperin, johon on dokumentoitu X:n A:lle lähettämä sähköpostiviesti sekä ministerin kirje yhteishallintolain noudattamisen puutteista. Työpaperiin on dokumentoitu A:n toimenpide X:n yhteydenoton johdosta

A on arvioinut, että X:n viestissään mainitsemaa riskiä vahingonkorvauksesta ei ole eikä tilintarkastuskertomusta ole tarpeen muuttaa.

TILA toteaa, että A on hankkimansa evidenssin perusteella ja olennaisuuden periaate huomioiden voinut ammatillisen harkintansa perusteella tehdä tilikauden 2012 tilintarkastuksessa johtopäätöksen, jonka mukaan hallituksen päätös asukasdemokratiamallista ei edellytä huomautuksen antamista tilintarkastuskertomuksessa.

TILA toteaa, että A on hankkimansa evidenssin perusteella ja olennaisuuden periaate huomioiden voinut ammatillisen harkintansa perusteella tehdä johtopäätöksen, jonka mukaan X:n yhteydenotto, ministerin ja ARAn kirje eivät anna aiheutta jälkikäteen muuttaa tilintarkastuskertomusta.

TILA toteaa, että Kaupungin Huoneistot Oy:n ja Kaupungin Kodit Oy:n tilintarkastuskertomukset eivät sisällä lausuntoa vastuuvapauden myöntämisestä vastuuvollisille.

TILA toteaa, että A:n antama tilintarkastuskertomus ei ole tilintarkastuslain 15 §:n vastainen tutkitavana olevan asian johdosta.

### 4.4 Yhteenveto

A on Kaupungin Huoneistot Oy:n tilikauden 2012 tilintarkastuksessa muodostanut käsityksen siitä, mitkä normit sääntelevät tarkastuskohteen toimintaa.

A on perehtynyt tarkastuskohteen toimintaympäristöön, toimialaan ja muihin olosuhteisiin, jonka jälkeen hän on ammatillisen harkintansa perusteella dokumentoinut johtopäätöksensä siitä, mitkä ovat tilintarkastuksen kannalta huomioon otettavat säännökset, joiden noudattamista hänen on tarkastettava.

A on tilikauden 2012 tilintarkastusta suorittaessaan havainnut hallinnon tarkastuksessa, että yhtiön asukasdemokratiamallin on väitetty olevan yhteisön toimintaa koskevan yhteishallintolain vastainen. A on hankkimansa evidenssin perusteella voinut ammatillisen harkintansa perusteella tehdä johtopäätöksen, jonka mukaan asiasta ei ole huomautettava tilintarkastuskertomuksessa.

A on tilikauden 2012 tilintarkastuksen jälkeen saamansa yhteydenoton johdosta hankkinut evidenssiä, jonka perusteella hän on ammatillisen harkintansa perusteella voinut tehdä johtopäätöksen siitä, että tilintarkastuskertomusta ei ole aiheutta jälkikäteen muuttaa.

### Ratkaisu

Kantelu ei antanut aiheutta toimenpiteisiin.



### Muutoksenhaku

TILAn päätökseen ei ollut oikeutta hakea muutosta valittamalla.

### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 11 §, 15 §, 22 §, 40 §, 49 §, 53 § ja 54 §

## TILA 4/2014

TILAn sihteerit kiinnittivät huomiota B:n hakemukseen tulla hyväksytyksi vuoden 2012 tilintarkastajatutkintoon. B ilmoitti hakemuksessaan suorittaneensa 20 vuositilintarkastusta. B toimitti TILAlle ensin 14 allekirjoittamaansa tilintarkastuskertomusta ja myöhemmin 6 allekirjoittamaansa kertomusta. Kertomukset yhtä lukuun ottamatta oli allekirjoittanut myös KHT-yhteisö Tilinumero Oy:n palveluksessa ollut KHT A. Kaupparekisteritietojen mukaan kyseisten yhtiöiden tilintarkastajaksi oli yhtä lukuun ottamatta valittu KHT-yhteisö Tilinumero, päävastuullisena tilintarkastajana KHT A.

TILAn sihteerit totesivat, että B:n allekirjoittamista tilintarkastuskertomuksista 3 oli annettu sellaisten yhtiöiden tilintarkastuksista, jotka oli perusteella perustettu tilintarkastuslain voimaantulon (1.7.2007) jälkeen. Tilintarkastuslain 57 §:n perusteella B:llä ei ollut kelpoisuutta suorittaa näiden yhtiöiden tilintarkastuksia eikä tilintarkastuksia. B täydensi hakemustaan toimittamalla TILAlle 3 allekirjoittamaansa tilintarkastuskertomusta. Myös näiden yhtiöiden tilintarkastuskertomukset oli annettu Tilinumeron logopaperilla ja ne oli allekirjoittanut yhteisön palveluksessa toiminut KHT A. TILAn sihteerit totesivat, että B:n allekirjoittamat tilintarkastuskertomukset, yhtä lukuun ottamatta, eivät sisältäneet kumotussa tilintarkastuslaissa (936/1994) edellytettäviä lausuntoja.

TILA pyysi selvitystä Tilinumerolta ja A:lta. Tilinumero totesi, että yhteisöllä oli toimintaprosessi, jossa vahvistettiin henkilöt, jotka voivat toimia KHT-yhteisön nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana tai henkilökohtaisesti valittuna tilintarkastajana. B ei ollut niiden henkilöiden joukossa. Tilinumerolla oli myös ohjeistettu tilintarkastuskertomuksen sisältö. Ohjeistuksen mukaan oli suositeltavaa käyttää kahta erillistä kertomusta, jos tilintarkastajaksi toimeksiantoon oli valittu sekä auktorisoitu että maallikkotilintarkastaja. Tilinumeron mielestä oli poikkeuksellista, että yli 20 Tilinumeron asiakasta oli kesken tilikauden valinnut tilintarkastajakseen myös maallikkotilintarkastajan (B). Tilinumero sai tiedon B:n suorittamista tilintarkastuksista vasta kesäkuussa 2012 TILAlta. Tilinumeron prosessien mukaan päävastuullinen tilintarkastaja A oli ollut vastuussa tilintarkastustoimeksiannoistaan ja B oli toiminut A:n ohjeistuksen ja valvonnan alaisena. A:n vastuulla oli ollut yhden toimiston vetäminen ja sen henkilökunnan valvominen.

A totesi, ettei ollut muistanut, että nykyisen tilintarkastuslain voimassaoloaikana perustetut yhtiöt olivat liian uusia käyttääkseen maallikkotilintarkastajaa. A totesi myös, että hänelle ei tullut mieleen, että B:n antamiin tilintarkastuskertomuksiin olisi tullut sisällyttää kumotun tilintarkastuslain edellyttämät lausunnot. A oli kertonut asiakkailleen, että B:llä menisi vielä kauan ennen kuin hän pääsee osallistumaan KHT- tai HTM-tutkintoon, koska hänellä ei ollut tarpeeksi kokemusta KHT- tai HTM-tilintarkastajan apulaisena eikä hänellä ollut riittävästi vielä silloin mahdollisia maallikkotarkastuksia, jotka otettaisiin huomioon tutkintoon pääsyn edellytyksiä tarkasteltaessa. Tästä keskustelusta lähti asiakkaiden ajatus siitä, että edesautetaan tutkintoon pääsyä ja tilintarkastussuhteen jatkuvuutta valitsemalla B tilintarkastajaksi yhdessä A:n tai Tilinumeron kanssa.

TILA totesi, että A oli laiminlyönyt tilintarkastuslaissa säädetyn velvollisuuden toimia huolellisesti ja ammattitaitoisesti, kun hän oli neuvoessaan tilintarkastusasiakkaitaan jättänyt selvittämättä, oliko B:llä tilintarkastuslain perusteella kelpoisuus toimia kyseisten yhtiöiden tilintarkastajana ja allekirjoittaessaan yhdessä B:n kanssa yli 20 tilintarkastuskertomusta, joista puuttui kumotun tilintarkastuslain edellyttämät lausunnot.

TILA totesi, että sen saama selvitys ei osoittanut, että Tilinumero olisi tiennyt sen palveluksessa toimivien kahden henkilön ryhtyvän vuosina 2011 ja 2012 tilintarkastuslain ja/tai yhteisön toimintaperiaatteiden vastaisiin toimiin. Siitä syystä Tilinumerolla ei ollut erityistä

**syitä valvoa tavanomaisesta poikkeavalla tavalla, että sen palveluksessa olevat A ja B noudattivat tilintarkastuslakia. TILAn saama selvitys ei osoittanut, että Tilinumero olisi rikkonut tilintarkastuslakia valvomalla riittämättömästi A:n ja B:n toimintaa.**

**TILA antoi A:lle varoituksen. Tilinumeron osalta tutkinta ei antanut aihetta toimenpiteisiin.**

### Taustaa

KHT-yhteisö Tilinumero Oy:n (jatkossa Tilinumero) palveluksessa toimiva B on 2012 hakenut hyväksymistä KHT-/HTM-tutkintoon. Tilintarkastuslaissa tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytyksenä on muun muassa vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksen ja laskenta-toimen tehtävistä. B:llä on ollut tilintarkastuskokemusta alle kolme vuotta. Hän on hakemuksessaan vedonnut työ- ja elinkeinoministeriön asetukseen (262/2008). Asetuksen siirtymäsäännöksen<sup>9</sup> mukaan hakijan tilintarkastuksen kokemus on riittävä, jos hakija on toiminut sivutoimisena tilintarkastajana siten, että hän on suorittanut loppuun vähintään 20 vuositilintarkastusta, joista vähintään puolet on liiketoimintaa harjoittavien yhteisöjen tai säätiöiden tilintarkastuksia.

TILAn sihteerit ovat B:n hakemuksesta, sen liitteistä sekä kaupparekisteriin toimitetuista asiakirjoista havainneet muun muassa, että

- B on suorittanut kolme tilintarkastusta yhtiöissä, joiden tilintarkastajaksi olisi tilintarkastuslain 57 §:n nojalla voitu nimetä vain hyväksytty tilintarkastaja<sup>10</sup>
- B:n allekirjoittamiin tilintarkastuskertomuksiin ei sisälly lausuntoja tilinpäätöksen vahvistamisesta, tuloksen käsittelystä ja vastuuvapaudesta. Maallikon suorittamiin tilintarkastuskertomuksiin sovelletaan kumotun tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä, minkä vuoksi tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää edellä mainitut lausunnot.
- B:tä ei kaupparekisteritietojen perusteella ollut valittu niiden yhtiöiden tilintarkastajaksi, joiden tilintarkastukset hän oli ilmoittanut suorittaneensa.
- Kaupparekisteristä saatavilla oleviin tilintarkastusta käsitteleviin pöytäkirjoihin ei ollut merkitty tilintarkastajaksi B:tä. Yhtiökokouspöytäkirjojen mukaan tilinpäätös oli annettu tilintarkastajan tarkastettavaksi ja yhtiökokouksessa ole luettu KHT A:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus

Yhtä tilintarkastuskertomusta lukuun ottamatta B:n allekirjoittamat tilintarkastuskertomukset on allekirjoittanut Tilinumeron palveluksessa ollut KHT A ja kertomukset oli annettu Tilinumeron logopaperilla. Kaupparekisteritietojen perusteella yhtiöiden tilintarkastajaksi oli valittu Tilinumero, joka puolestaan oli nimennyt päävastuulliseksi tilintarkastajaksi A:n.

TILA on pyytänyt Tilinumerolta ja A:lta selvitystä muun muassa edellä mainittujen seikkojen johdosta.

### Vastineet

A on ja Tilinumero ovat antaneet TILAlle useita niiltä pyydettyjä selvityksiä.

### Tilinumero

Tilinumero on selvityksessään todennut muun muassa, että Tilinumerolla on toimintaprosessi, jossa vahvistetaan erikseen kirjallisella valtuutuksella henkilöt, jotka voivat toimia KHT-yhteisön nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana tai henkilökohtaisesti valittuna tilintarkastajana. B ei ole ollut niiden henkilöiden joukossa. Tilinumerolla on myös ohjeistettu tilintarkastuskertomuksen

<sup>9</sup> Asetuksen 3 luvussa tarkoitetuista käytännön kokemusta koskevista vaatimuksista voidaan poiketa hyväksyttäessä hakijoita vuosina 2008—2012 järjestettäviin KHT- ja HTM- tutkintoihin, jos hakijalla on tutkinnon järjestämisaikakohtaan mennessä 25 §:n 2 momentin 2 kohdassa mainitussa päätöksessä tarkoitettu käytännön kokemus.

<sup>10</sup> KHT-/HTM-tilintarkastaja tai KHT-/HTM-tilintarkastusyhteisö

sisältö. Ohjeistuksen mukaan on suositeltava käyttää kahta erillistä kertomusta, jos tilintarkastajaksi toimeksiantoon on valittu sekä auktorisoitu että maallikkotilintarkastaja. Erään kaupungin toimiston vastuullisena vetäjänä on toiminut A, joka on toiminut myös mainituissa toimeksiannoissa päävastuullisena tilintarkastajana ja tarkastusryhmän johtajana.

#### *Tilinumeron tietoisuus B:n osallistumisesta vuoden 2012 tilintarkastajatutkintoon*

Tilinumeron mukaan Tilinumero tarkoittaa tässä yhteydessä yhtiön hallitusta ja toimitusjohtajaa sekä Tilinumeron tilintarkastuspalveluiden johtoa eli johtoryhmää. Tilinumeron on edellä mainitulla määritelmällä (hallitus, toimitusjohtaja ja johtoryhmä) tullut tietoiseksi B:n osallistumisesta vuoden 2012 KHT-tutkintoon vasta TILAn selvityspyynnön johdosta kesäkuussa 2012.

Tilinumero on vasta 2012 tullut tietoiseksi siitä, että B hakee poikkeuksellista hyväksymistä tilintarkastajatutkintoon suorittamalla vähintään 20 tilintarkastusta sivutoimisena tilintarkastajana.

Tilinumero sai tiedon B:n suorittamista tilintarkastuksista vasta kesäkuussa 2012 TILAlta.

Tenttivalmennuskoulutus on osa normaalia tilintarkastuskoulutusohjelmaa riippumatta työntekijän mahdollisista aikeista osallistua KHT- tai HTM-tenttiin. Tilinumero ei valvo, että vain sellaiset sen palveluksessa olevat henkilöt osallistuvat yhteisön järjestämään KHT-/HTM-tenttivalmennukseen, jotka täyttävät edellytykset osallistua tutkintoon.

Pyydettyessä henkilöstöosasto antaa rutiinitoimenpiteenä työtodistuksia KHT-tutkintoa ja muita tarpeita varten. Todistus sisältää henkilöstöosaston tietojärjestelmistä ilmenevän palvelussuhteen alkamisajan ja vahvistuksen työsuhteen jatkumisesta edelleen. Henkilöosasto ei ota kantaa todistusten käyttötarkoitukseen.

#### *Oikeus antaa tilintarkastuskertomuksia*

Tilinumero on vastineessaan TILAlle todennut muun muassa, että yhteisössä on tarkat toimintaohjeet siitä, ketkä saavat antaa tilintarkastuskertomuksia. Tilintarkastuskertomuksia saavat antaa partner- tai director-tasoiset henkilöt, jotka ovat auktorisoituja tilintarkastajia ja lisäksi vuosittain annettavan tilapäisen valtuutuksen nojalla nimetyt senior managerit ja managerit, jotka ovat auktorisoituja tilintarkastajia. Tilapäiset valtuutukset on saatettu vuosittain henkilökunnan tietoon sähköpostitse. B ei ole ollut Tilinumeron tilapäisen valtuutuksen piirissä.

B on lainsäädännön perusteella ollut oikeutettu antamaan tilintarkastuskertomukset niissä tarkastuksissa, joissa tilintarkastajalta ei edellytetä hyväksyntää. Käsillä olevan tapauksen valossa on ilmeistä, että tällöin olisi tullut noudattaa erityistä huolellisuutta sen välttämiseksi, että maallikkotarkastuksesta annettu kertomus sekoitettaisiin hyväksytyyn tarkastajan antamaan kertomukseen.

Asiakkaan yhtiökokous tai vastaava elin valitsee tilintarkastajat ja päättää tilintarkastajien lukumäärän. Tilinumeron mielestä on poikkeuksellista, että yli 20 Tilinumeron asiakasta on kesken tilikauden valinnut tilintarkastajakseen myös maallikkotilintarkastajan (B). Tilinumero ei kyseenalaista asiakasyhtiöiden oikeutta tehdä omia päätöksiään tai nimetä maallikkotilintarkastajaa.

