



**TILA:N VALVONTA-ASIOIDEN RATKAISUJA 2008
JA VALA:N MUUTOKSENHAKURATKAISUT**

Johdanto.....	1
Valvonnassa käytettävistä sanktioista.....	1
Tilintarkastajien toiminnan tutkinta.....	1
Ratkaisuselostukset	3
Vuoden 2008 ratkaisut	3
Käytetyt lyhenteet	3
Asiasanaluettelo.....	3
Aikaisempia ratkaisuja	3
Lisätietoja	3
Asiasanaluettelo	4
Tilastoja	5
Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1990–2008 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat....	5
Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2008 päättämät erityiset valvonta-asiat	6
KHT-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa.....	6
HTM-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa.....	7
Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2008 päättämät KHT ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat.....	8
TILA 01/2008	9
TILA 02/2008	11
TILA 03/2008	16
TILA 04/2008	26
TILA 05/2008	29
TILA 06/2008	52
TILA 07/2008	66

Johdanto

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

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

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

Tilintarkastajien toiminnan tutkinta

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

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

TILA aloittaa tutkinnan, jos kaikki seuraavat kriteerit täyttyvät:

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

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

Valvonnassa käytettävistä sanktioista

Hyväksytyjen tilintarkastajien valvonnassa käytettävissä olevat kurinpidolliset sanktiot määritellään tilintarkastuslaissa. Sanktiot ovat ankarimmasta lievimpään hyväksymisen peruuttaminen, varoitus ja huomautus. Kurinpidollisten sanktioiden tunnusmerkit käyvät ilmi tilintarkastuslain (459/2007) 49 ja 50 §:stä.

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

VALAn on peruutettava tilintarkastajan hyväksyminen, jos tilintarkastaja

1. on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti;
2. on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana; tai
3. ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

Hyväksyminen voidaan tilintarkastuslain mukaan peruuttaa myös enintään kahden vuoden määräajaksi. Hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös voidaan määrätä pantavaksi täytäntöön valituksesta huolimatta, jos siihen on erittäin painavia syitä.

KHT tai HTM-tilintarkastajalle tai KHT tai HTM-yhteisölle on annettava varoitus, jos asianosainen hyväksytty tilintarkastaja

1. on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti;
2. on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana; tai
3. on perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on omiaan alentamaan julkiseen hyväksymiseen perustuvan tilintarkastuksen luotettavuutta tai arvoa.

KHT tai HTM-tilintarkastajalle tai KHT tai HTM-yhteisölle on annettava huomautus, jos asianosainen hyväksytty tilintarkastaja on menetellyt edellä kuvatulla tavalla siten, että moitittavaan menettelyyn liittyy lieventäviä asianhaaroja.

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

Ratkaisuselostukset

Valvonta-asioiden ratkaisuselostukset perustuvat TILAn päätöksiin. Jos TILAn päätökseen on haettu valittamalla muutosta VALAlta, selostus sisältää myös muutoksenhakuratkaisun perusteluineen. Tiivistetty teksti ei täysin vastaa alkuperäistä, vaan esimerkiksi asianosaisten nimet on poistettu. Rahamääriä on joiltakin osin pyöristetty tai ne on poistettu kokonaan, ellei niillä ole merkitystä selostettavaan ratkaisun kannalta. Myös säännösviittauksia, selostuksia asiakirjoista ja päivämääriä on poistettu. Otsikointia on yksinkertaistettu.

Vuoden 2008 ratkaisut

Vuonna 2008 TILA ratkaisi seitsemän KHT-tilintarkastajaan kohdistuvaa valvonta-asiaa. Kolme KHT-tilintarkastajaan kohdistunutta valvonta-asiaa johtivat varoitukseen KHT-tilintarkastajalle. Kaksi KHT-tilintarkastajaan kohdistunutta valvonta-asiaa johtivat huomautukseen KHT-tilintarkastajalle. Kaksi KHT-tilintarkastajaan kohdistunutta valvonta-asiaa eivät antaneet aihetta toimenpiteisiin.

Neljä KHT-tilintarkastajaan kohdistunutta valvonta-asiaa oli tullut vireille kantelun johdosta. Kolme KHT-tilintarkastajaan kohdistunutta valvonta-asiaa TILA oli ottanut käsiteltäväksi omasta aloitteestaan.

Käytetyt lyhenteet

TILA	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta
TIVA	Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta
VALA	Valtion tilintarkastuslautakunta
KILA	Kirjanpitolautakunta
KHT	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
KHT-yhteisö	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö
HTM	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
HTM-yhteisö	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö
OYL	Osakeyhtiölaki (624/2006)
VOYL	Osakeyhtiölaki (734/1978)
KPL	Kirjanpitolaki
ETILINTL	Tilintarkastuslaki (936/1994)
TILINTL	Tilintarkastuslaki (459/2007)

Asiasanaluettelo

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

Aikaisempia ratkaisuja

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

Lisätietoja

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

Asiasanaluettelo

TILAn ratkaisun nro	Miten asia tuli vireille?	Keneen asia kohdistuu?	Millainen tarkastustehtävä ja mikä tarkastuskohde on kyseessä?	Tapauksen olennaiset substanssikysymykset	Lopputulos TILA:ssa ja VALA:ssa
TILA 1/08	TILAn oma aloite	KHT-tilintarkastaja		asiakassuhteen siirtäminen tilintarkastajalta toiselle, asiakkaiden informointi ja neuvonta	TILA: varoitus
TILA 2/08	TILAn oma aloite	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, julkisesti noteerattu osakeyhtiö	IFRS-tilinpäätös, tilintarkastustyön dokumentointi, hyvän tilintarkastustavan noudattaminen	TILA: varoitus
TILA 3/08	kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, yhdistys	hallinnon tarkastus, huolellisuus, lausunto vastuuvapauden myöntämisestä	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
TILA 4/08	Kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, asunto-osakeyhtiö	hallinnon tarkastus, yhteisöä koskevan lain noudattaminen	TILA: huomautus
TILA 5/08	kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, kunnan omistama osakeyhtiö	yhteisöä koskevan lainsäädännön huomioiminen tilintarkastuksessa, tilintarkastustyön dokumentointi, hyvän tilintarkastustavan noudattaminen	TILA: varoitus VALA: ei muutosta KHO: ei muutosta
TILA 6/08	TILAn oma aloite	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, osakeyhtiö, lausunnon antaminen viranomaiselle	riippumattomuus, EU-tukia koskevan lainsäädännön huomioiminen tilintarkastuksessa, dokumentointi	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
TILA 7/08	Kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, osakeyhtiö	olennaiset virheet tilinpäätöksessä, huolimattomuus, dokumentointi	TILA: huomautus

Tilastoja

Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1990–2008 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat

KAUPPAKAMARIEN TILINTARKASTUSVALIOKUNTIEN (TIVA) VUOSINA 1990–2008 PÄÄTTÄMÄT HTM-TILINTARKASTAJIEN JA -YHTEISÖJEN TOIMINTAAN KOHDISTUVAT ERITYISET VALVONTA-ASIAT						
	Valvonnan peruste			Sanktiot ¹⁾		
	Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen ²⁾ peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Varoitus	Huomautus
1990	6	6	12	4	-	-
1991	8	4	12	1	1	5
1992	9	3	12	1	3	4
1993	7	2	9	-	1	1
1994	13 ³⁾	6	19	2	2	7
1995	4	6	10	2	-	1
1996	8	38 ⁴⁾	46	34	1	1
1997	9	8 ⁵⁾	17	7	1	3
1998	9	6 ⁶⁾	15	1	1	2
1999	6	1	7	-	-	1
2000	7	5 ⁷⁾	12	5	1	-
2001	9	2 ⁸⁾	11	2	-	1
2002	10	4 ⁹⁾	14	2	5	5
2003	10	4 ¹⁰⁾	14	2	3	2
2004	3	2 ¹¹⁾	5	1	-	1
2005	7	4	11	-	-	4
2006	8	1 ¹²⁾	9	1	1	1
2007		5 ¹³⁾	10	5		
2008	5	1	6	-	1	1

- 1) Samassa valvonta-asiassa on voitu antaa useita sanktioita.
- 2) Vuodesta 1995 lähtien TIVA on tehnyt TILAlle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TILA tekee VALAlle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Tilintarkastuslain mukaan hyväksymisen peruuttamisesta päättää VALA.
- 3) Luku ei sisällä kahta valvonta-asiata, jotka päätettiin jättää tutkimatta.
- 4) Lukuun sisältyy 34 TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 5) Lukuun sisältyy 7 TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 6) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 7) Lukuun sisältyy viisi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 8) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 9) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 10) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 11) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 12) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 13) Lukuun sisältyy viisi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2008 päättämät erityiset valvonta-asiat

	KHT-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILAssa					
	Valvonnan peruste			Sanktiot ¹⁾		
	Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen ²⁾ peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Varoitus	Huomautus ³⁾
1991	10	-	10	-	-	3
1992	15	10	25	1	3	10
1993	9	2	11	-	1	5
1994	14	2	16	-	5	2
1995	17	-	17	-	4	4
1996	16	13 ⁴⁾	29	10	10	2
1997	15	3 ⁵⁾	18	1	1	6
1998	17	1	18	-	-	3
1999	13	2	15	-	4	-
2000	7	3	10	-	3	5
2001	8	1	9	-	1	-
2002	10	1	11	-	1	-
2003	7	1	8	1	2	3
2004	2	-	2	-	2	-
2005	4	2	6	-	1	3
2006	2	2 ⁷⁾	4	-	3	-
2007	3	0	0	-	.-	.-
2008	4	3	7	-	3	2

HTM-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILAssa							
Vireilletuloperuste			Lopputulos ¹⁾				
Hyväksymisen peruuttamisesitys ²⁾	Oikaisuvaatimus	Hyväksymisen peruuttaminen tai peruuttamisesitys ²⁾	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen.	Sanktion pysyttäminen	Pysytetty päätös antamatta sanktiota ⁶⁾	
1991	-	6	-	-	-	2	2
1992	-	4	-	-	-	-	4
1993	-	4	-	-	-	1	1
1994	-	9	-	-	2	-	7
1995	3	2	3	-	-	2	-
1996	34	-	28	-	-	-	-
1997	5	1	4	-	-	1	-
1998	3	2	2	-	1	1	-
1999	-	-	-	-	-	-	-
2000	5	-	2	-	-	-	-
2001	1	-	1	-	-	-	-
2002	4	3	4	-	1	2	-
2003	2	1	2	-	-	1	-
2004	1	-	1	-	-	-	-
2005	-	1	-	-	-	1	-
2006	1	3	1	-	-	3	-
2007	5	.-	5	.-	.-	.-	.-
2008	-	-	-	-	-	-	-

- 1) Samassa valvonta-asiassa on voitu antaa useita sanktioita. Vuonna 1991 TILA palautti yhden asian ja vuonna 1993 kaksi asiaa tilintarkastusvaliokunnille käsiteltäväksi uudelleen.
- 2) Vuodesta 1995 lähtien TIVA on tehnyt TILAlle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TILA tekee VALAlle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Tilintarkastuslain mukaan hyväksymisen peruuttamisesta päättää VALA.
- 3) Huomautussanktioiden lukumääriin sisältyvät vuosina 1991–1992 annetut muistutussanktiot, yhteensä 7 kpl. Muistutussanktio poistettiin Keskuskauppakamarin 13.12.1990 vahvistamalla tilintarkastajasäännöillä. Sen tilalle tulivat nykyisistä sanktioista varoitus ja huomautus. Muistutussanktiota on sovellettu, jos sääntöjen vastainen toiminta on tapahtunut ennen 1.1.1991.
- 4) Lukuun sisältyy 10 TILAn tekemää esitystä KHT-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.
- 5) Lukuun sisältyy yksi TILAn tekemä esitys KHT-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.
- 6) Vuosina 1991–1995 TILA:ssa oli mahdollista muuttaa tilintarkastusvaliokunnan päätöstä myös antamalla sanktio. Vuonna 1995 voimaan tullut lainmuutos poisti nämä mahdollisuudet.
- 7) Lukuun sisältyy yksi TILAn suoraan HTM-tilintarkastajaan kohdistama valvonta-asia

Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2008 päättämät KHT ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat

VALTION TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN (VALA) VUOSINA 1990–2008 PÄÄTTÄMÄT KHT JA HTM-TILINTARKASTAJIEN JA -YHTEISÖJEN TOIMINTAAN KOHDISTUVAT ERITYISET VALVONTA-ASIAT								
	Vireilletuloperuste		Päätöksen lopputulos ¹⁾					
	Hyväksymisen peruuttamisesitys ²⁾	Muutoksenhaku ³⁾	Hyväksymisen peruuttaminen	Sanktioensias-teena	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen	Sanktion pysyttäminen	Pysytetty päätös olla antamatta sanktiota
1990	-	5	-	-	-	-	-	5
1991	-	6	-	1	-	1	3	1
1992	-	11	-	-	1	1	1	8
1993	-	9	-	-	1	1	-	7
1994	-	8	-	1	-	-	1	6
1995	2	14	1	1	-	-	4	8
1996	37	9	5	-	2	4	7	-
1997	6	5	3	-	1	3	3	-
1998	3	3	3	-	1	2	1	-
1999	-	5	-	-	3	1	1	-
2000	2	2	2	-	-	-	2	-
2001	1	2	2	-	-	1	-	-
2002	4	-	3	-	-	-	-	-
2003	2		2					
2004	2	-	2	-	-	-	-	-
2005	1	1	1	-	-	-	1	
2006	1	4	1	.-	1	1	1	.-
2007	4	1	1	.-	2	.2	-	.-
2008	1	1	1	-	-	1	-	-

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

TILA 1/2008

Tilintarkastus M Oy oli hyväksytty KHT-yhteisöksi 18.12.2007 ja Tilintarkastustoimisto S Oy:n hyväksyminen KHT-yhteisönä oli lakkautettu 6.2.2008. Yhtiöt olivat vaihtaneet toiminimiään keskenään 14.1.2008. KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy oli pyytänyt asiakkaitaan hoitamaan tilintarkastajan vaihtumisen kaupparekisteriin tehtävällä y-tunnuksen muutoksella.

TILA otti KHT A:n toiminnan tarkastamisen käsiteltäväkseen oma-aloitteisesti. TILA tutki, miten asiakassuhteen mahdollinen siirtäminen uudelle KHT-yhteisölle oli hoidettu.

KHT A piti menettelyä hyvän tilintarkastustavan mukaisena. KHT A:n mukaan yhtiön asiakkaat, joiden päättävä elin oli valinnut KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy:n tilintarkastajakseen ja joiden tilintarkastustoimeksianto jatkui edelleen, olivat valinneet samassa yhteydessä myös päävastuullisen tilintarkastajan. Tällä valinnallaan he olivat valinneet sekä henkilön että organisaation tilintarkastajakseen. KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy:n asiakkaille lähetetty informaatio oli tarkoitettu kertomaan yhtiön tilanteesta ja asiakkaat olivat tehneet omat valintansa.

TILA totesi, että KHT A:n toiminta oli tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaista. KHT A oli rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana ja menetellyt perusteettomasti tavalla, joka on muutoin omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta ja arvoa.

TILA antoi KHT A:lle varoituksen.

KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.

Sen vuoksi, että Tilintarkastus M Oy on hyväksytty KHT-yhteisöksi 18.12.2007 ja Tilintarkastustoimisto S Oy:n hyväksyminen KHT-yhteisönä on lakkautettu 6.2.2008, TILAn sihteeri on tiedustellut KHT A:lta, miten asiakassuhteen mahdollinen siirtäminen uudelle

KHT-yhteisölle on hoidettu. Yhtiöt ovat vaihtaneet toiminimiään keskenään 14.1.2008.

Yhtiön edustaja T on vastannut tiedusteluun 11.3.2008. T:n mukaan aikaisempi KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy on pyytänyt asiakkaitaan hoitamaan tilintarkastajan vaihtumisen kaupparekisteriin tehtävällä y-tunnuksen muutoksella.

KHT A:n vastine

KHT A on antanut TILA:lle 7.4.2008 päivätyyn vastineeseen. KHT A:n mukaan vuonna 2007 ja aiemmin ne yhtiön asiakkaat, joiden päättävä elin on valinnut KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy:n tilintarkastajakseen ja joiden tilintarkastustoimeksianto jatkuu edelleen, ovat valinneet samassa yhteydessä myös päävastuullisen tilintarkastajan. Tällä valinnallaan he ovat valinneet sekä henkilön että organisaation tilintarkastajakseen. KHT A:n asiakkaat ovat suurelta osalta perheyryityksiä, joissa yhteyshenkilöt ovat omistajia ja samalla toimivaa johtoa.

KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy:n asiakkaille lähetetty informaatio on ollut tarkoitettu kertomaan yhtiön tilanteesta ja asiakkaat ovat tehneet omat valintansa. KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy:lle ei toistaiseksi ole tullut tietoon yhtään tapausta, jossa toimeksianto ei olisi jatkettu. KHT A:n käsityksen mukaan näin on siksi, että samat henkilöt ja sama organisaatio jatkavat asiakkaan tekemää tilintarkastustoimeksiantoa.

KHT A:n mukaan kaikki ne henkilöt, jotka ovat olleet KHT-yhteisön organisaatiossa vuonna 2007, ovat siinä edelleen. Päinvastoin organisaatiota on laajennettu, jotta toimintaa voitaisiin kehittää tulosvastuullisesti.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA arvioi päätöksessään, onko KHT A toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti hänen antaessaan neuvoja hallinnoimiensa tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisen, hyväk-

symisen lakkauttamisen ja toiminimien vaihdosten edellyttämistä toimenpiteistä.

2 Tapahtumien kulku

Tilintarkastus M Oy hyväksyttiin KHT-yhteisöksi 18.12.2007. KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy:n hyväksyminen KHT-yhteisönä lakkautettiin 6.2.2008 sen omasta hakemuksesta. Yhtiöt vaihtoivat toiminimet 14.1.2008 keskenään niin, että Tilintarkastus M Oy:n toiminimeksi tuli Tilintarkastustoimisto S Oy. KHT A on toiminut molempien tilintarkastusyhteisöjen hallituksen ainoana jäsenenä.

KHT A on edellä mainittujen muutosten vuoksi neuvonut tilintarkastusasiakkaitaan ainoastaan muuttamaan kaupparekisteriin tilintarkastajaksi valitsemansa tilintarkastusyhteisön y-tunnuksen.

3 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

TILA katsoo, että hyvään tilintarkastustapaan kuuluu kertoa etukäteen KHT-yhteisön tilintarkastusasiakkaille, jos KHT-yhteisö vaihtaa toiminimeään tai sen hyväksyminen lakkaa. Tämä on KHT-yhteisön tai siinä päätösvaltaa käyttävän KHT-tilintarkastajan tehtävä. KHT-tilintarkastajan on tarvittaessa neuvottava, miten tilintarkastusasiakas voi vaihtaa tilintarkastajaa laissa säädetyssä järjestyksessä.

KHT A:n tilintarkastusasiakkaille antama ohje tilintarkastajansa y-tunnuksen vaihtamisesta kaupparekisteriin on riittämätön toimenpide tilintarkastajan vaihtumisen yhteydessä. KHT A:n olisi pitänyt neuvoa asiakasyrityksiään valitsemaan tilintarkastajakseen uuden KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy:n (entinen Tilintarkastus M Oy) laissa säädetyssä järjestyksessä jo ennen kuin tilintarkastusasiakkaiden tilintarkastajakseen valitseman yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy:n kelpoisuus toimia tilintarkastajana lakkaa. Tilintarkastustoimisto S Oy:n tilintarkastusasiakkaat, joilla ei ole ollut varatilintarkastajaa, ovat KHT A:n antaman riittämättömän ohjeistuksen vuoksi jääneet ilman kelpoisuusehdot täyttävää tilintarkastajaa.

Jos tilintarkastajaksi valitaan tilintarkastusyhteisö, sen on tilintarkastuslain mukaan ilmoit-

tettava tilintarkastettavalle yhteisölle, kenellä tilintarkastusyhteisössä työskentelevällä tilintarkastajalla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Ilmoitus on annettava, vaikka tilintarkastusasiakkaana oleva yhteisö olisi KHT A:n kertomalla tavalla jo tilintarkastusyhteisön valitessaan nimennyt päävastuullisen tilintarkastajan vastoin tilintarkastuslakia. TILA katsoo, että päävastuullisen tilintarkastajan nimeäminen yhtiökokouspäätöksissä ei merkitse sitä, että hänet olisi valittu tilintarkastusyhteisön ohella toiseksi tilintarkastajaksi.

TILA katsoo, että KHT A:n toiminta on ollut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaista. TILA:n mielestä merkitystä ei ole sillä, miten KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy muilta osin hoitaa tilintarkastustoimeksiantonsa eikä sillä, miten KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto S Oy:n asiakasyritykset ovat suhtautuneet tehtyihin järjestelyihin.

KHT A on rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana ja menetellyt perusteettomasti tavalla, joka on muutoin omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta ja arvoa.

Ratkaisu

TILA antoi KHT A:lle varoituksen.

(KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.)

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 22, 15, 40, 44, 49 §.

TILA 2/2008

TILA otti KHT A:n toiminnan tarkastamisen käsiteltäväkseen oma-aloitteisesti. TILA kiinnitti huomiota julkisuudessa esiintyneeseen tapaukseen, jossa Yritys Oyj laati Valvontaviranomaiselta saamansa palautteen perusteella uudelleen IFRS-tilinpäätöksensä vertailutietoineen tilikaudelta 1.1.–31.12.2005. Valvontaviranomaiselta saatujen tietojen perusteella myös tilikauden 1.1.–31.12.2006 IFRS-tilinpäätöksessä oli lukuisia virheitä ja puutteita.

KHT A myönsi, että Yritys Oyj:n tilinpäätöksissä tilikausilta 2005 ja 2006 oli virheitä, mutta virheet liittyivät lähinnä muutoseikkoihin eivätkä virheet olleet olennaisia. KHT A oli lisäksi tunnistanut kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisvelvollisuuden aiheuttaman riskin ja ottanut sen huomioon tilintarkastussuunnitelman riskinkartoituksessa ja tilintarkastustyön suunnittelussa. KHT A:n mukaan tilintarkastusprosessi oli suunniteltu ja toteutettu sekä riskit analysoitu keskeisten tilintarkastusalan suositusten mukaisesti.

TILA tutki asian ja katsoi, että KHT A:n olisi pitänyt lukuisten IFRS-standardien vastaisuuksien johdosta epäillä sitä, olivatko tilinpäätökset tilikausilta 2005 ja 2006 laadittu kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti ja antoivatko tilinpäätökset kansainvälisten tilinpäätösstandardien tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

TILA totesi, että KHT A oli kahtena perättäisenä tilikautena huolimattomuudesta ja varomattomuudesta menettänyt tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti antaessaan vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset Yritys Oyj:n IFRS-konsernitilinpäätöksistä tilikausilta 1.1.–31.12.2005 ja 1.1.–31.12.2006.

TILA päätti antaa KHT A:lle varoituksen hyvän tilintarkastustavan vastaisesta menettelystä Yritys Oyj:n tilintarkastuksessa tilikausilta 2005 ja 2006.

KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.

Asiakirjaselvitys

Valvontaviranomainen toimitti TILA:lle havaintojaan koskien Yritys Oyj:n laatimia IFRS-tilinpäätöksiä tilikausilta 1.1.–31.12.2005 ja 1.1.–31.12.2006. Valvontaviranomaisen havaintojen mukaan sekä vuoden 2005 että vuoden 2006 konsernitilinpäätöksiin sisältyy useita virheitä ja puutteita.

KHT A:n vastine

KHT A totesi TILA:lle antamassaan 26.2.2008 päivätyssä vastineessaan seuraavaa:

Tilintarkastusstandardi 200: Tilintarkastuksen tavoitteet ja yleiset periaatteet

Yritys Oyj on konserni, joka tarkastushetkellä muodostui emoyhtiöstä ja kuudesta tytäryhtiöstä. Koska kaikki yhtiöt olivat pieniä, tilintarkastuksessa evidenssiä kirjanpidon ja tilinpäätöksen oikeellisuudesta voitiin hakea suorittamalla tytäryhtiöiden kohdalla koko kirjanpitomateriaalin kattava tilintarkastus ja emoyhtiönkin kohdalla tarkastettiin olennainen osa kirjanpitomateriaalista. Samoin yhtiöiden hallintoon liittyvä evidenssi, esimerkiksi pöytäkirjat, käytiin kokonaisuudessaan läpi.

Konsernitilinpäätös tuli laatia kansainvälisten tilinpäätössäännösten mukaisesti. Myös yrityksen johto kiinnitti tähän huomiota. Kirjanpito on hoidettu tilitoimistoissa. Yhtiö päätti vaihtaa tilitoimiston sellaiseen toimistoon, joka ilmoitti pystyvänsä tekemään kansainvälisten standardien mukaisen konsernitilinpäätöksen. Tilitoimiston johdossa oli kaksi KHT-tilintarkastajaa. Lisäksi yritys palkkasi vuonna 2006 talouspäällikön, jonka erityisenä tehtävänä oli kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisen tilinpäätöksen laatiminen yhdessä tilitoimiston kanssa. Kyseisen talousjohtajan jätettyä paikkansa tilalle hankittiin keväällä 2007 aiemmin toisessa listayhtiössä toiminut talouspäällikkö.

Tilintarkastuksen toteuttamista suunniteltaessa on tunnistettu kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti laadittavan konserniti-

linpäättöksen aiheuttama tilintarkastusriski. Myös Yritys Oyj:n johto on tunnistanut riskin ja on panostanut edellä kerrotulla tavalla asiaan. Tilintarkastusta suunniteltaessa tavoitteena oli pienentää tilintarkastusriskiä erityisesti IFRS-tilinpäättöksen suhteen. Tämän vuoksi tilintarkastusryhmän kokoonpanoa vahvistettiin ottamalla avustajaksi KHT-tilintarkastaja ja samalla KHT A lisäsi omaa ajankäyttöään.

Tilintarkastusstandardi 300: Tilintarkastuksen suunnittelu

Yritys Oyj:ssä suoritettussa tilintarkastuksessa tilintarkastussuunnitelmaan ja riskianalyyysiin asetettiin merkittävä paino. Käytettyyn tilintarkastusohjelmaan sisältyvässä tilintarkastussuunnitelmassa on riskinkartoituksessa arvioitu asiakkaan omia riskejä, asiakkaan omien kontrollijärjestelmien tasoa sekä asiakkaan muodostamaa riskiä tilintarkastajalle. Tämän jälkeen tilintarkastussuunnitelma sisältää painopistealueitten ja tilintarkastustyön kulun suunnittelun sekä tilintarkastajan riippumattomuuden arvioinnin. Asiakkaan riskianalyyssissä arvioitiin Yritys Oyj:n riskejä mm. yhtiön toimialan, tuotannon, organisaation, laskentajärjestelmän ja taloudellisen aseman näkökulmasta. IFRS-säännösten noudattamisvelvollisuus otettiin huomioon useassa tilintarkastussuunnitelman ja riskianalyyysin kohdassa.

Tilintarkastusstandardi 315: Yhteisön ja sen toimintaympäristön käsittäminen sekä olennaisen virheen tai puutteen riskien arviointi

Yritys Oyj:n noudattamassa IFRS-kirjanpitoikäntäntössä merkittävänä ongelmana pidettiin arvopaperikaupan kirjaamista, vaikka se ei sinänsä vaikuttanut yhtiön tulokseen tai taloudellisesta asemasta saatavaan kuvaan.

Yritys Oyj oli jo vuosia harjoittanut yhtiöjärjestykseen merkittyä arvopaperikauppaa ja kirjannut arvopapereiden myyntitulot ja mahdolliset osinkotulot suomalaisen hyvän kirjanpitoikäntäntön mukaisesti tuloslaskelmaan liikevaihdoksi. Arvopapereiden hankinnat kirjattiin ostomenoksi, jota tilinpäätöksessä korjattiin arvopaperivaraston muutoksella. Tämä menettely on edelleen hyvän kirjanpitoivan

mukaista Suomen kirjanpitolain ja –käytännön mukaan tehtävissä tilinpäätöksissä. Tästä kirjaamistavasta ja sen IAS-hyväksyttävyydestä KHT A keskusteli useasti toimitusjohtajan, tilitoimiston vastuuhenkilöiden sekä tilintarkastusavustajan kanssa.

Perusteet sille, että menettely on hyväksytty tilintarkastuksessa, oli ensinnäkin se, että yhtiö informoi arvopaperikaupan segmenttiedoissaan, jolloin oikea kuva liikevaihdon sisällöstä on välittynyt tilinpäätöksen lukijalle. Toinen tärkeä peruste oli se, että pörssissä oli ollut jo vuosia vastaavalla bruttomenettelytavalla arvopaperikauppansa kirjannut yhtiö. Tämä tosiasia antoi uskottavuutta sille käsitykselle, että menettely oli Valvontaviranomaisen hyväksymä.