#### *Yhteisön työntekijöihin kohdistama valvonta*

Tilinumeron prosessien mukaan päävastuullinen tilintarkastaja A on ollut vastuussa tilintarkastustoimeksiannoistaan ja B on toiminut A:n ohjeistuksen ja valvonnan alaisena. A:n vastuulla on ollut yhden toimiston vetäminen ja sen henkilökunnan valvominen.

A on ollut yhteisön laadunvalvonnan kohteen 2010 ja 2011. Laaduntarkastuksen perusteella A on tehnyt erillisen laadunparannussuunnitelman syksyllä 2011 Tilinumeron vaatimusten mukaisesti. Syynä tavanomaista useimpiin laaduntarkastuksiin on ollut säännönmukaisen tarkastuksen tulos.

Laaduntarkastuksissa havaitut seikat ovat johtaneet valvonnan lisäämiseen ja muihin seuraamuksiin mm. suoritusarviointiin, tilintarkastusresurssien lisäämiseen A:n toimeksiantoihin ja Tilinumeron toimeksiantojen siirtoon muille päävastuullisille KHT-tilintarkastajille samalla alueella.

Tilinumero on tehnyt säännölliset laadunvalvontatarkastukset myös A:n osalta, mutta näissä standardin mukaan otantaan perustuissa tarkastuksissa ei tullut esille nyt käsillä olevia tapauksia. A:lla on vuosina 2011 ja 2012 ollut vuosittain noin 300 tilintarkastustoimeksiantoa. A:n vastuulla olleiden toimeksiantojen osuus Tilinumeron liikevaihdosta on ollut vuonna 2011 ja 2012 noin 300 000 euroa, joka vuositasona on ollut n. 0,8 % Tilinumeron liikevaihdosta.

Tilinumeron mukaan lakeja ja ohjeita noudatetaan Tilinumerossa aina. Täysin aukottoman ennakkovalvonnan toteuttaminen ei ole kuitenkaan mahdollista. KHT-tilintarkastajan eläköityminen ei tämän suhteen muodosta erityistilannetta eikä Tilinumeron tietoon ole tullut, että nämä tilanteet olisivat aikaisemmin aiheuttaneet ongelmia Tilinumeron toiminnassa. Syytä tai korostettua velvoitetta sukupolvenvaihtotilanteessa ei ole.

Tilinumeron mukaan se ei ole tietoisesti sallinut B:n suorittaa maallikkotilintarkastajana yli 20 tilintarkastusta, jotta B voisi osallistua vuoden 2012 tilintarkastustutkintoon ja jotta B:lle hyväksyttynä tilintarkastajana voitaisiin siirtää Tilinumeron palveluksessa lopettavan A:n asiakkaat.

#### *Korjaavat toimenpiteet*

Tilinumero on vastineessaan todennut, että A:n vakinainen työsuhde Tilinumerossa on päättynyt. B:n kanssa asia on käyty läpi suullisesti.

#### *Yhteenveto*

Tilinumero on vastineessaan TILAlle todennut, että se ei ole tietoisesti sallinut A:n tai B:n rikkovan lakia tai Tilinumeron periaatteita tai menettelytapoja. Tilinumero ei ole ollut tietoinen edellä kuvatuista seikoista eikä B:n poikkeuksellisesta osallistumisesta KHT-tutkintoon.

Tilinumerolla on vastineensa mukaan asianmukaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat koskien tilintarkastustoimeksiantojen vastaanottamista, suorittamista ja tilintarkastuskertomusten antamista.

Tilinumero on vastineensa mukaan noudattanut tilintarkastusyhteisölle kuuluvaa velvollisuutta valvoa riittävästi sen henkilökunnan toimintaa. Tilinumerolla on riittävät ohjeet ja valvontajärjestelmät käytössä, mutta tästä huolimatta kaikkia poikkeamatapauksia ei valitettavasti havaita. Tilinumero katsoo, että ennalta on mahdotonta kaikilta osin valvoa tilintarkastustoimeksiantoja ja henkilökuntaa.

#### A

A on selvityksessään TILAlle todennut muun muassa, että yhtiöt ovat pääsääntöisesti valinneet Tilinumeron tilintarkastajaksi yhtiökokouksissa ja yhtiökokousten jälkeen erikseen B:n toiseksi tilintarkastajaksi. Kolme yhtiötä on kuitenkin valinnut sekä Tilinumeron että B:n tilintarkastajaksi yhtiökokouksen jälkeen osakkaiden yksimielisellä päätöksellä.

A on vastineessaan TILAlle todennut, että aloite B:n valitsemiseksi toiseksi tilintarkastajaksi tuli asiakkailta. Tilinumero ei ole antanut A:lle ohjeita tai kehotuksia, että hän ehdottaisi asiakkaille B:n valitsemista yhtiöiden toiseksi tilintarkastajaksi. A kertoi asiakkaille, miten valinnan voisi tehdä. A myös antoi asiakkaille ehdotuksen tilintarkastajan valinnan sanamuodosta.

A ei muistanut, että nykyisen tilintarkastuslain voimassaoloaikana perustetut yhtiöt ovat liian uusia käyttääkseen maallikkotilintarkastajaa, vaan yhtiöt suorittivat valinnat saman kaavan mukaan kuin

samaan kokonaisuuteen kuuluvassa pääyhtiössä. A:n mukaan hän ei ole muistanut, että kolme yhtiötä on perustettu nykyisen tilintarkastuslain voimaan tuleminen jälkeen. A on myös todennut, että hänelle ei tullut mieleen, että B:n antamiin tilintarkastuskertomuksiin olisi tullut sisällyttää kumotun tilintarkastuslain edellyttämät lausunnot.

Erillisten kertomusten antaminen lausumineen olisi A:n mukaan varmaan ollut oikea ratkaisu. Asiakkaiden kannalta käytetty menettely vastasi heidän käsitystään asiasta eikä yhtiön logo-paperin käyttäminen tuntunut väärältä, koska molemmat allekirjoittavat henkilöt ovat yhtiön palveluksessa ja A itse toimi KHT-tilintarkastajana.

A:n mukaan B luonnosteli yhtiöiden tilintarkastuskertomuksia. A kävi läpi B:n luonnostelemat kertomukset ja B:n työpaperit sekä keskusteli B:n kanssa ennen kertomusten allekirjoittamista.

Koska uuden tilintarkastuslain aikaisia tilintarkastuskertomuksia oli annettu jo lukuisia, oli vanhan kumotun lain aikainen käytäntö jo poistunut A:n mielestä. Käytännössä hän ei osannut ajatella, että olisi tullut käyttää kumotun lain sanamuotoja varsinkaan, kun tilintarkastuskertomukset annettiin yhteisinä.

#### Tilinumeron toimitusjohtajan ja liiketoiminta-alueen haastattelu

TILAn puheenjohtaja on haastatellut Tilinumeron silloista toimitusjohtajaa ja liiketoiminta-alueen johtajaa tutkittavana olevan asian johdosta. Tilinumerolle on toimitettu nauhoitettu haastattelu sekä yhteenveto, jossa yhteisöltä on tiedusteltu, onko TILA ymmärtänyt oikein yhteisön näkemyksen tutkittavana olevan asian tapahtumankulusta. Tilinumero on toimittanut TILAlle vastauksen.

Tilinumeron mukaan yhteisö ei käytännössä tiedä ketkä Tilinumeron työntekijät osallistuvat KHT-tutkintoon. Tilinumero ei ole katsonut asiakseen erikseen valvoa sitä, ketkä hakevat tenttiin. Työntekijä itse päättää kertooko hän ja missä vaiheessa asiasta esimiehelleen tai muille Tilinumeron työntekijöille. Yleensä henkilö kertoo asiasta lähimmälle esimiehelleen jossain vaiheessa ennen tutkintoon osallistumista.

B:n hallinnollinen esimies sai tietää B:n hakemuksesta vuoden 2012 tilintarkastajatutkintoon vasta sen jälkeen, kun B oli jättänyt hakemuksensa TILAlle.

Tilinumero ja esimies saivat vasta kesällä 2012 TILAlta tietää, että B oli suorittanut tilintarkastuksia yhteisöissä, joiden tilintarkastajana oli myös Tilinumero.

Tilinumeron mukaan esimiehen näkemys, jonka mukaan A on ollut aloitteellinen B:n valitsemisessa tilintarkastajaksi, ei perustu suoraan havaintoon tilanteesta, jossa asiakasyhteisö on tehnyt päätöksen tilintarkastajan nimittämisestä.

Tilinumeron näkemys on, että B:n allekirjoittamat tilintarkastuskertomukset on allekirjoitettu kertomusten päiväysten mukaisesti.

B:n tilintarkastajaksi valitsemat yhtiöt ovat valinneet hänet tilintarkastajaksi osakkaiden yksimielisillä päätöksillä päätösten päiväysten mukaisesti. Yhtiöiden hallituksen jäsen/-puheenjohtajan samaa asiaa koskevat myöhemmin päivätyt ilmoitukset TILAlle on laadittu, koska B ei aluksi halunnut vaijata yhtiöitä pyytämällä niitä toimittamaan aikaisempia tilintarkastajan valintaa koskevia päätöksiä TILAlle. Tilinumero on varmistanut asian useaan otteeseen B:ltä, joka on vakuuttanut, että tämä pitää paikkansa. Näkemystä tukee yllä mainitut Tilinumeron asiakasyhtiöiltä pyytämät vahvistukset, joissa on todettu, että B on valittu yhtiöiden tilintarkastajaksi osakkeenomistajien yksimielisillä päätöksillä ja valinta on tehty päätösten päiväysten mukaisesti.

Tilinumeron näkemys on, ettei tilintarkastajan valintaa koskevia tai muitakaan pöytäkirjoja yleensä toimiteta juoksevasti tilintarkastajalle. Tilintarkastaja ei lähtökohtaisesti kopioi pöytäkirjoja tai muu-

takaan aineistoa, vaan tarkastaa ne ja dokumentoi relevantit asiat ja havainnot työpapereihin ja ottaa tarvittaessa valikoiduilta osin kopioita.

Tilinumero pitää täysin mahdollisena, että B:n allekirjoittamat tilintarkastuskertomukset on luonnostellut Tilinumeron palveluksessa oleva assistentti/sihtööri, koska tämä on tavanomainen käytäntö kiireaikoina. Mahdollisesti siitä syystä osasta kertomuksista puuttuu B:n koneellinen nimenselvitys.

On mahdollista, että pienissä yhtiöissä käytetään vanhoja pöytäkirja- ja muita asiakirjamalleja ja niihin saattaa epähuomiossa jäädä vanhoja tietoja. Siitä syystä yhtiökokouspöytäkirjoissa, joissa on maininta A:n / Tilinumeron suorittamista tilintarkastuksista, ei ole mainittu myös B:n suorittaneen ko. yhtiön tilintarkastuksen. Mahdollisesti samasta syystä joidenkin yhtiöiden tilinpäätöksissä B:n tilinpäätösmerkinnän nimenselvitys on tehty käsin.

Kaupparekisteriin B:tä ei ole merkitty tilintarkastajaksi yhtiöihin, joiden tilintarkastuksia hän on suorittanut. On mahdollista, että pienet yhtiöt eivät aina välttämättä tee kaikkia edellytetyjä ilmoituksia kaupparekisteriin ajantasaisesti.

Tilinumeron näkemyksen mukaan on poikkeuksellista, mutta kuitenkin täysin mahdollista, että B on suorittanut 23 tilintarkastusta jonka johdosta hänet voitiin hyväksyä vuoden 2012 tilintarkastustutkintoon.

B:n jälkikäteen toimittamat tiedot kolmesta muusta tilintarkastuksesta kuuluvat samaan konserniin, josta B oli toimittanut aikaisemmin jo yhden tilintarkastuskertomuksen TILAAan, joten olisi jopa epätodennäköistä, ettei hän olisi tarkastanut myös näitä kolmea samaan konserniin kuuluvaa muuta yhtiötä.

TILA on pyytänyt A:lta selvitystä haastatteluissa ilmenneistä seikoista. A on antanut TILAlle vastineen.

A:n mukaan Tilinumeron liiketoiminta-alueen johtaja ei ole ollut läsnä yhdessäkään asiakastapaamisessa, jossa on käsitelty A:n eläkkeelle siirtymisasiaa ja asiakkaiden toivetta B:n toimimisesta työn jatkajana kyseisillä asiakkailla.

Erityisesti perheyritysasiakkaiden kanssa oli jo aiemminkin ollut keskustelua siitä, kauanko A on vielä käytettävissä heidän tilintarkastajanaan. A on todennut, että tarkkaa eläkkeelle siirtymisaikaa ei vielä ole tiedossa, mutta ikä huomioon ottaen eläkkeelle siirtymispäivä lienee jo lähellä. Tällöin nousi esille kysymys tilintarkastuksen jatkuvuudesta ja lähinnä B:n roolista siinä, koska hän saavutti lyhyelläkin ajalla asiakkaiden luottamuksen. Eräässä asiakasryhmässä B:ltä tiukattiin jopa lupaus olla lähtemättä pois. Tämä taas johtui siitä, että edellinen kouluttava lähti kesken kaiken pois yhtiöstä.

A on asiakkaille kertonut, että B on kouliintumassa jatkajaksi, mutta hänellä menee vielä kauan ennen kuin hän pääsee osallistumaan KHT- tai HTM-tutkintoon, koska hänellä ei ole vielä tarpeeksi pykälien edellyttämää kokemusta KHT- tai HTM-tilintarkastajan apulaisena eikä hänellä ole riittävästi ns. omia tarkastuksia eli vielä silloin mahdollisia maallikkotarkastuksia, jotka otettaisi huomioon tutkintoon pääsyn edellytyksiä tarkasteltaessa.

Tästä keskustelusta lähti asiakkaiden ajatus siitä, että edesautetaan tutkintoon pääsyä ja tilintarkastussuhteen jatkuvuutta valitsemalla B tilintarkastajaksi yhdessä A:n tai Tilinumeron kanssa. A on kertonut, että sellainen menettely oli vielä silloin lain mukainen.

A katsoo edelleen, että aloite valintaan tuli loppujen lopuksi asiakkailta, vaikkakin edellä kerrotun keskustelun lopputuloksena. Jollekin perheyritysasiakkaalle A on tosin saattanut kertoa toisten perheyritysten käyttämästä menettelystä, jolloin menettely on haluttu itsellekin.

## TILAn päätös

### 1 Päätöksen rajaus

#### *Tilinumero*

TILA rajasi tutkinnan sen seikan selvittämiseen, oliko KHT-yhteisö tilintarkastuslain mukaisesti täytännyt hyvään tilintarkastustapaan kuuluvan velvollisuutensa ohjeistaa ja valvoa sen palveluksessa olevia henkilöitä riittävällä tavalla.

#### A

TILA rajasi tutkinnan sen seikan selvittämiseen, oliko A toiminut tilintarkastuslain edellyttämällä tavalla huolellisesti ja ammattitaitoisesti niiden yhtiöiden tilintarkastajana, jotka ovat valinneet B:n toiseksi tilintarkastajaksi.

### 2 Tapahtumien kulku

B on hakenut hyväksymistä KHT-/HTM-tutkintoon. B on hakemuksessaan ilmoittanut suorittaneensa 20 vuositilintarkastusta.

B on toimittanut TILAlle hakemuksensa liitteenä 14 allekirjoittamaansa tilintarkastuskertomusta ja todennut toimittavansa loput 6 kertomusta myöhemmin. Yksi tilintarkastuskertomus on ainoastaan B:n allekirjoittama. Muut 13 kertomusta on allekirjoittanut B:n lisäksi KHT A. Kaupparekisterin tietojen perusteella tilintarkastajaksi näissä 13 yhtiössä oli valittu KHT-yhteisö Tilinumero, joka oli nimennyt päävastuulliseksi tilintarkastajaksi A:n.

B on myöhemmin täydentänyt hakemustaan toimittamalla TILAlle vielä 6 tilintarkastuskertomusta. Myös ne on allekirjoittanut B:n lisäksi A ja kaupparekisterin tietojen perusteella yhtiöiden tilintarkastajaksi on valittu Tilinumero.

Tilintarkastuslain 32 §:n nojalla TILA tekee päätökset tilintarkastajatutkintoon osallistumisesta. TILAlle tulee olla päätöksen tekemistä varten riittävät tiedot. Siitä syystä TILAn sihteeristö on arvioinut, täyttääkö B hakemuksensa perusteella edellytykset osallistua tutkintoon.

TILAn sihteerit ovat todenneet, että B:tä ei ole ilmoitettu kaupparekisteriin niiden yhtiöiden tilintarkastajaksi, joiden tilintarkastuskertomukset hän on allekirjoittanut.

B:tä on pyydetty täydentämään hakemustaan toimittamalla TILAlle yhtiökokouspäätökset, joissa hänet on valittu kyseessä olevien yhtiöiden tilintarkastajaksi. B on TILAlle lähettämässään sähköpostiviestissä todennut, että häntä ei ole valittu tilintarkastajaksi yhtiökokouksissa, vaan yhtiöiden osakkeenomistajat ovat yhtiökokousten jälkeen valinneet hänet osakeyhtiölain mukaisesti yksimielisellä päätöksellä tilintarkastajaksi.

B on toimittanut TILAlle kyseessä olevien yhtiöiden hallituksen puheenjohtajan tai hallituksen jäsenen allekirjoittamat ilmoitukset, jotka on osoitettu TILAlle ja joissa on todettu yhtiöiden valinneen B:n osakkaiden yksimielisellä päätöksellä tilintarkastajaksi. Mainitut ilmoitukset on päivätty 13.4.–16.4.2012.

Osakeyhtiölain 5 luvun 1 §:n mukaan osakkeenomistajat voivat yhtiökokousta pitämättä yksimielisinä päättää yhtiökokoukselle kuuluvasta asiasta. Päätös on kirjattava, päivättävä, numeroitava ja allekirjoitettava. Jos yhtiössä on useampia kuin yksi osakkeenomistaja, vähintään kahden heistä



on allekirjoitettava päätös. TILAn sihteeri on pyytänyt B:tä täydentämään hakemustaan osakeyhtiölain 5 luvun 1 §:n mukaisilla päätöksillä.

B on toimittanut TILAlle kyseessä olevien yhtiöiden yksimielisten osakkeenomistajien päätökset B:n valitsemisesta tilintarkastajaksi. Päätökset on päivätty 7.2.–30.6.2011.

TILAn sihteerit ovat todenneet, että B:n allekirjoittamista tilintarkastuskertomuksista 3 on annettu sellaisten yhtiöiden tilintarkastuksista, jotka on kaupparekisteritietojen perusteella perustettu tilintarkastuslain voimaantulon (1.7.2007) jälkeen. Tilintarkastuslain 57 §:n perusteella tilintarkastuslain voimaantulon jälkeen perustetuissa yhtiöissä tilintarkastajaksi on voitu valita vain tilintarkastuslaisissa tarkoitettu tilintarkastaja (KHT-tilintarkastaja, HTM-tilintarkastaja, KHT-yhteisö tai HTM-yhteisö). B:llä ei näin ole ollut kelpoisuutta suorittaa näiden yhtiöiden tilintarkastuksia eikä tilintarkastuksia ole voitu laskea tilintarkastusasetuksessa vaadittujen 20 tilintarkastuksen lukumäärään. B:tä on pyydetty täydentämään hakemustaan, mikäli hän edelleen haluaa vedota riittävään tilintarkastuskokemukseen.

B on täydentänyt hakemustaan toimittamalla TILAlle 3 allekirjoittamaansa tilintarkastuskertomusta. Myös näiden yhtiöiden tilintarkastuskertomukset on annettu Tilinumeron logopaperilla ja ne on allekirjoittanut yhteisön palveluksessa toiminut KHT A.

Tilintarkastuslain siirtymäsäännöksen mukaan muun kuin KHT- tai HTM-tilintarkastajan suorittamaan tilintarkastukseen sovelletaan kumotun tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä. Kumotun tilintarkastuslain 19 §:ssä on säädetty siitä, että tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunnot tilinpäätöksen vahvistamisesta, tuloksen käsittelystä ja vastuuvapaudesta. TILAn sihteerit ovat todenneet, että B:n allekirjoittamat tilintarkastuskertomukset, yhtä lukuun ottamatta, eivät sisällä kumotussa tilintarkastuslaissa (936/1994) edellytetyjä lausuntoja.

### 3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

#### 3.1 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslain (459/2007) 20 §:n mukaan tilintarkastajan on suoritettava tässä laissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

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

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

Tilintarkastuslain 57 §:n mukaan ennen tilintarkastuslain voimaantuloa perustetussa yhteisössä sovelletaan kumottavan lain säännöksiä muun kuin KHT- tai HTM-tilintarkastajan valintaan ja tämän suorittamaan tilintarkastukseen niinä tilikausina, jotka päättyvät viimeistään 31.12.2011.

#### 3.2 Tilintarkastusalan standardit

Kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja<sup>11</sup> voidaan käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan tilintarkastajan toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta yksittäistapauksessa.

Kansainvälisen laadunvalvontastandardin ISQC 1 kohdan 11 a mukaan tilintarkastusyhteisön tavoitteena on luoda ja ylläpitää laadunvalvontajärjestelmä, jonka avulla se saa kohtuullisen varmuu-

<sup>11</sup> Kansainvälisen tilintarkastajaliiton (IFAC) antamat standardit

den siitä, että tilintarkastusyhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia.

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

ISQC 1 kohdan 51 mukaan suosituksiin, jotka koskevat todettuihin puutteellisiin kohdistuvia korjaavia toimenpiteitä, tulee sisältyä yksi tai useampi seuraavista:

- (a) ryhtyminen asianmukaisesti korjaaviin toimenpiteisiin, jotka liittyvät yksittäiseen toimeksiantoon tai henkilöön;
- (b) havaintojen kommunikoiminen koulutuksesta ja ammatillisesta kehittämisestä vastaaville henkilöille;
- (c) muutokset laadunvalvonnan periaatteisiin ja menettelytapoihin; ja
- (d) kurinpitotoimien kohdistaminen henkilöihin, jotka eivät noudata tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, erityisesti henkilöihin, jotka toimivat näin toistuvasti.

### 3.3 Oikeuskirjallisuus

#### *Tilintarkastusyhteisön vastuut ja velvollisuudet*

Tilintarkastuslain kommentaarissa on todettu, että KHT-yhteisö on vastuussa tilintarkastustoimiston tilintarkastajilleen antamista ohjeista, toimiston laadunvalvonnasta, työvälineistä ja -menetelmistä sekä sen puolesta tilintarkastuksia suorittavien tilintarkastajien toiminnan riittävästä valvonnasta.<sup>12</sup>

#### *Kurinpidollisen vastuun jakautuminen*

Tilintarkastuslain kommentaarissa on todettu, että tilintarkastuslaki tai sen esityöt eivät käsittele kurinpidollisen vastuun jakautumista usean tilintarkastajan kesken. Tapaukset, joissa samasta tilintarkastustoimeksiannosta vastaavat useat tilintarkastajat, ovat yleisiä. Soveltamiskäytännössä lähtökohtana on vastuun jakamattomuus. Esimerkiksi saman tilintarkastuskertomuksen allekirjoittaneet tilintarkastajat ovat lähtökohtaisesti yhdenvertaisessa vastuussa tilintarkastuskertomukseen mahdollisesti sisällyvistä virheistä.<sup>13</sup>

## 4 TILAn arvio A:n toiminnasta

### 4.1 Tilintarkastajan kelpoisuus

Asiassa saadun selvityksen perusteella A on avustanut Tilinumeron tilintarkastusasiakkaita B:n valitsemisessa yhtiöiden toiseksi tilintarkastajaksi.

TILA toteaa, että tilintarkastuslain ammattitaito- ja huolellisuusvelvoite olisi edellyttänyt, että A olisi informoinut asiakkaita siitä, että B:llä ei ole kelpoisuutta toimia Kissa-yhtiöiden tilintarkastajana eikä B:tä näin ollen voida valita mainittujen yhtiöiden tilintarkastajaksi.

TILA toteaa, että A on laiminlyönyt tilintarkastuslain 20 §:ssä säädetyn ammattitaito- ja huolellisuusvelvoitteen noudattamisen, kun hän ei ole yhtiöitä neuvoessaan selvittänyt, onko B:llä kelpoisuutta toimia yhtiöiden tilintarkastajana.

### 4.2 Tilintarkastuskertomukset

<sup>12</sup> Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari: s. 449 (WSOYpro 2007)

<sup>13</sup> Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari: s. 447 (WSOYpro 2007)

TILA toteaa, että saman tilintarkastuskertomuksen allekirjoittaneet tilintarkastajat ovat lähtökohtaisesti yhdenvertaisessa vastuussa tilintarkastuskertomukseen sisältyvistä virheistä tai puutteista.

TILA toteaa, että on tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaista antaa KHT-yhteisön ja maallikotarkastajan yhteinen tilintarkastuskertomus yhteisön logopaperilla, koska lukija voi saada kertomuksesta harhaanjohtavasti sen kuvan, että tarkastuksen on suorittanut KHT-yhteisön toimesta kaksi hyväksyttyä tilintarkastajaa.

TILA toteaa, että B:n allekirjoittamien tilintarkastuskertomusten olisi tilintarkastuslain 57 §:n mukaan tullut sisältää kumotun tilintarkastuslain 19 §:n kohdissa 3-5) edellytetyt lausunnot. Kertomukset ovat puutteellisia, koska ne eivät sisällä sanottuja lausuntoja.

Tilinumero on TILAlle antamassaan selvityksessä korostanut, että A:n vastuulla toimiston vetäjänä on ollut valvoa toimiston henkilökuntaa.

A on, ottaen huomioon hänen roolinsa toimiston vetäjänä ja sen myötä seuranneen velvollisuuden valvoa toimiston henkilökunnan toimien lainmukaisuutta, laiminlyönyt tilintarkastuslain 20 §:ssä säädetyn ammattitaito- ja huolellisuusvelvoitteen noudattamisen, kun hän on allekirjoittanut yli 20 tilintarkastuskertomusta, jotka ovat olleet harhaanjohtavia ja siksi hyvän tilintarkastustavan vastaisia sekä toisen kertomuksen antajan osalta myös puutteellisia.

## 5 TILAn arvio Tilinumeron toiminnasta

### 5.1 Tilintarkastusyhteisön velvollisuudet

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

TILA toteaa, että KHT-yhteisö on osana hyvää tilintarkastustapaa vastuussa tilintarkastajilleen antamista ohjeista, työmenetelmistä sekä sen palveluksessa olevien henkilöiden tilintarkastukseen liittyvien työtehtävien riittävästä valvonnasta. Hyvälle tilintarkastustavalle voidaan KHT-yhteisöä koskevien velvoitteiden osalta hakea sisältöä muun ohella tilintarkastusalan standardeista, kuten 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 toimeksiantojen hyväksymistä koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat.

KHT-yhteisöä koskevan hyvän tilintarkastustavan vaatimuksen eräänä keskeisenä seikkana on pidettävä yhteisön lukuun taikka muutoin taloudellisilta vaikutuksiltaan sen hyväksi tehtävien tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymistä ja niiden toteuttamisen valvontaa. Tämä vaatimus muun ohella edellyttää, että KHT-yhteisö valvoo sen palveluksessa olevien työntekijöiden ja erityisesti hyväksytyjen tilintarkastajien toimien asianmukaisuutta.

TILA toteaa, että Tilinumeron palveluksessa oleva B on rikkinut tilintarkastuslakia

- 1) suorittamalla kolme tilintarkastusta yhtiöissä, joiden tilintarkastusta hänellä ei ole ollut kelpoisuutta suorittaa
- 2) antamalla yli 20 tilintarkastuskertomusta, joista puuttuvat kumotun tilintarkastuslain edellyttämät lausunnot.

## 5.2 Ohjeistus, toimintaperiaatteet ja menettelytavat

TILA toteaa, että Tilinumero on antanut ohjeet siitä, kuka voi yhteisössä antaa tilintarkastuskertomuksia. Tilinumero on myös antanut ohjeet siitä, miten toimitaan, jos sekä maallikotilintarkastaja että hyväksytty tilintarkastaja on valittu suorittamaan tilintarkastus ja ohjeistanut annettavien tilintarkastuskertomusten sisällön.

## 5.3 Henkilöstön valvonta

TILA toteaa, että 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.

TILAn asiassa saama selvitys ei osoita, että Tilinumero olisi ollut tietoinen sen henkilökunnan tilintarkastuslain ja yhteisön toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen vastaisesta toiminnasta ennen kuin TILA on informoinut yhteisöä asiasta kesällä 2012.

TILAn saama selvitys ei osoita, että Tilinumeron olisi pitänyt olla tietoinen sen henkilökuntaan kuuluneiden A:n ja B:n tilintarkastuslain vastaisesta toiminnasta.

Tilinumeron palveluksessa olevalla B:llä olisi ollut mahdollisuus täyttää tilintarkastuslaissa säädetyt edellytykset vuoden 2012 tilintarkastajatutkintoon osallistumiseksi suorittamalla työ- ja elinkeinoministeriön asetuksessa säädetyllä tavalla vähintään 20 tilintarkastusta.

Koska B:llä oli mahdollisuus laillisin keinoin täyttää tilintarkastajatutkintoon osallistumisen edellytykset, Tilinumerolla ei ole ollut syytä olettaa, että B ja/tai A ryhtyisi tilintarkastuslain tai Tilinumeron toimintaperiaatteiden vastaisiin toimiin. Siitä syystä Tilinumerolla ei ole ollut erityistä syytä valvoa tavanomaisesta poikkeavalla tavalla, että sen palveluksessa olevat henkilöt noudattavat tilintarkastuslakia.

TILAn saaman selvityksen perusteella Tilinumeron kaupungin toimistossa on vuosina 2011–2012 työskennellyt 3-4 henkilöä. Ainoa auktorisoitu tilintarkastaja joulukuuhun 2012 saakka Tilinumeron tässä toimistossa on ollut A, jonka vastuulla olleiden toimeksiantojen osuus on ollut vuosina 2011–2012 noin 0,8 % Tilinumeron liikevaihdosta.

Saadun selvityksen perusteella Tilinumero on järjestänyt sen palveluksessa olevien henkilöiden valvonnan siten, että A:n vastuulla on ollut valvoa toimiston muun henkilökunnan (2-3 henkilöä) toimintaa.

Saadun selvityksen perusteella A:n toimintaa on valvottu Tilinumeron toimintaperiaatteiden mukaisesti eli hän on ollut yhteisön sisäisen laadunvalvonnan kohteena. Sisäisessä laadunvalvonnassa valvotaan muun muassa tilintarkastustoimeksiantojen vastaanottamista, suorittamista ja tilintarkastuskertomusten antamista. Laaduntarkastukset perustuvat otantaan.

TILAn saaman selvityksen perusteella A on ollut tavanomaista useammin yhteisön laadunvalvonnan kohteena johtuen hänen työnsä laadussa ilmenneistä ongelmista. A:lle vuonna 2011 tehdystä laaduntarkastuksessa otantaan eivät ole osuneet toimeksiannot, joissa B ja A ovat yhdessä suorittaneet tilintarkastuksia. A:n vuosittain suorittamien tilintarkastusten lukumäärän (noin 300 kappaletta vuosittain) ja A:n ja B:n yhdessä suorittamien tilintarkastusten lukumäärän (22 kappaletta yhteensä vuosina 2011 ja 2012) perusteella on uskottavaa, että mainitut eivät ole tulleet esille A:han kohdistetussa yhteisön laadunvalvonnassa.

TILAn saama selvitys ei osoita, että Tilinumero olisi jättänyt valvomatta A:n toimintaa yhteisön toimintaperiaatteista poikkeavalla tavalla.

Tilinumero on sen jälkeen, kun se on saanut tietoonsa yhteisön palveluksessa olevan henkilön rikkoneen yhteisön toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, kuullut B:tä ja antanut hänelle suullisen huomautuksen. Yhteisö on nimittänyt B:lle uuden esimiehen A:n tilalle. Tilinumero on informoinut ja kouluttanut henkilöstöään asian johdosta.

## 6 Yhteenveto

### 6.1 A

A on laiminlyönyt tilintarkastuslaissa säädetyn velvollisuuden toimia huolellisesti ja ammattitaitoisesti, kun hän on neuvoessaan tilintarkastusasiakkaitaan jättänyt selvittämättä, onko B:llä tilintarkastuslain perusteella kelpoisuus toimia kyseisten yhtiöiden tilintarkastajana.

A on laiminlyönyt tilintarkastuslaissa säädetyn velvollisuuden toimia huolellisesti ja ammattitaitoisesti, kun hän on allekirjoittanut yhdessä B:n kanssa yli 20 tilintarkastuskertomusta, jotka ovat olleet hyvän tilintarkastustavan vastaisia ja joista on puuttunut kumotun tilintarkastuslain edellyttämät lausunnot.