Olellainen virhe tilinpäätöksessä on sellainen, joka saa tilinpäätöksen hyväksikäyttäjän tekemään väärä johtopäätöksiä yrityksen taloudellisesta asemasta. Olellaisuudelle tilintarkastajat pyrkivät usein määrittämään joitain lukuarvoja. Kauppatieteiden tohtori E käsitteli tilintarkastukseen liittyvässä väitöskirjassaan myös olellisuuden käsitettä. Hän pyrki määrittelemään prosentuaalisia rajoja ja esittää olellisuuden rajoiksi 1 % liikevaihdosta tai taseen loppusummasta, 5 % omasta pääomasta tai 10 % tuloksesta. Nämä rajat ovat luonnollisesti vain suuntaa antavia ja tapauskohtaisia.

Valvontaviranomaisen raportoidut IFRS-puutteet eivät tytäryhtiön markkinointikuluja lukuun ottamatta olleet tulosvaikutteisia, vaan ne liittyvät muutoseikkoihin ja IAS -säännösten mukaiseen esitystapaan. Suuruusluokaltaankaan esitetyt virheet eivät juuri olleet olellaisia. Näin ollen Yritys Oyj:n vuoden 2005 ja 2006 tilinpäätökset antoivat KHT A:n mielestä tilinpäätöksen hyväksikäyttäjälle oikean ja riittävän kuvan yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Vastineensa loppuksi KHT A kommentoi vielä Valvontaviranomaisen havainneen virheitä ja puutteellisuuksia useimpien pörssiyritysten vuoden 2005 IFRS-tilinpäätöksissä sekä vuoden 2007 osavuositarkastuksissa, mikä KHT A:n mukaan kertoo siitä, että listayritysten oppimisprosessi kansainvälisten tilinpäätösnormien mukaisten tilinpäätösten ja osa-

vuosikatsausten laadinnassa on edelleen kesken.

KHT A on katsonut noudattaneensa hyvää tilintarkastustapaa seuraavin perusteluin:

- Kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisvelvollisuuden aiheuttama riski on havaittu ja se on otettu huomioon tilintarkastussuunnitelman riskinkartoituksessa ja tilintarkastustyön suunnittelussa.

- Tilintarkastusprosessi on suunniteltu ja toteutettu sekä riskit analysoitu keskeisten tilintarkastusalan suositusten (200, 230, 300, 315) mukaisesti.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA arvioi, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti antaessaan vakio- tai muotoiset tilintarkastuskertomukset Yritys Oyj:n IFRS-konsernitilinpäätöksistä tilikaudelta 1.1.–31.12.2005 ja 1.1.–31.12.2006.

Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa sovelletaan kumottua tilintarkastuslakia (936/1994), joka oli voimassa ajanjaksolla, johon tutkinta kohdistuu. TILA:n suorittamaan valvontaan sovelletaan uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

2 Tapahtumien kulku

2.1 Konsernitilinpäätös vuodelta 2005

KHT A on antanut 7.4.2006 päivätyn vakio- tai muotoisen tilintarkastuskertomuksen Yritys Oyj:n konsernitilinpäätöksestä tilikaudelta 1.1.–31.12.2005. Sen mukaan konsernitilinpäätös on laadittu kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti.

Valvontaviranomainen on tutustunut Yritys Oyj:n konsernitilinpäätökseen vuodelta 2005 yhtiön toimitettua syksyllä 2006 Valvontaviranomaiselle materiaalia, joka liittyi yhtiön suunnitelmiin listautua Helsingin Pörssin NM-listalle. Valvontaviranomaisen näkemys oli, että Yritys Oyj:n konsernitilinpäätöstä vuodel-

ta 2005 ei ollut laadittu IFRS-standardien mukaisesti. IAS 1 *Tilinpäätöksen esittäminen* –standardin mukaan ”tilinpäätöksen ei pidä sanoa olevan IFRS-standardien mukainen, ellei se täytä IFRS-standardien kaikkia vaatimuksia”. Edelleen IAS 1:n mukaan IFRS-standardien noudattamisen ja tarvittaessa lisätietojen antamisen oletetaan johtavan oikean kuvan antavaan tilinpäätökseen. Valvontaviranomaiselta saamansa palautteen perusteella Yritys Oyj päätti laatia uudelleen tilivuoden 2005 IFRS-tilinpäätöksen vertailutietoineen. Yhtiö ryhtyi oma-aloitteisesti korjaaviin toimenpiteisiin, jolloin Valvontaviranomaisesta koskevan lain mukainen oikaisukehotus (24 a § 2 mom.) ei tullut sovellettavaksi.

Yritys Oyj on elokuussa 2007 julkaisemassaan perusesitteessä (osake-esite liikkeeseen laskettujen uusien osakkeiden hakemiseksi julkisen kaupankäynnin kohteeksi) selostanut, että tilikaudelta 2005 uudelleen laaditulla tilinpäätöksellä korjattiin puutteet kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin nähden. Yhtiön mukaan suurimmat muutokset alkuperäiseen konsernitilinpäätökseen koskivat yhtiön harjoittamaa sijoitustoimintaa (10,8 miljoonaa euroa vuonna 2005), jota ei uudelleen laaditussa tilinpäätöksessä enää huomioidu liikevaihtona. Lisäksi yhtiö teki 263 000 euron arvonalennuksen konserniliiketoiminnasta IFRS-tilinpäätökseen sisältyviin vuoden 2004 vertailulukuihin. Yhtiö on myös oikaissut markkinointikulujen aktivoiminnan 73 000 euroa vuoden 2005 IFRS-tilinpäätöksessä.

Valvontaviranomainen on todennut, että Yritys Oyj:n tilinpäätös on ainoa suomalaisten julkisesti noteerattujen yhtiöiden julkaisema tilinpäätös, joka on laadittu uudelleen konsernitilinpäätöksen osalta ja siitä on annettu uusi tilintarkastuskertomus.

Yritys Oyj:n sijoitustoiminnan tuotot ja kulut on esitetty vuoden 2005 konsernitilinpäätöksessä bruttona yhtiön liikevaihdossa. IAS 39 *Rahoitusinstrumentit: kirjaaminen ja arvostaminen* -standardin mukaan rahoitusinstrumenteista kirjataan vain käyvän arvon muutokset rahoitusinstrumenteista tuloslaskelmaan. Yhtiön uudelleen laatimassa konsernitilinpäätöksessä liikevaihto on sijoitustoiminnan kirjaamistavan muutoksesta johtuen las-

kenut reilusta 13 000 000 eurosta noin 2 550 000 euroon.

Yritys Oyj on aktivoinut markkinointikuluja vuoden 2005 IFRS-tilinpäätöksessä. Markkinointikulujen aktivointi on IAS 38 *Aineettomat hyödykkeet* -standardin vastaista. Uudelleen laaditussa konsernitilinpäätöksessä yhtiö on oikaissut markkinointikulujen aktivoinnin 73 000 euroa. Markkinointikulujen aktivointi on vaikuttanut konsernin tulokseen. KHT A on vastineessaan esittänyt tyypillisiä tilinpäätöksen virheen olennaisuutta kuvaavia mittareita. Eräs näistä on 1 % liikevaihdosta. Aktivoidujen markkinointikulujen määrä on 2,86 % liikevaihdosta (73 000 euroa/2 550 000 euroa) eli tilinpäätöksen virhe on tällä mittarilla arvioiden ollut olennainen.

Yritys Oyj:n konsernitilinpäätös vuodelta 2005 sisältää lisäksi lukuisia muita IFRS-standardien vastaisuuksia ja puutteita. Muun muassa IFRS 1 *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* -standardi edellyttää tietoja IFRS-tilinpäätökseen siirtymisen vaikutuksista. Yhtiö ei ollut esittänyt tällaisia tietoja konsernitilinpäätöksessään eikä vertailuvuoden tietoja ollut oikaistu IFRS-standardien mukaisiksi. Yhtiö on korjannut nämä sekä useita muita virheitä uudelleen laadittuun konsernitilinpäätökseen.

2.2 Konsernitilinpäätös vuodelta 2006

KHT A on antanut 13.4.2007 päivätyyn vakio-muotoisen tilintarkastuskertomuksen Yritys Oyj:n konsernitilinpäätöksestä tilikaudelta 1.1.–31.12.2006. Tilintarkastuskertomuksen mukaan kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaan laadittu konsernitilinpäätös antaa näiden standardien tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Valvontaviranomainen on tutustunut Yritys Oyj:n konsernitilinpäätökseen vuodelta 2006 yhtiön toimitettua konsernitilinpäätöksen sisältäneen esitteen liikkeelle laskettujen uusien osakkeiden hakemiseksi julkisen kaupankäynnin kohteeksi Valvontaviranomaiselle kesällä 2007. Valvontaviranomainen on yleisellä tasolla käynyt läpi Yritys Oyj:n konsernitilinpäätöksen vuodelta 2006 ja havainnut useita virheitä ja puutteita tilinpäätöksessä ja

toimintakertomuksessa. Virheiden ja puutteiden suuresta lukumäärästä huolimatta Valvontaviranomainen on päätenyt sille kannalle, ettei IFRS-tilinpäätöksen oikaiseminen jälkikäteen ole tarkoituksenmukaista, vaan yhtiö voisi korjata virheet ja puutteet tulevassa raportoinnissaan. Valvontaviranomainen on kuitenkin edellyttänyt, että yhtiö kertoo esitteessään, mitä merkittäviä virheitä vuoden 2006 tilinpäätös sisältää ja miten virheet tullaan korjaamaan tulevassa raportoinnissa. Tämä oli Valvontaviranomaisen mielestä välttämätöntä toisaalta listayhtiöiden tilinpäätösten vertailukelpoisuuden ja toisaalta markkinoiden tiedonsaannin kannalta, jotta sijoittajat voisivat arvioida yhtiön kykyä laatia taloudellisia raportteja.

Yritys Oyj:n perusesitteen mukaan vuoden 2006 tilinpäätökseen sisältyy IAS 1:n vastainen kirjanpitokäsittely. Satunnaiset kulut vuoden 2006 tilinpäätöksessä (139 850,37 euroa) ovat vuoden 2006 osakeantiin liittyneitä kuluja. Kirjaus on yhtiön mukaan virheellinen ja se korjataan poistamalla satunnaiset kulut kokonaan ja osakeantikulut kirjataan vähentämään omaa pääomaa. Yhtiön perusesitteen mukaan tuotekehitysaktivointien määrä taseessa on lisäksi virheellinen ja liitetiedoissa esitetyt luvut ovat epätasomallisia. Yhtiö on myös ilmoittanut esitteessään, että aikaisempien tilinpäätösten virheet ja niiden korjaaminen saattavat heikentää yhtiön julkisuuskuva ja sijoittajien yhtiötä kohtaan tuntemaa luottamusta.

Yritys Oyj:n vuoden 2006 konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmassa on liikevoiton jälkeen esitetty erä satunnaiset kulut n. 140 000 euroa. IAS 1:n mukaan tuloslaskelmassa ei saa esittää satunnaisia eriä. Yritys Oyj:n liikevoitto vuonna 2006 on ollut n. 384 000 euroa ja tulos ennen veroja n. 187 000 euroa. KHT A on vastineessaan esittänyt tyypillisiä tilinpäätöksen virheen olennaisuutta kuvaavia mittareita. Eräs näistä on 10 % tuloksesta. Tällä mittarilla arvioiden virheellisesti kirjattujen satunnaisten kulujen vaikutus tilikauden 2006 tulokseen (n. 140 000 euroa) on ollut olennainen.

Yritys Oyj:n konsernitilinpäätös vuodelta 2006 sisältää lisäksi lukuisia muita virheitä ja puutteita. Muun muassa tuotekehitysinvestointien

määrä taseessa on virheellinen, koska yhtiö on kirjannut Kehittämiskeskukselta saamaansa lainaa 29 000 euroa virheellisesti tueksi ja tuotekehitysaktivointien vähennykseksi. Myös tilinpäätöksen liitetiedoista puuttuu useita standardien edellyttämiä tietoja.

3 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

Tilinpäätöksen laatiminen on yhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan tehtävä. Tilintarkastajan tehtävänä on muun muassa antaa lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti; sekä siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Yritys Oyj on säännellyillä markkinoilla (ML-lista) toimiva yhtiö. Arvopaperimarkkinoiden toimivuuden kannalta on erityisen tärkeää ylläpitää luottamusta siihen, että sijoittajilla on mahdollisuus saada luotettavaa ja vertailukelpoista taloudellista informaatiota arvopaperin arvoon olennaisesti vaikuttavista seikoista.

3.1 Tilikausi 1.1.–31.12.2005

Vuoden 2005 tilinpäätöksen tilintarkastusta arvioidessaan TILA ottaa huomioon sen, että KHT A on tarkastanut Yritys Oyj:n kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaan laadittu tilinpäätöksen ensimmäisen kerran. KHT A:n vastineesta ja työpapereista ilmenee, että hän on havainnut IFRS tilinpäätöksen mukanaan tuoman riskin ja ottanut sen huomioon tilintarkastussuunnitelman riskinkartoituksessa ja tilintarkastustyön suunnittelussa. Huolellisesta suunnittelusta ja tilintarkastuksessa tekemistään havainnoista huolimatta KHT A on antanut vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen konsernitilinpäätöksestä.

TILA katsoo, että KHT A:n olisi pitänyt lukuisien standardien vastaisuuksien johdosta epäillä sitä, onko tilinpäätös laadittu kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti ja antaako tilinpäätös kansainvälisten tilinpäätösstandardien tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. KHT A:n olisi

tullut havaita erityisesti virheellisesti aktivoitujen markkinointikulujen vaikutus tilikauden tulokseen sekä arvopaperikaupan tuottojen ja kulujen bruttoesittämistävän vaikutus tilinpäätöksen vertailtavuuteen.

TILA katsoo, että KHT A on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti antaessaan vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen Yritys Oyj:n konsernitilinpäätöksestä vuodelta 2005.

3.2 Tilikausi 1.1.–31.12.2006

Vuoden 2006 tilinpäätöksen tilintarkastusta arvioidessaan TILA ottaa huomioon sen, että tilintarkastajalla on vuoden 2005 tilinpäätöksen uudelleen laatimiseen johtaneiden virheiden perustella ollut syy erityisellä huolella tarkastaa, että yhtiön tilinpäätös vuodelta 2006 on IFRS-tilinpäätösstandardien mukainen. KHT A:n vastineesta ja erityisesti työpapereista ilmenee, että tilintarkastuksessa painopistettä on siirretty IFRS-standardien asianmukaisen noudattamisen suuntaan. Huolellisesta suunnittelusta ja erityisestä panostuksesta huolimatta KHT A on antanut vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen konsernitilinpäätöksestä, joka sisältää IFRS-standardien vastaisuuksia, puutteita sekä epäjohtonmukaisuuksia.

TILA ottaa kantaa KHT A:n toimintaan, hänen annettuaan vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen Yritys Oyj:n konsernitilinpäätöksestä vuodelta 2006. TILA katsoo, että KHT A:n olisi pitänyt lukuisien standardien vastaisuuksien johdosta epäillä sitä, onko tilinpäätös laadittu kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti ja antaako tilinpäätös kansainvälisten tilinpäätösstandardien tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. KHT A:n olisi tullut erityisesti kiinnittää huomiota siihen, että satunnaiset kulut sisältyvät tuloslaskelman kuluihin liikevoiton jälkeen.

TILA katsoo, että KHT A on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastuslain vastaisesti antaessaan vakiomuotoisen tilintar-

kastuskertomuksen Yritys Oyj:n konsernitilinpäätöksestä vuodelta 2006.

4 Yhteenveto

KHT A on kahtena perättäisenä tilikautena huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti antaessaan vakio-muotoiset tilintarkastuskertomukset Yritys Oyj:n IFRS-konsernitilinpäätöksistä tilikausilta 1.1.–31.12.2005 ja 1.1.–31.12.2006.

Ratkaisu

TILA antoi KHT A:lle varoituksen.

(KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.)

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 16, 19 §;
Tilintarkastuslaki (459/2007) 20 §, 22 §, 40 §,
46 §, 49 §, 53 § ja 54 §.

TILA 3/2008

Sosiaali ry:n entiset hallituksen jäsenet kantelivat TILAlle KHT A:n ja KHT B:n toiminnasta yhdistyksen lakisääteisinä tilintarkastajina. Kantelun mukaan 1) tilintarkastuksessa oli jäänyt havaitsematta huomattava eläkevastuiden vaje ja 2) tilintarkastajat olivat jättäneet perusteettomasti lausumatta vastuuvapauden myöntämisestä.

KHT A ja KHT B torjuivat heihin kohdistetut moitteet. KHT A:n mukaan vuoden 2006 hallituksen pöytäkirjoissa sen enempää kuin vuoden 2007 alun pöytäkirjoissa ei ollut mainintoja lisäeläkeasiasta. Hallituksen silloisen jäsenen F:n 11.4.2007 päivätty maininta eläkesopimuksia koskevasta maksuvelvoitteesta tuli tilintarkastajien tietoon huhtikuun puolessa välissä vuonna 2007. Tilintarkastuskertomus oli kuitenkin annettu jo 2.4.2007. Myös KHT B totesi, että hän sai tietoa mahdollisesta eläkevastuusta koskevasta asiasta vasta 29.5.2007, kun vuoden 2006 tilinpäätöstä ja tilintarkastuskertomusta käsiteltiin vuosikokouksessa.

Yhdistyksen hallinnon tilanne on ollut riidoista ja oikeuskäsittelyistä johtuen niin epäselvä, että tilintarkastajat joutuivat pohtimaan vastuuvapausasiaa usean kerran. KHT A ja KHT B olivat tulleet siihen johtopäätökseen, että kyseisessä tilanteessa paras vaihtoehto oli jättää asia yhdistyksen kokoukselle. KHT B:n mukaan tilintarkastajat olivat katsoneet, että käräjäoikeuden tuomion perusteella saattaa olla niin, että yhdistyksen hallitus ei ole noudattanut yhdistyslakia ja sääntöjä. Näin ollen tilintarkastajat olivat jättäneet lausumatta hallitukselle myönnettävästä vastuuvapaudesta tilintarkastuskertomussaan.

TILA tutki asian ja totesi, että annetun selvityksen nojalla KHT A ja KHT B eivät olleet toimineet tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen)

Kantelu

Sosiaali ry:n entisen hallituksen jäsenet lähettivät TILAlle kirjeen, jossa arvostellaan KHT A:n ja KHT B:n toimintaa yhdistyksen tilintarkastajana. Kantelun mukaan 1) tilintarkastuksessa on jäänyt havaitsematta huomattava eläkevastuiden vaje ja 2) tilintarkastajat ovat jättäneet perusteettomasti lausumatta vastuuvapauden myöntämisestä.

1) Sosiaali ry on tehnyt 1990-luvulta lähtien tiettyjen henkilöstöryhmien kanssa sopimuksia lisäeläkkeistä, joiden turvin työntekijät ovat voineet siirtyä normaalia aikaisemmin eläkkeelle. Lisäeläkkeistä on sovittu työsopimuksissa. Yhdistyksen sittemmin eronnut hallitus (kantelija) käsitteli noin vuosi sitten luonnosta uudeksi työsopimusmalliksi. Tällöin hallitukselle ilmeni, että yhdistyksen entinen toiminnanjohtaja oli 1990-luvun lopulla laajentanut lisäeläketurvan koskemaan varsin laajaa osaa henkilökunnasta. Toiminnanjohtaja oli saattanut ylittää toimivaltuutensa.

Entinen hallitus ei ollut tietoinen tällaisista sitoumuksista ennen uuden työsopimusmallin käsittelyä ja tiedusteli asiaa myös tilintarkastajilta. Myös eräs yhdistyksen jäsen kysyi asiaa vuosikokouksessa. KHT A ja KHT B eivät ole olleet tietoisia eläkevastuiden laajuudesta, vaikka heidän olisi tullut kantelun mukaan tietää asiasta ja ilmoittaa siitä hallitukselle.

Kantelun mukaan tilintarkastuksessa oli jäänyt havaitsematta huomattava eläkevastuu, josta entinen hallitus informoi tilintarkastajia 11.4.2007. Eläkevastuiden vaje oli syntynyt usean edellisen vuoden aikana ja se oli jäänyt myös yhdistyksen aikaisemmalta tilintarkastajalta huomioimatta. Tästä huolimatta KHT A ja KHT B ehdottivat tilinpäätöksen vahvistamista.

2) Kantelun mukaan KHT A ja KHT B jättivät perusteettomasti lausumatta vastuuvapauden myöntämisestä. Kantelijan mielestä tilintarkastajien toiminta on ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista.

KHT A:n vastine

KHT A on ottanut kantaa toiminnastaan tehtyyn kanteluun 17.1.2008 päivätyillä kommentteillaan sekä 11.4.2008 antamallaan vastineella.

KHT A on toiminut yhdistyksen toisena varsinaisena tilintarkastajana lukuisia vuosia, ja hän on toimistonsa avustamana huolehtinut niin sanotusta valvontatilintarkastuksesta. KHT A:n mukaan Sosiaali ry:n hallinnon tilanne vuosina 2005 ja 2006 oli sekava. Tämä tilanne sai alkunsa lähinnä edellisen hallituksen puheenjohtajan ja toiminnanjohtajan henkilökohtaisista erimielisyyksistä. Tilanteesta seurasi toiminnanjohtajan erottaminen sekä hallituksen ja yhdistyksen jäsenten "leirytyminen" eri katsantokantaa edustaviin ryhmiin. Tästä seurasi riitaisuuksia hallituksen kokousten päätöksistä ja jäsenasioista. Jäsenasiat ratkaistiin E:n käräjäoikeuden päätöksellä 12.1.2007. Yhdistyksen vuosikokous erotti 29.5.2007 kaikki hallituksen jäsenet. Erotetun hallituksen jäsenet ovat sittemmin tehneet kantelun tilintarkastuksesta. Riitaisuuksien jäljiltä on vieläkin tutkinnassa päät-

töman lausuman antaminen oikeuden istunnossa.

KHT A:n mukaan tilintarkastuksessa on painotettu hallinnon tarkastusta hallinnon riitaisuuksista johtuen, mikä näkyy myös aneetuissa raporteissa. Tilintarkastus on suoritettu kaikilta osin hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Eläkevastuu

KHT A:n mukaan yhdistys ei itse maksa eläkekeitä. Lisäeläkkeistä on tehty vakuutusyhtiöiden kanssa vakuutus sopimukset. Yhdistyksen hallituksessa on vuonna 1981 tehty päätös, että lapsikylä-äitien eläkeikä on 60 vuotta. Tämän jälkeen on asiaa käsitelty hallituksen kokouksissa muutamina vuosina. Esimerkiksi vuosien 1989 ja 1990 hallituksen kokousten pöytäkirjoissa mainittiin, että eläkejärjestelmää "selkeytetään". KHT A viittaa Sosiaali ry:n henkilöstöpäällikkö K:n 4.9.2007 päivätyyn selvitykseen, jonka mukaan ei ole selvinnyt, milloin ja millä päätöksellä koko henkilöstö on tullut vakuutuksen piiriin. Eläkeiän alentaminen lakisääteisestä kuuteenkymmeneen vuoteen on hoidettu eläkevakuutuksen kautta. Kaikki eläkevakuutusyhtiöiden laskuttamat vakuutusmaksut on vuosittain maksettu. Vuoden 1990 jälkeen hallitus on käsitellyt lisäeläke-vakuutusasiaa seuraavan kerran vuonna 2005.

Eläkelain muutos 1.1.2005 nosti eläkeikää ja vaikutti mahdollisuuteen jäädä varhennetulle vanhuuseläkkeelle. KHT A:n mukaan Sosiaali ry:n kattamattoman eläkevastuun kertymää ei ole ollut mahdollista havaita tilintarkastuksessa olleen materiaalin perusteella. Yhdistyksen hallitus antoi 17.8.2007 pidetyssä kokouksessaan (pöytäkirja n:o 9/2007, kohta 5D) henkilöstöpäällikkö K:lle tehtäväksi tutkia ryhmäeläkevakuutuksen sopimusehtoja sekä selvittää riskiennuste ja maksujen ajoitus. K:n selvityksestä ilmenevät asian tulkintaepäselvyydet. Vakuutusyhtiöltä kului lähes viisi kuukautta saada tehtyä ensimmäinen laskelma kattamatta olevasta vastuusta.

KHT A:n mukaan vuoden 2006 hallituksen pöytäkirjoissa sen enempää kuin vuoden 2007 alun pöytäkirjoissa ei ole mainintoja lisäeläkeasiasta. Hallituksen silloisen jäsenen

F:n 11.4.2007 päivätty maininta eläkesopimuksia koskevasta maksuvelvoitteesta tuli tilintarkastajien tietoon huhtikuun puolessa välissä vuonna 2007. Tilintarkastus-kertomus oli kuitenkin annettu jo 2.4.2007.

Saatuun 11.4.2007 tiedon noin 70 000 euron "maksuvelvoitteesta" tilintarkastajat toteivat KHT A:n mukaan, ettei sen suuruinen määrä ole niin olennainen omaan pääomaan verrattuna, että tilinpäätöstä pitäisi muuttaa. Oma pääoma oli tuolloin noin 3,2 miljoonaa euroa. Tähän johtopäätökseen päädyttiin sen takia, ettei tilintarkastajien tai ilmeisesti muidenkaan tiedossa ollut kokonaisvastuun määrää, eikä sitä tilinpäätökseen 31.12.2006 ollut enää aikataulullisesti mahdollista selvittää. Ensimmäinen arvio kokonaisvastuusta tuli tilintarkastajien tietoon vuoden 2008 alussa. Sekin seikka, että tieto 70 000 euron maksuvelvoitteesta tuli hallituksen jäseneltä, joka oli yhdistyksen hallituksen talousasiantuntija, edesauttoi sellaisen johtopäätöksen tekemistä, ettei tilinpäätöstä tarvitse muuttaa. Täten KHT A katsoo tilintarkastajien toimineen mielestään suosituksen 560 (Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat) mukaisesti.

Hallituksen jäsenen P:n 15.2.2008 päivätyssä lisäselvityksessä on mainittu asian tullen hallituksen tietoonsa tammikuussa 2007 heidän saatuaan lisälaskun (liitteenä lisäselvityksessä) vakuutusyhtiöltä, vaikka lasku on päivätty 7.3.2007. KHT A:n mukaan hänen työpaperistaan 2.4.2007 ilmenee, ettei P ollut mukana kun hallitus ja tilintarkastajat keskustelivat tilintarkastuskertomuksesta. Toisin kuin P mainitsee lisäselvityksessään, KHT A ja KHT B eivät myöskään suullisesti keskustelleet eläkevastuusta P:n kanssa. Tilintarkastajat esittivät hallitukselle etukäteen luonnokset tilintarkastuskertomukseksi ja tilintarkastuspöytäkirjaksi. Hallituksen 30.3.2007 päivätty kommentti tilintarkastuskertomuksen luonnokseen osoittavat selvästi, että siihen aikaan eläkevastuuvajaus ei ole ollut hallituksen asialistalla. Jos eläkevastuu olisi ollut aikaisemmin tilintarkastajien tiedossa, tilintarkastajat olisivat KHT A:n mukaan luonnollisesti vaatineet tilinpäätökseen siitä jonkin maininnan.

Sosiaali ry:n hallitus ei ole maininnut eläkevastuuta koskevasta asiasta tilinpäätöksessä.

Tästä voidaan KHT A:n mukaan vetää johtopäätös, että myös hallituksen mielestä eläkevastuut on katettu vuosittaisilla maksuilla. Yhdistyksen edustajat eivät ole esittäneet tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeenkään tilintarkastajille mitään tilinpäätöstä koskevaa muutos- tai täydentämiskehotusta.

KHT A:n mukaan vakuutusyhtiön selvitys kattamattomasta eläkevastuusta saatiin vuoden 2008 alussa. Tilinpäätöksessä 31.12.2007 vuoden 2006 lopun tilanne (kattamaton eläkevastuu 1 434 319,57 euroa) kirjattiin käyttörahastosta ja vuoden 2007 osuus (78 733 euroa) vuoden 2007 kuluksi. KHT A:n mukaan hänen työpaperistaan 12.9.2007 ilmenee asian tarkastus vuoden 2007 aikana. KHT A on myös toimittanut vastineensa liitteenä Henkivakuutuksen 31.12.2007 päivätyn laskun, jonka mukaan vakuutuksesta eronneilta on vapautunut enemmän varoja kuin yhdistyksen olisi pitänyt maksaa vuoden 2007 aikana.

Vastuuvapaus

KHT A:n mukaan yhdistyksen hallinnon tilanne on ollut riidoista ja oikeuskäsittelyistä johtuen niin epäselvä, että tilintarkastajat joutuivat pohtimaan vastuuvapausasiaa usean kerran. KHT A ja KHT B tulivat siihen johtopäätökseen, että kyseisessä tilanteessa paras vaihtoehto oli jättää asia yhdistyksen kokoukselle. Myös tilintarkastusalaa käsittelevässä kirjallisuudessa todetaan KHT A:n mukaan, että kysymys vastuuvapaudesta voidaan epävarmoissa tapauksissa jättää vuosikokouksen ratkaistavaksi.

KHT A:n mukaan tilikaudelta 1.1.–31.12.2006 annetussa tilintarkastuspöytäkirjassa on perusteltu seuraavasti, miksi ei ole annettu lausuntoa vastuuvapaudesta: "Muun ohessa jäsenasioiden riidanalaisuudesta ja toiminnanjohtajan vaihdoksista johtuen on yhdistykselle aiheutunut kustannuksia, joita saatetaan pitää yhdistyksen kokouksen mielestä yhdistyksen toiminnan kannalta epätarkoituksenmukaisina tai tarpeettomina. Tämän vuoksi yhdistyksen kokous saattaa päättää olla myöntämättä hallitukselle ja muille tilivelvoille vastuuvapautta, selvittääkseen onko syyllistytty tekoon tai laiminlyöntiin, josta seuraa vahingonkorvausvelvollisuus". Kyseiset

asiat ilmenevät lyhyesti myös tilikaudelta 2006 annetusta tilintarkastuskertomuksesta.

KHT A:n mukaan entiset hallituksen jäsenet, jotka kantelivat tilintarkastajien toiminnasta, ovat olleet erityisen harmissaan siitä, että tilintarkastajat eivät ottaneet vastuuvapauskysymykseen kantaa. Tilintarkastajat tekisivät tänään samanlaisen tilintarkastuskertomuksen vastuuvapauden osalta.

KHT B:n vastine

KHT B on kertonut 18.1.2008 päivätyissä kommentteissaan sekä 14.4.2008 päivätyssä vastineessaan, että hän on toiminut Sosiaali ry:n tilintarkastajana vuodesta 2005 alkaen. KHT B:n mukaan tilintarkastajat ovat perehtyneet yhdessä muun muassa tilinpäätöksen sisältöön, käyneet läpi tilikauden aikaisessa valvontatilintarkastuksessa tehdyt havainnot ja laatineet tilintarkastajan lakisääteiset raportit (tilinpäätösmerkintä, tilintarkastuskertomus ja tilintarkastuspöytäkirja). Ennen tilintarkastajan raportointia keskeisistä asioista on aina keskusteltu myös yhdistyksen hallituksen edustajien sekä toiminnanjohtajan kanssa. KHT B:n mielestä Sosiaali ry:n tilintarkastus tilivuodelta 2006 on suoritettu hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Eläkevastuusiassa KHT B on viitannut KHT A:n ja KTT V:n esittämiin kommentteihin ja todennut lisäksi seuraavaa.

Eläkevastuu

KHT B:n mukaan hän sai tietoa mahdollisesta eläkevastuusta koskevasta asiasta vasta 29.5.2007, kun vuoden 2006 tilinpäätöstä ja tilintarkastuskertomusta käsiteltiin vuosikokouksessa. Eläkevastuun määrän suuruusluokka on KHT B:n käsityksen mukaan selvinnyt yhdistykselle itselleenkin vasta loppuvuodesta 2007.

KHT B:n mukaan kantelussa 8.12.2007 todetaan, että "Vastuuvajeen olemassaolosta on yhdistyksen silloinen hallitus informoinut tilintarkastajia heti siitä huomattuaan ennen yhdistyksen vuosikokousta (liite 1)." KHT B on todennut saneensa ensimmäisen kerran tiedon entisen hallituksen jäsenen F:n 11.4.2007 päivätyssä viestissä mainitusta, eläkesopimuksia koskevasta maksuvelvoit-

teesta vasta kantelun yhteydessä. KHT B:n käsityksen mukaan hallitus on huomannut asian vasta 11.4.2007, koska kantelussa viitataan edellä mainittuun F:n lähettämään viestiin.

Kronologisesti asiat ovat edenneet KHT B:n mukaan seuraavasti:

1. Tilinpäätös 2006 laadittiin eli allekirjoitettiin 21.3.2007.
2. Tilinpäätösmerkintä tehtiin ja tilintarkastuskertomus annettiin 2.4.2007.
3. Hallitus huomasi jotakin ja totesi, että "olisi ehkä syytä katsoa missä mennään" 11.4.2007.
4. Vuosikokoukseen oli liitetty liitteineen 12-sivuinen yhdistyksen hallituksen puheenjohtajan 14.5.2007 päiväty avoin kirje yhdistyksen varsinaisille jäsenille, henkilöstölle ja hallitukselle.
5. Yhdistyksen vuosikokous pidettiin 29.5.2007.

KHT B:n mukaan entisen hallituksen jäsenen P:n esitys, että eläkevastuu ilmeni hallitukselle tammikuussa 2007, ei voine pitää paikkaansa, koska yhdistyksen saama lasku on päivätty vasta 7.3.2007. Jos hallitus kuitenkin tiesi asiasta ja sen mahdollisesta merkittävyydestä jo tammikuussa 2007, sen olisi tullut ryhtyä tuolloin välittömästi asianmukaisiin toimenpiteisiin ja informoida myös tilintarkastajia. Yhdistyksen pitkäaikainen hallituksen talousasioiden asiantuntijajäsen F on kuitenkin ilmoittanut asiasta vasta 11.4.2007 päivätyssä saatteessa epämääräisesti KHT A:lle, että "olisi ehkä syytä katsoa missä mennään".

KHT B:n mukaan vastuu tilinpäätöksen laatimisesta on yhdistyksen hallituksella. Kantelun mukaan hallitus on siis huomannut asian tilinpäätöksen laatimisen ja tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen mutta ennen vuosikokousta. KHT B katsoo, ettei hän ole voinut mitenkään ottaa eläkeasiaa huomioon toiminnassaan yhdistyksen tili-vuoden 2006 toisena tilintarkastajana eikä tilivuotta 2006 koskevassa tilintarkastajan raportoinnissa. Saman syyn vuoksi eläkeasian huomioon ottaminen ei myöskään ollut KHT B:n mukaan mahdollista tilikauden 2006 päättymisen ja tilintarkastuskertomuksen 2.4.2007 antamisen välisenä tapahtumana eikä tilintarkastus-

kertomuksen antamisen ja tilinpäätöksen julkistamispäivän välillä todettuna asiana.

KHT B:n mukaan P toteaa, että vakuutusso-
pimus on allekirjoitettu 26.10.1998. Asian
käsittelyä ei ole kirjattu hallituksen pöytäkir-
joihin. Tämä vanha sopimus ei ole tullut KHT
B:n tietoon hänen toimiessaan yhdistyksen
toisena tilintarkastajana, vaan vasta
28.3.2008 päivätyyn vastinepyynnön liitteenä.
KHT B:lla ei ole ollut mitään syytä epäillä suo-
rittaessaan osaltaan vuoden 2006 tilintarkas-
tusta, että tilinpäätöksestä 2006 puuttuisi elä-
kevastuita.

KHT B:n mukaan P:n selvityksestä voi saada
käsityksen, että vastuu yhdistyksen hallinnon
asianmukaisuudesta olisi valvontatilintarkas-
tajilla, vaikka tämä vastuu lain mukaan on
yhdistyksen hallituksella. KHT B ei ymmärrä
P:n väitettä, että hallituksella ei olisi ollut täy-
det mahdollisuudet toimia, sillä hänen käsi-
tyksensä mukaan hallituksella on myös ollut
riittävä ammattitaito tämän tyyppisten asioiden
osalta. Esimerkiksi F on ollut vuosikautia
(ellei vuosikymmeniä) hallituksen jäsenenä ja
talous-toimikunnan puheenjohtajana. Lisäksi
F on toiminut pitkään tilitoimistoyrittäjänä ja
HTM-tilintarkastajana.

KHT B:n mukaan P väittää, että eläkevastuu-
vajeesta keskusteltiin tilintarkastajien esitel-
lessä 2.4.2007 yhdistyksen hallituksen edus-
tajille luonnosta tilintarkastuskertomukseksi ja
tilintarkastuspöytäkirjaksi. Tämä väite ei pidä
KHT B:n mukaan paikkaansa, sillä P ei ole
itse ollut paikalla tässä tapaamisessa. Tilin-
tarkastajat olivat läsnä vuosi-kokouksessa
29.5.2007. KHT B muistelee, että eläkevas-
tuuasia oli puheenvuoroissa esillä. Eläkevas-
tuun määrästä esitettiin arvailuja ja todettiin,
että se selvitetään. Yhdistyksen hallitus sai
KHT B:n käsityksen mukaan määrän selville
vasta vuodenvaihteen 2008 tienoilla. Elä-
keasia on käsitelty asianmukaisesti vuoden
2007 tilinpäätöksessä.

KHT B on mielestään toiminut hyvän tilintar-
kastustavan mukaisesti ottaen muun muassa
huomioon kommunikoinnin yhdistyksen halli-
tuksen ja toiminnanjohtajan kanssa, tarkasta-
jien keskinäisen kommunikoinnin, valvontati-
lintarkastuksen suorittajien ammattitaidon,
tilintarkastuskokemuksen ja tilintarkastuksen

jatkuvuuden. KHT B:n mukaan nykyisen halli-
tuksen TILAlle antaman lausunnon mukaan
hallitus on selvittänyt niin sanottua eläkevas-
tuukysymystä ja aikoo raportoida huhtikuussa
2008 kokoontuvalle vuosikokoukselle asiasta.
Tässäkin 12.2.2008 annetussa lausunnossa
esitetään vain arvio kokonaisvastuusta
31.12.2007.

Vastuuvapaus

KHT B:n mukaan tilintarkastajat ovat katso-
neet, että käräjäoikeuden tuomion 12.1.2007
perusteella saattaa olla niin, että yhdistyksen
hallitus ei ole noudattanut yhdistyslakia ja
sääntöjä muun muassa kutsuessaan koolle
yhdistyksen lokakuun 2005 kokousta. Näin
ollen tilintarkastajat ovat jättäneet lausumatta
hallitukselle myönnettävästä vastuuvapau-
desta 2.4.2007 annetussa tilintarkastusker-
tomuksessaan. KHT B:n mukaan tilintarkasta-
jat antoivat yhdistyksen hallitukselle tilikautta
2006 koskevan tilintarkastuspöytäkirjan
2.4.2007, jossa esitettiin yhdistyksen hallintoa
koskevien huomautusten lisäksi perustelut
vuoden 2006 mukautetulle tilintarkastusker-
tomukselle. Myös tilikauden 2005 tilintarkas-
tuksesta laadittiin tilintarkastuspöytäkirja
16.3.2006, jossa raportoitii muun muassa
yhdistyksen hallintoon liittyvistä asioista.

KHT B:n mukaan tilikautta 2006 koskevassa
tilintarkastuspöytäkirjassa viitataan tilin-
tarkastuslain 19 §:ään, jonka mukaan jos
yhdistyksen hallituksen jäsen, puheenjohtaja
tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja
tai muu vastuuvollinen on syylistynyt 1)
tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata
vahingonkorvausvelvollisuus, taikka 2) muu-
hun yhdistystä koskevan lain tai sen sääntö-
jen vastaiseen toimintaan, tilintarkastajan
tulee esittää siitä kertomuksessaan muistutus.
Saman lainkohdan mukaan tilintarkasta-
jan tulee kertomuksessaan tarvittaessa täy-
dentää tilinpäätöstietoja. Tilintarkastaja voi
antaa lisätietoja, jos hän katsoo sen olevan
tarpeen.

KHT B:n käsityksen mukaan nykyinen hallitus
teetti selvityksen selvittääkseen, onko entisen
hallituksen toiminta aiheuttanut yhdistykselle
vahinkoa. Nykyinen hallitus on siis KHT B:n
käsityksen mukaan pitänyt asiaa vaikeana,
asiantuntijaselvitystä vaativana. KHT B:n mie-

lestä tilintarkastajat, jotka eivät ole (ja joiden ei voi vaatia olevan) vastuukysymysten (erityis)asiantuntijoita, eivät voineet tässä tilanteessa lausua tilin-tarkastuskertomuksessa vuodelta 2006 ”kyllä” tai ”ei” vastuuvapaudesta, vaan hyvän tilintarkastustavan mukaista oli lausua, ettei anna lausuntoa vastuuvapaudesta. KHT B:n mukaan epäselvässä tai oikeudelliselta tulkinnaltaan vaikeassa tilanteessa hyvään tilintarkastustapaan kuuluvaksi voidaan näin ollen katsoa menettely, jossa tilin-tarkastaja ei esitä tilintarkastuskertomuksessa vastuuvapauden myöntämistä tai vastuuvapauden myöntämättä jättämistä, vaan lausuu, ettei anna lausuntoa vastuuvapaudesta.

Yhdistyksen sääntöjen 11 §:n mukaan vuosikokouksessa muun muassa päätetään vastuuvapauden myöntämisestä hallitukselle ja muille vastuuvapaukselle. Muun ohessa jäsenasioiden riidanalaisuudesta ja toiminnanjohtajan vaihdoksista johtuen on yhdistykselle aiheutunut kustannuksia, joita saatetaan pitää yhdistyksen kokouksen mielestä yhdistyksen toiminnan kannalta epätarkoituksenmukaisina tai tarpeettomina. Tämän vuoksi yhdistyksen kokous saattaa päättää olla myöntämättä hallitukselle ja muille tilivelvollisille vastuuvapautta, selvittääkseen onko syyllistytty tekoon tai laiminlyöntiin, josta seuraa vahingonkorvausvelvollisuus.

KHT B:n mukaan vastuuvapauden käsittely koskee luonnollisesti vain niitä hallituksen jäseniä, jotka ovat osallistuneet moitteenvapaan asian käsittelyyn. Yhdistyksen vuosikokouksessa käytiin vastuuvapausasiasta keskustelua ennen siitä päättämistä. Yhdistyksen vuosikokous ymmärsi tehdessään vastuuvapauden epävän päätöksen, että tilintarkastajat eivät lausuneet tilintarkastuskertomuksessa kumpaakaan seuraavista: että vastuuvapaus tulisi tilintarkastajien mielestä myöntää tai että vastuuvapautta ei tilintarkastajien mielestä tulisi myöntää.

Muu asiassa esitetty selvitys

Henkilöstöpäällikön selvitys

KHT A on toimittanut 17.1.2008 päivättyjen kommenttiansa liitteenä Sosiaali ry:n henkilöstöpäällikkö K:n 4.9.2007 päivätyn selvityk-

sen yhdistyksen kattamattomista lisäeläkkeistä. Selvityksen mukaan lisäeläkkeissä tulee noudattaa viimeisintä allekirjoitettua sopimusta, joka on päivätty 5.7.1994. Henkivakuutuksen vakuutus sopimuksiin on päivätty muutoksia 21.8.2003 ja 21.12.2006, mutta sopimuksia ei ole allekirjoitettu Sosiaali ry:n puolelta.

K:n selvityksen mukaan joissakin vanhemmissa työsopimuksissa on sopimusehto, jonka mukaan työntekijät voivat jäädä eläkkeelle ”60 vuoden iässä, jos siihen mennessä on kertynyt 15 vuotta lapsikylätyössä”. Lisäksi joissakin työsopimuksissa mainitaan, että ”työntekijä liitetään työnantajan kustantamaan lisäeläkejärjestelmään työsuhteen alusta. Eläkeikä on tämän vuoksi 60 vuotta, mikäli työntekijä on siihen mennessä työskennellyt yhdistyksen palveluksessa lapsikylä-äitinä 15 vuotta”. K:n selvityksen mukaan 13–15 työsopimuksessa on maininta siitä, että työntekijä on liitetty työnantajan kustantamaan lisäeläkejärjestelmään, kun taas 117 työsopimuksessa tällaista mainintaa ei ole.

Lisäksi työsopimuksilla on sovittu lakisääteisestä aikaisemmasta eläkkeelle jäämisen mahdollisuudesta seuraavasti: 26 henkilöä voi jäädä eläkkeelle 60-vuotiaana, 2 henkilöä 61-vuotiaana ja 3 henkilöä 62-vuotiaana. Selvityksen mukaan lisävakuutusmaksuja tulee maksaa siten, että näiden 31 henkilön eläkemaksut tulevat katetuiksi. Nykyhenkilöstöön kuuluvan irtisanoutuessa Sosiaali ry:n palveluksesta hänelle kerrytetyt vakuutusmaksut palautuvat vakuutuksen ottajan, eli yhdistyksen hyväksi.

Sosiaali ry:n nykyinen hallitus on aloittanut K:n laatiman esityksen pohjalta sisäisen selvitys-työn eläkevastuiden kokonaismäärästä. Hallitus on todennut 12.2.2008 päivätyissä kommentteissaan TILAlle, että eläkevastuut ovat noin 2,52 miljoonaa euroa, josta yhdistyksellä on kattamatta 1,513 miljoonaa euroa. Hallitus ei ole luovuttanut laatimaansa selvitystä TILAn käyttöön asian tutkimista varten eikä se ole ottanut kantaa siihen, liittyykö eläkevastuihin mitään tavallisuudesta poikkeavaa.

Metsä on lähettänyt KHT A:lle 3.1.2008 sähköpostiviestin Henkivakuutuksen matemaattikon laatimista laskelmista, joiden mukaan

vakuutettujen etuuksien kokonaisvastuu 30.11.2007 oli 1 760 000 euroa, josta kattamatta oli 822 143 euroa.

Eläkevastuuta koskevat summat on laskettu diskonttaamalla kaikki tulevat maksut nykyhetkeen. Koko summa ei tule maksettavaksi heti, vaan eläkemaksuja maksetaan kunkin työntekijän osalta vuosittain, kunnes henkilö jää eläkkeelle. Tämän jälkeen henkilön eläkkeestä ei tarvitse enää maksaa lisäeläkemaksua. Yhdistyksen hallitus on katkaissut syksyllä 2007 uusien sopimusten tekemisen, eikä uusia työntekijöitä tule enää vapaaehtoisien kollektiivisen lisäeläketurvan piiriin.

Entisen tilintarkastajan selvitys

Yhdistyksen entinen tilintarkastaja KHT V on antanut TILAlle 22.1.2008 päivätyt kommenttinsa. KHT V:n mukaan yhdistys ei ole koskaan tehnyt mitään omalle vastuulleen jääviä eläke- tai lisäeläkesitoumuksia. Henkilökunnan lakisääteiset ja lisä-eläkkeet on katettu vakuutusyhtiöstä otetuina vakuutuksin. Vuotuiset maksut on merkitty kuluiksi tilinpäätökseen. Liitetiedoissa ei ole esitetty mitään eläkevastuita sinä aikana, jona KHT V on tarkastanut yhdistyksen tilinpäätöksiä.

KHT V on aina lukenut yhdistyksen hallituksen pöytäkirjat viimeistään tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä. Niissä ei ole mainittu eläkevastuita. Mainintaa ei myöskään löytynyt tilinpäätöksen tarkastuksessa käytettävissä olleista valvontatilintarkastuskertomuksista.

Tilivuoden 1996 tarkastuksen työpapereihin sisältyy liitteenä oleva, KHT V:n merkinnöillä varustettu yhdistyksen tuloslaskelma. KHT V on silloin kiinnittänyt huomiota tilille 403 TEL kirjattujen vakuutusmaksujen kasvuun edellisestä vuodesta. KHT V:n saaman selvityksen mukaan kyseessä on ollut lisäeläkevakuutusmaksujen oikaisu. Tätä koskevasta laskelmasta KHT V:llä ei ole kopiota.

Vuoden 1997 viimeisenä päivänä voimaan tulleen kirjanpitolain (1336/1997) siirtymäsäännöksen mukaan ”kirjanpitovelvollisen eläkesitoumuksista johtuvat menot, jotka ennen tämän lain voimaantuloa on voitu jättää kirjaamatta, on kirjattava viimeistään 31 päi-

vänä joulukuuta 2000 päättyvän tilikauden tilinpäätöksessä. Jos eläkesitoumuksista johtuvia menoja on jätetty tilinpäätöksessä kirjaamatta, on liitetietona ilmoitettava eläkesitoumuksista johtuva vastuu sekä eläkesäätiölle sen vastuuvajauksen kattamiseen suorittamatta oleva määrä.”

Tarkastaessaan yhdistyksen vuoden 1998 tuloslaskelmaa KHT V on jälleen kiinnittänyt huomiota tilille 403 kirjattujen vakuutusmaksujen kasvuun edelliseen tilivuoteen verrattuna. Tuolloinkin syynä olivat takautuvat lisäeläkevakuutusmaksut. Tästä laskelmasta KHT V:lla ei ole kopiota.

Yhdistyksen henkilökuntaa koskevien lisäeläkkeiden vakuutukset ovat vuosien varrella olleet useassa vakuutusyhtiössä. Yhdistyksellä on ollut vaikeuksia saada asianmukaisia vastuulaskelmia vakuutusyhtiöiltä. Kahtena vuotena tapahtuneiden kertasuoritusten lisäksi myöskään vuonna 2006 eläkkeelle jääneen yhdistyksen kirjanpitäjän W:n mukaan vuosittain ei ollut tietoa mahdollisesta kattamatta jääneestä eläkevastuusta, vaan eläkevakuutusmenot kirjattiin vakuutusyhtiöltä saatujen laskujen mukaan.

Koska mahdollisesta eläkevastuiden puutteellisesta esittämisestä yhdistyksen tilinpäätöksissä ei ole osoitettu syntyneen mitään taloudellista tai muuta vahinkoa yhdistykselle tai kolmannelle henkilölle, KHT V:n käsityksen mukaan vihjailuilla väitettyihin laiminlyön-teihin ei ole mitään asiallista perustetta.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA arvioi päätöksessään, ovatko tilintarkastajat toimineet hyvän tilintarkastustavan mukaisesti esittäessään tilinpäätöksen vahvistamisesta myönteisen lausunnon 2.4.2007 antamassaan tilintarkastuskertomuksessa, vaikka tilinpäätöksen liitetiedoissa olisi kante-lun mukaan pitänyt esittää yhdistyksen eläke-vastuut.

TILA arvioi, ovatko tilintarkastajat toimineet hyvän tilintarkastustavan mukaisesti jättäes-

sään lausumatta hallitukselle myönnettävästä vastuuvapaudesta antamassaan tilintarkastuskertomuksessa.

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

2 Tapahtumien kulku

Sosiaali ry:n perustehtävä on hoitaa kuntien lastensuojelulain 16 §:n ja 18 §:n perusteella huostaanottamia ja pitkäaikaista sijoitusta tarvitsevia lapsia ja nuoria. Suomen Sosiaali ry:n lapsikylissä on 6–10 kotia, yhteisiä tiloja ja kylän yhteinen henkilökunta. Sosiaali ry:n lähtö-kohtana on toimia taustavoimana lapsikylille, jotta ne pystyvät mahdollisimman hyvin keskittymään perustehtävään eli huolehtimaan kodeissa asuvien lasten hyvinvoinnista. Vuoden 2006 tilinpäätöksen mukaan yhdistyksen palveluksessa on ollut keskimäärin 160 henkilöä.

Yhdistys on tehnyt 1990-luvulta lähtien tiettyjen henkilöstöryhmien kanssa sopimuksia lisäeläkkeistä, joiden turvin työntekijät ovat voineet siirtyä normaalia aikaisemmin eläkkeelle. Lisäeläkkeistä on sovittu työsopimuksissa. Yhdistyksen sittemmin eronnut hallitus käsitteli noin vuosi sitten (vuoden 2006 lopussa tai 2007 alussa) luonnosta uudeksi työsopimusmalliksi. Tällöin hallitukselle ilmeni, että yhdistyksen entinen toiminnanjohtaja on 1990-luvun lopulla laajentanut lisäeläketurvan koskemaan varsin laajaa osaa henkilökunnasta. Hallitus ei tiennyt tällaisista sitoumuksista ja tiedusteli asiaa yhdistyksen tilintarkastajilta. Myös eräs yhdistyksen jäsen on kysynyt asiaa vuosikokouksessa. Yhdistyksen tilintarkastajatkaan eivät tunteneet eläkevastuiden laajuutta.

Lisäksi tilintarkastajat ovat jättäneet lausumatta vastuuvapauden myöntämisestä. Tilintarkastajat ovat perustelleet päätöstään hallituksen päätösten pätevydestä käytyyn oikeusprosessiin liittyneillä syillä.

3 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

3.1 Eläkevastuuta koskevien asiakirjojen tarkastaminen

Yhdistysten toimintaan liittyy usein sitoumuksia ja velvoitteita, jotka hallituksen on yhdistyslain 35 §:n mukaan tunnettava ja hoidettava. Erityisesti työsuhteisiin liittyvät sitoumukset tulee dokumentoida ja hoitaa huolellisesti. Tilintarkastajan tulee tarkastaa hallinto ja ottaa kantaa tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen oikeellisuuteen ja riittävyteen.

Tilintarkastajan pitää tuntea tarkastettavan yhteisön toimintaan kuuluvat keskeiset sopimukset ja niistä aiheutuvat riskit. Tilintarkastajan ei voida kuitenkaan edellyttää tuntevan kaikkien yhdistyksen nimissä aikojen saatossa tehtyjen sopimusten sisältöä. Niistä aiheutuvien velvoitteiden hoitaminen on osa yhdistyksen normaalia hallinnointia. Toisaalta tilintarkastajan tulee voida luottaa aikaisempien tilintarkastusten yhteydessä tehtyihin havaintoihin.

TILAn tekemässä tutkinnassa on ilmennyt, että kantelussa tarkoitettujen eläkevastuut ovat syntyneet työsuhteiden solmimisen yhteydessä. Työsopimuksissa on ollut sopimusehtoja, joiden mukaan työntekijät ovat voineet jäädä eläkkeelle jo 60-vuotiaana. Työsopimusten ehtojen mukaan yhdistys maksaa eläkeiän aikaistamisesta aiheutuneen kustannuksen vapaaehtoisella lisäeläkkeellä. Työsopimukset on solminut yhdistyksen silloinen toiminnanjohtaja.

Tutkinnan aikana ei ole selvinnyt, onko tilintarkastajien käytössä ollut kaikki hallinnon tarkastamiseksi tarpeellinen materiaali. Nykyinen ja sitä edeltänyt hallitus ei ole ollut tietoinen eläkesitoumusten laajuudesta. Tämä viittaa siihen, että kaikkia eläkesitoumuksia koskevia asiakirjoja ei ole dokumentoitu yhdistyksen hallintoaineistoon asianmukaisella tavalla. Eläkevastuun kokonaissumman selvittäminen kesti saadun selvityksen mukaan 5 kuukautta, mikä saattaa myös viitata siihen, että asiakirjojen dokumentoinnissa on ollut puutteita.

TILA katsoo, että KHT B:lla ja KHT A:lla ei ole ollut mahdollisuutta tietää eläkevastuusta,

koska kaikkia siihen liittyviä asiakirjoja ei ollut liitetty hallinnon tarkastuksen yhteydessä läpikäytävään asiakirja-aineistoon. KHT B ja KHT A eivät ole toimineet hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, vaikka he eivät ole tienneet eläkettä koskevien työ sopimusehtojen laajuudesta.

3.2 Tilinpäätöksen tarkastaminen eläkevas- tuiden osalta

Kirjanpitolaki (1336/1997) on tullut voimaan 1.1.1998. Kirjanpitolain 3 luvun 3 § 2 momen-
tin mukaan tilinpäätöksessä ja toimintakerto-
muksessa otetaan huomioon aikaisempiin
tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vas-
tuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne
tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen
jälkeen. Kirjanpitolain 9 luvun 2 §:n 6 momen-
tin siirtymäsäännöksen mukaan elä-
kesitoumuksista johtuva vastuu on ilmoitetta-
va liitetietona, jos eläkesitoumuksista johtuvia
menoja on jätetty tilin-päätöksessä kirjaamat-
ta.

TILAn tutkinnassa ei ole selvinnyt, milloin
eläkevastuut ovat tarkalleen syntyneet. TI-
LAn saaman selvityksen mukaan merkittävä
osa yhdistyksen eläkevastuista on syntynyt
kumotun kirjanpitolain aikana. Eläkevastuuta
ei ole esitetty vuoden 2006 tilin-päätöksen
liitetiedoissa, vaikka näin olisi pitänyt olla.

Yhdistyksen eläkevastuiden kokonaissumma
vuoden 2007 lopussa on ollut vakuutusyhtiön
arvion mukaan noin 1,76 miljoonaa euroa,
josta 822 143 euroa on ollut kattamatta. Vuo-
den 2006 tilinpäätöksen mukaan yhdistyksen
tuotot olivat 7,8 (7,2) miljoonaa euroa. Lisäksi
yhdistyksellä oli varainhankintaa 1,68 (2,14)
miljoonan euron edestä. Tilinpäätöksen liite-
tietojen mukaan palkkakulut olivat 6,1 (5,7)
miljoonaa euroa, josta eläkekuluja oli 0,8
(0,8) miljoonaa euroa.

TILAn tutkinnassa ei ole selvinnyt, kuinka
suuri osa vuosittaisista eläkekuluista on ollut
vapaehtoisista lisäeläkkeistä aiheutuneita
kuluja. Lisäksi eläkevastuista on saatu osit-
tain ristiriitaista tietoa. Palkkakuluihin suh-
teutettuna kattamaton 822 143 euron eläke-
vastuu on huomattava ja vastaa suuruusluo-
kaltaan yhdistyksen yhden vuoden eläkekulu-
ja. Summa jakautuu kuitenkin usealle vuodel-

le, eikä pelkästään sen perusteella voida ar-
vioida eläkevastuun vaikutusta tuleviin tilin-
päätöksiin.

TILA katsoo, ettei KHT B:lla ja KHT A:lla ole
ollut mahdollisuutta havaita tilinpäätöksestä
puuttunutta liitetietoa, koska kohdassa 3.1
esitetyillä perusteilla kaikkia tilinpäätöksen
tarkastamisen kannalta olennaisia asiakirjoja
ei ollut liitetty hallinnon tarkastuksen yhtey-
dessä läpikäytävään asiakirja-aineistoon.
KHT B ja KHT A eivät ole toimineet hyvän
tilintarkastustavan vastaisesti, vaikka he ovat
esittäneet 2.4.2007 annetussa tilintarkastus-
kertomuksessaan myönteisen lausunnon
tilinpäätöksen vahvistamisesta.