### 6.2 Tilinumero

Tilinumero on antanut ohjeet siitä, kuka voi yhteisössä antaa tilintarkastuskertomuksia. Tilinumero on myös antanut ohjeet siitä, miten toimitaan, jos sekä maallikkotilintarkastaja että auktorisoitu tilintarkastaja on valittu suorittamaan tilintarkastus.

TILAn asiassa saama selvitys ei osoita, että Tilinumero olisi tiennyt tai että sillä olisi ollut syytä olettaa sen palveluksessa toimivien kahden henkilön (A ja B) ryhtyvän vuosina 2011 ja 2012 tilintarkastuslain ja/tai yhteisön toimintaperiaatteiden vastaisiin toimiin. Siitä syystä Tilinumerolla ei ole ollut erityistä syytä valvoa tavanomaisesta poikkeavalla tavalla, että sen palveluksessa olevat A ja B noudattavat tilintarkastuslakia.

TILAn saama selvitys ei osoita, että Tilinumero olisi rikkonut tilintarkastuslakia valvomalla riittämättömästi Kotkassa työskentelevien henkilöidensä toimintaa.

## Ratkaisu

TILA antoi varoituksen KHT A:lle. Tilinumeron osalta tutkinta ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

## Muutoksenhaku

Tilinumerolla ei ollut oikeutta hakea muutosta valittamalla. KHT A:lla oli oikeus hakea TILAn päätökseen muutosta valittamalla. KHT A ei valittanut TILAn päätöksestä.

## Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 20 §, 22 §, 40 §, 45 §, 49 §, 53 §, 54 §

## TILA 5/2014

TILA määräsi KHT A:n laaduntarkastukseen. A:lle lähetettiin laaduntarkastuksen ennakkokartoituslomake ja pyydettiin palauttamaan se täytettynä. A ei palauttanut lomaketta. Laaduntarkastajaksi määrätty KHT M pyysi tarkastettavilta ehdotuksia mahdollisesta laaduntarkastuksen ajankohdasta. A ilmoitti M:lle, ettei laaduntarkastus ollut hänen kiireellisimpien töidensä joukossa.

TILAn laadunvarmistuksen johtaja lähetti A:lle kirjeen, jossa kehoitettiin A:ta ottamaan yhteyttä laaduntarkastajaan, jotta laaduntarkastus saataisiin suoritettua ennen laaduntarkastuksille määrätyn ajan umpeutumista. A ei ottanut yhteyttä M:ään eikä hänelle saatu suoritettua laaduntarkastusta määräajassa.

TILAn laadunvarmistuksen johtaja soitti A:lle. A kertoi olevansa lähdössä kahden kuukauden ulkomaanmatkalle, mistä syystä laadunvarmistus ei onnistuisi ennen kuin seuraavana vuonna. A totesi, ettei hän ollut kieltäytynyt laaduntarkastuksesta. A lähetti myöhemmin TILAlle sähköpostiviestin, jossa hän totesi, ettei ollut millään tavoin viivästyttänyt laaduntarkastuksen suorittamista. A ilmoitti myös lopettavansa tilintarkastukset seuraavan vuoden toukokuun loppuun mennessä. A totesi, että TILA voi edellyttää laaduntarkastuksen suorittamista, mutta sitä ei ehdittäisi toteuttaa ennen kuin hän lopettaa tilintarkastukset.

TILA totesi, että A oli menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti, kun hän oli jättänyt vastamatta yhteydenottopyyntöihin, jättänyt laaduntarkastuksen ennakkotiedot toimittamatta, siirtänyt laaduntarkastuksen ehdotettuja ajankohtia ja näin ensin viivyttänyt perusteettomasti laaduntarkastuksen suorittamista ja sen jälkeen menettelyn jatkuessa tahallaan estänyt laaduntarkastuksen suorittamisen.

TILA antoi A:lle varoituksen.

### Asiakirjaselvitys

TILA on päättänyt määrätä KHT A:n tilintarkastuslain 40 §:n nojalla tilintarkastuksen laaduntarkastukseen, joka oli suoritettava 31.10.2013 mennessä. TILA on määrännyt laaduntarkastajaksi KHT M:n.

TILAn laadunvarmistusryhmä on lähettänyt KHT A:lle päätöksen tiedoksiannon laaduntarkastukseen määräämisestä 27.2.2013. Päätöksen tiedoksiannosta on ilmennyt A:lle määrätty laaduntarkastaja, tarkastuksen suorittamisen ajanjakso, tarkastusprosessi pääpiirteissään sekä maksupestet. Päätöksessä on ollut myös linkki TILAn internet-sivuille, josta löytyvät laaduntarkastuksessa läpikäytävät tarkastuslomakkeet.

Huhtikuun alussa TILAn laadunvarmistusryhmä on lähettänyt sähköpostitse A:lle ennakkokartoituslomakkeen täytettäväksi. Ennakkokartoituslomake on pyydetty palauttamaan sekä TILAn laadunvarmistusryhmälle että laaduntarkastajalle M:lle. A ei ole palauttanut ennakkokartoituslomaketta.

M on lähettänyt kaikille tarkastettavilleen (yhteensä 10 tarkastettavaa) 3.7.2013 sähköpostiviestit, jossa hän on pyytänyt tarkastettaviltaan ehdotuksia mahdollisesta laaduntarkastusajankohdasta.

Tämän jälkeen syyskuun 2. päivänä 2013 A on lähestynyt M:ää sähköpostiviestillä, jossa hän on kertonut aloittavansa työt kesälomien jälkeen syyskuussa ja tekevänsä töilleen priorisointijärjestyksen, jossa laadunvalvonta ei ole kiireellisimpien töiden joukossa. Samassa yhteydessä A on tiedustellut myös laaduntarkastuksesta syntyviä kustannuksia. M on lähettänyt A:lle vastauksen sähköpostitse samana päivänä.

TILAlle on saapunut 8. lokakuuta 2013 osoitettu kirje A:lta. Kirje on mennyt tiedoksi myös laadunvarmistuksen valvonnan johtajalle ja M:lle. Kirjeessä A on kritisoinut mm. tilintarkastajien valvontamenettelyä ja esittänyt, että TILA kutsuisi hänet suullisesti kuultavaksi laaduntarkastusasiassa.

Laadunvarmistuksen valvonnan johtaja on lähettänyt 11.10.2013 A:lle kirjeen, jossa on viitattu TILAn päätökseen siitä, ettei laaduntarkastukseen määrättyjen tilintarkastajien laaduntarkastuksia peruta esimerkiksi lähiaikoina tapahtuvan eläkkeelle siirtymisen vuoksi. Laaduntarkastus peruuntuu kuitenkin silloin, kun tilintarkastajan hyväksyminen lakkautetaan hänen hakemuksestaan ennen laaduntarkastusta. Kirjeessä on todettu myös, että A:lle määrätty laaduntarkastus on edelleen voimassa, koska A ei ole hakenut hyväksymisen lakkauttamista. Kirjeessä on kehoitettu ottamaan yhteyttä laaduntarkastajaan, jotta laaduntarkastus saataisiin suoritettua ennen laaduntarkastuksille määrätyn tarkastusajan umpeutumista.

A ei ole ottanut yhteyttä laaduntarkastajaksi määrättyyn M:ään eikä hänelle määrättyä laaduntarkastusta ole voitu suorittaa määräajan kuluessa (24.4.–31.10.2013).

Koska laaduntarkastusta ei ole saatu suoritettua määräaikaan mennessä, laadunvarmistuksen valvonnan johtaja on soittanut A:lle 21.11.2013. A kertoi olevansa juuri lähdössä ulkomaille kahdeksi kuukaudeksi, joten laaduntarkastus ei käy hänelle vuonna 2013. Mahdollisesti laaduntarkastus voitaisiin tehdä ulkomaan matkan jälkeen. A on ilmoittanut haluavansa tulla kuultavaksi TILAsa. Laadunvarmistuksen valvonnan johtaja on kertonut A:lle, että laaduntarkastusasia menee eteenpäin TILAlle, jolloin hänen tilanteensa käsitellään myös.

Puhelinkeskustelun jälkeen A on lähettänyt 22.11.2013 päivätyn kirjeen, jossa hän on ilmoittanut hyväksyvänsä laaduntarkastusasiansa viemisen TILAn. Hän ei ole kieltäytynyt laaduntarkastuksesta, mutta kahden kuukauden pituisen ulkomaan matkan vuoksi sitä ei voida suorittaa enää vuonna 2013. A:n mukaan hänen oikeusturvansa edellyttää, että TILAlle annetaan asian käsittelyä varten ko. 22.11.2013 päivätty kirje, kuten myös 8.10.2013 lähetetty kirje.

Sähköpostitse on saapunut 5.12.2013 A:lta kirje TILAlle, jossa KHT A on alustavasti ilmoittanut luopuvansa tilintarkastuksista.

TILA on käsitellyt A:n laaduntarkastusasiaa kokouksessaan 17.12.2013. TILA on päättänyt jatkaa asian käsittelyä kokouksessaan 13.2.2014. A:lle on lähetetty 30.12.2013 viesti, jossa on painotettu mahdollisesti syntyviä sanktioita.

2. tammikuuta 2014 A on lähettänyt TILAlle osoitetun sähköpostin, jossa hän on todennut, ettei ole viivästyttänyt laaduntarkastuksen suorittamista millään tavalla. Sähköpostiviestissään A on vahvistanut lopettavansa 31.5.2014 kaikki tilintarkastustehtävänsä. A on todennut, että TILA voi edellyttää laaduntarkastuksen tekemistä, mutta hänen mielestään se ei ehtisi valmistua toukokuun loppuun mennessä. A on esittänyt myös varauman, että hän suostuu laaduntarkastukseen lautakunnan kokouksen jälkeen, jos hänen asiakkaittensa tilintarkastus vuodelta 2013 sitä edellyttää.

Sähköpostiviestissään A on vahvistanut lopettavansa tilintarkastukset 31.5.2014. Lisäksi hän on esittänyt, että valvontaprosessi hoidetaan pois helmikuun 2014 aikana. Sähköpostiviestissään 3.2.2014 A on todennut tekevänsä laaduntarkastuksen paperit 3.2.2014 alkaneella viikolla ja lähettävänsä ne TILAn.

## TILAn päätös

### 1 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

Tilintarkastuslain 30 §:n mukaan TILA hyväksyy hakemuksesta KHT-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa tarkoitetut hyväksymisen edellytykset.

Tilintarkastuslain 40 §:n nojalla TILA valvoo KHT-tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että KHT-tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Jos KHT-tilintarkastaja ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä tai hän on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, on ryhdyttävä tilintarkastuslain 49–50 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpiteisiin.

Tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslain 20 §:n mukaan tilintarkastuslaissa säädetyt tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Tilintarkastuslain 23 §:n mukaan tilintarkastajan on huolehdittava tilintarkastustyönsä laadusta ja osallistuttava tilintarkastuslain 40 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun laaduntarkastukseen.

TILA määrää laaduntarkastukset tilintarkastuslain 40 §:n mukaisesti niin, että jokainen KHT-tilintarkastaja on laaduntarkastuksen kohteena vähintään kuuden vuoden välein.

Tilintarkastuslain 45 §:n mukaan TILAlla tai sen määräämällä tarkastajalla on oikeus saada KHT-tilintarkastajalta tämän toimipaikassa kaikki tilintarkastajan toiminnan valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa tiedot ja muut tallenteet.

### 2 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

TILA katsoo, ettei A:lla ole ollut todellista ja perusteltua syytä viivyttää tilintarkastuksen laaduntarkastusta ja jättää vastaamatta useisiin yhteydenottoopyyntöihin.

A on menetellyt tilintarkastuslain 23 ja 40 §:ään perustuvan velvollisuutensa vastaisesti, kun hän edellä selostetulla tavalla jättämällä vastaamatta yhteydenottoopyyntöihin, jättämällä laaduntarkastuksen ennakkotiedot toimittamatta ja siirtämällä laaduntarkastuksen ehdotettuja ajankohtia ensin viivyttänyt perusteettomasti laaduntarkastuksen suorittamista ja sen jälkeen menettelyn jatkuessa tahallaan estänyt tilintarkastuslain 40 §:n nojalla määrätyn laaduntarkastuksen suorittamisen.

TILA katsoo, että tilintarkastuksen laadunvalvonnassa ja laaduntarkastuksessa on kysymys kaikille hyväksytyille tilintarkastajille kuuluvasta keskeisestä hyvän tilintarkastustavan velvoitteesta. Koska A on tahallaan menetellyt tilintarkastuslain 23, 40 ja 45 §:n mukaisten velvollisuuksiensa vastaisesti viivästyttämällä laaduntarkastuksen suorittamista hänelle on annettava varoitus.

### Ratkaisu

TILA antoi KHT A:lle varoituksen.

### Muutoksenhaku

KHT A:lla oli oikeus hakea TILAn päätökseen muutosta valittamalla. KHT A ei valittanut TILAn päätöksestä.



Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 23 §, 40 §, 45 §, 49 §, 53 § ja 54 §

## TILA 6/2014

TILA otti oma-aloitteisesti käsiteltäväkseen KHT A:n toiminnan tarkastamisen sen vuoksi, että A ei ollut annetun määräajan kuluessa toimittanut valvontatietoilmoitustaan TILAlle, eikä TILAn sihteerin eikä TILAn antamista kehotuksista huolimatta toimittanut vaadittuja tietoja.

TILAn sihteeri lähetti kaikille KHT-tilintarkastajille kirjeen, jossa heitä pyydettiin toimittamaan valvontatietoilmoituksensa TILAlle ohjeen mukaisesti. A:lle lähetettiin postitse TILAn sihteerin toimesta kaksi muistutuskirjettä, joissa häntä kehoitettiin toimittamaan valvontatietoilmoituksensa viipymättä TILAlle.

A ei reagoinut mihinkään hänelle lähetetyistä kirjeistä. Hän ei lähettänyt TILAlle valvontatietoilmoitustaan, eikä selitystä valvontatietoilmoituksen toimittamatta jättämisestä.

Saantitodistuskirjeenä lähetetty TILAn kuulemiskirje oli postista saatujen tietojen mukaan edelleen lähetetty A:lle uuteen osoitteeseen. Tämän perusteella A:n tilintarkastajarekisteriin ilmoittamat yhteystiedot olivat muuttuneet. A ei ollut ilmoittanut TILAlle rekisteritietojaan koskevista muutoksista.

TILA totesi, että A oli laiminlyönyt velvollisuutensa ilmoittaa viipymättä TILAlle rekisteritietoja koskevista muutoksista. A oli menetellyt tilintarkastuslakiin perustuvan velvollisuutensa vastaisesti, kun hän oli jättänyt toimittamatta valvontatietoilmoituksensa TILAlle ja jättänyt vastaamatta yhteydenottopyyntöihin. A ei ollut maksanut hänelle tilintarkastuslain nojalla määrättyjä julkisoikeudellisia suoritteita vuodelta 2013.

**TILA antoi A:lle varoituksen.**

### Asiakirjaselvitys

TILA on antanut tilintarkastuslain nojalla ohjeen KHT- ja HTM-tilintarkastajien ammattitaidon ja muiden hyväksymisen edellytysten säilymisen valvontaa varten sekä tilintarkastajien laadunvarmistusta ja niiden maksujen perimistä varten.

TILAn ohjeen mukaan KHT-tilintarkastajan tulee toimittaa TILAlle vuosittain valvontatietoilmoitus edellisen kauden (1.7.–30.6.) tehtävistä elokuun loppuun mennessä.

TILAn sihteeri on lähettänyt 18.6.2013 kaikille KHT-tilintarkastajille kirjeen, jossa heitä on pyydetty toimittamaan valvontatietoilmoituksensa TILAlle ohjeen mukaisesti viimeistään 31.8.2013.

KHT A:lle on lähetetty postitse TILAn sihteerin toimesta 12.9.2013 sekä 2.10.2013 muistutuskirjeet, joissa häntä on kehoitettu toimittamaan valvontatietoilmoituksensa viipymättä TILAlle.

TILA on päättänyt kokouksessaan 17.12.2013, että A:ta kuullaan siitä, miksi hän on jättänyt noudattamatta tilintarkastuslain 45 § 1 momentin mukaista velvollisuuttaan toimittaa viipymättä TILAn pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot. TILA on päättänyt ottaa tarvittaessa asian käsiteltäväksi tilintarkastuslain 49 §:n tai 50 §:n mukaisena valvonta-asiana.

### A:n vastine

A ei ole reagoinut mihinkään hänelle lähetetyistä kirjeistä. Hän ei ole lähettänyt TILAlle valvontatietoilmoitustaan, eikä selitystä valvontatietoilmoituksen toimittamatta jättämisestä. Viimeisin,

2.1.2014 saantitodistuskirjeenä lähetetty kuulemiskirje on A:n allekirjoituksella kuitattu vastaanotetuksi 14.1.2014. Kuulemiskirjeessä A:lle oli annettu vastausaikaa 29.1.2014 asti.

Saantitodistuskirjeenä lähetetty TILAn kuulemiskirje on postista saatujen tietojen mukaan edelleen lähetetty A:lle uuteen osoitteeseen. Tämän perusteella A:n tilintarkastajarekisteriin ilmoittamat yhteystiedot ovat muuttuneet. A ei ole ilmoittanut TILAlle rekisteritietojaan koskevista muutoksista.

## TILAn päätös

### 1 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

Tilintarkastuslain 37 §:n mukaan TILA pitää rekisteriä tilintarkastajista. Tilintarkastajaa koskevat tiedot merkitään tilintarkastajarekisteriin asianomaisen tilintarkastajan tai tilintarkastuslain 7. luvussa mainitun valvontaelimen ilmoituksesta. Edellä mainittujen ilmoitusvelvollisten on viipymättä ilmoitettava TILAlle rekisteritietoja koskevista muutoksista.

Tilintarkastuslain 40 §:n nojalla TILA valvoo KHT-tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että KHT-tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti.

Tilintarkastuslain 45 §:n mukaan TILAlla on oikeus saada KHT-tilintarkastajalta tämän toimipaikassa kaikki tilintarkastajan toiminnan valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa tiedot ja muut tallenteet.

### 2 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

TILA toteaa, että A on laiminlyönyt tilintarkastuslain 37 §:n mukaista velvollisuuttaan ilmoittaa viipymättä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle rekisteritietoja koskevista muutoksista.

A on menetellyt tilintarkastuslain 40 ja 45 §:ään perustuvan velvollisuutensa vastaisesti, kun hän on jättänyt toimittamatta valvontatietoilmoituksensa TILAlle ja jättänyt vastaamatta yhteydenotto-pyyntöihin.

A ei ole maksanut hänelle tilintarkastuslain 55 §:n nojalla määrättyjä julkisoikeudellisia suoritteita vuodelta 2013.

## Ratkaisu

TILA antoi KHT A:lle varoituksen.

## Muutoksenhaku

KHT A:lla oli oikeus hakea TILAn päätökseen muutosta valittamalla. KHT A ei valittanut TILAn päätöksestä.

## Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 37 §, 40 §, 45 §, 49 §, 53 § ja 54 §

## TILA 7/2014

TILA otti oma-aloitteisesti käsiteltäväkseen KHT A:n toiminnan tarkastamisen sen vuoksi, että A ei täyttänyt TILAn antaman ohjeen mukaisia KHT-tilintarkastajan ammattitaidon säilymiselle asetettuja vaatimuksia.

A oli toukokuussa 2010 antamassaan valvontatietoilmoituksessa ilmoittanut siirtyneensä pois tilintarkastustehtävistä. A oli valvontatietoilmoituksissaan ilmoittanut toimivansa päätoimisesti tehtävissä, jotka ovat rinnastettavissa lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin. A työskenteli nimikkeellä Head of Bookkeeping and Taxation / Chief accountant.

TILA oli lähettänyt A:lle raportointikausien 2011 ja 2012 valvontatietoilmoitusten käsittelyn johdosta kirjeet, joissa todettiin, että tilintarkastajan ammattitaidon säilymistä koskevat vaatimukset eivät hänen kohdallaan täytyneet. Kirjeissä A:ta oli muistutettu arviointikriteereistä ja kehoitettu saattamaan toimintansa ammattitaidon säilyttämisen edellyttämälle tasolle.

A:lla oli vuosina 2011–2013 ollut yhteensä 5 tilintarkastustehtävää, joihin hän oli ilmoittanut käyttäneensä aikaa yhteensä 24 tuntia. Tämä tilintarkastustehtävien määrää alitti TILAn ohjeen mukaisen vähimmäismäärän, joka oli 30 lakisääteistä tilintarkastustehtävää viimeisen kolmen vuoden aikana.

A lähetti TILALLE vastineen, jossa hän on totesi, että KHT-ammattitaidon säilyttämisen kannalta tulisi ottaa huomioon hänen toimimisensa ammattimaisesti tehtävissä, jotka olivat sisällöltään ja vaativuudeltaan rinnastettavissa lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin. A:n mielestä oli huomioitava, että tilintarkastajan laaduntarkastuksessa hänen laaduntarkastuksensa tulos vuodelta 2013 oli ”Hyväksytty kommentein”.

TILA katsoi, että A:lla oli ollut riittävästi aikaa saattaa toimintansa TILAn ohjeen edellyttämälle tasolle, koska häntä oli jo kahteen otteeseen muistutettu siitä, että TILAn ohjeessa asetetut kriteerit eivät hänen kohdallaan täyty.

TILA katsoi, että A oli rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana jättämällä noudattamatta TILAn ohjetta ja muistutuskirjeitä, joissa hänet oli velvoitettu pitämään yllä ja kehittämään ammattitaitoaan tilintarkastajana.

Lieventävänä asianhaarana A:n menettelyä arvioitaessa TILA otti huomioon, että A:lla oli sellaista vaativaa laskentatoimen kokemusta, joka voitaisiin ottaa huomioon poikkeuksellisenä kokemuksena, jolla voi korvata tilintarkastuksen kokemusta. A oli myös valvontatietoilmoitustensa ja vastineensa perusteella osallistunut ammattitaitoa ylläpitävään koulutukseen.

TILA antoi A:lle huomautuksen.

### Asiakirjaselvitys

TILA on antanut tilintarkastuslain nojalla ohjeen KHT- ja HTM-tilintarkastajien ammattitaidon ja muiden hyväksymisen edellytysten säilymisen valvontaa varten sekä tilintarkastajien laadunvarmistusta ja niiden maksujen perimistä varten.

TILAn ohjeen mukaan vaatimuksena ammattitaidon valvonnassa on KHT-/HTM-tilintarkastajan riittävän laaja toiminta lakisääteisissä tilintarkastustehtävissä tai lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin

rinnastettavissa tehtävissä. KHT-/HTM-tilintarkastajan ammattitaidon säilymistä arvioidaan vuosittain siten, että tarkastelun kohteena on tilintarkastajan toiminta kolmen viimeksi kuluneen vuoden aikana. Tilintarkastustehtävien riittävää määrää ja riittävää vaativuutta koskevien vaatimusten tulee täytyä tätä ajanjaksoa kokonaisuutena tarkasteltaessa.

TILAn ohjeen mukaan KHT- ja HTM-tilintarkastajan ammattitaidon on katsottu säilyvän jollakin seuraavista vaihtoehtoisista tavoista:

1. KHT-/HTM-tilintarkastaja toimii ammattimaisesti<sup>14</sup> tilintarkastajana KHT-/ HTM-yhteisössä<sup>15</sup>. Tällaisen KHT-/HTM-tilintarkastajan katsotaan olevan aina ammattitaitoinen, ellei valvontaa varten annetusta selvityksestä käy ilmi, että hän on kokonaan toiminut muissa kuin välittömästi lakisääteisten tilintarkastustehtävien hoitamiseen liittyvissä tai muissa kuin lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin rinnastettavissa tehtävissä.
2. Tilintarkastaja suorittaa kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisten yhteisöjen tai säätiöiden tilintarkastustehtäviä riittävästi. KHT-tilintarkastajalla riittäväksi määräksi tilintarkastuksia katsotaan vähintään yhteensä 30 lakisääteistä tilintarkastustehtävää kolmen viimeksi kuluneen vuoden aikana. Tilintarkastustehtävien on oltava toimivien yhteisöjen tai säätiöiden tilintarkastuksia. Tilintarkastustehtävä voidaan lukea KHT-/HTM-tilintarkastajan hyväksi ammattitaitoa ylläpitävänä seikkana, vaikka hän ei olisi itse allekirjoittanut tilintarkastuskertomusta.
3. Tilintarkastaja toimii ammattimaisesti tehtävissä, jotka sisällöltään ja vaativuudeltaan ovat rinnastettavissa lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin. Lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin rinnastetaan tarkastustehtävät, jotka perustuvat toisen toiminnan arviointiin suhteessa tiettyihin arviointikriteereihin. Tarkastusta koskevien menettelytapojen hallitsemisen lisäksi edellytetään lakisääteiseen tilintarkastukseen kuuluvien sisällöllisten seikkojen tuntemista (normisto, joka liittyy tarkastustehtävään). Esimerkkejä tässä kohdassa tarkoitetuista tehtävistä ovat julkishallinnon tarkastustehtävät, yleisluonteinen tarkastus ja konkurssipesän erikoistarkastus.

KHT A on hyväksytty KHT-tilintarkastajaksi syksyllä 2009. A on toukokuussa 2010 antamassaan valvontatietoilmoituksessa ilmoittanut siirtyneensä tilintarkastustehtävistä Firma Oyj:öön talousjohtajaksi. Vuoden 2010 marraskuussa hän on siirtynyt nykyisen työnantajansa Oy Yhtiö Ab:n palvelukseen, jossa hän työskentelee nimikkeellä Head of Bookkeeping and Taxation / Chief accountant.

A on valvontatietoilmoituksissaan ilmoittanut toimivansa päätoimisesti tehtävissä, jotka ovat rinnastettavissa lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin. TILA on aikaisemmassa ratkaisukäytännössään katsonut, että toimiminen taluspäällikön, talousjohtajan, Financial Controllerin tai muussa vastaavassa tehtävässä edellyttää monipuolista ja korkeatasoista laskentatoimen ammattitaitoa, mutta ne eivät TILAn ohjeen edellyttämällä tavalla ole rinnastettavissa lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin, koska niihin ei liity TILAn ohjeessa mainittuja tarkastustehtäviä, jotka perustuvat toisen toiminnan arviointiin suhteessa tiettyihin arviointikriteereihin.

A:n antamien valvontatietoilmoitusten perusteella hänellä on vuosina 2011–2013 ollut yhteensä 5 tilintarkastustehtävää, joihin hän on ilmoittanut käyttäneensä aikaa yhteensä 24 tuntia. Tämä tilintarkastustehtävien määrää alittaa selvästi TILAn ohjeen mukaisen vähimmäismäärän, joka on 30 lakisääteistä tilintarkastustehtävää viimeisen kolmen vuoden aikana.

TILA on lähettänyt A:lle raportointikausien 2011 ja 2012 valvontatietoilmoitusten käsittelyn johdosta kirjeet, joissa on todettu, että tilintarkastajan ammattitaidon säilymistä koskevat vaatimukset eivät

<sup>14</sup> Ammattimainen toiminta tarkoittaa tässä yhteydessä työskentelyä, joka vastaa työskentelymenetelmiltään ja volyymiltään ammattitaitoisten tilintarkastajien ansiotarkoituksessa tapahtuvaa työskentelyä, joka ei ole harrastusluonteista.

<sup>15</sup> KHT-/HTM-yhteisöllä on velvollisuus valvoa palveluksessaan olevien KHT-/HTM-tilintarkastajien toimintaa ja velvollisuus järjestää sisäinen laadunvalvonta, jonka avulla henkilökunnan ammattitaito varmennetaan.

hänen kohdallaan ole täyttyneet. Kirjeissä A:ta on muistutettu arviointikriteereistä ja kehoitettu saatamaan toimintansa ammattitaidon säilyttämisen edellyttämälle tasolle. TILAn lähettämässä kirjeissä on todettu, että A:lla on mahdollisuus hakea TILAlta KHT-hyväksymisen lakkauttamista joko määrääjäksi tai toistaiseksi, mikäli hän arvioi, että hänen tilintarkastustehtäviensä määrä ei tule lähivuosina olemaan KHT-hyväksymisen säilymisen edellyttämällä tasolla.

TILA ei vuosina 2011 ja 2012 kuitenkaan katsonut aiheelliseksi ryhtyä muihin toimenpiteisiin.

TILA on todennut joulukuussa 2013 kokouksessaan, että A ei ole täyttänyt TILAn ohjeen mukaisia arviointikriteerejä vuosina 2011, 2012 eikä vuonna 2013. TILA on päättänyt pyytää A:lta selvitystä asiasta.

#### A:n vastine

A lähettänyt TILAlle vastineen, jossa hän on todennut, että KHT-ammattitaidon säilyttämisen kannalta tulisi ottaa huomioon hänen toimimisensa ammattimaisesti tehtävissä. Tehtävät ovat sisällöltään ja vaativuudeltaan rinnastettavissa lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin. A on todennut toimivansa kirjanpito- ja verotusjohtajana Oy Yhtiö Ab:lla (Yhtiö), joka on Suomen 30 suurimman yhtiön joukossa 2012 liikevaihdolla mitattuna, ja jossa hän

- toimii FAS kirjanpito- ja tilinpäätösasiantuntijana ja vastuullisena kaikissa Yhtiötä / Konserni Suomea koskevissa kirjanpito- ja tilinpäätöskysymyksissä. Hallinnollisissa asioissa puolestaan A tekee yhteistyötä Yhtiön lakiasianjohtajan kanssa.
- toimii US GAAP konserniraportoinnin vastuullisena valvojana ja asiantuntijana. Raportoi kvartaaleittain valmiit US GAAP konsolidoidut konserniluvut USD-määräisinä OAO KONSERNI emoyhtiölle, jolloin OAO KONSERNI ei tee juurikaan muita konsernikirjauksia, kuin mitä Yhtiö on jo valmiiksi tehnyt emoyhtiölle.
- on vastuullisena Yhtiön IFRS -konversiossa, joka tulee täysimääräisenä toteutettavaksi vuonna 2015 kaikille Venäjän pörssin yhtiöille Venäjän duuman päätöksellä. Myös Konserni (ja sen tytäryhtiöt eli Yhtiö) ryhtyvät noudattamaan IFRS:ää vuonna 2015 konserniraportoinnissaan, jolloin vertailutiedot tulee olla valmiina jo 2012 päättävän taseen osalta.
- on valmistanut Yhtiön IFRS manuaalin tyhjästä kollegansa kanssa, joten hän seuraa tiiviisti IFRS:n vuosittaisia muutoksia ja vain näin toimien pystyy päivittämään Yhtiön manuaalia.
- on verotusasiantuntija kaikissa Yhtiötä / Konserni Suomea koskevissa verokysymyksissä laatien, päivittäen ja valvoen Yhtiötä koskevia vero-ohjeistuksia. Vain valmisteverotuksessa A:lla on kollega, jonka kanssa hän käy raaka-aine verotusasiat yhteistyössä.
- on pääyhteyshenkilö Yhtiön lakisääteisten tilintarkastajien kanssa ja muun talouteen liittyvän konsultoinnin kanssa (kuten siirtohinnoittelu, suojauslaskenta, aktuaarien eläkelaskelmat, kansainväliset verokysymykset, henkilöverokysymykset jne.). Nykyiset KHT-tarkastajat ovat A:n vanhoja kollegoita Tilintarkastusyhteisö B Oy:stä ja heidän kanssaan A käy syvälliset keskustelut Yhtiön tilintarkastuksesta (FAS ja US GAAP), ja joilta hän saa tarvittaessa ohjeistusta myös kysymyksiin tilintarkastukseen liittyen, kuten tilintarkastuksen muutosten tuomiin vaikutuksiin käytännön työssä.
- johtaa 14 talousammattilaisen tiimiä ohjeistaen, valvoen ja tarkastaen heidän työtään. A valvoo ja tarkastaa myös neljän US GAAP työntekijän raportointia. Lisäksi A:n vastuuna on valvoa ja tarkastaa koko Yhtiön kirjanpidon, tilinpäätöksen ja verotuksen lakisääteistä noudattamista, jotta venäläinen toimitusjohtaja ja yhtiön hallitus voivat vahvistaa vuosittaiset tilinpäätökset.
- on Yhtiön johtoryhmän jäsen ja raportoi suoraan kirjanpitoon, tilinpäätökseen, verotukseen ja myös hallintoon liittyvissä asioissa koko muulle johtoryhmälle.
- lisäksi kouluttaa itseään vuosittain itseopiskelun myötä tai koulutuksilla liittyen kirjanpitoon, tilinpäätökseen, verotukseen, hallintoon ja tilintarkastukseen.