3.3 Tilintarkastusalan suosituksen 560 nou- dattaminen

Tilintarkastusalan suosituksessa 560 (Tilin-
päätöspäivän jälkeiset tapahtumat) todetaan:
"Jos tilintarkastaja saa tilintarkastuskerto-
muksen annettuaan, mutta ennen tilin-
päätöksen julkistamispäivää tietoonsa seikan,
jolla saattaa olla olennainen vaikutus tilinpää-
tökseen, hänen olisi harkittava, onko tilinpää-
töstä tarpeen muuttaa, keskusteltava asiasta
johdon kanssa ja toimittava tilanteeseen so-
pivalla tavalla."

Tilikauden 2006 tilintarkastuskertomus on
allekirjoitettu 2.4.2007. Entisen hallituksen
jäsen F on tämän jälkeen lähettänyt KHT A:lle
11.4.2007 päivätyn viestin, jonka mukaan
hallituksen tietoon on tullut yli 70 000 euron
kattamaton eläkevastuu. Viestissä viitataan
entisen hallituksen TILAlle toimittamaan Hen-
kivakuutuksen laskuun 72 681,34 euroa, joka
on päivätty 7.3.2007. Laskun mukaan kysy-
myksessä on "kollektiivinen lisäeläkevakuu-
tus, jonka maksujärjestelmä on joustava".
Laskussa ei ole erikseen eräpäivää.

KHT B ei ole ollut tietoinen viestistä ennen
kuin hänen toiminnastaan on tehty kantelu
TILAlle. KHT A:lta saadun selvityksen mu-
kaan viestin perusteella ei ole ryhdytty toi-
menpiteisiin, koska kysymyksessä on ollut
tavanomainen kulu, joka on suuruusluokal-
taan ja luonteeltaan tavanomainen yhdistyk-
sen toiminnassa. Tuohon aikaan KHT A ei ole
voinut tietää, että eläkevastuiden kokonais-

summa on tarkemman selvityksen jälkeen 1,5 miljoonaa euroa.

TILA katsoo, ettei KHT A:lle lähetetystä 11.4.2007 päivätystä viestistä ole ilmennyt mitään sellaista, mihin tilintarkastajan olisi pitänyt puuttua tilintarkastusalan suosituksen 560 nojalla. KHT A:n ja KHT B:n toiminta tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen ei ole ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista.

3.4 Tilintarkastajien toiminta vastuuvapauskysymyksessä

Tilintarkastuslain (936/1994) 19 § 1 momentin 5 momentin mukaan tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto vastuuvapaudesta. Lain esitöiden (HE 295/1993) mukaan tilintarkastajien tulee kiinnittää raportoinnissaan huomiota omistajien ja muiden sidosryhmien tiedontarpeeseen. Tilintarkastusasuosituksen 700 (Tilintarkastus-kertomus ja muu tilintarkastajan raportointi, kumottu 1.7.2007) mukaan tilintarkastajan on tullut esittää myönteinen tai kielteinen lausunto vastuuvapauden myöntämisestä. Poikkeustilanteissa tilintarkastaja on voinut antaa ehdollisen tai avoimen lausunnon.

TILA katsoo, että hallituksen päätöksentekoa koskeva oikeusprosessi on ollut omiaan vaikuttamaan vastuuvapautta koskevan lausunnon arviointiin. KHT A ja KHT B ovat todenneet tilintarkastuskertomuksessaan, että yhdistyksen jäsenten hyväksymistä koskevasta oikeudenkäynnistä johtuen he eivät anna lausuntoa vastuuvapaudesta. Annetun selvityksen perusteella on epäselvää, ovatko KHT A ja KHT B tällöin antaneet avoimen vai ehdollisen lausunnon.

KHT A ja KHT B ovat perustelleet lausunnon antamatta jättämistä tilintarkastuskertomuksessaan. Lisäksi KHT A ja KHT B ovat olleet yhdistyksen vuosikokouksen 5.6.2007 päivätyn pöytäkirjan mukaan paikalla vastaamassa asiaa koskeviin kysymyksiin, kun vastuuvapautta koskevasta asiasta on keskusteltu. Näin ollen KHT A ja KHT B ovat toimineet tavalla, jonka myötä yhdistyksen vuosikokouksella on ollut riittävästi tietoa vastuuvapautta koskevan päätöksenteon tueksi.

TILA katsoo, ettei KHT A:n ja KHT B:n toiminta ole ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista, vaikka tilintarkastajat eivät ole lausuneet tilintarkastuskertomuksessaan vastuuvapauden myöntämisestä.

4 Yhteenveto

TILA katsoo, että KHT A:n ja KHT B:n toiminnan ei voida katsoa olleen hyvän tilintarkastustavan vastaista heidän esitettyään myönteisen lausunnon Sosiaali ry:n tilinpäätöksen 1.1.–31.12.2006 vahvistamisesta tilintarkastuskertomuksessaan.

TILA katsoo myös, että KHT A ja KHT B eivät ole toimineet hyvän tilintarkastustavan vastaisesti jättäessään lausumatta yhdistyksen hallitukselle myönnettävästä vastuuvapaudesta.

Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 19 §
Tilintarkastuslaki (459/2007) 22, 40 §

TILA 4/2008

Osakkeenomistaja X pyysi TILAA tutki-
maan, oliko KHT A toiminut osakkeen-
omistajien edun mukaisesti tarkastaes-
saan Asunto-Oy:n kirjanpidon ja hallin-
non. X:n mukaan KHT A oli antanut va-
kiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen
tilikauden 1.10.2006 – 30.9.2007 tilintarkas-
tuksesta, vaikka Asunto-Oy:n hallitus oli
teettänyt remontin kilpailuttamatta toimi-
joita ja remontin johdosta talousarvio oli
ylittynyt merkittävästi.

KHT A kertoi tutustuneensa hallituksen
pöytäkirjoihin ja tarkastaneensa yhtiön
hallintoa riittävällä tavalla. Toimintakerto-
muksessa oli annettu asukkaille oikeat ja
riittävät tiedot syistä, jotka johtivat talous-
arvion ylitykseen. Yhtiön osakkaat olivat
yksimielisesti vahvistaneet tilinpäätöksen.

TILA tutki KHT A:n toiminnan ja katsoi,
että KHT A oli laiminlyönyt selvittää riittä-
västi sitä, onko asunto-osakeyhtiön halli-
tus toiminut asunto-osakeyhtiölaissa sää-
detyn toimivaltansa puitteissa päättäes-
sään julkisivujen ja terassiparvekkeiden
pesusta ja maalauksesta.

KHT A:n menettelyyn liittyi lieventävä
seikka, minkä johdosta TILA antoi KHT
A:lle huomautuksen.

KHT A ei hakenut valittamalla muutosta
TILAn päätökseen.

Kantelu

X on pyysi TILAA tutki-
maan, onko KHT A
toiminut osakkeenomistajien edun mukaisesti
tarkastaessaan Asunto-Oy:n kirjanpidon ja
hallinnon.

Kantelun mukaan Asunto-Oy:n yhtiökokouk-
sessa on päätetty varata parvekekorjauksiin 1
500 euroa. Alle viikon päästä kokouksesta
hallitus ja isännöitsijä ovat tilanneet painepe-
sun parvekepieliin ja sen jälkeen parvekkei-
den maalauksen. Parvekkeiden maalaus on
tilattu ilman kilpailutusta. Lasku työstä on ollut
yli 100 000 euroa. Kyseessä on ollut kos-
meettinen korjaus eikä välitön uhka yhtiön

omaisuudelle. Asiasta olisi voitu pitää ylimää-
räinen yhtiökokous.

KHT A:n vastine

KHT A on 10.7.2008 ja 11.9.2008 päivätyillä
kirjeillä antanut kommenttinsa ja vastineen
kantelun johdosta. KHT A on vastineessaan
todennut tutustuneensa hallituksen pöytäkir-
joihin ja arvioinut hallituksen päätöksiä tilin-
tarkastuksen kannalta. KHT A:n mukaan hän
on tarkastanut yhtiön hallintoa asunto-
osakeyhtiölain 54 §:n edellyttämällä riittävällä
tavalla.

KHT A:n mukaan Asunto-Oy:n tilikauden
1.10.2006 – 30.9.2007 toimintakertomukses-
sa on osakkaille kerrottu riittävät ja oikeat
tiedot korjausten syistä, jotka johtivat talous-
arvioita ylittäviin menoihin.

KHT A:n käsityksen mukaan parvekkeiden
korjaus ei ole ollut osakkaiden edun vastai-
nen eikä ole aiheuttanut asunto-osakeyhtiölle
taloudellista vahinkoa. Yhtiön osakkaat ovat
myös yksimielisesti vahvistaneet tilinpäätök-
sen.

Muu selvitys

Asunto-Oy:n hallitus on 4.9.2008 päivätyllä ja
TILALLE osoitetulla kirjelmällä esittänyt kante-
lun johdosta oman näkemyksensä asiasta.
Kirjelmän mukaan talvella 2007 hallitus on
todennut yhtiön yläalojen terassiparvekkei-
den julkisivujen pesun välttämättömäksi. Hal-
litus päätti hyväksyä tarjouksen pesusta hin-
taan 7 200 euroa. Keväällä hallitus päätti li-
säksi hyväksyä tarjouksen yläalojen sisäpi-
hojen kolmen ylimmän kerroksen julkisivujen
ja päätyjen painepesusta hintaan 8 400 eu-
roa. Hallitus totesi pesut välttämättömiksi
toimenpiteiksi, vaikka niihin ei budjetissa ollut
osoitettu varoja. Tehdyillä päätöksillä ei ollut
vaikutusta yhtiön taloudelliseen asemaan.
Yhtiön koko huomioon ottaen päätetty korjaus
oli pieni.

Pesun yhteydessä paljastui niin pahoja kulu-
mia julkisivussa, että hallitus totesi myös jul-
kisivujen maalauskunnostuksen välttämättö-
mäksi. Kokouksessaan 14.8.2007 hallitus
päätti maalauskunnostuksesta. Maalaustöi-
den kustannukset olivat 86 096 euroa. Halli-

tus toteaa TILAlle osoittamassaan kirjeessä, että sen tehtävänä on pitää yhtiön rakennukset asianmukaisessa kunnossa ja että tehdyt julkisivukorjaukset ovat olleet välttämättömiä. Ylimääräisen yhtiökokouksen koolle kutsuminen syksyllä 2007 päättämään maalauskorjauksesta olisi aiheuttanut töiden siirtymisen kesään 2008 ja aiheuttanut lisävahinkoja ja lisäkustannuksia. Hallitus katsoo toimineensa asunto-osakeyhtiölain 54 §:ssä määritellyn toimivaltansa puitteissa. Suoritetut korjaukset eivät ole olleet yhtiön koko ja toiminta huomioon ottaen epätavallisia tai laajakantoisia taikka vaikuttaneet olennaisesti asumiseen tai asumiskustannuksiin.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA ottaa kantaa siihen, onko KHT A toiminnut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan Asunto-Oy:n tilintarkastuksen tilikaudella 1.10.2006.–30.9.2007. Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa sovelletaan vanhaa tilintarkastuslakia (936/1994). TILAn suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä. TILA ei ota kantaa siihen, onko Asunto-Oy:n hallitus menetellyt asunto-osakeyhtiölain mukaisesti päättäessään yhtiön julkisivujen ja terassiparvekkeiden pesusta ja maalauksesta. TILA ei ota kantaa siihen, onko tilintarkastajan tai hallituksen toiminta ollut yhtiön osakkaiden edun mukaista.

2 Tapahtumien kulku

Asunto-Oy on 3 kerrostaloa ja 208 huoneistoa käsittävä asunto-osakeyhtiö. Asunto-Oy:n yhtiökokous on talousarvion perusteella varannut parvekkeiden korjaukseen 1 500 euroa tilikaudelle 1.10.2006 – 30.9.2007. Asunto-osakeyhtiön hallitus on päättänyt kokouksessaan 10.4.2007 hyväksyä Pesu Oy:n tarjouksen yhtiön ylätalojen terassiparvekkeiden julkisivujen pesusta hintaan 7 200 euroa. Hallitus on kokouksessaan 23.5.2007 päättänyt hyväksyä Pesu Oy:n tarjouksen ylätalojen sisäpihojen kolmen ylimmän kerroksen julkisivujen ja päätyjen painepesusta hintaan 8

400 euroa. Kokouksessaan 14.8.2007 hallitus on päättänyt julkisivujen maalauskuunnostuksesta. Työ on tilattu laskutustyönä Maalaamo Oy:ltä. Työ on suoritettu lokakuussa 2007 ja sen kustannus on ollut 86 096 euroa.

3 Tilintarkastusta koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslaki ja asunto-osakeyhtiölaki

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa noudatetaan asunto-osakeyhtiölain (809/1991) ja tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä.

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

Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastajan tulee tilintarkastuslain 19 §:n 2 momentin mukaan antaa tilintarkastuskertomuksessa muistutus, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai toimitusjohtaja on syylistynyt yhtiötä koskevan lain vastaiseen toimintaan.

Tilintarkastuslain sanamuodon perusteella tilintarkastajan on annettava muistutus johdolle, vaikka johdon yhtiötä koskevan lain vastainen toiminta ei olisi ollut yhtiön osakkaiden edun vastaista. Lain esitöiden (HE 295/293 19 §) perusteella tilintarkastajan on kuitenkin kiinnitettävä huomiota oleellisuuden huomioon ottamiseen. Tilintarkastajan ei tule antaa muistutusta yhtiön kokoon nähden vähäisten rikkomusten johdosta.

Asunto-osakeyhtiölain 54 §:n 2 momentissa säädetään isännöitsijän ja hallituksen toimivallasta. Asunto-osakeyhtiölain 54 §:n 2 momentin mukaan ”Toimiin, jotka yhtiön koko ja toiminta huomioon ottaen ovat epätavallisia tai laajakantoisia taikka jotka vaikuttavat olennaisesti asumiseen tai asumiskustannuksiin, hallitus tai isännöitsijä saa ryhtyä vain yhtiökokouksen päätöksen mukaisesti, paitsi

milloin yhtiökokouksen päätöstä ei voida odottaa aiheuttamatta yhtiön toiminnalle olennaista haittaa.”

Asunto-osakeyhtiölaissa ei ole määritelty, mitkä toimet ovat yhtiön kokoon ja toimintaan nähden epätavallisia tai laajakantoisia eikä sitä, milloin toimet vaikuttavat olennaisesti asumiseen tai asumiskustannuksiin. Asunto-osakeyhtiölain esitöiden mukaan (HE 216/90 s. 96) toimivallan kuuluminen hallitukselle edellyttää yleensä sitä, että hanke voidaan toteuttaa hyväksytyin talousarvion puitteissa. Myös oikeuskirjallisuudessa (Kyläkallio – lirola – Kyläkallio 2003 s. 424) on asetettu talousarvion puitteissa pysyminen kriteeriksi sille, että hallituksella on toimivalta päättää asiaa.

Asunto-osakeyhtiölaissa ei ole tarkemmin määritelty, milloin on kyse sellaisesta yhtiön toiminnalle aiheutuvasta olennaisesta haitasta, että hallitus voi ryhtyä toimenpiteisiin ilman yhtiökokouksen päätöstä. Oikeuskirjallisuudessa (Kyläkallio – lirola – Kyläkallio 2003 s. 425) mainitaan esimerkkitapauksina onnettomuudessa tai muuten vaurioituneen rakennuksen välttämätön korjaus.

3.2 Hallinnon tarkastus ja talousarvio

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa keskeiset kysymykset liittyvät oikeuskirjallisuuden mukaan (Horsmanheimo – Steiner 2008, s. 438) hallintoon yleisesti sekä vastikkeisiin ja talousarvioon. Asunto-osakeyhtiön tilintarkastaja tarkastaa osana hallinnon tarkastusta muun muassa, ovatko hallituksen toimet olleet asianmukaisia remonttien suunnittelun, tarjousten pyytämisen ja kustannusseurannan suhteen sekä onko talousarvioita noudatettu. Asunto-osakeyhtiön tekemiin remonteihin ja korjauksiin liittyy usein suuria varallisuusarvoja. Osakkaiden tiedontarve on suuri, koska osakkaat joutuvat rahoittamaan remontit.

Asunto-osakeyhtiön hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajalle kuuluu ennen kaikkea laillisuusvalvonta eli velvollisuus tarkastaa ja valvoa, että yhtiön toiminnassa menetellään lain mukaan. Tilintarkastajan ei hallinnon tarkastuksessa varsinaisesti kuulu tarkastaa yhtiön

toiminnan tarkoituksenmukaisuutta (Kyläkallio – lirola – Kyläkallio 2003, s. 505).

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

Asunto-Oy:n tilikauden 1.10.2006- 30.9.2007 taseen loppusumma on 2 596 263 euroa. Kiinteistön hoitokulut tilikaudella ovat olleet 606 981 euroa. Talousarvion ylittyminen parvekkeiden korjausten osalta noin 100 000 eurolla on TILAn käsityksen mukaan olennainen asia yhtiön kokoon nähden.

Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajan on aiheen siihen ilmaantuessa keskityttävä tutkimaan, onko yhtiön hallitus toiminut lain säännöksiä noudattaen (Kyläkallio – lirola – Kyläkallio 2003, s. 505). KHT A on tilintarkastusta suorittaessaan havainnut talousarvion ylittymisen ja sen ettei yhtiökokous ole tehnyt päätöstä toimista, jotka ovat johtaneet talousarvion ylittymiseen. Hyvään tilintarkastustapaan sisältyvä huolellisuusvaatimus olisi edellyttänyt KHT A:n selvittävän, onko hallitus toiminut yhtiötä koskevan lain säännöksiä noudattaen päättäessään talousarvion ylitykseen johtavista toimista.

TILA toteaa, että KHT A:n vastineessaan esittämät seikat eivät osoita hänen riittävästi selvittäneen sitä, onko hallitus toiminut asunto-osakeyhtiölaissa säädetyn toimivaltansa puitteissa päättäessään julkisivujen ja terassiparvekkeiden pesusta ja maalauksesta. TILA katsoo, että KHT A ei ole suorittanut Asunto-Oy:n hallinnon tarkastusta hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

5 Yhteenveto

KHT A ei ole noudattanut hyvään tilintarkastustapaan sisältyvää huolellisuusvelvoitetta, kun hän ei ole riittävästi tarkastanut, onko Asunto-Oy:n hallitus noudattanut asunto-osakeyhtiölakia päättäessään yhtiön julkisivujen ja terassiparvekkeiden pesusta ja myöhemmin maalauksesta tilikaudella 1.10.2006 – 30.9.2007.

Tilintarkastuslain 49 §:n mukaan TILAn tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, jos tämä on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menettänyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti taikka rikkonut

velvollisuuksiaan tilintarkastajana. Jos tilintarkastajan menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja, tilintarkastajalle tulee antaa huomautus. Tilintarkastajan menettelyyn liittyvänä lieventävänä seikkana TILA ottaa huomioon sen, että asunto-osakeyhtiölain hallituksen toimivaltaa koskeva 54 §:n 2 momentti on tulkinnanvarainen.

Ratkaisu

TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

(KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.)

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 16, 19 §
Tilintarkastuslaki (459/2007) 40 §; 49 §
Asunto-osakeyhtiölaki 54 §.

TILA 5/2008

Yritys Oy kanteli yhtiön tilintarkastajan KHT A:n toiminnasta. Yritys Oy pyysi TILAA tutkimaan, oliko KHT A toiminut tilikausina 2002-2006 tehtävänsä mukaisesti Yritys Oy:n ja sen tytäryhtiöiden tilintarkastajana sekä oliko tilintarkastus tilikaudelta 2006 suoritettu hyvän tilintarkastuksen mukaisesti kirjanpidon ja hallinnon tarkastuksen näkökulmasta. Yritys Oy:n mukaan tilintarkastajan olisi tullut tilintarkastuksessa kiinnittää huomiota siihen, oliko yhtiö noudattanut sosiaalista asuntotuotantoa koskevia säännöksiä ja määräyksiä toiminnassaan.

KHT A katsoi toimineensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti Yritys Oy:n ja sen tytäryritysten tilintarkastajana. Tilintarkastustyöhön oli käytetty enemmän työtunteja kuin toimeksiantaja oli tilannut. Tilintarkastustyö oli dokumentoitu huolellisesti. KHT A totesi, että hyvä tilintarkastustapa ei edellyttänyt tilintarkastajalta arviota tilintarkastuslaissa mainittujen toimielinten toiminnasta suhteessa muuhun kuin yhteisö- tai säätiölainsäädäntöön tai yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai sääntöihin. Tilintarkastaja ei siten ollut velvollinen arvioimaan sitä, olivatko toimielimet

rikkoneet muita lakeja, säädöksiä tai määräyksiä vastaan.

TILA tutki KHT A:n toiminnan ja katsoi, että KHT A oli menetellyt huolimattomuudesta ja varomattomuudesta tilintarkastuslain vastaisesti suorittaessaan Yritys Oy:n tilikausien 2002-2005 tilintarkastuksen sekä tilintarkastuskertomuksia antaessaan. TILA katsoi, että aravasäännösten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa olisi kuulunut hyvän tilintarkastustavan mukaiseen lakisäänteiseen tilintarkastukseen Yritys Oy:ssä. KHT A oli myös laininlyönyt tilintarkastustyön dokumentoinnin hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

TILA antoi KHT A:lle varoituksen.

KHT A haki valittamalla muutosta VALA:lta. VALA katsoi, ettei TILAn päätöstä ollut aihetta muuttaa ja hylkäsi KHT A:n valituksen.

KHT A haki valittamalla KHO:lta.

KHO katsoi, ettei VALAn päätöstä ollut aihetta muuttaa ja hylkäsi valituksen.

Kantelu

Yritys Oy, edustajanaan toimitusjohtaja Y, pyysi TILAA tutkimaan, onko KHT A toiminut yhtiön tilintarkastajana tilikausina 2002-2006 tehtävänsä mukaisesti ja onko tilintarkastus tilikaudelta 2006 suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Esitutkintapyyntö 22.2.2007

Y:n 26.2.2007 saapuneen kantelun liitteenä on esitutkintapyyntö. Esitutkintapyyntöön kohteina ovat Yritys Oy:n entinen toimitusjohtaja K, Yritys Oy:n entinen talouspäällikkö B sekä kolme Yritys Oy:n tilintarkastajaa, joista yksi on KHT A. Esitutkintapyyntöön on epäilty tutkintapyyntökohteiden käyttäneen väärin luottamusasemaansa. Tutkintapyyntöön liitteenä on KHT-yhteisö Tilintarkastus M Oy:n erityistilintarkastuksen 5.6.2006 päivätty raportti sekä Yritys Oy:n kolmen tilintarkastajan 27.11.2006 päivätty vastine raportin johdosta.

Selvitys tilintarkastajien toiminnasta yhtiön näkökulmasta

Y on lähettänyt TILAlle Yritys Oy:n laatimat havainnot ja selvitykset yhtiön tilintarkastajien toiminnasta. Selvityksen liitteenä on tilintarkastajien muistiinpanoja, tilintarkastuspöytäkirja sekä yhtiön vastine tilintarkastuspöytäkirjan johdosta. Lisäksi selvityksen liitteenä on useita otteita Yritys Oy:n hallituksen kokouspöytäkirjoista.

N:n kaupunginhallituksen pöytäkirjanote ja KHT-yhteisö L Oy:n tarkastuskertomus

Y on lähettänyt TILAlle otteen N:n kaupunginhallituksen pöytäkirjasta, jonka liitteenä on L Oy:n tarkastuskertomus. Kaupunginhallitus oli päättänyt merkitä tarkastuskertomuksen tiedoksi ja lähettää sen Lainoittajavirastolle, poliisilaitokselle ja Keskuskauppakamarille. L Oy:n suorittama tarkastus on tehty Yritys Oy:n yhtiökokouspäätöksen perusteella liittämissä palveluja koskevan tilintarkastusalan suositusten 920 mukaisesti. Tarkastus on koskenut vuosia 2002–2006. Tarkastuksessa on pyritty selvittämään yhtiön hallituksen poliisille tekemässä esitutkintapyyntöissä mainittuja asioita sekä toimeksiantokirjeessä esitettyjä asioita. Tarkastuksessa ei ole perehdytty syvällisesti valtion tukeman asuntorahituksen eikä vuokranmääritystä koskeviin määräyksiin.

Yritys Oy:n hallituksen vastine L Oy:n raporttiin 23.8.2007

Y on lähettänyt TILAlle kopion Yritys Oy:n hallituksen N:n kaupunginhallitukselle antamasta vastineesta L Oy:n tarkastusraporttiin. Y on pyytänyt huomioimaan se arvioitaessa KHT A:n toimintaa Yritys Oy:n tilintarkastajana. Vastineessa on yhteenveto Yritys Oy:n toiminnasta tehdyistä raporteista ja selvityksistä. lisäksi vastineessa on kuvattu Yritys Oy:n rakennuttamistoimintaa ja hallinnon toimintaa 2000-luvulla. Vastine sisältää lukuisia liitteitä muun muassa Lainoittajaviraston alustavan tarkastuskertomuksen, otteita Yritys Oy:n hallituksen kokouspöytäkirjoista, palaverimuistioita sekä sähköpostiviestejä. Y on samassa yhteydessä toimittanut TILAlle kopion Lainoittajaviraston alustavasta 13.8.2007 päiväystä tarkastuskertomuksesta, joka on

kohdistunut vuosiin 2002–2006. Tarkastuksen tavoitteena on ollut tutustua yhtiön toimintaan ja toimintatapoihin ja selvittää, täyttääkö yhtiön toiminta arava- ja korkotukilainsäädännön asettamat vaatimukset.

Lainoittajaviraston tarkastuskertomus

Y on lähettänyt TILAlle kopion Lainoittajaviraston 29.10.2007 päiväystä tarkastuskertomuksesta. Lainoittajavirasto on selvittänyt, täyttikö Yritys Oy:n toiminta arava- ja korkotukilainsäädännön vaatimukset. Tarkastus kohdistui pääasiassa vuosiin 2002–2006.

Lainoittajaviraston tarkastus käynnistyi N:n kaupunginhallituksen tekemän päätöksen perusteella. Kaupunginhallituksen pyyntö perustui Yritys Oy:n hallituksen KHT-yhteisö Tilintarkastus M Oy:ltä tilaamaan vuosia 2002–2005 koskevaan tarkastukseen.

Vuokranmääritys

Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan yhtiön hallinnoinnissa ja hallitustyöskentelyssä on ollut puutteita. Tarkastuksessa on ilmennyt, että hallituksen tiedossa ei ole ollut oikeita tietoja rakennuskustannuksista ja niiden rahoittamisesta.

Yhtiön asuntokannasta suurin osa on alkupe- räisten aravarajoitusten alaisia, joiden vuokranmäärityksen tulee perustua aravarajoituslain 7 §:n mukaiseen omakustannusperiaatteeseen. Alkuperäisillä aravarajoituksilla olevista asunnoista olevista asunnoista perittyjä vuokria ei saa käyttää vuokranmääritykseltään vapaiden asuntojen kulujen kattamiseen. Omakustannusperiaatteen piirissä olevat asunnot ja muu asunto-kanta tulee pitää kirjanpidossa erillään siten, että vuokranmääritystä säätelevän oma-kustannusperiaatteen toteutuminen voidaan todeta jälkikäteen. Vuonna 2000 kiinteistökohtaisesta kirjanpidosta on luovuttu ja vuokrat on määriteltävä käsitellen koko asuntokantaa yhtenä vuokranmääritysyksikkönä.

Aravarajoituslain 7 §:n mukaisen vuokranmäärityksen tulee perustua vuokranmääritysyksikön/yksiköiden todellisiin hoito- ja pääomakustannuksiin. Käytännössä vuokran-

määrityksen perustana olevat budjetit laaditaan ennakkoon ja perityt vuokrat perustuvat arvioon tulevista kustannuksista. Budjettien toteutumista seurataan jälkikäteen laadittujen jälkilaskelmien avulla. Kun vuokranmäärityksen perusteena olevia talousarvioita verrataan toteutuneiden kustannusten perusteella laadittuihin jälkilaskelmiin, selviää rahoitusali-/ylijäämä, joka tulee ottaa huomioon tulevien vuosien vuokranmäärityksessä. Samassa yhteydessä kun vuokranmäärityksessä siirryttiin koko yhtiön asuntokannan käsittävään vuokranmääritykseen, myös yhtiön talousarvion laadinnassa on tapahtunut muutos. Talousarvioissa ei ole huomioitu edellisiltä vuosilta siirtyvää ali-/ylijäämää. Niin ikään lainan lyhennysten sijaan talousarvioissa on huomioitu kirjanpidon poistot, jotka ovat olleet huomattavasti lainanlyhennyksiä pienemmät. Investointeja ja niihin liittyviä lainojen nostoa ei ole myöskään esitetty talousarvioissa.

Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan vuosien 2001–2006 vuokranmääritys ei ole ollut arava- ja korkotukilainsäädännön eikä Lainoittajaviraston ja muiden viranomais-ten antamien ohjeiden mukaista.

Yritys Oy:n rakennuttamien vapaarahoitteisten kohteiden vuokraustoiminta on ollut tappiollista. Vapaarahoitteisten kohteiden alijäämät on ollut mahdollista kattaa vain luoton otolla ja rajoitusten alaisten kohteiden vuokra- tuotoilla, mikä on johtanut aravarajoituslain 7 §:n määrittelemän omakustannusperiaatteen rikkomiseen. Aravarajoitusten alainen vuokraustoiminta on ollut ylijäämäistä. Aravavuok- rakohteet ovat tukeneet tappiollisia vapaarahoitteisia kohteita, mikä on ollut aravarajoitus- lain vastaista.

Lainojen konvertointi ja lainanotto

Yritys Oy on konvertoinut vuosina 2001–2004 aravalainoja ja muita lainoja yhteensä noin 16 miljoonaa euroa halpakorkoisemmiksi pankki- lainoiksi. Konvertointien yhteydessä vanhoja lainoja on maksettu pois 1 080 728 euroa vähemmän kuin uutta lainaa tullut tilalle. Yhtiön lainakanta on näin konvertointien yhtey- dessä lisääntynyt. Lainojen lisäyksestä ja siitä mihin nostettua lisälainaa käytetään, ei ole päätetty yhtiön hallituksessa. Konvertoinnin yhteydessä saatu korkosäästö lienee ollut

uusien lainojen lyhennyksiä pienempi ja tältä osin pääomakulut ovat kokonaisuutena kas- vaneet eli vuokrien määräytymistä koskevaa omakustannusperiaatetta on rikottu.

Rakennuttaminen

Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan Yritys Oy:n rakennuttamistoiminnas- sa yhtiöllä ei ole ollut kohdekohtaista projekti- seurantaa, jonka avulla kunkin kohteen ra- kennuskustannukset olisi yksityiskohtaisesti todettavissa.

Arava- ja korkotukikohteiden kustannuksista tulee niiden valmistuttua antaa Lainoittajavi- rastolle selvitys kohteiden lopullisista kustan- nuksista. Mikäli kohteiden kustannukset ovat ylittyneet Lainoittajavirastossa vahvistetusta hinnasta ja Lainoittajavirastossa ylitystä ei voida pitää hyväksyttävänä, ylityksestä aiheu- tuvia kustannuksia ei saa vuokrissa periä vuokralaisilta. Aravarajoituslain mukaan vain hyväksytyin hankinta-arvon rahoittamiseksi otettujen lainojen lyhennykset ja korot saa vuokrissa periä vuokralaisilta. Yhtiön Lainoi- ttajavirastolle antamissa loppuhintailmoituk- sissa on säännönmukaisesti ilmoitettu, että kohteet ovat toteutuneet Lainoittajavirastossa hyväksytyin hinnan mukaisesti. Lainoittajavi- raston tarkastuskertomuksessa ihmetellään, mihin ilmoitetut hinnat perustuvat. Yksityis- kohtaisia kirjanpidosta johdettuja laskelmia ei ole löytynyt eikä niitä mitä ilmeisimmin ole edes laadittu.

Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan Yritys Oy:n tase-eristä, kirjanpidosta ja muiden yhtiöstä saatujen tietojen perus- teella esimerkiksi K Oy –nimisen arava- lainakohteen todelliset kustannukset ovat ylittäneet Lainoittajaviraston vahvistaman hankinta-arvon noin 169 000 eurolla. Lainaa kyseisen kohteen osalta on otettu 258 013 euroa enemmän kuin Lainoittajavirastolle on ilmoitettu ja Lainoittajavirasto on hyväksynyt. Kohteen hyväksytyin kustannusten ja todellis- ten kustannusten välistä eroa ei saa periä vuokrissa vuokralaisilta. Kustannuksista vas- taa kohteen omistaja Yritys Oy ja viime kä- dessä N:n kaupunki.

Korkotukikohteessa F-kohteen toteutuneet kustannukset ovat olleet 305 000 euroa Lai-

noittajaviraston vahvistamia kustannuksia korkeammat. Lainoittajavirastolle on kuitenkin ilmoitettu, että kohde on toteutunut alkupe-
räisten hyväksytyjen kustannusten mukaisi-
na.

Vaparaahoitteiset kohteet

Iso-F –niminen kohde oli tarkoitus toteuttaa arava-kohteena, mutta Lainoittajavirasto hyl-
käsi hankkeen kilpailumenettelyn puuttumi-
sesta sekä ilman Lainoittajaviraston lupaa
aloitetuista rakennustöistä johtuen. Lainoitta-
javiraston hankekäsittelyyn toimitetut tiedot
olivat ristiriitaisia tai jopa virheellisiä. Hanke
toteutettiin vaparaahoitteisena.

Keskinäisestä kiinteistösaakeyhtiö T-talosta
Yritys Oy omistaa 73,69 %. Yritys Oy:n halli-
tus ei hankkeen rahoituksesta ja toteutukses-
ta päättäessään ole ollut tietoinen hankkeen
todellisista kustannuksista. Hallitukselle on
kohteesta esitetty kustannusarvio, jonka mu-
kaan kustannukset ovat noin 1,1, miljoonaa
euroa jo silloin tiedossa olleita kustannuksia
pienemmät.

Myös S -niminen hanke ja siihen liittyvä vuok-
raustoiminta ovat olleet tappiollisia. Kaikista
edellä mainituista vaparaahoitteisista kohteis-
ta on syntynyt huomattava vuokra-tappio,
joka rasittaa arava- ja korkotukilain alaista
kantaa ja aiheuttaa lisäkustannuksia vuokra-
laisille.

Vuokravakuudet

Yritys Oy on perinyt vuokralaisilta vuokrava-
kuutena rahavakuuden. Vuokranantajan ra-
ha-vakuutena saamat vuokravakuudet tulee
pitää omalla pankkitilillä erillään vuokrananta-
jan omista rahavaroista eikä niitä saa käyttää
vuokranantajan toiminnan rahoittamiseen tai
muuhun vieraaseen toimintaan. Yritys Oy:ssä
ei ole toimittu edellä todetun mukaisesti. Va-
kuusrahoja on Lainoittajaviraston tarkastus-
kertomuksen mukaan käytetty yhtiön päivit-
täisen toiminnan rahoittamiseen.

Yhtiön ja N:n kaupungin teettämät selvitykset

Lainoittajavirasto on yhtynyt tarkastuksensa
perusteella siihen KHT-yhteisö Tilintarkastus
M Oy:n vuosia 2002–2005 koskevaan selvi-

tykseen, jonka mukaan Yritys Oy:n vuokran-
määrityksessä on otettu käyttöön aravalain-
säädännön, Lainoittajaviraston ja ministeriön
ohjeiden, määräysten ja suositusten vastaisia
menettelytapoja.

Esitutkintapyyntöön täydennys

Y on toimittanut TILAlle kopion N:n kihlakun-
nan poliisilaitokselle jätetystä esitutkinta-
pyynnön täydennyksestä, jonka kohteena on
K ja joka koskee Asuntola F:n rakennushank-
keen käsittelyä.

KHT A:n vastine

KHT A on antanut TILAlle 4.6.2008 päivätyn
vastineen sekä 12.8.2008 ja 18.8.2008 päivä-
tyt, yhteensä kolme selvitystä. KHT A on ker-
tonut, että hän on toiminut Yritys Oy:n ja Kiin-
teistö Oy T-talon tilintarkastajana hyvän tilin-
tarkastustavan mukaisesti. Lainoittajaviraston
tarkastuskertomuksessa on tuotu esiin useita
Yritys Oy:n toimintaan liittyviä virheitä ja puut-
teita, jotka liittyvät aravasäännösten noudat-
tamiseen. Keskeiset havainnot on osoitettu
vastinepyynnössä KHT A:lle ja häntä on pyy-
detty ottamaan niihin kantaa. KHT A ei ole
kiistänyt kaikkia virheitä ja puutteita osoittavia
havaintoja, vaan hän on katsonut, etteivät ne
liity tilintarkastajan tehtävään.

KHT A on kertonut, että N:n Opiskelija-
asunnot Oy:n tilintarkastajaksi tilikausille
2002–2004 valittiin SK Oy. Tilikaudelle 2005
tilintarkastajiksi valittiin JHTT V ja SK Oy ja
JHTT K. SK Oy:n nimeämänä päävastuulli-
sena tilintarkastajana toimi KHT A (tilikaudet
2002–2003 JHTT, HTM ja tilikaudet 2004–
2005 JHTT, KHT).

Kiinteistö Oy T-talon tilintarkastajana tilikau-
den 2004 toimivat KHT A ja KHT E. Kiinteistö
Oy T-talon tilintarkastajana tilikauden 2005
toimi SK Oy, päävastuullisena tilin-
tarkastajana KHT A sekä D Oy, päävastuulli-
sena tilintarkastajana KHT E.

N:n kaupungin tilintarkastajana toimi 2002–
2005 SK Oy, päävastuullisena tilintarkastaja-
na KHT A. Kaupungin tytäryhteisöjen tilintar-
kastajana toimi 2002–2005 muun muassa SK
Oy, päävastuullisena tilintarkastajana KHT A.

Tilintarkastuksen laajuus perustui N:n kaupungin tarjouspyynnössään määrittämään päivien lukumäärään. Tarkastuspäivien määräksi oli tarjouspyynnössä määritetty vuosien 2002–2004 osalta 2 päivää ja vuoden 2005 osalta 3 päivää (sisälsi myös T-talon tilintarkastuksen). Lisäksi tuli toisen tilintarkastajan tarkastuspäivät. Käytännössä tarkastustyötä tehtiin kuitenkin enemmän kuin toimeksiantaja oli tilannut.

Tilintarkastusta tehtiin seuraavasti (Yritys Oy ja T-talo) :

Tilikausi :

2002–2003	6 päivää,
2004	7,0 päivää
2005	8,5 päivää.

Luvut sisältävät toisen tilintarkastajan työtä (JHTT V, JHTT K ja KHT E) 3 päivää per tilikausi 2002–2003 sekä hieman yli 3 päivää tilikausina 2004 ja 2005. Luvut ovat osittain arvioita. Tilikausina 2004 ja 2005 käytettiin tarkastuksessa apulaista T-talon tarkastuksessa.

KHT A on kertonut, että työnjako meni Yritys Oy:ssä tilintarkastajien kesken siten, että molemmat tarkastajat tarkastivat hallintoa, tilinpäätöstä sekä yhtiön kontrolleja kuten sisäistä valvontaa. Kirjanpidon tarkastusta suoritti enemmän toinen tilintarkastaja. KHT A itsekin tarkasti tositteita tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä ja muutoinkin. Työnjaosta sovittiin aina syksyllä, kun tarkastusta aloitettiin.

KHT A on huomauttanut, että tilintarkastuspäivien riittävyttä arvioitaessa on otettava huomioon esimerkiksi yhtiössä käytössä olevat kontrollit sekä sisäisen valvonnan tila. Yhtiössähän oli hallituksen hyväksymät sisäisen valvonnan ohjeet sekä muun muassa talouspäällikkö ja kiinteistöpäällikkö suorittamassa kontrolleja. Lisäksi hallituksen puheenjohtajan ja toimitusjohtajan kommunikatiosta jäi kuva, että hallitus valvoo toimitusjohtajan toimia. Tilintarkastusta suoritettaessa 6–8 päivän määrää pidettiin riittävänä.

KHT A on kertonut, että yhtiökokous on valinnut edellä mainitut tilintarkastajat suorittamaan lakisäateistä tilintarkastusta. Muita toimeksiantoja ei ole osakkeenomistaja, yhtiökokous, hallitus eikä toimitusjohtaja tilintar-

kastajille antanut. Tilintarkastukseen ei ole näin ollen kuulunut esimerkiksi konsultointi eikä sisäinen tarkastus hallituksen lukuun.

Tilintarkastustyön dokumentointi

KHT A on kysyttäessä selvittänyt tilintarkastustyönsä dokumentointia. Hän on todennut, että hänen työpaperinsa koostuvat seuraavista osista:

- Suunnittelumuistio
- Virallisen tilinpäätöksen tarkastuslista
- Yhteenveto tarkastuksesta tilikaudelta
- Muistiinpanot
- Kopiot tilinpäätöksestä yms. tarkastusaineistosta.

Muistiinpanoissa on merkinnät tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuksesta. Hän on tarkastanut asian omista muistiinpanoistaan. Muistiinpanoissa on myös johtopäätöksiä tarkastuksen tuloksista. Toisen tilintarkastajan tarkastuksista on merkinnät muistiinpanoissa. Tilinpäätöksen tarkastuksesta on laadittu virallisen tilinpäätöksen tarkastuslista. Tarkastuksen päätelmiä varten on laadittu erillinen työpaperi, jonka nimi on ”Yhteenveto tarkastuksesta tilikaudelta”.

KHT A on katsonut, että hänen työpapereistaan käy hyvin ilmi, miten tarkastus on edennyt. Myös hallinnon tarkastus on dokumentoitu työpapereihin.

Yksityiskohtaisista havainnoista tilintarkastuksessa

Kysyttäessä KHT A on kertonut, että palkanmaksuprosessi on tarkastettu perusteellisesti 9.10.2002, mistä on muistiinpanot työpapereissa. Lisäksi työpapereihin on kopioitu työsopimus, palkkalista ja muutakin materiaalia palkanmaksusta. Palkanmaksua on tarkastettu myös tilinpäätöksen yhteydessä sekä hallituksen päätösten tarkastuksen yhteydessä (tulospalkkioiden perusteet).

Tositetarkastuksessa on myös ollut palkanmaksutositteita tarkastuksen kohteena.

Vuokranperintää on tarkastettu ainakin seuraavasti. Hallituksen päätökset vuokrasta ja luottotappiosta tarkastettiin, mistä on merkinnät työpapereissa. Tilinpäätöksen yhteydessä

on tarkastettu saatavareskontraa ja verrattu sitä tilinpäätökseen. Esimerkiksi vuoden 2004 työpapereihin on kopioitu saatavaluettelo maksajittain. Siinä näkyvät yksityiskohtaiset tiedot vuokrasaatavista. Vuokria on tarkasteltu myös analyyttisesti, mistä työpapereissa on merkintä.

Muita kuluja (lämpö, vesi yms.) käytiin läpi kiinteistöpäällikön kustannuseurannasta. Tositetarkastuksessa on luonnollisesti ollut mukana edellä mainittuja kuluja sekä vuokranmaksukirjauksia.

Olennaisuuden rajan määrittely on perustunut liikevaihtoon. Kuten työpapereissa olevasta lomakkeesta "Yhteenveto tarkastuksesta tilikaudelta" voidaan havaita, ei olennaisuuden rajan ylittäviä virheitä ole tarkastuksessa havaittu. Olennaisuuden rajan ylittävät virheet tilinpäätöksessä raportoidaan, mutta tällaisia ei tullut vastaan.

Yritys Oy

Yritys Oy:n tehtävänä on sen yhtiöjärjestyksen mukaan rakennuttaa, omistaa ja hallita asuntoja. Omistamiaan ja hallintaansa saamiaan asuntoja yhtiö vuokraa N:n kaupungissa toimivissa, ammattiin valmistavissa oppilaitoksissa opiskeleville. Asuinrakennuksiin mahdollisesti liittyvät muut tilat yhtiö vuokraa ensisijaisesti sosiaalsiin tarkoituksiin.

KHT A on katsonut, että yhtiön toimintaympäristö on varsin vakaa. Yhtiön omistaa 100 %:sti N:n kaupunki, joka ei edellytä yhtiöltä voitonjakoa eikä ole asettanut yhtiölle tuotto tavoitteita. Yhtiön vuokrausaste on pysytellyt 95 %:n tuntumassa, mikä on varsin hyvä taso opiskelija-asuntoyhtiölle, jonka käyttöaste laskee kesän ajaksi.

Hallinnon tarkastuksen rajaus

KHT A on katsonut, että tilintarkastuslain lähtökohta hallinnon tarkastukselle on yhteisöä koskevan lain eli osakeyhtiössä osakeyhtiölain mukaisen hallinnon tarkastus.

Rajausta hallinnon tarkastukseen saadaan lisäksi niin sanotusta hyvästä tilintarkastustavasta, jonka keskeisin lähde ovat tilintarkastajajärjestöjen suositukset ja ohjeet.

Hallinnon tarkastamisesta säädetään KHT-yhdistyksen tilintarkastussuosituksessa 260 Tilintarkastusta koskevien kysymysten kommunikatio hallintoelinten kanssa ja hallinnon tarkastus.

Hyvä tilintarkastustapa ei edellytä tilintarkastajalta arviota tilintarkastuslain (936/1994) 19 § 2 momentissa mainittujen toimielinten toiminnasta suhteessa muuhun kuin yhteisö- tai säätiölainsäädäntöön tai yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai sääntöihin. Tilintarkastaja ei siten ole velvollinen arvioimaan sitä, ovatko toimielimet rikkoneet muita lakeja, säädöksiä tai määräyksiä vastaan. Riittävää on, että tilintarkastaja identifioi ne tärkeimmät säädökset ja määräykset, joilla voi olla olennaista vaikutusta yhteisön tai säätiön toimintaan tai tilinpäätökseen. Yrityksen hallinnon tarkastuksen rajaus on välttämätöntä, koska kaikkia yritystä koskevia lakeja ja määräyksiä on mahdoton tarkastaa.

KHT A:n mukaan Yritys Oy:n tilintarkastuksesta laadituista työpapereista vuosilta 2002–2005 käy, että hän on toiminut edellä mainitulla tavalla ja identifioinut tärkeimmät säädökset ja määräykset, joilla voi olla vaikutusta yhtiön toimintaan ja tilinpäätökseen.

Tilintarkastuskertomuksen sisällöstä KHT A on vastineessaan katsonut, että hyvän tilintarkastustavan mukaisessa tilintarkastuskertomuksessa (KHT-yhdistyksen malli) todetaan, että hallinnon tarkastuksessa on selvitetty hallituksen jäsenten sekä toimitusjohtajan toiminnan lainmukaisuutta osakeyhtiölain säännösten perusteella.

Näin yhtiön hallitus, osakkeenomistaja sekä muutkin intressiryhmät tietävät, minkä lain-säädännön suhteen yhtiön hallinnon tarkastus on tehty. KHT-yhdistyksen mallin mukainen tilintarkastuskertomus on saavuttanut vakiintuneen aseman oikeaoppisena tilintarkastuskertomuksena.

KHT A on viitannut myös muuhun oikeuskirjallisuuteen ja todennut, että kirjallisuuslähteet hallinnon tarkastuksen laajuudesta lähtevät siitä, että tarkastuksen kohteena on osakeyhtiölain mukainen hallinto. Tätä mieltä

ovat sekä KHT-yhdistyksen suositukset että juridiset asiantuntijat selitysteoksissaan.

Mikäli haluttaisiin, että lakisääteisessä tilintarkastuksessa tarkastettaisiin esimerkiksi Lainoittajaviraston säännöksiä, tulisi tästä KHT A:n mielestä säätää kyseissä laissa. Monissa erikoislaissahan on asetettu erityisiä velvoitteita tilintarkastajille, mutta ei aravalainsäädännössä.

Hallinnon tarkastuksen kohteet Yritys Oy:ssä

KHT A:n mukaan keskeisintä tilintarkastuksen kannalta Yritys Oy:ssä oli tarkastaa, että osakeyhtiölakia ei ollut olennaisesti rikottu.

Osakeyhtiölain noudattamisesta tarkastettiin vuosittain mm selvitystilaa koskevat säädökset, lähipiiritapahtumat ja voitonjakoesitykset sekä hallituksen ja yhtiökokouksen työskentelyä. Vuosittain tarkastettiin kaikki yhtiön yhtiökokouspöytäkirjat ja hallituksen pöytäkirjat. Yhtiökokousten ja hallituksen pöytäkirjoista katsottiin, että hallitus ja yhtiökokous olivat tehneet niille osakeyhtiölain mukaan kuuluvat päätökset. Toisaalta tarkastettiin, oliko yhtiön hallitus tehnyt osakeyhtiölainsäädännön vastaisia päätöksiä.

KHT A:n mukaan muuhun hallinnon tarkastukseen kuului osakeyhtiölain säädösten tarkastuksen lisäksi muun muassa seuraavia tarkastuksen kohteita:

- Annetut vakuudet rahoittajille
- Laina-asiakirjat
- Rasiustodistukset
- Vakuutusturvan ajantasaisuus
- Palkanmaksuprosessin toiminta
- Tulospalkkion kriteerit
- Maksuvalmiustilanne
- Verotuskysymyksiä
- Sisäisen valvonnan ohjeet
- Kontrolliympäristö maksuliikenteessä
- Kiinteistöpäällikön suorittama kulutusmenojen seuranta
- Hallituksen puheenjohtajan ja toimitusjohtajan haastattelut
- Talouspäällikön ja kiinteistöpäällikön haastattelut
- Organisaatorakenne
- Toimitusjohtajan katsaus
- Saatavien perintä

- Kaupparekisterimerkinnot

Hallituksen ja toimitusjohtajan ja osakkeenomistajan työskentely

KHT A on kertonut, että hallituksen ja toimitusjohtajan yhteistoimintaa tarkastettiin pitämällä yhteispalaveri vuosittain hallituksen puheenjohtajan, toimitusjohtajan, talouspäällikön ja tilintarkastajien kesken. Näissä palavereissa oli aina esillä yhtiön toiminta, talous ja sisäinen valvonta. Palaverit olivat yleensä tilinpäätöstarkastuksen yhteydessä.

Palavereissa ei tullut hallituksen puheenjohtajan taholta esille, että hallituksen suorittamassa toimitusjohtajan valvonnassa olisi tullut ilmi toimivallan ylityksiä tai lakien sekä määräysten rikkomisia. Hallituksen pöytäkirjoissakaan ei ole mainintoja tällaisista havainnoista. Myöskään yhtiön silloinen toimitusjohtaja ei tuonut esille mitään toimivaltaongelmia suhteessa hallitukseen.

Yritys Oy:n yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä huolehtii sen hallitus. Tähän tehtävään kuuluu myös hallituksen päätösten toimeenpanon valvonta. Yhtiön hallitus oli antanut sisäisen valvonnan ohjeet 1.4.2003, jonka mukaan hallituksen on huolehdittava siitä, että kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty.

KHT A piti tilintarkastajana hyvänä, että palaveria pidettiin. Tällöin saatiin evidenssiä siitä, että hallituksen puheenjohtaja ja toimitusjohtaja kommunikoivat keskenään. Palaverien pohjalta KHT A:lle syntyi kuva, että hallituksen puheenjohtajan ja toimitusjohtajan yhteistoiminta toimii hyvin.

Hallitus on käsitellyt myös välitilinpäätöksiä sekä toimitusjohtajan tilannekatsauksia tilikausien aikana, mikä antaa evidenssiä siitä, että yhtiön hallitus seuraa yhtiön ja sen toimitusjohtajan toimia. Tilintarkastaja ei Yritys Oy:ssä eikä yleensä osallistu hallituksen kokouksiin, joten täsmällistä tietoa hallituksen ja toimitusjohtajan työskentelystä hallituksen kokouksissa tilintarkastajalla ei voi olla.

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen käsittely yhtiön hallituksessa muodostavat myös

merkittävän tietojenvaihdon toimitusjohtajan ja hallituksen välillä.

N:n kaupungin omistamien yhtiöiden toimintaa ohjasivat merkittävästi kaupungin konserniohjeet (kaupunginhallitus 2.12.1996), joissa määritettiin mm konsernijohtoon tehtävät tytäryhteisöjen valvonnassa, tavoitteiden asettaminen yhtiöiden talousarvioiden yhteydessä sekä tytäryhtiöiden raportointivelvollisuus osakkeenomistajalle.

KHT A on todennut, että konserniohjeen mukaan kaupungille toimitettiin toimielinten kuten hallitusten ja yhtiökokousten esityslistat ja pöytäkirjat, joista kävivät ilmi kaikki yhtiön merkittävät päätökset ja suunnitelmat.

Mitään olennaisia toimenpiteitä, kuten uudisrakentamista, Yritys Oy eikä mikään muukaan konsernin tytäryhteisö ole voinut tehdä ilman kaupungin myötävaikutusta ja lupaa. KHT A:n suorittaman tarkastuksen aikana ei tullut ilmi mitään, mikä olisi viitannut erimielisyyksiin Yritys Oy:n ja sen omistajan N:n kaupungin välillä.

Hallituksen päätösten toimeenpanon tarkastus

Hallituksen päätösten toimeenpanoa on tilintarkastuksessa tarkastettu pistokokein. Tarkastuksissa on todettu, että yhtiökokouksen ja hallituksen päätökset oli pantu toimeen päätösten mukaisesti.

Hallituksen päätöksistä tarkastuksen kohteeksi valittiin olennaisuuden periaatteella lainahallinto (muun muassa velkakirjat, annetut vakuudet sekä panttaussitoumukset), koska vuokratyöyhtiöillä on tyypillisesti velkaa yli 90 % taseesta. Lisäksi annetuilla vakuuksilla on keskeinen asema vuokratyöyhtiön hallinnossa.

Pistokoetarkastuksen valitseminen perustui myös siihen ajatukseen, että kun yhtiön tilinpäätöksessä on oikeamääräiset velat ja vastuut, tilinpäätöksen lukija saa oikeat ja riittävät tiedot olennaisimmasta tekijästä yhtiön taseessa.

Hallinnon tarkastuksen rajaaminen oli välttämätöntä, koska hallituksen kokouksissa tehtiin useita kymmeniä päätöksiä vuosittain.

Hallinnon tarkastus Kiinteistö Oy T-talossa

Yritys Oy:llä on ollut viime vuosina vain yksi tytäryhtiö (Kiinteistö Oy T-talo). Ostetut yhtiöt on fuusioitu jo aiemmin. KHT A:n mielestä Yritys Oy:n suora omistus on hallinnon kannalta yksinkertaisempaa ja helpompaa, koska ei tarvita omaa hallintoa tytäryhtiölle. KHT Janhosella ei ole tietoa, onko Lainoittajavirasto ohjeistanut omistusta.

KHT A on kertonut, että Kiinteistö Oy T-talon toimintaa tarkastettiin yhteisölaainsäädännön valossa. Tarkastuksen kohteena olivat yhtiön perustamisasiakirjat sekä yhtiökokousten ja hallituksen pöytäkirjat.

Lisäksi tarkastuksen kohteena olivat muun muassa:

- Vakuutusturvan ajantasaisuus
- Maksuvalmiustilanne
- Kontrolliympäristö maksuliikenteessä
- Yritys Oy:n kiinteistöpäällikön haastattelu kustannuksista
- Toimitusjohtaja Y:n haastattelu ja tilannekatsaus
- Yhtiövastikkeiden perintä
- Verotuskysymyksiä
- Taloudellinen loppuselvytys (ei ollut laadittu tilikauden 2005 loppuun mennessä, koska merkittävä osa rakennuskuluista maksettiin vasta vuonna 2006)
- Kaupparekisterimerkinnät
- Rakennusaikaiset ja takuuajaiset vakuudet
- Tontin kauppakirjat ja lainhuudot
- Liittymissopimukset vedestä, lämmöstä ja sähköstä

Lainoittajaviraston raportti 29.10.2007 - tilintarkastuksen rajaus

KHT A on viitannut siihen, että TILAn sihteerin 2.4.2008 päivätyssä kirjeessä häntä pyydettiin vastineessaan ottamaan kantaa Lainoittajaviraston tarkastuskertomukseen 29.10.2007. KHT A on uudistanut näkemyksensä siitä, että tilintarkastajalle on hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kuulunut hallinnon tarkastuksessa vain osakeyhtiölain olennaisien säännösten tarkastaminen, joten ara-

valainsäädännön tarkastaminen ei ole kuulunut tilintarkastuksen kohteisiin Yritys Oy:ssä.

Hallinnon tarkastamisesta säädetään KHT-yhdistyksen tilintarkastussuosituksessa 260 Tilintarkastusta koskevien kysymysten kommunikaatio hallintoelinten kanssa ja hallinnon tarkastus.

Hyvä tilintarkastustapa ei edellytä tilintarkastajalta arviota tilintarkastuslain (936/1994) 19 § 2 momentissa mainittujen toimielinten toiminnasta suhteessa muuhun kuin yhteisö- tai säätiölainsäädäntöön tai yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai sääntöihin.

Tilintarkastaja ei siten ole KHT A:n mielestä velvollinen arvioimaan sitä, ovatko toimielimet rikkoneet muita lakeja, säädöksiä tai määräyksiä vastaan. Riittävää on, että tilintarkastaja identifioi ne tärkeimmät säädökset ja määräykset, joilla voi olla olennaista vaikutusta yhteisön tai säätiön toimintaan tai tilinpäätökseen.

Edellä mainittua linjaa KHT A:n mielestä tukee muun muassa TILAn ratkaisu 11/1999, jossa toiminnanjohtaja oli syyllistynyt muun kuin yhteisölain rikkomiseen ja samalla oli aiheuttanut yhdistykselle merkittävän vahingon. Kyseisessä tapauksessa TILA katsoi, että tilintarkastajat olivat toimineet oikein, kun eivät olleet antaneet kielteistä vastuuvapauslausuntoa toiminnanjohtajan ja hallituksen osalta.

Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot 2006 -kirjassa käsitellään (s. 52) tilintarkastuslakityöryhmän käsitystä tilintarkastajan tehtävistä. Tilintarkastuslakityöryhmän mielestä tilintarkastajan ei voida olettaa olevan asiantuntija muun kuin yhteisölain-säädännön mukaisissa korvauskysymyksissä. Tämä kannanotto viittaa vahvasti siihen, että hallinnon tarkastuksen kohteena on vain yhteisölainsäädännön eli tässä tapauksessa osakeyhtiölain säädännön mukainen hallinto. Edellä mainittu linjaus on ollut voimassa jo ennen uutta tilintarkastuslakia, koska uuden lain säätämisen yhteydessä ei haluttu muuttaa hallinnon tarkastamisen sisältöä.

KHT A:n mukaan tulkintaa hallinnon rajaukselle voidaan etsiä myös 2000-luvun alun

oikeuskirjallisuudesta. Kirjassa Osakeyhtiö (Kyläkallio-Irola-Kyläkallio, Edita 2000) todetaan, että ”muiden lakien kuin OYL:n vastaisesta menettelystä samoin kuin yhtiön elinten pätevien päätösten vastaisesta menettelystä ei ole säädetty mainittavaksi tilintarkastuskerptomuksessa”, s. 800. Lisäksi kirjallisuuslähteenä voidaan KHT A:n mukaan mainita Tilintarkastuslaki -kirja (Suomela-Palvi-Karhu, WSOY 1995), jossa hallinnon tarkastuksen lähtökohdaksi otetaan asianomainen yhteisölainsäädäntö, s. 118.

KHT A on todennut, että N:n kaupunki on saanut aravalainsäädännön valvonnan kautta tai muutoin tiedot talousarviosta, tilinpäätöksestä, vuokranmäärityksestä, vapaarahoitteisen vuokratalon rakentamisesta, tytäryhtiön perustamisesta, Lainoittajaviraston päätöksistä Yritys Oy:n rakennushankkeissa sekä muista olennaisista tapahtumista. Näin ollen osakkeenomistajalla on ollut tieto olennaisimmista tapahtumista Yritys Oy:n asioiden hoidosta.

Yritys Oy:n tapauksessa myös konserniohjeilla oli merkitystä tilintarkastuksen suuntaamisessa. Konserniohjeita on selvitetty jo aiemmin KHT A:n vastineessa.

Sinänsä aravalainoihin kuten muihinkin lainoihin kohdistui tarkastusta muun muassa hallituksen päätösten tarkastusten yhteydessä, jolloin tarkastettiin muun muassa velkakirjojen sekä hallituksen päätösten yhtäläisyys sekä hallituksen päätösten ja aravalainojen vakuudeksi haettujen panttien yhtäläisyys. Tilinpäätöksen yhteydessä tarkastettiin aravalainojen velkasaldot. Lainojen ja niiden vakuuksien tarkastaminen oli kirjattu yhtiötä koskevaan tilintarkastussuunnitelmaan ja tarkastus tehtiin suunnitelman mukaisesti.

KHT A:n mielestä riski olennaisiin aravamääräyksien rikkomisiin on pieni, kun otetaan vielä huomioon, että aravavuokratoyhtiöt ovat vielä Lainoittajaviraston oman tarkastustoiminnan kohteena satunnaisesti. Lainoittajavirasto on myös pyytänyt vuosittain vuokratoyhtiöiden tilinpäätöstiedot ja tiedot keskeisimmistä tunnusluvuista Lainoittajavirastolle valvontaa varten.

KHT A on huomauttanut, että Yritys Oy:llä oli vuokralaisina vain opiskelijoita. Opiskelijat kuuluvat niin sanottuihin erityisiin hakijaryhmiin, mikä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että opiskelijoiden varallisuus ei rajoita heidän oikeuttaan asua aravavuokraloyhtiöissä. Koska Yritys Oy:llä on asukkainaan vain opiskelijoita, ei ole merkittävää riskiä siitä, että yhtiön asunnoissa asuisi asukkaita, joilla ei olisi siihen oikeutta.

Yhtiön aravalainoitetuissa asunnoissa ja vapaaohitteisessa kohteessa (1 kpl) asui samaan erityisryhmään kuuluvia asukkaita. Usein vapaaohitteisissa vuokraloissa asuu henkilöitä, jotka eivät saisi asua aravuokra-asunnoissa. Opiskelija-asuntojen erityispiirre vähentää riskiä siitä, että aravamääräyksiä rikottaisiin. Asukasvalintakriteerit ovat väljemmät opiskelija-asunnoissa.

Yhteenvedona edellä mainitusta seikoista KHT A on todennut, että aravasäännösten tarkastaminen ei ole kuulunut hyvän tilintarkastustavan mukaiseen lakisääteiseen tilintarkastukseen.

Koska N:n kaupunki Yritys Oy:n omistajana sai tiedot olennaisista aravasäännöissä säädellyistä toimista joko Yritys Oy:ltä tai Lainoittajavirastolta, ei tilintarkastuksella muutoinkaan ollut merkitystä arava-asioiden raportoinnissa osakkeenomistajalle tai hallitukselle.

Lisäksi KHT A on todennut, että kunnallisessa voittoa tavoittelemattomassa yhtiössä riski aravasäännösten rikkomiseen on hyvin pieni, varsinkin opiskelija-asuntoyhtiöissä.

Yritys Oy:n tapauksessa ei ole ollut nähtävissä vuosina 2002–2005 eikä ole vielä nähtävissä kahden erikoistilintarkastuksen, Lainoittajavirastotarkastusten eikä poliisin esitutkinnan jälkeenkään mitään sellaista, joka voisi olennaisesti haitata yhtiön toimintaa tai taloutta. Yhtiön toiminta on jatkunut ilman häiriötä ja ilman taloudellista avustusta osakkeenomistajalta.

Yksityiskohtaiset kannanotot Lainoittajaviraston 29.10.2007 päivättyyn raporttiin

KHT A on esittänyt yksityiskohtaisia kommentteja Lainoittajaviraston 29.10.2007 päi-

vätyn raportin kohtiin, jotka TILA:n sihteeri on merkinnyt vastinepyynnössä KHT A:lle. (Seuraavassa KHT A:n kommentteja referoidaan vain osaksi.)

Hallitustyöskentely

KHT A on huomauttanut, että Lainoittajaviraston raportissa mainitaan yhtiön hallinnoinnissa ja hallitustyöskentelyssä olleen puutteita, mutta raportissa ei yksilöidä, mitä nämä puutteet ovat olleet. Osakeyhtiölain vastaisia tekoja ei ainakaan tuoda esille yhtiötä koskevissa tarkastuksissa eikä niitä ole tilintarkastuksen yhteydessäkään havaittu.

KHT A on todennut, että oikeuskirjallisuuden mukaan ”rajanveto siitä, milloin toimitusjohtajan toimet ovat olleet oikeutettuja ja milloin toimitusjohtaja on ylittänyt kelpoisuutensa, jää yleensä yhtiön sisäiseksi, siis lähinnä hallituksen ja toimitusjohtajan väliseksi asiaksi” (Af Schulten, Osakeyhtiölain kommentaari I, 2003 s. 501).

KHT A:n mielestä tästä voidaan päätellä, tilintarkastajan on vaikea kartoittaa toimitusjohtajan ja hallituksen välistä suhdetta ja tietojen vaihtoa, koska se on lähinnä yhtiön sisäinen asia. Johtopäätökset on tehtävä negaation kautta eli jos mitään hälyttävää ei tule ilmi, toimivaltasuhteiden voidaan olettaa olevan kunnossa. Lehdistössä olleen uutisoinnin mukaan poliisin esitutkinnassa ei löytynyt merkkejä toimivallan ylityksestä. Lainoittajaviraston raportissa mainittu rahan käyttäminen päivittäisen toiminnan rahoittamiseen on epätasällinen, sillä yhtiö ei ole tarvinnut rahaa tuloslaskelman mukaan juoksevien kulujen rahoittamiseen lainanotolla.

Rakennuskohteiden tappiollisuus ja laina-ajat

Lainoittajaviraston raportissa mainitut vapaaohitteiset kohteet eivät ole olleet tappiollisia yhtiölle. Näiden vuokralojen rakentamista varten otettujen talojen laina-ajat ovat olleet lyhyitä (esimerkiksi 10 vuotta), mutta vuokratulojen ja käyttömenojen sekä korkomenojen erotus on positiivinen ja tämä summa jää lainojen lyhennyksiin. Kuten Lainoittajaviraston raportissa sivulla 19 todetaan, yhtiö pystyy korjaamaan näiden vuokralojen taloudellisen tilanteen neuvottelemalla pankin

kanssa pidemmän laina-ajan. Raportissa mainittu tappiollisuus ei siis ole lopullista ja tappio-sanaa käytetään eri merkityksessä kuin yleensä tuloslaskennassa, jossa tappioksi kutsutaan lopullisesti epäonnistuneita toimia. Esimerkiksi KPA:n tuloslaskelmakavassa käytetty tappio-sana ei tarkoita samaa kuin Lainoittajaviraston raportissa käytetty tappio-sana.

Yhtiön hallituksen valitsema laina-ajan pituus ei ole laillisuuskyseminen vaan tarkoituksenmukaisuuskyseminen, johon tilintarkastajan ei pidä puuttua. Investointikohteiden valinta on myös tarkoituksenmukaisuuskyseminen.

Raportissa mainittu kuvaus yhtiön rahoitussellisesta tilanteesta on käynyt ilmi vuositasolla yhtiön rahoituslaskelmasta. Rahoituslannehan sinänsä on aina joko yli – tai alijäämäinen, tuskin koskaan +- nolla euroa. Raportin mukaan Yritys Oy:n kumulatiivinen ylijäämä vuoden 2006 lopussa on ollut +270 586 eli 2,8 % yhtiön vuoden 2006 liikevaihdosta. Edellä mainittu rahoituslannne on käytännössä ideaalinen vuokratilannelle, jonka tuleekin kerätä lievää rahoitussellista ylijäämää pitkällä tähtäimellä esimerkiksi tulevia investointeja ja korkojen nousua varten.

KHT A on todennut, että rahamarkkinakorot laskivat 2000-luvulla alle aravalainojen korkojen. Pelkästään aravalainoissa pysyminen olisi merkinnyt varsin epäedullista tilannetta yhtiön ja sen vuokralaisten kannalta korkeimpina korkoina ja vuokrina. aravalainojen konvertointi oli varsin laajasti käytetty tapa alentaa korkokustannuksia 2000-luvun alussa, kun markkinakorot laskivat alemmaksi kuin aravalainojen korot. Esimerkiksi N:n kaupungin konsernissa konvertointeja tekivät kaikki kolme arava-lainoitusta saaneet yhtiöt. Itse asiassa monet yhtiöt kuten Yritys Oy:kin olisi halunnut konvertoida kaikki aravalainat niiden epäedullisuuden takia. Aravalainojen konvertoinnit suunniteltiin kaikkien yhtiöiden osalta yhdessä N:n kaupungin kanssa.

N:n kaupungin valtuusto antoi omavelkaisen takauksen konvertointilainoille ja samalla hyväksyi konvertointilainojen laina-ajat ja muut ehdot. Yritys Oy:n korkomenot laskivat vuositasolla noin 580.000 € vuodesta 2002 vuo-

teen 2004 paljolti aravalainojen konvertoinnin takia.

Kun Yritys Oy päätti uusien lainojen ottamisesta ja vanhojen lainojen takaisin maksusta vuosina 2003 ja 2004, lainojen laina- aikoja lyhennettiin merkittävästi (N:n kaupungin takauspäätöksellä), keskimäärin ehkä 40 vuodesta noin 10-15 vuoteen. Laina-aikojen lyhentäminen ei merkitse vielä ehdotonta sitoumusta / velvollisuutta maksaa lainat velkakirjaehtojen mukaisesti pois, sillä nykyisillä rahoitusmarkkinoilla takaisinmaksusta, koronvaihtosopimuksista jne. voidaan sopia ja tuleekin sopia tarvittaessa pankkien kanssa.

KHT A on todennut, että joissakin kunnallisissa yhtiöissä käytetään toisenlaista rahoitusstrategiaa eli niin sanottuja bulletlainoja, jolloin lainojen ensimmäinen lyhennys saattaa olla esimerkiksi kymmenen vuoden päästä.

Pyrkimys nopeaan lainojen takaisin maksuun oli KHT A:n mielestä siinä mielessä järkevä, että yhtiön pankkileille ei jää ”löysää” rahaa, vaan rahat ohjautuvat lainojen lyhennyksiin ja näin ollen myös korkokulujen pienentämiseen, mikä hillitsee vuokran korotuspaineita.

Yritys Oy:n hallituksen tekemät lainojen konvertointipäätökset ovat olleet ilmeisen tiukkoja yhtiön lainojen takaisinmaksamisen kannalta, mutta välttämättömiä yhtiön tarkoituksen kannalta. Konvertointilainojen tiukat takaisinmaksuajat ovat olleet yhtiön hallituksen ja osakkeenomistajan tiedossa koko ajan. Tätä paradoksaalista tilannetta on yhtiö viime vuosina korjannut erilaisin menetelmin kuten lykkäämällä lainojen takaisin maksua, mihin kaupunki on antanut takaajana suostumuksensa.

KHT A:n mielestä lainasalkun järjestelyillä on ollut taloudellista vaikutusta Yritys Oy:lle vain korkojen alenemisen muodossa. Pitkäaikaisien ja korkeakorkoisten aravalainojen korvaaminen lyhytaikaisemmilla pankkilainoilla ei ole itsessään parantanut tai heikentänyt Yritys Oy:n lainojen takaisinmaksukykyä. Selvä rahoitussellisen strategian muutos on kuitenkin tehty.

Yhtiön tilinpäätös on kertonut lainojen määrän sekä jakaantumisen pitkä- ja lyhytaikaisiin velkoihin.

Kuten P Oy:n erityistilintarkastuskertomuksesta käy ilmi, Yritys Oy:n hallitus on tehnyt päätökset kaikista yhtiön lainoista.

Kiinteistö Oy T-talon kustannukset

Kiinteistö Oy T-talon kustannukset on käsitelty Yritys Oy:n hallinnossa. Kuten P Oy:n suorittamassa erityistilintarkastuskertomuksessa todetaan, Yritys Oy:n toimitusjohtajat (3 kpl) ovat asianmukaisesti hyväksyneet Kiinteistö Oy T-talolle maksetut rakennusrahasto-suoritukset.

Lisäksi Kiinteistö Oy T-talon yhtiökokouksessa 11.5.2005 Kiinteistö Oy T-talon osakkaat Yritys Oy ja Sosiaali ry ovat hyväksyneet T-talon kustannuksiksi 7,4 M€ vuoden 2004 toimintakertomusta käsiteltäessä. Toimintakertomuksessa oli tieto, että kustannukset tulevat olemaan 7,4 M€.

T-talon rakennustyön valmistuttua ja rakennusrahastosuoritusten jälkeen Yritys Oy:n hallitus 7.3.2006 käsitteli yksimielisesti hankkeen lopulliset kustannukset ja esitti ne Yritys Oy:n toimintakertomuksessa Yritys Oy:n yhtiökokoukselle vuoden 2005 toimintakertomuksessa.

Yritys Oy:n toimitusjohtajat, Kiinteistö Oy T-talon toimitusjohtaja eikä Yritys Oy:n hallituksen puheenjohtaja tuonut tilikausien 2004 ja 2005 tarkastuksien aikana tilintarkastajien tietoon mitään, mikä olisi viitannut hallinnollisiin puutteisiin T-talon hankkeen toteuttamisessa.

KHT A on todennut lisäksi, että poliisin esitutkinnasta tehdyn lehdistöuutisoinnin perusteella yhtiön hallitus on ollut tietoinen T-talon kustannuksista. Tämä on tietysti luonnollista senkin takia, että yksi Yritys Oy:n hallituksen jäsenistä oli päättämässä T-talon hallituksessa urakoista.

Lainoittajaviraston raportin suhteellisuus

KHT A olisi henkilökohtaisesti toivonut, että Lainoittajaviraston raportissa olisi esitetty

myös suhteellisia arvioita tarkastushavainnoista eikä pelkästään absoluuttisia summia tai määryksiä.

Esimerkiksi vuokran määritystä ei aravataloissa voi koskaan esittää matemaattisen tarkasti. Vuokriin voidaan sisällyttää esimerkiksi peruskorjaustarvetta varten niin sanottua korjausmarkkaa (muun muassa asuintalovarauksena), jonka suuruutta ei voi tarkasti määrittää. Toisaalta omalle pääomalle voitaisiin maksaa 8 %:n (Yritys Oy:llä 120 000,- €/vuosi) vuotuista korkoa ja tämänkin voisi sisällyttää vuokriin.

Myös rakentamiskustannuksissa Lainoittajavirasto hyväksyy KHT A:n mielestä tietyin suuruus ylitäksiä, joita ei raportissa tuoda esille.

Yhteenveto

KHT A on katsonut, että Yritys Oy:n ja Kiinteistö Oy T-talon tilintarkastukset on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

KHT A:n mielestä hänen vastineessaan esitettyjen talousanalyysien perusteella voidaan todeta, että yhtiö on hyödyntänyt rahamarkkinoiden muutokset. Korkoetuja on haettu luopumalla korkeakorkoisista aravalainoista ja hyöty on ohjattu vuokralaisille matalina vuokrien korotuksina. Takauksen antajana kaupunki on ollut tietoinen konvertointilainojen laina-ajoista ja muista ehdoista. Tilintarkastuksen toimenpiteet ovat olleet oikein mitoitettuja suhteessa yhtiön rahoituksellisen aseman kehittämiseen.

Yhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan välistä yhteistyösuhdetta on tarkastettu tilintarkastajilla käytettävissä olevin keinoin hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa esimerkiksi haastatteleamalla hallituksen puheenjohtajaa.

N:n kaupunki on Yritys Oy:n osakkeenomistajana saanut konserniohjeen avulla tiedot yhtiön toiminnasta sekä hallituksen päätöksistä.

Yhtiön hallinnon tarkastuksessa on noudatettu KHT-yhdistyksen suositusta 260 Tilintarkastusta koskevien kysymysten kommunikaatio hallintoelinten kanssa ja hallinnon tarkastaminen.

Tilintarkastuksen rajauksessa on otettu huomioon kunnan suorittamat aravalainsäädännön valvontatoimet, sisäinen valvonta sekä konserniohjeet ja omistajan merkittävä rooli hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa.

KHT A on katsonut, että Yritys Oy:n taloudellinen ja toiminnallinen tilanne on vakaa ja tulevaisuuden näkymät suotuisat. Hän on viitannut Lainoittajaviraston tekemiin takaisinperintöihin ja todennut, että esimerkiksi vuoden 2004 lopussa yhtiön oma pääoma sekä vapaaehtoiset varaukset olivat yhteensä noin 3,0 miljoonaa euroa, joten esitetyillä takaisinperinnöillä ei ole olennaista vaikutusta yhtiön talouteen.

Takaisinperinnän mahdollinen määrä lienee 105 000 €, joka on noin 1,2 % yhtiön vuoden 2004 liikevaihdosta.

Vuoden 2004 voitto ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja oli 701 885,16 €. Vuonna 2004 yhtiön pankkitilillä oli rahaa 1 231 614,47 €, joten yhtiön maksuvalmiuteenkaan mahdollisilla takaisinperinnöillä ei ole olennaista vaikutusta.

Yritys Oy:ssä syksyllä 2006 järjestettyjen sisäisten selvitysten jälkeen myös Yritys Oy:n tilintarkastajat aloittivat Lainoittajaviraston ohjeisiin perehtymisen syvällisesti, jotta pysyisivät seuraamaan asioiden selvittelyä Yritys Oy:ssä. Tämän tiedollisen tason hankkiminen, mikä Yritys Oy:n entisillä tilintarkastajilla nyt on, ei ole tarpeen lakisääteisessä tilintarkastuksessa eikä sitä ole mahdollistakaan hankkia lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä.

KHT A on todennut, että hänen kommenttinsa esimerkiksi toukokuussa 2007 Lainoittajavirastovalainsäädännöstä eivät perustu lakisääteisen tilintarkastajan työhön ja osaamiseen vaan loppuvuodesta 2006 aloitettuun omaehtoiseen Lainoittajaviraston sääntöjen opiskeluun.

Muu selvitys

TILAlla on ollut käytössään KHT A:n tilintarkastajan työpaperit Yritys Oy:n tilikausien 2002–2005 tilintarkastuksesta.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA arvioi päätöksessään, onko KHT A toimintatarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti hänen toimiessaan tilikautena 2002–2005 SK Oy:n nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana Yritys Oy:ssä sekä Kiinteistö Oy T-talon tili-kauden 2004 tilintarkastajana ja SK Oy:n nimeämänä tilikauden 2005 päävastuullisena tilintarkastajana.

TILA arvioi KHT A:n toimintaa Lainoittajaviraston 29.10.2007 päivätyn tarkastuskertomuksen pohjalta, koska tarkastuskertomus sisältää myös tilintarkastuksen kannalta yhteenvetoon Yritys Oy:tä ja sen tytäryrityksiä koskevista selvityksistä.

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

2 Tapahtumien kulku

Yritys Oy on N:n kaupungin täysin omistama yhtiö. Yritys Oy:n yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiön toimialana on rakennuttaa, omistaa ja hallita asuntoja. Omistamiaan ja hallintaansa saamiaan asuntoja yhtiö vuokraa ammattiin valmistavissa oppilaitoksissa opiskeleville asunnoiksi. Yhtiöllä ei ole muuta toimintaa kuin vuokraustoiminta. Yritys Oy:n omistamista noin 2 000 asunnosta noin 1 600 on arava-asuntoja ja korkotukiasuntoja on noin 70 asuntoa.

Yritys Oy:n tilintarkastajaksi tilikausille 2002–2004 valittiin SK Oy ja JHTT V. Tilikaudelle 2005 tilintarkastajiksi valittiin SK Oy ja JHTT K. KHT A toimi Yritys Oy:ssä SK Oy:n nimeämänä tilikausien 2002–2005 päävastuul-

lisena tilintarkastajana (tilikausina 2002–2003 HTM, JHTT A).

Kiinteistö Oy T-talon tilikauden 2004 tilintarkastajina toimivat KHT A ja KHT E. Kiinteistö Oy T-talon tilikauden 2005 tilintarkastajina toimivat SK Oy, päävastuullisena tilintarkastajana KHT A sekä D Oy, päävastuullisena tilintarkastajana KHT E.

KHT A on 20.3.2003 allekirjoittanut vakio-muotoiset tilintarkastuskertomukset Yritys Oy:n tilintarkastuksesta tilikausilta 1.1.-31.12.2002, 1.1.-31.12.2003, 1.1.-31.12.2004 ja 1.1. – 31.12.2005.

3 Tilintarkastusta koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain ja osakeyhtiölain vaatimukset

Osakeyhtiön tilintarkastuksessa noudatetaan osakeyhtiölain (734/78) ja tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä.

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

Osakeyhtiön tilintarkastuskertomus ja muut tilintarkastajan raportit annetaan tilintarkastuslain mukaan. Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä lausunto tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1–5 kohdassa tarkoitetuista seikoista. Osakeyhtiössä tilintarkastajan on muun muassa lausuttava siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti sekä siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaisissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Tilintarkastajan muistuttamisvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 19 §:n 2 momen-

tissa. Osakeyhtiön tilintarkastajan on esitettävä muistutus, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai toimitusjohtaja on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus. Tilintarkastajalla on tilintarkastuslain mukaan muistuttamisvelvollisuus myös, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai toimitusjohtaja on syyllistynyt muuhun yhtiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen vastaiseen toimintaan.

Tilintarkastuslain 19 §:ssä säädetään myös siitä, että tilintarkastajan on kertomuksessaan tarvittaessa täydennettävä tilinpäätöstietoja. Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastaja voi antaa tilintarkastuskertomuksessa lisätietoja, jos tilintarkastaja katsoo sen olevan tarpeen. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja toteaa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastukseen mahdollisesti liittyvät poikkeukselliset olosuhteet.

Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on esitettävä tilintarkastuskertomuksessa lausunto vastuuvapaudesta. Tilintarkastajan on annettava kielteinen vastuuvapauslausunto, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai toimitusjohtaja on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus ja tilintarkastaja katsoo, että korvauskanteen nostamiselle on edellytykset.

Osakeyhtiön tilintarkastus on lähtökohtaisesti laillisuustarkastusta. Tilintarkastaja esittää tarkastushavaintonsa ja johtopäätöksensä tilintarkastuskertomuksen muodossa yhtiökoukselle ja tarvittaessa tilintarkastuspöytäkirjan tai -muistion muodossa yhtiön hallitukselle.

3.2 Aravasäännösten ottaminen huomioon tilintarkastuksessa

Olennaista KHT A:n toimintaa arvioitaessa on ottaa kantaa siihen, kuuluuko tilintarkastajalle tilintarkastuslain mukaan hallinnon tarkastuksessa vain osakeyhtiölain olennaisten säännösten tarkastaminen, kuten KHT A on väitännyt, vai onko tilintarkastajan otettava myös aravalainsäädännön vaatimukset huomioon tilintarkastuksessa.

TILA toteaa, että arava- ja korkotukilainan saaminen edellyttää arava- ja korkotukilaissa säädettyjen edellytysten täyttymistä. Arava-asunnoista valtaosaan kohdistuu lisäksi aravarajoituslain käyttö- ja luovutusrajoitukset. Lisäksi Yritys Oy:n rakennuttamille kohteille on myönnetty oman pääoman avustuksia. Avustusten myöntämisen edellytyksenä taas on ollut se, että kohteelle on myönnetty arava- tai korkotukilaina.

Aravalain 37 §:n mukaan aravalaina voidaan muun muassa kokonaan tai osittain irtisanoa, jos lainansaaja on lainaa hakiessaan tai muutoin antanut oleellisesti vääran tiedon tai salannut lainan myöntämiseen olennaisesti vaikuttavan seikan tai lainan-saaja ei muutoin noudata tätä lakia tai sen nojalla annettuja säännöksiä tai määräyksiä tai lainaehtoja.

Korkotukilain 37 §:n mukaan valtiokonttori voi lakkauttaa korkotuen suorittamisen muun muassa silloin, jos korkotukilainan saaja on korkotukilainaksi hyväksymistä hakiessaan antanut olennaisesti virheellisiä tietoja tai salannut lainan hyväksymiseen olennaisesti vaikuttavia seikkoja. Valtiokonttori voi velvoittaa lainansaajan osittain tai kokonaan suorittamaan Lainoittajavirastoon sen korkotuen, jonka Lainoittajavirasto on maksanut.

Osakeyhtiön tilintarkastus on lähtökohtaisesti laillisuustarkastusta, mutta tilintarkastuksessa hallinnon tarkastuksessa huomioon otettavia säännöksiä ei voida rajoittaa osakeyhtiölakiin, kuten KHT A on katsonut. Toiminnan hetkellä voimassa olleen tilin-tarkastuslain esitöiden (HE 295/1992 vp s. 34) mukaan tyhjentävää luetteloa säännöksistä ja määräyksistä, joiden noudattamista tilintarkastajan tulisi valvoa, ei voida laatia. 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 viittaa valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA:n) 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 tilintarkastuskertomuksessa.

Osakeyhtiön johtohenkilöillä on yleinen huolellisuusvelvollisuus, mikä merkitsee asian- tuntevaa, huolellista ja lainmukaista yhtiön asioiden hoitamista. Tilintarkastajalla on velvollisuus esittää tilintarkastuskertomuksessa muistutus, jos jonkun yhtiön toiminnan kannalta olennaisen säännöksen noudattamisen laiminlyönti merkitsee yleisen huolellisuusvelvollisuuden rikkomista. Toisaalta osakeyhtiön johtohenkilöillä on velvollisuus noudattaa niitä nimenomaisia säännöksiä ja määräyksiä, joilla säännellään yhteisön tai säätiön toimielinten ja niiden jäsenten velvollisuuksia. Tilintarkastajan tarkastuksen kohteeksi kuuluvat niiden säännösten ja määräysten tarkastaminen, joiden tarkastuksesta hänen on raportoitava tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuksen kohteena eivät voi olla kaikki johtohenkilöiden toimintaa ohjaavat säännökset, vaan tilintarkastajan on arvioitava, mitkä säännökset ovat yhteisön ja sen johtohenkilöiden toiminnan kannalta keskeisiä. On kiinnitettävä huomiota tilintarkastuskertomuksen lukijoiden tiedontarpeisiin sekä tilintarkastuksen tavoitteisiin ja tarkoitukseen.

VALA on edellä mainitussa lausunnossaan katsonut, että tilintarkastajan tarkastamis- ja raportointivelvollisuutta on arvioitava useiden kriteerien avulla, joita ovat ainakin seuraavat:

- Onko kysymyksessä säännös, jonka vastainen toiminta tai laiminlyönti voi aiheuttaa yhteisölle, sen omistajille tai muiden sidosryhmien edustajille olennaista haittaa.
- Onko kysymyksessä säännös, jonka noudattamista koskevalla tiedolla on merkitystä omistajien ja muiden sidosryhmien päätöksenteon kannalta siten, että tieto voisi vaikuttaa näiden arvioon tilinpäätöksen antaman kuvan oikeellisuudesta ja riittävydestä sekä niistä toimenpiteistä, joihin tilinpäätöstietojen perusteella on aihetta.