KHT-ammattitaidon säilyttämisen kannalta TILAn on A:n mielestä tullut ottaa huomioon lisäksi seuraavat seikat tilintarkastustehtäviin ja tilintarkastukseen liittyen

- hänellä on tällä hetkellä muutama tilintarkastustoimeksianto ja muutamia tilitystarkastuksia.
- hän on KHT-yhdistyksen jäsen, perehtyen KHT-yhdistyksen KHT-materiaaleihin ja seuraa aktiivisesti tilintarkastajien uusimpia ohjeistuksia.
- tilintarkastuksen osalta A seuraa tilintarkastuksen säännöksiä, muutoksia ja keskustelee KHT-kollegoidensa kanssa työssään Yhtiössä ja vapaa-aikana.
- lisäksi hänellä on tarkoituksena vuonna 2014 lisätä tilintarkastustoimeksiantoja asunto-osakeyhtiöissä ja kiinteistöyhtiöissä, joihin hän on lupautunut vastuulliseksi tarkastajaksi, ja joista päätetään seuraavassa varsinaisessa yhtiökokouksessa 2014.

A:n mielestä vuodelta 2013 on huomioitava, että tilintarkastajan laaduntarkastuksessa hänen laaduntarkastuksensa tulos oli ”Hyväksytty kommentein” per 18.12.2013 päivätyllä päätöksellä. Lisäksi hän on todennut saaneensa hyvää palautetta laadunvalvojaltaan J:ltä suorittamastaan tarkastuksesta käytännössä, kun laaduntarkastusasioita käytiin läpi.

## TILAn päätös

### 1 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

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

Tilintarkastuslain 40 §:n nojalla TILA valvoo KHT-tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että KHT-tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen sääntösten mukaisesti

### 2 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

TILA katsoo, että A:lla on ollut riittävästi aikaa saattaa toimintansa TILAn ohjeen edellyttämälle tasolle, koska häntä on jo kahteen otteeseen muistutettu siitä, että TILAn ohjeessa asetetut kriteerit eivät hänen kohdallaan täyty. Ammattitaidon ylläpitoa koskevassa ohjeessa ammattitaidon arviointikriteerit ovat olleet samat jo vuonna 2009, jolloin A on hyväksytty KHT-tilintarkastajaksi.

Lieventävänä asianhaarana voidaan pitää sitä, että A:lla on sellaista vaativaa laskentatoimen kokemusta, joka voitaisiin ottaa huomioon poikkeuksellisenä tilintarkastuslain 30 §:n 4 momentin mukaisena kokemuksena, jolla KHT-tutkintoon haettaessa voi korvata tilintarkastuksen kokemusta. A on vastineessaan todennut, että hän aikoo vastaisuudessa lisätä tilintarkastustoimeksiantojaan. A on myös valvontatietoilmoitustensa ja vastineensa perusteella osallistunut ammattitaitoa ylläpitävään koulutukseen.

TILA katsoo, että A on tilintarkastuslain 49 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetyllä tavalla rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana jättämällä noudattamatta TILAn ohjetta ja muistutuskirjeitä, joissa hänet on veloitettu tilintarkastuslain 21 §:ssä tarkoitetulla tavalla pitämään yllä ja kehittämään ammattitaitoaan tilintarkastajana, joten hänelle on annettava huomautus.

## Ratkaisu

TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

## Muutoksenhaku

KHT A:lla oli oikeus hakea TILAn päätökseen muutosta valittamalla. KHT A ei valittanut TILAn päätöksestä.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 21 §, 40 §, 49 §, 53 § ja 54 §



## TILA 8/2014

A ja B olivat toimineet Koulutussäätiön 2008-2010 päättyneiden tilikausien tilintarkastajina. He ovat antaneet kyseisiltä tilikausilta vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset, joissa ei ollut mukautuksia eikä lisätietoja. Suorittamansa lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä A ja B eivät olleet perehtyneet oppisopimusten hallinnointiin liittyviin erillislakeihin perustuviin dokumentaatiovaatimuksiin. He ovat katsoneet näiden vaatimusten kuuluvan sisäisen valvonnan ja toimialakohtaisen valvonnan alaan. Näin ollen he eivät ole tarkastaneet Koulutussäätiön toimintaan liittyvän erityislainsäädännön noudattamista yksityiskohtaisella tasolla.

Opetushallitus teki Koulutussäätiön vuosien 2007 – 2010 oppisopimustoimintaan kohdistuvan tarkastuksen, jonka tarkastuskertomus valmistui vuonna 2013. Sen perusteella Opetushallitus esitti opetusministeriölle, että se ryhtyy koulutukseen myönnettyjen tukien takaisinperintään. Opetushallituksen mukaan oppisopimuskoulutus vuosina 2007 – 2010 ei ollut säädösten mukaista. Muun muassa suuresta osasta oppisopimuksia puuttui opiskelijalle laadittu säädösten mukainen henkilökohtainen opiskeluohjelma. Tilintarkastajat erosivat tehtävästään kesken toimikauden Koulutussäätiön heille esittämän ehdollisen korvausvaatimuksen vuoksi.

TILA otti oma-aloitteisesti tutkittavakseen KHT A:n ja KHT B:n toiminnan. TILA totesi, että kysymys oppisopimusten säännösten mukaisuudesta on olennainen Koulutussäätiön toiminnan laatuun ja laajuuteen suhteutettuna. TILA kuitenkin katsoi, ettei A:lla ja B:llä ollut osana Koulutussäätiön hallinnon tarkastusta velvollisuutta tarkastaa niiden erityislakien säännösten noudattamista, jotka koskevat Koulutussäätiön oppisopimustoiminnan yksityiskohtia, kuten Koulutussäätiön puolesta tehtyjen yksittäisten oppisopimusten säännösten ja velvoittavien määräysten mukaisuutta. Kysymys ei ollut lakisääteiseen tilintarkastukseen kuuluvasta tehtävästä. TILA totesi, että Koulutussäätiön tilintarkastus oli selvityksen mukaan suunniteltu ja toteutettu siten, ettei siitä voitu osoittaa hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä.

**TILA päätti, ettei sanktiotoimiin ollut aihetta.**

### Tapahtumien kulku

A ja B ovat toimineet Koulutuskeskussäätiön 2008-2010 päättyneiden tilikausien tilintarkastajina. He ovat antaneet kyseisiltä tilikausilta vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset, joissa ei ole mukautuksia eikä lisätietoja. Tilintarkastuskertomuksissa on säätiölain (109/1930) 12 §:n edellyttävät lausunnot.

Koulutuskeskussäätiö on säätiömuodossa toimiva koulutusorganisaatio, jolla on lakisääteinen opetuslupa. Lisäksi Koulutuskeskussäätiöllä on kilpailutuksen alaista työvoimakoulutusta.

Säätiön tilintarkastuksessa huomioon otettavia lakeja ovat olleet tilintarkastuslain ja säätiölain ohella olleet opetustoimintaa koskeva lainsäädäntö, kuten ammatillisesta koulutuksesta annettu laki (630/1998) ja ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annettu laki (631/1998).

Suorittamansa lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä A ja B eivät ole selvityksen mukaan perehtyneet oppisopimusten hallinnointiin liittyviin erillislakeihin perustuviin dokumentaatiovaatimuksiin. He ovat katsoneet näiden vaatimusten kuuluvan sisäisen valvonnan ja toimialakohtaisen valvonnan alaan. Näin ollen he eivät ole tarkastaneet erityislainsäädännön noudattamista.

Opetushallitus (OPH) on tehnyt säätiön oppisopimustoimintaan kohdistuvan tarkastuksen, joka on kohdistunut vuosiin 2007 – 2010. Vuonna 2013 valmistuneen tarkastuskertomuksen perusteella Opetushallitus on esittänyt opetusministeriölle, että ministeriö ryhtyy takaisinperintään. Opetushalli-

tuksen mukaan oppisopimuskoulutus ei ole ollut säädösten mukaista. Tarkastuskertomuksessa mm. todetaan, että koulutuksen järjestäjä on säädösten vastaisesti siirtänyt merkittävän osan oppisopimukseen liittyvistä viranomaistehtävistä toisille koulutuksen järjestäjille.

Tehtäviä ovat olleet mm. opiskelijavalinnat, henkilökohtaistaminen ja henkilökohtaisen opiskeluohjelman laatiminen ja opintojen etenemisen seuraaminen.

Tarkastuskertomuksessa todetaan, että koulutuksen järjestäjän solmimissa hankintasopimuksissa ei ole otettu huomioon henkilökohtaistamista ja sen vaikutusta opiskelijakohtaiseen todelliseen koulutustarpeeseen. Logistiikan ja rakennusalan oppisopimuksissa suurin osa opiskelijoista olisi tullut ohjata suoraan tutkintotilaisuuksiin tai suorittamaan ammattitutkintotasoisia opintoja. Suuresta osasta oppisopimuksia puuttui opiskelijalle laadittu säädösten mukainen henkilökohtainen opiskeluohjelma.

Koulutusssätiön hallitus on esittänyt mahdollisen valtionavun takaisinperinnän johdosta tilintarkastajille ehdollisen vahingonkorvausvaatimuksen, minkä johdosta tilivuodesta 2008 tilintarkastajina toimineina A ja B ovat katsoneet olevansa esteellisiä jatkamaan tilintarkastajina säätiössä. A ja B ovat antaneet TILAlle selvityksen eroamisestaan tammikuussa 2014 Koulutusssätiön tilintarkastajan tehtävästä.

TILA käsitteli A:n ja B:n antamaa selvitystä ja päätti pyytää heiltä valvontaa varten lisätietoja. TILA pyysi A:lta ja B:ltä tiiviin selostuksen siitä, miten OPH:n tarkastuskertomuksessa esitetyt seikat säätiön toiminnan säännösten vastaisuudesta ovat tulleet esiin tilivuoden 2008 ja sen jälkeisten tilikausien tilintarkastuksessa.

A:ta ja B:tä pyydettiin ottamaan kantaa siihen, missä määrin OPH:n tarkastuskertomuksessa mainittujen lakien ja säännösten tarkastaminen on kuulunut heidän suorittamaansa tilintarkastukseen.

#### A:n ja B:n kommentit

A ja B ovat antamissaan kommentteissa todenneet, että heidän tekemänsä tilintarkastus on tehty lain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tämä tarkoittaa sitä, että tarkastus on suunniteltu ja toteutettu siten, että heidän tarkastettavaksi esitetty tilinpäätös on omiaan antamaan laissa tarkoitettulla kohtuullisella todennäköisyydellä, kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla olennaisilta osin oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastajien tehtäväksi ei ole annettu muun tarkastus- tai varmennustoimeksiannon suorittamista.

Oppisopimuskoulutukseen liittyvä säätiön tulouttava liikevaihto on tarkastuksessa täsmäytetty ns. tilastointipäivien mukaisesti opiskelijamääriin ja opetushallituksen rahoituspäätöksiin.

Säätiön hallituksen tulee säätiölain 10 §:n mukaan hoitaa säätiön asioita lakia ja säätiön sääntöjä noudattaen. Hallituksen on erityisesti huolehdittava säätiön toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä ja siitä, että säätiön varat sijoitetaan varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla.

OPH:n tarkastuskertomuksessa on esitetty tarkastuksen johtopäätökset. Mainitut asiat eivät suoraan ole olleet tilintarkastuksen kohteena. Tarkastus on suunniteltu kirjanpitolaista ja –asetuksen sekä ao. yhteisöainsäädännön ja tilintarkastuslain mukaisesti.

Tarkastusten A ja B ovat osana hallinnon tarkastusta keskustelleet säätiön hallituksen edustajien ja oppilaitoksen rehtorin kanssa julkisuudessa olleista OPH:n suorittamista muiden oppilaitosten oppisopimustoiminnan tarkastuksista ennen kuin tarkastus kohdistui Koulutusssätiöön. Tilintarkastajat ovat tiedustelleet, voiko samantyyppisiä sisäisen valvonnan riskejä sisältyä Koulutusssätiön oppisopimustoimintaan. Tähän tilintarkastajat ovat saaneet vastauksena, että säätiön toiminta on säännösten mukaista, mutta samalla säätiön edustajat ovat lausuneet oppisopimustoimintaa koskevan OPH:n ohjeistuksen olevan suppeaa ja epätarkkaa.

Lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä ei ole erikseen perehdytty oppisopimusten hallinnointiin liittyviin useisiin erillislakeihin perustuviin dokumentaatiovaatimuksiin, vaan näiden on katsottu kuuluvan sisäisen valvonnan ja toimialakohtaisen valvonnan alaan, kuten esimerkiksi ammatillisesta koulutuksesta annetun lain (630/1998) ja ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetun lain (631/1998) noudattaminen.

Hallinnon pöytäkirjoissa ei ole tuotu esiin mahdollisia oppisopimustoiminnan toimintatapoihin liittyviä puutteita. Säätiön hallitus on 18.8.2008 kirjannut oppisopimuskoulutuksen järjestämistä koskevaan pykälään: "Säätiön hallitus velvoittaa oppisopimuskeskuksen huomioimaan opetusministeriön ohjeistukset sekä kiinnittämään erityistä huomiota oppisopimuksen viranomaistehtävien laadukaaseen hoitamiseen."

#### Tilintarkastusdokumentaatio

TILA on saanut A:lta ja B:ltä kopiot Koulutussäätiön tilikausien 2008-2010 tilintarkastusdokumentaatiosta (tilintarkastajien työpaperit).

#### A:n ja B:n vastine

TILAn päätettyä tutkia A:n ja B:n toiminnan he antoivat TILAlle vastineen, jossa he viittaavat Opetushallituksen teettämään tarkastukseen, joka perustuu opetus- ja kulttuuriministeriön päätökseen (5/203/2011).

### *Opetushallituksen suorittama tarkastus*

Koulutussäätiössä tehty tarkastus on opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetussa laissa (1705/2009) tarkoitettu tarkastus.

Tarkastuksen kohteena on ollut eristyslakien kuten laki ammatillisesta koulutuksesta (630/1998) ja laki ammatillisesta aikuiskoulutuksesta (631/1998) mukaisesti oppisopimuskoulutuksena järjestetyn perus- ja lisäkoulutuksen noudattaminen. Tarkastuksessa selvitettiin oppisopimusten säädösten mukaisuus. Tarkastus on kohdistunut kertomuksen mukaan oppisopimuskoulutukseen hyväksytyjen opiskelijoiden soveltuvuuteen ao. koulutusohjelmiin, oppisopimusasiakirjojen laadintaan, kattavuuteen sekä yksittäisen opiskelijan opintojen henkilökohtaistamiseen.

A ja B ovat viitanneet opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (29.12.2009/1705) 58 § 2 momenttiin, jonka mukaan tarkastuksen suorittaminen edellyttää JHTT- tai KHT pätevyyden ylittävää osaamista ja tarkastuksen suorittajaan sovelletaan mm. hallintolakia (434/2003), kielilakia (423/2003), viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettua lakia (621/1999) sekä valtion virkamieslain (750/1994) 14 ja 15 §:ää sekä rikosoikeudellista virkavastuuta koskevia säännöksiä.

A ja B ovat todenneet, ettei OPH ole antanut heille opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain 58 §:ssä tarkoitettua tehtävää. OPH on tarkastuskertomuksen mukaan aloittanut oman tarkastuksensa keväällä 2011 ja saattanut sen loppuun syksyllä 2013. OPH:n tarkastus on aloitettu sen jälkeen kun A ja B ovat keväällä 2011 antaneet tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 2010. OPH:n tarkastajat, joiden pätevyydestä suorittaa OKRL 58 §:ssä tarkoitettu erityinen tarkastus kertonevat tarkastajien nimikkeet Erityisasiantuntija, Tarkastusneuvos ja Yli-Insinööri, eivät missään vaiheessa ole olleet yhteydessä lakisäätiöstä tilintarkastusta suorittaviin tilintarkastajiin. OPH:n tarkastus on tullut tilintarkastajien tietoon lakisäätiöisen vuositilintarkastusten tultua loppuun suoritetuiksi.

### *Lakisääteinen vuositilintarkastus*

A ja B ovat kertoneet, että tilintarkastuksen tavoitteena on ISA 200 mukaisesti ollut lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen joka saavutetaan siten että tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti ja kommunikoida havaintojensa mukaisesti kertomus tilinpäätöksestä ja kommunikoida ISA standardien edellyttämällä tavalla. OPH:n suorittaman eritystarkastuksen tavoitteet tai toimenpiteet keskittyvät valtionapuedellytysten selvittämiseen ja niitä koskevien erityisnormien noudattamiseen. Koulutussäätiö on järjestänyt luvanvaraista ammatillista peruskoulutusta ja ammatillista lisäkoulutusta, järjestämislupien perusteella oppisopimuskoulutusta sekä työvoimapoliittista koulutusta. Koulutustoimintaa on ollut eri paikkakunnilla kyseisen läänin alueella. Henkilökuntaa on keskimäärin noin 50 henkilöä.

A ja B ovat viitanneet Koulutussäätiön talouden tunnuslukuihin tilikausilta 2008-2010 ja todenneet, että toiminnan tuotoista tilikaudella 2010 työvoimapoliittisen koulutuksen osuus oli 40 %, oppisopimuskoulutus 33 % ja muut toimintatuotot olivat 27 %. Säätiön taseen loppusumma 31.12.2010 oli 3,8 milj. euroa ja omien varojen määrä oli 2,4 milj. euroa.

Vuosittaiset tilintarkastukset aloitettiin neuvottelulla säätiön avainhenkilöiden kanssa tilinpäätöstarkastuksen yhteydessä. Tuolloin läsnä olivat yleensä säätiön puheenjohtaja, varapuheenjohtaja, säätiön rehtori sekä KHT A ja avustava tilintarkastaja. Tällöin keskustellen käytiin läpi säätiön toimintaan ja talouteen liittyviä asioita. Keskeisiä asioita käytiin läpi tarkasti. Keskustelu palveli tarkastuksen suunnittelua ja toteutusta.

Tilintarkastuksen suorittamista varten on laadittu tilintarkastussuunnitelmat. Suunnitelmassa on kuvattu mm. säätiön koulutustoimintaa, tulojen muodostusta, it-järjestelmiä sekä on arvioitu riskejä. Suunnitelmassa on todettu säätiön talousprosessien sisäisen valvonnan toimenpiteet, joiden taso

on arvioitu hyväksi. Koulutussäätiöllä on ollut käytössään laatukäsikirja ja säätiö on valvonut toiminnan laatua itsearvioinnin sekä ulkoisen arvioinnin avulla. Tarkastusten yhteydessä A ja B keskustelivat säätiön johdon kanssa oppisopimustoiminnasta, koska tiedossa oli OPH:n suorittamat oppisopimustoiminnan tarkastukset eräissä muissa koulutusyhteisöissä. Säätiön edustajien keskusteluissa ilmaisema käsitys oli, että Koulutussäätiön oppisopimustoiminnan käytännöt ovat vastanneet OPH:n ohjeistusta eikä tilikausiin 2008-2010 liittyneissä keskusteluissa ilmennyt, että OPH olisi kyseenalaistanut säätiön noudattamia käytäntöjä.

Tilintarkastuksen toteutus perustui arvioon mahdollisista riskeistä. Arvio myös ohjasi punaisena lankana tarkastusta. Tilintarkastuksen suunnittelu toteutettiin pienten yhteisöjen tilintarkastukseen kehitettyä tarkastustyökalua käyttäen. Kyseinen tarkastustyökalu mahdollistaa pienissäkin tarkastuskohteissa hyvän tilintarkastustavan mukaisen tehokkaan tarkastuksen suorittamisen ja dokumentoinnin. Kyseessä oli lakisääteisen tilintarkastuksen tavoitteiden näkökulmasta pieni tarkastettava yhteisö jonka toimintaa ei pidetty monimutkaisena, toimintaan liittyviä erityisiä riskejä ei tunnistettu eikä epätavallisia kysymyksiä noussut esiin, joten myös tarkastuksen suunnittelu ja toimeenpano oli tavanomainen, vastaten kokoluokan asianmukaisesti hoidetun yhteisön tarkastuksen laajuutta.

A ja B ovat tavanneet usein tilintarkastuksen tilikaudella 2007 suorittaneen KHT-tilintarkastajan. Tilikautta 2007 koskevassa muistiossa on kiinnitetty huomioita tarpeeseen laatia sopimus tilanteessa, kun säätiön hallintoon kuuluva tarjoaa palvelua Koulutussäätiölle. Muita erityisiä tilinpäätökseen tai hallintoon liittyviä asioita ei keskusteluissa tullut esiin. Tarkastuskertomus tilikaudelta 2007 oli vakiomuotoinen.

Koulutussäätiöllä on sääntöjen mukaan kaksi tilintarkastajaa. Tarkastus suoritettiin säätiön tiloissa tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen aina maaliskuusta – huhtikuussa. Tarkastustoimenpiteet saatettiin loppuun toimistotyönä. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastus suoritettiin käyttäen vakiosisältöisiä tilintarkastusohjelmia.

A:n ja B:n mukaan säätiön hallinnon tarkastuksessa varmennettiin säätiölain mukaisesti säätiön varojen hoitoon liittyvät asiat, selvitettiin keskeisten toimijoiden palkkiot sekä perehdyttiin säätiön toimintaan pöytäkirjojen sekä säätiön asiamiehen ja hallituksen puheenjohtajan haastattelujen perusteella. Tarkastuksen suunnittelussa keskeisimmät ohjaavat normit olivat kirjanpitolaki ja kirjanpitoasetus sekä säätiölaki. Myös muiden normien olemassaolo havainnoitiin, minkä johdosta lisäinformaatiota kysyttiin mm. oppisopimustoiminnasta ja siihen mahdollisesti liittyvistä riskeistä. Myös liiketoimintaan vaikuttavien erityisnormien velvoittavuus tiedostettiin, minkä johdosta erityisesti oppisopimustoiminnasta esitettiin lisäkysymyksiä, joihin saatiin riittävät ja tyydyttävät vastaukset.

#### *Hallinnon tarkastuksen suunnittelu ja toteutus*

A ja B ovat viitanneet kansainväliseen tilintarkastusstandardiin ISA 250 ”Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa”, jonka mukaan toimiva johto on hallintoelinten valvomana velvollinen varmistumaan siitä, että yhteisön toimintaa harjoitetaan säädösten ja määräysten mukaisesti.

Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan kohtuullisen varmuuden siitä, ettei tilinpäätös kokonaisuutena tarkasteltuna ole olennaisesti virheellinen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuen. Tilintarkastaja ottaa tilintarkastusta suorittaessaan huomioon sovellettavan oikeus- ja sääntelynormiston. Tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että tilinpäätökseen sisältyviä olennaisia virheellisyyksiä jää havaitsematta, vaikka tilintarkastus olisi asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu ISA-standardien mukaisesti. Kun kyseessä ovat säädökset ja määräykset, tilintarkastuksen luontaisten rajoitteiden mahdolliset vaikutukset tilintarkastajan edellytyksiin havaita olennaisia virheellisyyksiä ovat suuret.

A ja B ovat huomauttaneet, että mitä kauempana säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen on tilinpäätöksessä kuvastuvista tapahtumista ja liiketoimista, sitä vähemmän todennäköistä standardin mukaan yleensä on, että säädösten ja määräysten noudattamatta jääminen tulee tilintarkastajan tietoon tai hän tunnistaa sen.

A ja B ovat katsoneet, että he ovat suorittaneet tilintarkastuksen standardin ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kun huomioidaan, että tarkastuksessa ei ole tullut esiin tunnistettua eikä epäiltyä säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä. Koulutussäätiön tilikausilta 2007-2010 annettu ja tilinpäätöksiä ei säätiön tilikauden 2013 tilintarkastetun tilinpäätöksen mukaan ole muutettu. Tarkastustoimenpiteiden suorittamisesta vastasivat A ja avustava tilintarkastaja, minkä jälkeen tarkastushavainnot käytiin läpi B:n kanssa. Tarkastuksen kokonaisajankäyttö oli noin kolme päivää, mitä pidettiin riittävänä tarkastuksen suunnittelun perusteella.

### *Yhteenveto ja päätelmät*

A ja B ovat katsoneet, että he ovat suorittaneet Koulutussäätiön lakisääteisen tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tarkastus on suunniteltu tavanomaisesti ja tarkastusta on ensisijaisesti ohjannut säätiölaki, kirjanpitolaki- ja asetus ja tilintarkastusta vakiintuneesti ohjaavat säännökset. Suunnittelussa on noteerattu myös muuta säätiön koulutustoimintaa ohjaavan normiston olemassaolo keskusteluin säätiön avainhenkilöiden kanssa.

A ja B ovat tarkastaneet Koulutussäätiön hallintoa ja kirjanpitoa riittävässä laajuudessa jotta he ovat voineet todeta, että tilinpäätökset antavat olennaisilta osin oikeat ja riittävät tiedot säätiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. He ovat katsoneet, että hallinnon tarkastuksessa on suoritettu lain ja hyvän tilintarkastustavan edellyttämät tarkastustoimenpiteet, jotta tilintarkastajat ovat voineet ottaa kantaa siihen tulisiko tilintarkastuskertomuksessa esittää muistutus.

A:n ja B:n käsityksen mukaan Koulutussäätiön lakisääteisessä vuosilintarkastuksessa ei edellytetä niiden seikkojen tarkastamista, jotka ovat johtamassa valtionavun takaisinperintään. Oppisopimustoimintaan liittyvien kysymysten oikeellisuus kuuluu heidän käsityksensä mukaan opetus- ja kulttuuriministeriön valvontatehtävän piiriin. Opetushallituksen tarkastuskertomuksen mukaan koulutuksen järjestäjä vastaa koulutuksen johdosta, valvonnasta ja muista viranomaistehtävistä. Tilintarkastajan ei tule suorittaa kyseisiä viranomaistehtäviä, tai viranomaistehtävien suorittamisen tarkastusta niiltä osin, kuin tarkastaminen on erityislainsäädännöllä määrätty OPH:n tehtäväksi.

On olemassa tilanteita, joissa tuen tai avustuksen maksaja edellyttää erillistä selvitystä myönnetyn tuen käytöstä, jolloin siitä pyydetään erillinen lausunto tilintarkastajilta (esim. eri ministeriöiden ja niiden alaisuudessa toimivien virastojen myöntämien vienninedistämiprojektit, teknologian kehittämiset Tekes-projektit). Käsillä olevassa tapauksessa A ja B eivät ole saaneet opetusministeriöltä pyyntöä tarkastaa säätiön tilinpäätöstä lakisääteisistä vuosilintarkastusta laajemmin tai syvällisemmin. Jos heidän tehtäväkseen olisi annettu tiettyjen tarkastustoimenpiteiden suorittaminen erityisen normiston mukaisesti (ISRS 4400) tai sisäisen tarkastuksen suorittaminen, he olisivat suorittaneet tehtävään kuuluvat toimenpiteet soveltuvien standardien mukaisesti ja näihin erityiskysymyksiin pätevoityneen henkilöstön voimin.

### *Lopuksi*

A ja B ovat viitanneet VALA:n lausuntoon (Dnro 35/075 /95) vuodelta 1995, jossa todetaan, että VALA:n käsityksen mukaan tilintarkastuksen kohteena eivät voi olla kaikki johtohenkilöiden toimintaa ohjaavat säännökset. Tarkastuksen kohteena olevia säännöksiä määriteltäessä on silti otettava huomioon kaikki tarkastettavan säätiön ja sen johtohenkilöiden toimintaa ohjaavat säännökset, ainakin niiden olemassaolo ja velvoittavuus.

A ja B ovat tiedostaneet VALA:n lausunnossa tarkoitettut säännökset ja niistä on keskusteltu Koulutussäätiön johdon kanssa. He ovat tiedustelleet osana tilintarkastuksen suunnittelua, onko oppiso-

pimustoiminta hoidettu sitä koskevien säädösten ja muun ohjeistuksen mukaisesti ja saaneet siihen myönteisen vastauksen. Muutkaan tilintarkastustustoimenpiteet eivät ole tuoneet esiin viitteitä rikkomuksista. Sen jälkeen, kun OPH:n tarkastus käynnistyi vuoden 2011 lopulla, säätiön johdon näkemyksen muuttuminen tuli A:n ja B:n tietoon vuoden 2011 vuositilintarkastuksen yhteydessä maaliskuussa 2012. Tuolloin säätiön johto katsoi valtionavun takaisinperinnän mahdollisuuden olevan olemassa. Tuon informaation perusteella säätiön toimintakertomukseen lisättiin maininta käynnissä olevasta tarkastuksesta ja siitä, että se voi mahdollisesti aiheuttaa taloudellista kuluja Koulutussäätiölle.

### *Muuta*

Tilikautta 2007 koskeva Koulutussäätiön saamien valtionapujen takaisinperintä on A:n ja B:n tietojen mukaan korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyssä. Vuosia 2008 – 2010 koskeva takaisinperintä ei ole vielä korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltävänä.

Tilikausien 2008 – 2010 tilintarkastukseen liittyen A:n ja B:n työnantajayhteisölle KHT-yhteisö C:lle on esitetty ehdollinen ja enimmäismääräinen vahingonkorvausvaatimus. KHT-yhteisö C on kiistänyt korvausvaatimuksen perusteeltaan ja määrältään

## TILAn päätös

### Perustelut

#### 1 Päätöksen rajaus

TILA on rajannut tutkinnan A:n ja B:n toiminnan tutkimiseen Koulutussäätiön tilikausien 2008 - 2010 hallinnon tarkastukseen ja sitä koskevaan rajaukseen.

TILA on keskittynyt sen kysymyksen selvittämiseen, oliko A:lla ja B:llä tilintarkastuslakiin ja hyvään tilintarkastustapaan perustuva velvollisuus tarkastaa hallinnon tarkastuksen yhteydessä Koulutussäätiön toimintaan liittyvien erityislakien noudattamista tarkastuksen kohteena olleessa Koulutussäätiön hallinnossa.

## 2 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

### 2.1 Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa

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

Tilintarkastuslain 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 yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Tilintarkastuslain 22 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslaissa säädettyjä tehtäviä suorittaessaan. Hyvä tilintarkastustapa on huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamaa käytäntöä.

### 2.2 Säätiölain noudattaminen

Säätiölain (109/1930) 10 §:n mukaan hallituksen tulee hoitaa säätiön asioita lakia ja säätiön sääntöjä noudattaen. Hallitus edustaa säätiötä. Hallituksen on erityisesti huolehdittava säätiön toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä ja siitä, että säätiön varat sijoitetaan varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla. Näiden velvollisuuksien noudattamisen tarkastaminen kuuluu säätiön hallinnon tarkastukseen.

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

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

### 2.3 Tilintarkastuslain esityöt

Tilintarkastuslain esitöissä<sup>16</sup> 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, yhtiösopimuksesta tai sääntöjä.

Tilintarkastuslain esitöiden mukaan tilintarkastajan on huomauttamisen tarvetta arvioidessaan otettava huomioon olennaisuuden periaate. Valvottavat säännökset ovat osin toimialakohtaisia. Tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvästä yleisestä olennaisuusperiaatteesta seuraa, ettei vähäisestä säännöksen rikkomisesta aiheutuisi ilmoitusvelvollisuutta.<sup>17</sup>

### 2.4 Oikeuskirjallisuus

Oikeuskirjallisuudessa<sup>18</sup> on todettu, että hallinnon tarkastuksen tarkoituksena on tuottaa tilintarkastusevidenssiä sen seikan arvioimiseksi, onko tarkastuskohteen johto syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohtetta kohtaan tai, onko johto syyllistynyt tarkastuskohtetta koskevaa lakia taikka sen yhtiöjärjestyksestä. Jos on, tilintarkastajan tulee tilintarkastuskertomuksessa huomauttaa asiasta.

Oikeuskirjallisuudessa<sup>19</sup> on todettu, että täysin selvää kannanottoa ei ole siitä, missä määrin muiden lakien kuin tarkastuskohtetta koskevan lain (kuten osakeyhtiössä osakeyhtiölain) noudattamisen tarkastus kuuluu hallinnon tarkastukseen. Muiden säännösten noudattamisesta ei voi laatia tyhjentävää luetteloa.

### 2.5 TILAn ja VALAn ratkaisukäytäntö

TILA on käsitellyt aikaisemminkin kysymystä siitä, minkä muun lain kuin varsinaisesti kyseistä yhteisömuotoa koskevan lain noudattamista tilintarkastajan on tarkastettava tilintarkastuksen yhteydessä.

TILA ottaa huomioon VALAn lausunnon (23.11.1995 dnro 35/075/95), joka on annettu kumotun tilintarkastuslain aikana, mutta koska hallinnon tarkastuksen sisältö ei ole tarkastustoimenpiteiden osalta muuttunut, VALAn lausunto on edelleen keskeinen ja käyttökelpoinen lähde. VALAn lausunnon mukaan hallinnon tarkastus sisältää ne tarkastustoimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta tilintarkastaja voi muun muassa todeta, ovatko yhteisön johtohenkilöt toimineet siten, että tilintarkastajan tulisi esittää muistutus<sup>20</sup> tilintarkastuskertomuksessa.

VALAn lausunnossa on todettu, että tarkastuksen kohteena olevia säännöksiä määriteltäessä on otettava huomioon kaikki tarkastettavan yhteisön toimintaa ohjaavat säännökset ainakin noteeraamalla niiden olemassaolo ja velvoittavuus. On kuitenkin eri asia, kuinka kattavasti näiden säännösten noudattamista tulee tarkastaa ja tuleeko tarkastuksessa havaituista laiminlyönneistä tai rikkomuksista aina raportoida tilintarkastuskertomuksessa.

<sup>16</sup> Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi (HE 194/2006) yksityiskohtaiset perustelut 15 §

<sup>17</sup> Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi (HE 194/2006) s. 40

<sup>18</sup> Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki – Kommentaari, s. 107 (WSOY 2007)

<sup>19</sup> Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki – Kommentaari, s. 108 (WSOY 2007)

<sup>20</sup> Kumotussa tilintarkastuslaissa (936/1994) käytettiin termiä ”muistutus”, nykyisessä tilintarkastuslaissa termiä ”huomautus”.



VALA on lausunnossaan todennut, että muiden säännösten kuin nimenomaisesti tarkastuksen kohteena olevaa yhteisöä koskevan lain noudattamista tilintarkastajan tulee tarkastaa vain, jos nämä lait liittyvät tilintarkastuksen tarkoitukseen ja tavoitteisiin.

TILA antoi vuonna 2008 tutkinta-asian langettavan ratkaisun, joka on julkaistu TILAn verkkosivuilla numerolla TILA 5/2008. Tutkinta-asia koski KHT-tilintarkastajan toimintaa sosiaalista asuntotuotantoa harjoittavan ja vuokra-asuntoja tarjoavan osakeyhtiön tilintarkastuksessa. TILA otti päätöksessään muun muassa kantaa siihen, kuuluuko lakisääteiseen tilintarkastukseen ja missä laajuudessa sosiaalista asuntotuotantoa koskevien sääntöjen ja määräysten noudattamisen tarkastaminen tilintarkastukseen sosiaalista asuntotuotantoa harjoittavassa osakeyhtiössä. TILA totesi ratkaisussaan, että osakeyhtiön tilintarkastus on lähtökohtaisesti laillisuustarkastusta, mutta tilintarkastuksessa hallinnon tarkastuksessa huomioon otettavia säännöksiä ei voida rajoittaa osakeyhtiölakiin. Tilintarkastuslaki on yleislaki, minkä vuoksi siinä ei ole voitu erikseen säätää niistä säännöksistä, joiden noudattamista tilintarkastajan tulee erityisesti tarkastaa yksittäistilanteissa. Tilintarkastajan on perehdyttävä tarkastuskohteen toimintaympäristöön, toimialaan ja muihin olosuhteisiin, jotta hän voi arvioida, mitkä ovat tilintarkastuksen kannalta huomioon otettavat säännökset, joiden noudattamista hänen on tarkastettava.

TILA totesi päätöksessään 5/2008, että sosiaalista asuntotuotantoa koskevan lainsäädännön sisältämillä säännöksillä ja määräyksillä on sosiaalista asuntotuotantoa harjoittavassa osakeyhtiössä ollut ratkaiseva merkitys tarkastuskohteen toiminnan kannalta. Tilintarkastajan olisi tarkastuskohdetta koskeviin keskeisiin säännöksiin ja määräyksiin tutustuttuaan täytynyt ymmärtää sosiaalista asuntotuotantoa koskevien säännösten ja määräysten merkityksen yhtiön toiminnalle, koska valtaosa yhtiön liiketoiminnasta on sosiaalista asuntotuotantoa.

Tilintarkastaja oli suorittamassaan tilintarkastuksessa tiedostanut aravasäännösten keskeisen sisällön, mutta hän ei ollut tarkastanut riittävän syvällisesti niiden noudattamista yhtiön toiminnassa. Laiminlyömällä tilintarkastuksessa aravasäännösten noudattamisen riittävän tarkastamisen KHT-tilintarkastaja oli menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Yhdessä muiden syiden perusteella TILA antoi kyseiselle KHT-tilintarkastajalle varoituksen. VALA ei muutoksenhakuratkaisullaan vuonna 2009 muuttanut TILAn päätöstä.

Sen sijaan vuonna 2014 antamassaan toisessa päätöksessä, joka on julkaistu TILAn verkkosivuilla numerolla TILA 3/14, ja joka koski KHT-tilintarkastajan toimintaa vuokrataloyhtiönä toimivan osakeyhtiön tilintarkastuksessa, TILA katsoi, ettei tilintarkastaja ollut toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun hän ei ollut tarkastanut yhteishallinnosta vuokrataloissa annetun lain noudattamista vuokrataloyhtiössä.

TILA totesi, että tilintarkastajan on huomioitava ainakin seuraavat seikat arvioidessaan, tuleeko tilintarkastajan tarkastaa yhteisöä koskevan [erityis]lain noudattamista:

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

TILA arvioi päätöksessään tilintarkastajan toimintaa edellä mainittujen näkökohtien avulla. TILA muun muassa totesi, että sen saaman selvityksen perusteella ei ollut pääteltävissä, että tieto yhteishallintolain rikkomisesta olisi ollut olennaisen tärkeä yhteisön toiminnan jatkumisen edellytysten arvioimisen kannalta.

TILA otti tilintarkastajan toimintaa arvioidessaan huomioon myös viranomaisohjeistuksen, jonka mukaan asukaskokouksen valitseman valvojan tehtävänä oli seurata vuokranmääritysyksikön hallinnon hoitoa. Valvojaksi voitiin valita myös ammattitilintarkastaja. Kyseinen valvonnan kohteena ollut tilintarkastaja ei ollut toiminut vuokratalo-osakeyhtiön yhteishallintolaissa tarkoitettuna valvojana.

TILA totesi, edellä mainitut seikat huomioiden, että tilintarkastaja oli ammatillisen harkintansa perusteella voinut perustellusti päätyä siihen ratkaisuun, ettei yhteishallintolaki ole sellainen laki, jonka noudattamista tilintarkastuksessa tulisi erityisesti tarkastaa. Tilintarkastajan ei ollut tältä osin toiminut tilintarkastuslain 22 §:ssä säädetyn hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

Ratkaisunsa yhteenvedossa TILA totesi, että tilintarkastaja oli vuokratalo-osakeyhtiön tilintarkastuksessa muodostanut käsityksen siitä, mitkä normit sääntelevät tarkastuskohteen toimintaa.

Tilintarkastaja oli perehtynyt tarkastuskohteen toimintaympäristöön, toimialaan ja muihin olosuhteisiin, jonka jälkeen hän on ammatillisen harkintansa perusteella dokumentoinut johtopäätöksensä siitä, mitkä ovat tilintarkastuksen kannalta huomioon otettavat säännökset, joiden noudattamista hänen on tarkastettava.

Tilintarkastaja oli tilintarkastusta suorittaessaan havainnut hallinnon tarkastuksessa, että yhtiön asukasdemokratiamallin on väitetty olevan yhteisön toimintaa koskevan yhteishallintolain vastainen. Hän oli hankkimansa evidenssin perusteella voinut ammatillisen harkintansa perusteella tehdä johtopäätöksen, jonka mukaan asiasta ei ole huomautettava tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastaja oli tilintarkastuksen jälkeen saamansa yhteydenoton johdosta hankkinut evidenssiä, jonka perusteella hän on ammatillisen harkintansa perusteella voinut tehdä johtopäätöksen siitä, että tilintarkastuskertomusta ei ole aihetta jälkikäteen muuttaa. TILA katsoi, ettei asiassa ollut syytä sanktotoimiin.

### 3 TILAn arvio A:n ja B:n toiminnasta

TILA on todennut A:n ja B:n toimittamasta tilintarkastusdokumentaatiosta, että Koulutussäätiön tilintarkastuksen suunnittelu, toteutus ja dokumentointi ovat olleet tavanomaisia tämänkokoisessa tilintarkastuskohteessa.

TILA toteaa, että tilintarkastajan on tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan hankittava ymmärrys tilintarkastuskohteen toiminnasta. Osana tätä prosessia tilintarkastajan on muodostettava käsitys siitä, mitkä normit sääntelevät tarkastuskohteen toimintaa.

A ja B ovat kommentoissaan ja vastineissaan TILAlle selvittäneet, että he ovat muodostaneet käsityksen Koulutussäätiön oppisopimustoimintaa ja muuta toimintaa sääntelevästä lainsäädännöstä. He ovat muodostaneet käsityksen Koulutussäätiön toimintaa koskevan lainsäädännön sisällöstä, merkityksestä ja vaatimuksista tilintarkastukselle.

A ja B ovat käyttäneet ammatillista harkintaa rajatessaan hallinnon tarkastuksen siten, että lakisäänteisen tilintarkastuksen yhteydessä ei ole erikseen perehdytty oppisopimusten hallinnointiin liittyviin useisiin erillislakeihin perustuviin dokumentaatiovaatimuksiin, vaan näiden on katsottu kuuluvan sisäisen valvonnan ja toimialakohtaisen valvonnan alaan.

Nyt esillä olevassa tapauksessa OPH on tehnyt säätiön oppisopimustoimintaan kohdistuvan tarkastuksen, joka on kohdistunut vuosiin/tilikausiin 2007 – 2010. Tilikaudet 2008-2010 ovat olleet A:n ja B:n suorittaman tilintarkastuksen kohteena.

Sinänsä kysymys oppisopimusten säännösten mukaisuudesta on olennainen Koulutussäätiön toiminnan laatuun ja laajuuteen suhteutettuna. Opetushallituksen tarkastuskertomuksen yhteenvedon mukaan takaisin perittävää vuosilta 2007-2010 on yhteensä 8 308 062 euroa. Säätiön tuotot vuosi-

na 2007-2010 ovat olleet 4,5 – 5,9 miljoonaa euroa, mikä Koulutussäätiön kannalta on olennainen asia. Mahdolliset laiminlyönnit oppisopimuksia koskevien säännösten noudattamisessa voivat muodostaa uhkan Koulutussäätiön toiminnan jatkamisen edellytyksille, jos säännösten noudattamisen laiminlyönti on systemaattista ja kumuloituvaa. Säännösten vastainen toiminta voi aiheuttaa Koulutussäätiölle ja sen sidosryhmille olennaista haittaa.

TILA toteaa, että kysymys oppisopimusten hallinnoimisesta ja dokumentointia koskevien säännösten noudattamisesta ei vaikuta suoraan Koulutussäätiön tilinpäätöksen tietoihin. Oppisopimuksia koskevien säännösten noudattamisella on silti ollut merkitystä Koulutussäätiön hallituksen päätökselle tilinpäätösten vahvistamisessa siten, että oppisopimusten ja niiden dokumentointi on muodostanut riskin, jolla on mahdollinen vaikutus tilinpäätösten antamaan oikeaan ja riittävään kuvaan. TILA katsoo, että A ja B ovat esittäneet asianmukaiset perustelut sille, miksi oppisopimuksia koskevien erityislainsäädännön säännösten noudattaminen, kuten oppilaskohtaisten oppisopimusten tarkastaminen ei ole ollut yksityiskohtaisen hallinnon tarkastuksen kohteena.

TILAn tekemän selvityksen mukaan tilintarkastuksen suorittamista varten A ja B ovat laatineet tilintarkastussuunnitelmat, joissa on muun muassa arvioitu riskejä. Suunnitelmassa on todettu säätiön talousprosessien sisäisen valvonnan toimenpiteet, joiden taso on arvioitu hyväksi. Koulutussäätiöllä on ollut käytössään laatukäsikirja ja säätiö on valvonut toiminnan laatua itsearvioinnin sekä ulkoisen arvioinnin avulla. Tilintarkastuksen toteutus on perustunut arvioon mahdollisista riskeistä. Tilintarkastuksen suunnittelu on toteutettu pienten yhteisöjen tilintarkastukseen kehitettyä tarkastustyökalua käyttäen. A ja B ovat käyneet läpi säätiön toimintaan ja talouteen liittyviä asioita. Tilintarkastajat ovat keskustelleet hallituksen ja muun johdon kanssa, mikä on palvellut tarkastuksen suunnittelua ja toteutusta.

TILA on todennut A:n ja B:n toimittamasta Koulutussäätiön tilintarkastusdokumentaatiosta, että oppisopimuskoulutukseen liittyvä säätiön tulouttava liikevaihto on A:n ja B:n suorittamassa tilintarkastuksessa täsmäytetty tilastointipäivien mukaisiin opiskelijamääriin ja opetushallituksen rahoituspäätöksiin. Vuosittaiset tilintarkastukset on aloitettu neuvottelulla säätiön avainhenkilöiden kanssa tilipäätöstarkastuksen yhteydessä. TILA:n tekemän selvityksen mukaan Koulutussäätiön tilintarkastus on suunniteltu ja toteutettu siten, ettei siitä voida osoittaa hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä.

TILA toteaa, että A:n ja B:n esittämät perustelut hallinnon tarkastuksessa tehdystä säännösten noudattamisen rajauksesta on perusteltu ja asianmukainen. TILA katsoo, että A:lla ja B:llä ei ollut osana Koulutussäätiön hallinnon tarkastusta velvollisuutta tarkastaa niiden erityislakien säännösten noudattamista, jotka koskevat Koulutussäätiön oppisopimustoiminnan yksityiskohtia, kuten Koulutussäätiön puolesta tehtyjen yksittäisten oppisopimusten säännösten ja velvoittavien määräysten mukaisuutta. Kysymys ei ole ollut lakisääteiseen tilintarkastukseen kuuluvasta tehtävästä. TILA ottaa A:n ja B:n toimintaa arvioidessaan huomioon sen, OPH on tarkastuskertomuksen mukaan aloittanut oman tarkastuksensa keväällä 2011 ja saattanut sen loppuun syksyllä 2013. OPH:n tarkastus on aloitettu sen jälkeen kun A ja B ovat keväällä 2011 antaneet tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 2010. A:lla ja B:llä ei ole tilikausien 2008-2010 tilintarkastuksia suunnitellessaan eikä toteuttaessaan ollut tiedossaan OPH:n tarkastusta, mikä olisi voinut antaa syyn laajentaa ja syventää tarkastusta erityislakien säännösten noudattamisen ja Koulutussäätiön oppisopimustoiminnan yksityiskohtiin, kuten Koulutussäätiön puolesta tehtyjen yksittäisten oppisopimusten säännösten ja määräysten mukaisuuteen.

Olosuhteissa ei ole ollut erityisiä syitä, joiden vuoksi A:n ja B:n olisi tullut laajentaa ja syventää hallinnon tarkastusta Koulutussäätiön oppisopimustoiminnan yksityiskohtiin, kuten oppisopimusten säännösten mukaisuuden tarkastamiseen. He ovat keskustelleet hallituksen kanssa riskeistä, jotka liittyvät OPH:n mahdollisiin tarkastuksiin. Vielä jälkikäteen OPH:n suorittaman tarkastuksen jälkeen on lainvoimaisesti ratkaisematta, onko oppisopimuksia koskevia säännöksiä jätetty noudattamatta Koulutussäätiössä.

TILA antaa arvioinnissaan merkitystä sille, että tarkastelun kohteena oleva oppisopimusten säännösten mukaisuus on OPH:n erityisen valvonnan kohteena. Koulutussäätiössä tehty tarkastus on opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetussa laissa tarkoitettu tarkastus, jonka kohteena on ollut eristyslakien kuten laki ammatillisesta koulutuksesta ja laki ammatillisesta aikuiskoulutuksesta mukaisesti oppisopimuskoulutuksena järjestetyn perus- ja lisäkoulutuksen noudattaminen. Tarkastuksen nimenomaisena kohteena on ollut selvittää oppisopimusten säädöstenmukaisuus. Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain mukaan kysymyksessä on tilintarkastuksesta erillinen hallinnollinen tarkastus. Tämän vuoksi on perusteltua, että A ja B ovat käyttäneet ammatillista harjoitusta ja rajanneet oppisopimustoiminnan yksityiskohtien ja oppisopimusten säännösten mukaisuuden tarkastuksen suorittamansa lakisääteiseen tilintarkastukseen kuuluvan hallinnon tarkastuksen ulkopuolelle.

Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain mukainen tarkastus on tilintarkastukseen kuuluva tarkastustehtävä. OPH ei ole antanut A:lle ja B:lle opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain 58 §:ssä tarkoitettua tehtävää.

TILA toteaa, ettei selvityksessä ole ilmennyt seikkoja, joiden mukaan A:n ja B:n suorittamaa tilintarkastusta voitaisiin moittia sillä perusteella, että se olisi ollut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaista.

### Ratkaisu

TILA päätti, ettei tilintarkastuslain mukaisiin sanktio toimiin ei ole aihetta.

### Sovelletut säännökset

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

### Muutoksenhaku

TILAn päätökseen ei ollut oikeutta hakea valittamalla muutosta.