- Onko kysymyksessä säännös, jonka noudattamisen merkitys tarkastuksen kohteena olevan yhteisön tai sen johtohenkilöiden toiminnan kannalta on olo-suhteiden perusteella olennaisen tärkeä etenkin toiminnan jatkumisen edellytysten arvioimisen kannalta.

TILA katsoo, että aravasäännösten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa on kuulunut hyvän tilintarkastustavan mukaiseen lakisäänteiseen tilintarkastukseen Yritys Oy:ssä ja Kiinteistö Oy T-talossa.

3.3 Tilintarkastustyön dokumentointia koskevat vaatimukset

Tilintarkastustyön dokumentointi kuuluu hyvän tilintarkastustapaan. Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan hyväksytyt tilintarkastajan on kaikessa tilintarkastuslain 1 §:n mukaisessa toiminnassaan noudatettava hyvää tilintarkastustapaa.

Hyvän tilintarkastustavan mukaisia dokumentointivaatimuksia tilintarkastuksissa kuvataan KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa. Nämä ovat yksi lähde, kun arvioidaan KHT-tilintarkastajan toiminnan hyvän tavan mukaisuutta.

Tilintarkastusalan suositusten (230) mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tilintarkastuskertomuksen antamiseksi sekä sen toteutukseksi, että tilintarkastustyö on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastajan työpaperit koostuvat siitä aineistosta, jonka tilintarkastaja on laatinut tai hankkinut käyttöönsä tilintarkastustyönsä aikana. Tämä aineisto voi olla paperilla, koneellisella tietovälillä tai muussa muodossa. Tilintarkastajan työpapereiden tarkoituksena on a) tukea tilintarkastuksen suunnittelua ja toteutusta; b) tukea tilintarkastuksen valvontaa ja työn läpikäyntiä; ja c) taltioida ne tilintarkastusta suoritettaessa hankitut tiedot (tilintarkastusevidenssi), joihin perustuen tilintarkastaja on antanut lausuntonsa.

Tilintarkastusalan suositusten mukaan tilintarkastajan tulisi laatia työpaperit riittävän kattavasti ja yksityiskohtaisesti siten, että niiden perusteella voidaan saada kokonais-

kuva suoritetusta tilintarkastuksesta. Tilintarkastajan tulisi sisällyttää työpapereihinsa tiedot tilintarkastustyön suunnittelusta, kuvaus suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta, laajuudesta ja tarkastuksen tuloksesta sekä tilintarkastuksen (tilintarkastusevidenssin) perusteella tehdyistä johdopäätöksistä.

Edellä mainitut dokumentointivaatimukset ovat olleet pääosin samat jo kauan. Nykyisin noudatettavat dokumentointia koskevat vaatimukset (Tilintarkastusalan suositus 230) tulivat voimaan 1.7.2000.

3.4 Tilintarkastusalan suositukset ja muut hyvän tilintarkastustavan vaatimukset

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

Keskeisiä suosituksia tapauksen kannalta ovat tilintarkastustyön dokumentointia koskevan suosituksen (230) lisäksi

- suositus (240) tilintarkastajan velvollisuudesta ottaa tilintarkastuksessa huomioon mahdollisia väärinkäytöksiä ja virheitä
- suositus (250) säännösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa
- suositus (300) tilintarkastustyön suunnittelusta
- suositus (310) toiminnan ymmärtämisestä
- suositus (400) riskien arvioinnista ja sisäisestä kontrollista
- suositus (700) tilintarkastuskertomuksesta ja tilintarkastustyön raportoinnista

Tilintarkastajan on suosituksen 240 mukaan otettava tilintarkastuksessa huomioon mahdolliset väärinkäytökset ja virheet. Tilintarkastajan tehtävänä on arvioida sellaisia virheitä ja väärinkäytöksiä, jotka aiheuttavat olennaisen puutteen tai virheen tilinpäätökseen. Tilintarkastajan on syytä keskustella johdon ja tarvittaessa hallintoelimenkin kanssa olennaisista virheistä ja väärinkäytösriskistä ja tie-

dustella sisäisestä valvonnasta. Käyttämällä osaamistaan liiketoiminnasta tilintarkastaja voi kuitenkin tunnistaa olosuhteet ja tapahtumat, joissa väärinkäytös on mahdollinen tai jo tapahtunut. Tilin-tarkastaja voi muuttaa aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta tai arvioida saamansa evidenssin luotettavuuden olemassa olevien väärinkäytöksen riskitekijöiden johdosta. Tilin-tarkastus luontaisine rajoitteineen voi vaikuttaa ennaltaehkäisevästi väärinkäyttötilanteissa, mutta ensisijainen vastuu on kuitenkin hallintoelinten jäsenillä ja tarkastuskohteen johdolla. Nykyinen suositus tuli voimaan 1.7.2004. Sisällöltään vastaava suositus oli voimassa jo aiemmin.

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

Tilintarkastusalan suosituksen 250 (Säännösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa, kappale 16) mukaan tilintarkastaja saattaa todeta yleiskäsitystä hankkiessaan, että tietyillä säännöksillä ja määräyksillä saattaa olla ratkaiseva merkitys tarkastuskohteen toiminnan kannalta. Näiden säännösten ja määräysten noudattamatta jättäminen saattaa johtaa siihen, että tarkastuskohteen on lopetettava toimintansa tai toiminnan jatkuvuus vaarantuu.

Tilintarkastusalan suosituksen 250 (kappale 18) mukaan yleiskäsityksen saatuaan tilintarkastajan tulisi suorittaa toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on edistää sellaisten säännösten tai määräysten noudattamatta jättämisen havaitsemista, joiden osalta noudattamatta jättäminen tulisi ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. Tällainen toimenpide on esimerkiksi asianomaisten valvontaviranomaisten kanssa käydyn kirjeenvaihdon läpikäynti. Suositus 250 tuli voimaan 1.7.2000.

Tilintarkastustyön suunnittelua käsittelevän suosituksen (300) mukaan ”suunnittelu” käsittelee sekä tilintarkastuksen yleisen toimintasuunnitelman luomisen että yksityis-kohtaisen kuvauksen tilintarkastustoimenpiteiden luon-

teesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Suunnittelu edesauttaa sitä, että tarkastuksessa kiinnitetään tarpeeksi huomiota tärkeisiin osaluokkiin ja havaitaan mahdolliset ongelmat ja sitä, että työ valmistuu määräajassa. Tilintarkastussuunnitelma ja -ohjelma dokumentoidaan. Suositus tuli voimaan 1.7.2000.

Suosituksessa 310 todetaan, että tilintarkastajan tulisi suorittaessaan tarkastusta hankkia tarpeellinen tietämys tarkastuskohteen toiminnasta voidakseen havaita sellaiset tapahtumat ja menettelytavat, joilla hänen arvionsa mukaan saattaisi olla merkittävä vaikutus tilinpäätökseen tai toisaalta tilintarkastukseen ja tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastajan tulee perehtyä toimialaan ja tarkastuskohteen toiminnan erityispiirteisiin. Toiminnan ymmärtämisen tehokas hyödyntäminen edellyttää, että tilintarkastaja harkitsee tiedon vaikutuksia tilinpäätökseen kokonaisuutena ja sitä, vastaako tilinpäätöskannanotot tilintarkastajan käsitystä toiminnasta. Suositus tuli voimaan 1.7.2000.

Tilintarkastusalan suosituksissa (400) kuvataan riskien arvioimista ja sisäistä kontrollia. Tilintarkastajan tulee käyttää ammatillista harkintaa tilintarkastusriskiä ja sen pienentämistä hyväksyttävälle tasolle arvioidessaan. Tilintarkastusriskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että tilintarkastaja antaa väärän lausunnon silloin, kun tilinpäätökseen sisältyy olennainen virhe tai puute. Tilintarkastusriski koostuu kolmesta tekijästä: toimintariskistä, kontrolliriskistä ja havaitsemisriskistä. Tilintarkastajan tulisi perehtyä tarkastuskohteen sisäiseen kontrollijärjestelmään ja kirjanpitojärjestelmään ja hankkia evidenssiä tehokkaiden tarkastustoimenpiteiden avulla voidakseen arvioida riskejä olennaisen tilinpäätöskannanoton tasolla. Tilintarkastajan tulisi dokumentoida käsityksensä riskeistä ja raportoida puutteista tarkastuskohteen toimivalle johdolle. Suositus tuli voimaan 1.7.2000.

Tilintarkastusalan suositus 700 tilintarkastuskertomuksesta ja tilintarkastustyön raportoinnista kuvailee tilintarkastuskertomusta ja muuta tilintarkastuslain mukaista raportointia. Raportoinnin on perustuttava tilintarkastajan arvioon ja johtopäätöksiin hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella. Raporteissa on oltava asianmukainen muoto ja sisältö. Ny-

kyinen suositus 700 tuli voimaan 1.7.2004. Tätä ennen oli voimassa vastaavansisältöinen suositus.

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Aravasäännösten huomioon ottaminen

TILA toteaa, että sosiaalista asuntotuotantoa koskevan lainsäädännön sisältämällä säännöksillä ja määräyksillä on Yritys Oy:n tapauksessa ollut ratkaiseva merkitys tarkastuskohteen toiminnan kannalta. KHT A:n olisi tarkastuskohdetta koskeviin keskeisiin säännöksiin ja määräyksiin tutustuttuaan täytynyt ymmärtää sosiaalista asuntotuotantoa koskevien säännösten ja määräysten merkityksen yhtiön toiminnalle, koska valta-osa yhtiön liiketoiminnasta on sosiaalista asuntotuotantoa.

KHT A on suorittamassaan tilintarkastuksessa tiedostanut aravasäännösten keskeisen sisällön, mutta hän ei ole tarkastanut riittävän syvästi niiden noudattamista Yritys Oy:n toiminnassa. Laiminlyömällä tilintarkastuksessa aravasäännösten noudattamisen riittävän tarkastamisen KHT A on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4.2 Kirjanpito

KHT A:n olisi yhtiön ja valvontaviranomaisen väliseen kirjeenvaihtoon (loppuhintailmoitukset) perehtymällä pitänyt havaita, että yhtiön kirjanpitoa ei ole laadittu sosiaalisen asuntotuotannon säännösten edellyttämällä tavalla.

TILAn saaman selvityksen mukaan omakustannusperiaatteen piirissä olevat asunnot ja muu asuntokanta on pidettävä kirjanpidossa erillään siten, että vuokranmääritystä säätelevän omakustannusperiaatteen toteutuminen voidaan todeta jälkikäteen. Yritys Oy:ssä on luovuttu vuonna 2000 kiinteistökohtaisesta kirjanpidosta ja vuokrat on määritelty käsitellen koko asuntokantaa yhtenä vuokranmäärityksikkönä.

KHT A:n olisi pitänyt havaita asia tilintarkastuksessa ja tuoda se esiin tilintarkastuskertomuksessa. Laiminlyödessään kirjanpitoa koskevien vaatimusten riittävän tarkastuksen

KHT A on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4.3 Vuokranmääritys

Yritys Oy:n asuntokannasta suurin osa on alkuperäisten aravarajoitusten alaisia, joiden vuokranmäärityksen tulee perustua aravarajoituslain 7 §:n mukaiseen omakustannusperiaatteeseen. Aravarajoituslain 7 §:n mukaisen vuokranmäärityksen tulee perustua vuokranmääritysyksikön/yksiköiden todellisiin hoito- ja pääomakustannuksiin.

TILAn saaman selvityksen mukaan Yritys Oy:llä ei ole ollut kiinteistökohtaista kustannus-seurantaa. Yritys Oy:n rakennuttamistoiminnassa ei ole ollut kohdekohtaista projekti-seurantaa, jonka avulla kunkin kohteen rakennuskustannukset olisi ollut yksityiskohtaisesti todettavissa.

Alkuperäisillä aravarajoituksilla olevista asunnoista olevista asunnoista perittyjä vuokria ei saa käyttää vuokranmääritykseltään vapaiden asuntojen kulujen kattamiseen. Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan vuosien 2001 - 2006 vuokranmääritys ei ole ollut arava- ja korkotukilainsäädännön eikä Lainoittajaviraston ja muiden viranomaisten antamien ohjeiden mukaista.

Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan Yritys Oy:n rakennuttamien vapaarahoitteisten kohteiden vuokraustoiminta on ollut tappiollista. Vapaarahoitteisten kohteiden alijäämät on Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan täytynyt kattaa otamalla luottoa ja käyttämällä rajoitusten alaisten kohteiden vuokratuottoja, mikä on aravarajoituslain 7 §:n omakustannusperiaatteen vastaista. Aravavuokra-kohteet ovat tukeneet Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan tappiollisia vapaarahoitteisia kohteita, mikä on ollut aravarajoituslain vastaista.

KHT A ei ole tilintarkastuksessa kiinnittänyt riittävästi huomiota vuokrien määrityksen perusteisiin. Hänen olisi pitänyt tuoda tilintarkastuskertomuksessaan esiin kustannusseurannassa aravasäännösten noudattamisen kannalta esiintyneet puutteet. Hän on laiminlyö-

nyt tämän, joten hänen toimintansa on hyvän tilintarkastustavan vastaista.

4.5 Vuokravakuudet

Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan Yritys Oy on perinyt vuokralaisilta vuokravakuutena rahavakuuden. Vuokranantajan rahavakuutena saamat vuokravakuudet olisi pitänyt pitää omalla pankkitilillä erillään vuokranantajan omista rahavaroista. Niitä ei olisi saanut käyttää vuokranantajan toiminnan rahoittamiseen tai muuhun vieraaseen toimintaan. Yritys Oy:ssä ei ole Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan toimittu asianmukaisesti. Vakuusrahoja on Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan käytetty yhtiön päivittäisen toiminnan rahoittamiseen.

KHT A:n olisi pitänyt tilintarkastuksessa kiinnittää enemmän huomiota aravasäännösten vastaiseen vuokravakuuksien käyttöön ja tuoda se esiin tilintarkastuskertomuksessaan. Hän on laiminlyönyt tämän, joten hänen toimintansa on hyvän tilintarkastustavan vastaista.

4.6 Lainojen konvertointi ja lainanotto

TILA katsoo, että Yritys Oy:n päätös konvertoida vuosina 2001–2004 aravalainoja ja muita lainoja yhteensä noin 16 miljoonaa euroa halpakorkoisemmiksi pankkilainoiksi on ollut tilintarkastuksen kannalta tavanomainen toimenpide. Konvertointi on tarkoituksenmukaisuusharkintaan liittyvä liiketoiminnallinen ratkaisu.

Saadun selvityksen perusteella TILAn mielestä ei voida päätellä, että Yritys Oy:n toimitusjohtajan ja hallituksen toiminnassa lainojen käsittelyn yhteydessä olisi jotain sellaista, mistä KHT A:n olisi pitänyt raportoida tilintarkastuskertomuksessaan.

4.7 Vapaarahoitteisten kohteiden tappiollisuus

Lainoittajaviraston tarkastuskertomuksen mukaan Iso F, Kiinteistö Oy T-talo ja S -niminen hanke ja siihen liittyvä vuokraustointi ovat olleet tappiollisia. Useista Yritys Oy:n vapaarahoitteisista kohteista on tarkas-

tuskertomuksen mukaan syntynyt huomattava vuokratappio, joka rasittaa arava- ja korkotukilain alaista kantaa ja aiheuttaa lisäkustannuksia vuokralaisille, mikä on aravalainsäädännön vastaista.

TILA on saanut vapaarahoitteisten kohteiden kannattavuudesta tai tappiollisuudesta keskenään ristiriitaista selvitystä. TILA viittaa tältä osin KHT A:n vastineeseen. Tappiollisuuden käsitteellä on eri merkityssisältö asiayhteydestä ja näkökulmasta riippuen. TILA katsoo, että tilintarkastuksen näkökulmasta vapaarahoitteisten kohteiden kannattavuuteen ei puutteellisen projektkirjanpidon ohella liity mitään sellaista, mikä osoittaisi KHT A:n toimineen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4.8 Tilintarkastustyön dokumentointi

Yritys Oy:n tilintarkastusta koskevat KHT A:n työpaperit ovat niukat. Työpapereiden perusteella ulkopuolisen kokeneen tilintarkastajan on vaikea saada käsitys siitä, mitkä ovat tilintarkastuksen aikana esiin tulleita merkittäviä asioita ja mitä päätelmiä niistä on tehty. KHT A:n työpaperit sisältävät tilintarkastussuunnitelmat, muistiinpanoja tarkastushavainnoista, tilintarkastusta koskevat yhteenvedot ja kopiot tilintarkastuskertomuksista. KHT A:n työpapereista ei voi päätellä, miten hän on hankkinut yleiskäsityksen tarkastuskohdetta koskevasta sääntelystä, tarkastuskohdetta ja toimialaa koskevasta sääntelystä sekä tarkastuskohteen toiminnasta. Työpaperit eivät sisällä tarkastushavainnoja eivätkä päätelmiä tilikauden aikaisen tarkastuksen tai tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä mahdollisesti tarkastetuista perityistä vuokrista. Työpapereissa ei ole havainnoja eikä päätelmiä palkanmaksun ja muiden kulujen tarkastuksista. Suunnitteludokumentaatiossa on määritelty olennaisuusraja, mutta työpapereista ei käy ilmi, miten se on vaikuttanut tilintarkastukseen. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastuksen substanssikysymyksistä ei ole merkintöjä.

KHT A:n tilivuoden 2005 tilintarkastusta koskevasta työpapereista ei ilmene, onko Yritys Oy saanut N:n kaupungin verotoimistolta päätöksen 15.2.2006 hakemukseensa (allekirjoittamaton kopio), jolla se on hakenut vuosien

2000–2004 verojen (95 888,10 euroa) sekä vuodelta 2005 maksettujen ennakverojen (40 531,82 euroa) palautusta. Yritys Oy on katsonut olevansa tuloverolain 3 luvun 20 §:n perusteella vero-vapaa yhteisö. Yritys Oy:n hallitus on työpapereiden mukaan tehnyt 7.3.2006 päätöksen 136 127 euron verosaa-misen kirjaamisesta. Tilinpäätöksestä ei käy ilmi, mikä on tuloutuskirjauksen vastaerä. Ulkopuolinen lukija voi perustellusti epäillä, että kirjaus on ennenaikainen, jos N:n vero-toimiston päätöstä ei ole saatu ennen tilin-päätöksen laatimista. KHT A:n työpapereihin sisältyvän muistiinpanon 14.2.2006 mukaan verovapauden edellytykset olemassa, mutta hän ei ole dokumentoinut perusteluita. KHT A on todennut työpapereissaan että on "tutkitta-va vielä voidaanko saada maksetut verot ta-kautuvasti aikaisemmilta vuosilta". Hän ei ole dokumentoinut, onko asiaa selvitetty ennen tilinpäätöksen laatimista.

Työpapereista ei ilmene, mikä on ollut työnja-ko toisen tilintarkastajan kanssa eikä sitä, miten toisen tilintarkastajan työ ja johtopää-tökset ovat vaikuttaneet KHT A:n tarkastus-työhön. Työpapereista ei käy myöskään ilmi miten on varmistauduttu eri tase-erien oikeel-lisuudesta. KHT A:n tilintarkastustyön doku-mentointi ei vastaa hyvän tilin-tarkastustavan vaatimuksia, mikä antaa aiheen moitteisiin.

5 Yhteenveto

TILAn saama selvitys, joista tärkeimpiä ovat Lainoittajaviraston tarkastuskertomus ja KHT A:n vastine, tuo esiin edellä perusteltujen kohdissa 4.1.-4.5 yksilöidyt virheet ja puut-teet, jotka KHT A:n olisi pitänyt havaita hyvän tilintarkastustavan mukaisessa tilintarkastuk-sessa ja tuoda esiin Yritys Oy:n tilintarkastuk-sesta antamissaan tilintarkastus-kertomuksissa. Laiminlyömällä tämän KHT A on menetellyt huolimattomuudesta ja varo-mattomuudesta tilintarkastuslain vastaisesti suorittaessaan Yritys Oy:n tilikausien 2002-2005 tilintarkastusta ja tilintarkastuskerto-muksia antaessaan. Lisäksi hän on kohdassa 4.8 kerrotulla tavalla laiminlyönyt tilintarkas-tustyön dokumentoinnin hyvän tilintarkastus-tavan edellyttämällä tavalla. TILAlla ei ole erikseen huomautettavaa Kiinteistö Oy T-talon tilintarkastuksesta. Tilintarkastuslain 49 §:n nojalla KHT A:lle on annettava varoitus.

Ratkaisu

TILA antoi KHT A:lle varoituksen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 19, 42 §
Tilintarkastuslaki (459/2007) 22, 40 §.

Muutoksenhaku VALAaan

KHT A valitti TILAn päätöksestä VALAaan.

KHT A:n valitus VALAlle

KHT A on vaatinut TILAn päätöksen muutta-mista siten, että annettu varoitus poistetaan tai muutetaan huomautukseksi.

KHT A on viitannut tilintarkastuslain peruste-luihin sekä valtion tilintarkastuslautakunnan päätökseen 23.11.1995. KHT A toteaa hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta tilintar-kastuslain 16 §:n nojalla, ettei tilintarkastaja ole velvollinen arvioimaan ovatko toimielimet rikkoneet muita kuin yhteisö- ja säätiölain-säädäntöä, yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä. Riittävää on, että tilintarkastaja identifioi ne tärkeimmät säädökset ja määrä-ykset, joilla voi olla olennaista vaikutusta yh-teisön tai säätiön toimintaa tai tilinpäätök-seen. Yritys Oy:n tilintarkastuksesta laadituis-ta työpapereista vuosilta 2002 - 2004 käy ilmi, että tilintarkastaja on toiminut edellä mainitul-la tavalla ja identifioinut tärkeimmät säädök-set ja määräykset, joilla voi olla vaikutusta yhtiön toimintaan ja tilinpäätökseen.

Yritys Oy:n hallinnon tarkastuksen kohteena on tilintarkastuslain 17 §:n mukaisesti osake-yhtiölain noudattaminen, nimenomaan osa-keyhtiölain mukainen hallinto. Sääntö-rikkomukset yhtiön hallinnossa voidaan halli-tuksen esityksen mukaan todeta lähinnä kir-janpito- ja pöytäkirja-aineiston avulla. Yritys Oy:n kirjanpitoaineistossa eikä hallituksen pöytäkirjoissa ole mitään sellaista, jonka pe-rusteella tilintarkastaja olisi suoraan voinut päätellä, että Lainoittajaviraston määräyksiä on rikottu.

Tilintarkastuslaki on yleislaki. Muiden kuin yhteisöä koskevan lain (esim. osakeyhtiö-

lain) noudattamisen tarkastamista on tulkittava suppeasti. Tilintarkastajan velvollisuuksia ei voi laajentaa sillä perusteella, että tilintarkastuslaki on yleislaki.

VALAn lausunnon 23.11.1995 mukaan on tarkastus- ja raportointivelvollisuutta arvioitaessa otettava huomioon tarkasteltavien säännösten sisältö ja niiden yhteys tarkastettavan toimintaan. Sekä tarkastuksessa että raportoinnissa on noudatettava olennaisuuden periaatetta. KHT A toteaa tämän lähtevän yhtiön edusta eikä ulkopuolisen toimijan tiedontarpeesta. Tätä korostaa lausunnon toteamus tilintarkastajan muistuttamisvelvollisuudesta esimerkiksi verosäännösten laiminlyönnin perusteella ainakin, jos laiminlyönnillä on aiheutettu vahinkoa yhteisölle siten, että johtohenkilö on korvausvastuussa yhteisölle.

Johtohenkilön korvausvelvollinen arvioiminen muun kuin osakeyhtiölain rikkomisen vuoksi on tilintarkastajalle äärimmäisen vaikea tehtävä, koska tilintarkastajalta puuttuu juridinen koulutus ja kokemus. KHT A:n mukaan ei yleisen huolellisuusvelvollisuuden tarkastamisen takia ole ollut välttämätöntä tarkastaa aravalainsäädännön tai muunkaan erikoislainsäädännön noudattamista, koska yleisen huolellisuusvelvollisuuden tarkastamista tapahtuu koko tilintarkastuksen ajan muutoinkin. Pelkkä osake-yhtiölain mukaisen hallinnon tarkastus antaa jo kuvan yleisen huolellisuusvelvollisuuden noudattamisesta. Tilintarkastuksen rajausta ei voida perustella yleisen huolellisuusvelvollisuuden tarkastamisella.

Kaiken kaikkiaan Yritys Oy:n tapauksessa ei kokonaisuutena arvioituna täyty VALAn päätöksessään esittämät kriteerit. Olennaisuuden periaatteen, jota VALA korostaa tarkastuksessa ja raportoinnissa muun kuin yhteisölainsäädännön tarkastamisessa, TILA on sivuuttanut täysin.

KHT A on viitannut KHT - yhdistyksen suosituksen 260 Tilintarkastusta koskevien kysymysten kommunikaatio hallintoelinten kanssa ja hallinnon tarkastus. Hyvä tilintarkastustapa ei suosituksen mukaan edellytä tilintarkastajan arvioivan tilintarkastuslain (936 /1994) 19 § 2 momentissa mainittujen toimielinten toimintaa suhteessa muuhun kuin yhteisö - tai säätiölainsäädäntöön tai yhtiöjär-

jestykseen, yhtiösopimukseen tai sääntöihin. Tilintarkastaja ei siten ole velvollinen arvioimaan, ovatko toimitukset rikkoneet muita lakeja, säädöksiä tai määräyksiä vastaan. Riittävää on, että tilin-tarkastaja identifioi ne tärkeimmät säädökset ja määräykset, joilla voi olla olennaista vaikutusta yhteisön tai säätiön toimintaan tai tilinpäätökseen.

Uusi tilintarkastuslaki korostaa entisestään tilintarkastusalan suositusten merkitystä. TILA ei ole huomionnut tilintarkastajia ohjaavaa säännöstöä mitenkään, vaan lähtee siitä, että säännöstöä ei olisi olemassa lainkaan. TILAn ratkaisussa kohdassa 3.4 Tilintarkastusalan suositukset ja muut hyvän tilintarkastustavan vaatimukset TILA kuitenkin luettelee suosituksia, jotka tilintarkastuksessa tulee ottaa huomioon. Myös tästä luettelosta TILA on - asiaa perustelematta - jättänyt pois suosituksen 260. TILA ei myöskään ole sisällyttänyt päätökseensä seuraavia KHT A:n TILAlle toimittamia dokumentteja osakeyhtiön hallinnon tarkastuksen rajauksesta:

Lainsäädäntöneuvos Manne Airaksisen ja lainsäädäntöneuvos Jyrki Jauhaisen teoksessa Suomen yhtiöoikeus, Werner Söderström Lakitieto Oy, 2000 sivulla 228 mainittu: "Tilintarkastukseen kuuluu lisäksi hallinnon tarkastus, jossa selvitetään, onko yhtiön toiminnassa noudatettu osakeyhtiölain säännöksiä, yhtiöjärjestystä sekä ylempien toimielinten päätöksiä." Myös KHT - yhdistyksen ohjeiden ulkopuoleltakin löytyy selkeitä kannanottoja osakeyhtiön tilintarkastuksen rajaamisesta osakeyhtiölain mukaiseen hallintoon. Myös teoksessa Kyläkallio - Irola - Kyläkallio: Osakeyhtiölaki, 2000 on otettu vastaava kanta hallinnon tarkastuksen rajaukseen tilintarkastuksen osalta.

Keskuskauppakamari on antanut 21.1.2007 lausunnon valtionvarainministeriölle muutosehdotuksesta valtiovarainministeriön asetukseen arvopaperin liikkeeseenlaskijan säännöllisestä tiedonantovelvollisuudesta. Lausunto käsittelee corporate governance-järjestelmää ja lausunnossa otetaan kantaa tilintarkastuksen laajuuteen. Keskuskauppakamarin vastineessa todetaan mm, että "Muistiossa esitetään, että tilintarkastajan velvollisuus antaa lausunnot liikkeeseenlaskijan hallinto- ja ohjausjärjestelmästä anta-

masta selvityksestä olisi osa tilintarkastajan suorittamaa hallinnon tarkastusta. Tämä näkemys ei perustu lakiin. Tilintarkastajan velvollisuus tarkastaa hallintoa sisältää sen tarkastamisen, että yhtiö on noudattanut hallinnossaan osakeyhtiö-lakia." Myös tämä Keskukskauppakamarin lausuntokin rajaa tilintarkastajan velvollisuudet osakeyhtiölain mukaisen hallinnon tarkastamiseen.

Jättämällä edellä mainitut dokumentit sekä 260-suosituksen päätöksestään pois TILA on antanut väärän kuvan hallinnon tarkastamisen rajauksesta osakeyhtiön tilintarkastuksessa. Lisäksi TILA on käsitellyt hallituksen esitystä tilintarkastuslaista sekä VALAn lausuntoa valikoiden.

Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi lähtee selvästi siitä, että pääsääntö tarkastuksessa on osakeyhtiölain noudattaminen. Sen lisäksi tarkastetaan tilanteen mukaan muuta lain säädäntöä, mutta tarkastus perustuu esimerkiksi hallituksen pöytäkirjoihin tehtyihin merkintöihin muun lainsäädännön puutteista. Lisäksi tilintarkastuslaki antaa painoa yleiselle elämäkokemukselle, joka antaa viitteitä siitä, että esimerkiksi vuokranmääritys olisi Yritys Oy:ssä tehty oikein. Vuokravakuuksien käsitelykin on yleisen elämäkokemuksen mukaan mennyt oikein, koska missään vaiheessa yhtään vuokravakuutta ei ole ollut vaarassa eikä vakuuksien käsittelystä ole lainoittajaviraston ohjeita. Näissäkin tapauksissa TILAn mielestä ainoa oikea raportointitapa olisi tilintarkastuskertomus, mikä on jo olennaisuuden periaatteenkin mukaan täysin väärä tulkinta.

TILAn ratkaisun mukaan kiinteistöjen tulisi kustannukset kirjata kiinteistökohtaisesti. aravavuokratalojen sääntelyä on löysätty ja vuokrien tasaamismahdollisuuden takia Aravataloissa on luovuttu talokohtaisesta kirjanpidon vaatimuksesta. Aravatalojen ja vapaarahoitteisten talojen talous on pystyttävä jälkikäteen selvittämään Lainoittajaviraston ohjeistuksen mukaan laskelma talojen tuloista ja menoista pitää pystyä laatimaan helposti. Yritys Oy:llä oli vuosina 2002 - 2005 vain yksi vapaarahoitteinen kohde. Laskelman työmäärä ei ole voinut olla kovin merkittävä. On kohtuutonta vaatia, että tilintarkastaja olisi tilintarkastuskertomuksessa moittinut yhtiön toimitusjohtajaa ja hallitusta siitä, että yhtiössä

ei ole kiinteistökohtaista kirjanpitoa, kun aravasäännökset eivät tätä vaadi.

Kysymyksessä on puhtaasti sisäisen laskennan jäljestäminen ja tarkoituksenmukaisuus kysymys, joka ei ole tilintarkastuksen kohteena, koska tilintarkastus on laillisuustarkastusta. Vuokranmääritykset ovat Yritys Oy:ssä aina perustuneet hallituksen päätöksiin ja ovat olleet osakeyhtiölain mukaisia. Vuokranmäärityksen valvonta oli ko. vuosina N:n kaupungin tehtävänä eikä osakkeenomistajan taholta tullut mitään viestiä siitä, että vuokranmäärityksessä olisi jotain ongelmia.

Lainoittajaviraston raportissa todetaan, että vapaarahoitteisten kohteiden rahoitus tulee neuvotella rahoittajien kanssa uudelleen. Tämän merkittävimpiä toimenpiteitä ei Yritys Oy:lle suositella vapaarahoitteisten kohteiden vuokranmääritykseen korjaamiseen. Yhtiön hallitus on esittänyt toimintakertomuksessa jo vuonna 2005, että lainasalkkua tullaan järjestelmään uudelleen. Aravasäännöksistä vapautuneet vuokrauskohteet ovat jo itsessään parantaneet tilannetta. Tässä mielessä tilintarkastuskertomuksessa raportointi olisi ollut varsin suurellinen teko suhteessa korjaaviin toimenpiteisiin. Varsinkin, kun nähtävissä ei ole ollut ongelmia vuokranmäärityksen suhteen.

Muodollisten laskelmien puute ei missään nimessä voi olla aihe raportointiin tilintarkastuskertomuksessa, sillä VALAn lausunnon 23.11.1995 mukaan muun kuin osakeyhtiölain säädösten tarkastamisessa ja raportoinnissa on noudatettava olennaisuutta.

Vuokravakuuksien säilyttämisestä ei ole Lainoittajaviraston säännöksiä. Todettakoon myös, että pääsääntöisesti yhtiön pankkitileillä on ollut rahaa enemmän kuin yhtiö on ollut vuokralaisille velkaa sekä aina tilinpäätöshetkellä. Vuokralaisten rahat eivät ole olleet vaarassa missään vaiheessa. Yhtään vuokravakuutta ei ole jäänyt palauttamatta vuokralaisille eikä tällaista ole kukaan väittänytkaan. Tällaisessa tilanteessa olisi todella omituista, että tilintarkastaja käyttäisi järeintä mahdollista keinoa raportoida eli tilintarkastuskertomusta moittiakseen hallitusta ja toimitusjohtajaa, vaikka mitään vaaraa vakuuksien menettämisestä ei olisikaan. Todettakoon myös,

että äärimmäisessä tilanteessa eli konkurs-
sissa ei kuitenkaan olisi merkitystä sillä, millä
pankkitalilla rahat olisivat.

Hyvään tilintarkastustapaan nimenomaan
kuuluu, että tilintarkastaja katsoo asiaa myös
asia ennen muotoa –periaatteen mukaisesti.
Mikäli asiaa ajatellaan olennaisuuden ja suh-
teellisuuden tajun kannalta, olisi ollut hyvän
tilintarkastustavan vastaista ottaa asia esille
tilintarkastuskertomuksessa. Vuokravakuudet
oli tilinpäätöksessä esitetty oikein Lainoittaja-
viraston raportinkin mukaan.

TILAn mielestä KHT A:n työpapereita ovat niu-
kat eikä työpapereista voi päätellä, miten
KHT A on hankkinut yleiskäsityksen tarkas-
tuskohdetta koskevasta sääntelystä, tarkas-
tuskohdetta ja toimi alaa koskevasta säänte-
lystä sekä tarkastuskohteen toiminnasta.

KHT A:n mukaan työpapereista käy hyvin
ilmi, miten tarkastus on edennyt. Tarkastus-
kohdetta ja toimialaa koskeva sääntely on
kaikissa kunnallisissa vuokraloyhtiössä sa-
manlainen. Kunnan tehtävänä on valvoa mm
vuokramääritystä ja asukasvalintoja. Tällaiset
perusasiat ovat kaikkien niiden tiedossa, jotka
ovat tekemisissä aravayhtiöiden kanssa, min-
kä vuoksi niiden kirjaaminen tilintarkastuksen
työpapereihin on tarpeetonta. Kysymyksen
voisi rinnastaa yleiseen tietämykseen siitä,
että yhtiöt ovat verovelvollisia Suomessa.
KHT A:n muistiinpanoissa on merkinnät tilin-
päätöksen ja kirjanpidon tarkastuksesta ja
johtopäätöksiä tarkastuksen tuloksista. Toi-
sen tilintarkastajan tarkastuksista on myös
merkinnät muistiinpanoista. Tilinpäätöksen
tarkastuksesta on laadittu myös virallisen
tilinpäätöksen tarkastuslista. Tarkastuksen
päätelmiä varten on laadittu myös erillinen
työpapereita, jonka nimi on Yhteenveto tarkas-
tuksesta tilikaudelta. Myös hallinnon tarkastus
on dokumentoitu työpapereihin.

Palkanmaksuprosessi on tarkastettu perus-
teellisesti 9.10.2002, josta on muistiinpanot
työpapereissa. Lisäksi työpapereihin on kopi-
oitu työsopimus, palkkalista ja muutakin ma-
teriaalia palkanmaksusta. Palkanmaksua on
tarkastettu myös tilinpäätöksen yhteydessä
sekä hallituksen päätösten tarkastuksen yh-
teydessä (tulospalkkioiden perusteet). Tosite-

tarkastuksessa on myös ollut palkanmaksu-
tositteita tarkastuksen kohteena.

TILAn selitys VALAlle

TILA totesi, että KHT A ei ollut muutoksenha-
ku-kirjelmässään esittänyt sellaista, mikä an-
taisi aiheita muuttaa Keskuskauppakamarin
tilin-tarkastuslautakunnan kokouksessaan
20.8.2008 tekemää päätöstä.

VALAn päätös

VALA tutki valituksen ja katsoi, ettei TILAn
pätöstä ollut aiheita muuttaa.

Sovelletut säännöt ja määräykset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 19§ ja tilintar-
kastuslaki (459/2007) 22§, 40§, 44§, 49§ ja
53§.

Muutoksenhaku KHO:een

KHT A valitti VALAn päätöksestä KHO:een.

KHT A:n valitus KHO:lle

KHT A on vaatinut TILAn päätöksen muutta-
mista siten, että annettu varoitus poistetaan
tai muutetaan huomautukseksi.

KHT A totesi valituksessaan KHO:lle, ettei
tilintarkastuslaissa ole määritetty hallinnon
tarkastuksen kohdetta. Hallituksen esitys tilin-
tarkastuslaiksi lähtee siitä, että hallinnon tar-
kastuksen kohteena osakeyhtiössä on osa-
keyhtiölain noudattaminen.

KHT A:n mukaan hallituksen esitys lähtee
siitä, että hyvän tilintarkastustavan määrittä-
minen on annettu KHT-yhdistyksen tehtäväk-
si. Hyvä tilintarkastustapa ei edellytä tilintar-
kastajan arviota tilintarkastuslaissa mainittu-
jen toimielinten toiminnasta suhteessa muu-
hun kuin yhteisö- tai säätiölainsäädäntöön,
yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai
sääntöihin. Tilintarkastaja ei ole velvollinen
arvioimaan sitä, ovatko toimielimet rikkoneet
muuta säännöksiä tai määräyksiä.

Lainoittajaviraston säännöksiä ei mainita tar-
kastettavien sääntöjen luettelossa hallituksen
esityksessä tilintarkastuslaiksi.

KHT A vetosi VALAn lausuntoon 23.11.1995 ja totesi, että lausunnon mukaan tilintarkastajan ei tarvitse muun lainsäädännön kuin osakeyhtiölainsäädännön osalta aina raportoida havaitsemistaan virheistä ja puutteista.

KHT A totesi, että TILAn ratkaisun perustelut eivät tue sitä, että tilintarkastajan olisi tullut tarkastaa Lainoittajaviraston säännöksiä TILAn tarkoitamissa tapauksissa ja raportoida niistä tilintarkastuskertomuksessa.

KHT A:n mielestä TILA oli myös tulkinut Lainoittajaviraston raporttia virheellisesti. Kirjanpidon järjestämiselle Yritys Oy:n valitsemalla tavalla ei Lainoittajaviraston ohjeiden mukaan ole estettä. Talokohtaista kirjanpitoa ei tarvita.

Vuokranmääritykset olivat kohtuullisia ja perustuivat hallituksen päätöksiin. Lainoittajaviraston suositusten mukaan vuokratason kehitys on syytä pitää tasaisena. Muodollinen laskelmien puuttumisesta moittiminen tilintarkastuskertomuksessa olisi ollut ylimitoitettu toimenpide. Muutoinkin vuokranmääritys on helposti korjattavissa.

Vuokravakuuksien käytöstä ei ole Lainoittajaviraston ohjeita ja vuokravakuudet ovat olleet koko ajan turvassa. Ongelmia voisi tulla, jos käyttöaste laskisi 95 prosentista lähelle 0 prosenttia yllättäen, mikä on käytännössä mahdotonta. Tässäkään tapauksessa ei olisi KHT A:n mukaan yhtiön tai vuokralaisen kannalta merkitystä, millä tilillä rahat olisivat.

KHT A:n mukaan TILAn päätöksessä on käsitelty hallinnon tarkastuksen rajausta yksipuolisesti. Myöskään VALA ei antanut tähän liittyville valituksen perusteluille tarpeeksi painoarvoa.

KHT-yhdistyksen suositus 260 hallinnon tarkastamisesta eli keskeisin hyvän tilintarkastustavan lähde on jätetty TILAn ratkaisussa kokonaan pois.

Myös Lainoittajaviraston rakennuttamisohjeeseensa 1.10.2008 tekemät muutokset on otettava arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa.

TILAn ja VALAn ratkaisut ovat KHT A:n mukaan vääriä ja varoitus pitää poistaa. Toissijaisesti KHT A on vaatinut, että varoitus muutetaan huomautukseksi, koska asiassa on esitetty merkittävästi lieventäviä seikkoja.

KHO:n ratkaisu

Kun otettiin huomioon korkeimmassa hallinto-oikeudessa esitetyt vaatimukset, asiassa saatu selvitys sekä VALAn ja TILAn päätökset ja niiden perustelut, VALA oli voinut pysyttää TILAn päätöksen, jolla se oli antanut KHT A:lle varoituksen.

(Ei muutoksenhakuoikeutta KHO:n päätökseen)

TILA 6/2008

TILA otti KHT A:n toiminnan tarkastamisen käsiteltäväkseen oma-aloitteisesti. TILA oli saanut ministeriön johtaja P:ltä kirjeen, jossa P pyysi TILAA kiinnittämään huomiota Matkailu -konsernin tilintarkastajan toimintaan. Matkailu -konserniin kuuluvan Markkinointi Oy:n oli julkisuudessa esiintyneiden tietojen mukaan epäilty antaneen vääriä tietoja hakiessaan EU-rahaa ja saaneen näin ollen huomattavan suuria avustuksia virheellisillä perusteilla. Tilintarkastajan riippumattomuuden oli epäilty vaarantuneen. Myös tilintarkastajan EU-tukiviranomaisille antamien lausuntojen paikkansapitävyyttä oli epäilty.

KHT A torjui hänen toimintaansa kohdistuneet epäilyt. Hänen riippumattomuutensa ei ollut vaarantunut. KHT A oli antanut viranomaisille toimittamissaan lausunnoissa kaikki ne tiedot, joita viranomaiset olivat edellyttäneet. Lakisääteiset tilintarkastukset oli KHT A:n mukaan suoritettu huolellisesti.

TILA tutki asian ja totesi, ettei asiassa ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella KHT A:n olisi voitu katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Markkinointi Oy:n ja Matkailu Oy:n lakisääteisenä tilintarkastajana sekä antaessaan lausuntoja Rahoitusviranomaiselle ja L-Liitolle.

KHT A:n toiminta ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätöseen.)

Asiakirjaselvitys

Ministeriön johtaja P on lähettänyt 19.10.2007 päivätyyn kirjeeseen TILALLE. Kirjeessä P on kiinnittänyt TILAn huomiota Matkailu -konsernin tilintarkastaja KHT A:n toimintaan kohdistuvista epäilyistä. Konserniin kuuluvan Markkinointi Oy:n on julkisuudessa esiintyneiden tietojen mukaan epäilty antaneen vääriä tietoja hakiessaan EU-rahaa ja saaneen näin ollen huomattavan suuria avustuksia virheellisillä perusteilla.

Tarkastuskertomus ESR-hankkeesta

Markkinointi Oy on ollut toteuttajana Euroopan sosiaalirahaston (ESR) hankkeessa "alueen matkailun kokonaisvaltaisen liiketoiminnallisen osaamisen kehittäminen – projekti." ESR- hankkeen johdosta on suoritettu EU:n valvonta-asetuksen 438/2001 mukaista kansallista tarkastusta. T Tilintarkastus Oy on laatinut tarkastus-kertomuksen ESR-hankkeelle 18.9.2006. Raportin mukaan hankkeen toteutusaika on ollut 1.7.2000–31.12.2004. Maksuviranomaisena ESR-hankkeen osalta on raportin mukaan toiminut Rahoitusviranomainen.

Raporttiin sisältyy 21 keskeistä havaintoa. Havainnon numero 8 mukaan tilintarkastajan lausuntona annettiin ns. puhdas vuositilintarkastuskertomus. KHT A:n edustama tilintarkastusyhteisö antoi asiantuntijapalveluita Markkinointi Oy:n talouspäällikön valintaan vuonna 2003. Tuettuihin koulutuspäiviin sisältyi KHT A:n toteuttamia koulutuspalveluja. Raportissa on havainnon perusteella tehty seuraava johtopäätös: "Pidämme mahdollisena, että KHT A:n riippumattomuus lausunnon antamiseen ESR-varojen käytöstä on vaarantunut."

Muut raportin havainnot koskevat muun muassa hakumenettelyn puutteellisuutta, kilpailutuksen puutteellista dokumentointia, maksatushakemusten käsittelyaikoja, hankkeen ohjausryhmän toimintaa, Markkinointi Oy:n

kirjanpidon kustannuspaikkojen lukumäärää ja Markkinointi Oy:n järjestämien kurssien sisältöä verrattuna ESR-projektipäätökseen.

Raportti EAKR-hankkeesta

Markkinointi Oy on ollut toteuttajana Euroopan aluekehitysrahaston (EAKR) projektissa Yhteismarkkinoinnin kehittämisen ja markkinointimallin käyttöönotto. EAKR-hankkeen johdosta on suoritettu EU:n valvonta-asetuksen 438/2001 mukaista kansallista tarkastusta. R Oy on laatinut projektille 1/3 – 2005 kolmannesvuosiraportin 11.3.2005. Raportin mukaan Projektin tukiaika on ollut alun perin ollut 15.2.2000–31.12.2002. Tukiaikaa on jatkettu erillisillä päätöksillä 31.12.2003 saakka. Rahoitusviranomainen ja ministeriö ovat raportin mukaan tehneet hanketta koskevat rahoitus-päätökset.

Raportti sisältää seuraavat havainnot:

1. Rahoituspäätöksiä ovat tehneet sekä ministeriö että Rahoitusviranomainen.
2. Toteuttajan Rahoitusviranomaiselle toimitettavia maksatushakemuksia ei ole merkitty Rahoitusviranomaisen diaariin, joten maksatushakemusten saapumisajankohtaa Rahoitusviranomaiseen on vaikea todentaa täsmällisesti.
3. Maksatuksista ei ole tehty kirjallisia maksatuspäätöksiä. Toteuttajalle ei ole myöskään annettu oikaisuvaatimusta maksatuspäätöksistä.
4. Tarkastuksen yhteydessä ei voitu todentaa sopimuksiin perustuvia markkinointitapahtumien todellisia kustannuksia.
5. Väliraportteihin ei sisälly numeerisia toteutumatietoja projektin toteutumisesta.
6. Rahoitusviranomainen ei ole antanut dokumentoidusti projektin alussa ministeriön edellyttämiä ohjeita yksityisen rahoituksen toteutumisen raportoinnista.

Toteuttaja

1. Ohjausryhmässä ei ole käsitelty 31.12.2000 jälkeen lähetettyjä maksatushakemuksia.
2. Ohjausryhmä on käsitellyt väliraportit 31.8.2002 saakka. Ohjausryhmä ei ole koontunut 4.9.2002 jälkeen.

3. Tarkastuksessa ei ole voitu todentaa muiden kuin Markkinointi Oy:n toteuttamien markkinointitapahtumien kilpailuttamista.

4. Kaikista suorahankinnoista ei ollut käytävissä suorahankinnan perusteet osoittavaa suorahankintamuistiota.

5. Yksityisrahoitusosuutta ei voitu tarkastuksen yhteydessä varmentaa toteuttajan kirjanpidosta. Toteuttaja on sittemmin toimittanut laskelman yksityisen rahoitusosuuden toteutumasta.

Päätös takaisinperinnästä

Rahoitusviranomainen on 27.8.2007 tehnyt päätöksen periä liikaa maksettua ESR- ja kansallista rahoitusta takaisin pääomaltaan 45 859,53 euroa. Päätöksen perusteluissa todetaan, että asiassa saadun selvityksen perusteella Rahoitusviranomaiselle ei ole ilmoitettu Tunturin Markkinoinnilta saatua tuloa. Rahoitusviranomainen ei katso (projektikoordinaattori) F:n työaikaa (Tunturin yhteismarkkinoinnissa) ESR-tyyppiseksi työksi. Saatua tuloa ei ole vähennetty Rahoitusviranomaiselle toimitetuista (ESR-projektin) maksatushakemuksista. Markkinointi Oy on rikkonut ESR-hankkeen Matkailun kokonaisvaltaisen liiketoiminnallisen osaamisen kehittäminen-projektin projektipäätöksen ehtoja. Perusteettomasti maksetuksi tuen määräksi Rahoitusviranomainen katsoo Markkinointi Oy:n ja Tunturin Matkailuyhdistyksen kolmen sopimuksen työn hinnan yhteismäärästä 90 % eli yhteensä 45 859,53 euroa.

R:n käräjäoikeuden tuomio

R:n käräjäoikeus on 21.4.2006 tuominnut Matkailu Oy:n markkinointipäällikkönä toimineen M:n törkeästä kavalluksesta ja väärennyksestä 10 kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen. Lisäksi M on samalla tuomiolla velvoitettu korvaamaan Matkailu Oy:lle yhteensä 42 708,86 euroa viivästyskorkoineen. Kavallusten teko-aika on ollut 27.7.2004–17.2.2005. Tuomio on lainvoimainen.

Tilintarkastuskertomukset

Matkailu Oy:n ja Markkinointi Oy:n tilikausi on ollut 1.7. – 30.6. KHT A on antanut 5 tilintarkastuskertomusta Matkailu Oy:stä ja 5 tilin-

tarkastuskertomusta Markkinointi Oy:stä tilikausilta 1.7.2002 -30.6.2006. Matkailu Oy:n tilintarkastuskertomuksen tili-kaudelta 1.7.2002–30.6.2003 on allekirjoittanut KHT A:n lisäksi HTM V.

Annetut tilintarkastuskertomukset ovat niin sanottuja puhtaita tilintarkastuskertomuksia. Ne sisältävät lisäinformaatiota seuraavasti:

Markkinointi Oy

20.9.2007 päivätyn tilintarkastuskertomuksen mukaan ”Oman pääoman riittävyyttä tarkasteltaessa on huomioitava, että siirtosaamiset sisältävät maksuviranomaisen hylkäämiä kuluja n. 65 000 euroa EU-tukisaatavia, joiden osalta valitusoikeutta R:n hallinto-oikeudelle ei ole käytetty.” Tilintarkastuskertomuksen mukaan tilinpäätös on laadittu edellä mainitun varauksin kirjanpitolain sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa tarkastuskertomuksen mukaan edellä mainitun varauksin oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

30.9.2005 päivätyn tilintarkastuskertomuksen mukaan siirtosaatavat sisältävät ESR- ja EAKR-tukia 499 200 euroa vuodelle 2005, joista L-Liitto on tehnyt päätökset nrot 2359 ja 2399 syyskuun 30.päivä 2005. Tilikauden tappion johdosta yhtiön taseen mukainen oma pääoma on menetetty. Yhtiökokouksen on suoritettava osakeyhtiölain 13:2 pykälän mukainen käsittely. Tilintarkastuskertomuksen mukaan tilinpäätös on edellä mainittu huomioon ottaen laadittu kirjanpitolain sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa edellä mainittu huomioiden kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätös voidaan vahvistaa edellä mainituin varauksin rahoituspäätösten puuttumisesta.

Matkailu Oy

30.9.2005 päivätyn tilintarkastuskertomuksen mukaan myyntisaamiset sisältävät saatavia konkurssiin menneeltä yhtiöltä 18 780,72

euroa sekä perinnässä olevia ulkomaisia saatavia 96 306,00 euroa. Tilikauden tappion johdosta yhtiön oma pääoma on alle osakeyhtiölain edellyttämän tason. Yhtiökokouksen on suoritettava osakeyhtiölain 13:2 pykälän mukainen käsittely. Tilinpäätös on tilintarkastuskertomuksen mukaan muilta paitsi edellä mainittujen saatavien osalta laadittu kirjanpitolain sekä tilin-päätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilin-päätös antaa muilta paitsi edellä mainittujen saatavien osalta kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot konsernin sekä emoyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätös konsernitilinpäätöksineen voidaan vahvistaa edellä mainituin varauksin saatavista.

Lausunnot ESR-tukien maksatukseen

Maksuviranomaisena ESR- hankkeiden osalta on toiminut Rahoitusviranomaisen vuodesta 1996 alkaen 31.12.2004 saakka ja tämän jälkeen L-Liitto. Rahoitusviranomaisen rahoituspäätöksissä on edellytetty, että maksatushakemuksen liitteenä tulee vuoden viimeisen maksatushakemuksen yhteydessä toimittaa projektin koko vuotta koskeva auktorisoidun tilintarkastajan lausunto. Tilintarkastajan lausunnosta tulee ilmetä, että a) kuluerittelyssä mainitut maksetut menoerät perustuvat hyväksyttäviin tositteisiin hakijayhteisön kirjanpidossa, b) maksatushakemus on laadittu rahoittajan päätösehtojen mukaisesti eikä haettavaan rahoitusosuuteen ole saatu rahoitusta muualta, c) kuluerittelyyn sisältyy ainoastaan menoeriä, jotka ovat ESR-hankkeissa tukikelpoisia, hyväksytyt projektisuunnitelman mukaisia sekä projektiin kuuluvia. Liiton päätöksissä ei ole edellytetty vastaavia lausuntoja.

KHT A:n lausunto 28.1.2003 on annettu ESR-tukien maksatukseen vuodelle 2001. Lausunto sisältää Rahoitusviranomaisen rahoituspäätöksessä edellytetyt kohdat a-c ja lisäksi tiedon siitä, että KHT A:n käsityksen mukaan kuluihin sisältyy projektille kuulumattomia kuluja 12 452,31 euroa.

KHT A:n lausunto 6.7.2005 on annettu ESR-tukien maksatukseen ajalle 1.7.2003–31.12.2004. Lausunnossaan KHT A on todennut maksatushakemuksissa esitettyjen

kuluerien perustuvan yhtiön projektikirjanpidon mukaisesti, hyväksyttäviin tositteisiin yhtiön kirjanpidossa ja kuluerittelyihin sisällytettujen kulujen kuuluvan ainoastaan Markkinointi Oy:lle ja olevan maksettuja sekä ESR-hankkeissa tukikelpoisia myöhemmin mainittuine lisätietoineen. Lausunnon mukaan projektikirjanpidon kuluihin on sisällytetty projektille kuulumattomia kuluja 1 115,58 euroa ja sieltä on puuttunut kuluja 14 628,18 euroa. Lausunnossa on lisäksi mainittu projektitasuuksissa olleista puutteista sekä siitä, että hallintokulut – kustannuspaikalle kirjatusta kuuluista osa olisi ESR-projektille kuuluvia ja siinä hyväksyttävissä olevia kuluja. Lausunnossa KHT A myös vahvistaa, että maksatushakemukset on niihin toimitettuine täydennyksineen laadittu rahoittajan päätösehtojen mukaisesti muilta paitsi maksatushakemuksen toimittamis-ajan osalta eikä haettavaan rahoitusosuuteen ole saatu rahoitusta muualta.

KHT A:n lausunto 20.9.2006 on annettu ESR-tukien maksatukseen ajalle 1.1.2005–28.2.2006. Lausunnossaan KHT A on todennut maksatushakemuksissa esitettyjen kuluerien perustuvan yhtiön projektikirjanpidon mukaisesti, hyväksyttäviin tositteisiin yhtiön kirjanpidossa ja kuluerittelyihin sisällytettujen kulujen olevan maksettuja ja arvonnalisäverottomia.

KHT A:n lausunto 28.1.2008 on annettu ESR-tukien maksatukseen ajalle 1.1.2006–31.12.2007. Lausunnossaan KHT A on todennut maksatushakemuksissa esitettyjen kuluerien perustuvan yhtiön projektikirjanpidon mukaisesti, hyväksyttäviin tositteisiin yhtiön kirjanpidossa ja kuluerittelyihin sisällytettujen kulujen olevan maksettuja ja arvonnalisäverottomia. Lisäksi KHT A on lausunut, ettei päätösehdossa edellytettyä kilpailuttamista ole tehty johtuen siitä, että kuluihin sisältyvien yksittäisten kustannusten euromäärä ei ylitä Laki julkisista hankinnoista määrittämiä euromääriä.

Lausunnot EAKR-tuen maksatushakemuksen

EAKR- hankkeissa Rahoitusviranomaisen on toiminut maksuviranomaisena 30.6.2003 saakka ja tämän jälkeen L-Liitto.

KHT A:n lausunto 6.7.2005 on annettu EAKR-tuen maksatushakemukseen ajalle 1.7.2003–31.12.2004. Lausunnossaan KHT A on todennut maksatushakemuksissa esitettyjen kuluerien perustuvan hyväksyttäviin tositteisiin yhtiön kirjanpidossa ja kuluerittelyihin sisällytettyjen kulujen olevan maksettu tukihakemuksen jättämiseen mennessä. Lausunnon mukaan projektkirjanpidon kuluihin on sisällytetty projektille kuulumattomia kuluja 4 444,52 euroa ja sieltä on puuttunut kuluja 13 580,89 ajalla 1.7.2003–30.6.2004 ja vastaavasti maksatukseen sisällytyistä kuluista ajalla 1.7.–31.12.2004 projektille kuulumattomia kuluja oli 4 161,77 euroa ja projektiluista puuttui 207,05 euroa. Lausunnossa on lisäksi mainittu projektilaskuissa olleista puutteista sekä siitä, että hallintokulut – kustannuspaikalle kirjatusta kuluista osa olisi EAKR-projektille kuuluvia ja siinä hyväksyttävissä olevia kuluja.

KHT A:n lausunto 28.1.2008 on annettu EAKR-tukien maksatukseen ajalle 1.1.2006–31.12.2007. Lausunnossaan KHT A on todennut maksatushakemuksissa esitettyjen kuluerien perustuvan yhtiön projektkirjanpidon mukaisiin, hyväksyttäviin tositteisiin yhtiön kirjanpidossa ja kuluerittelyihin sisällytettyjen kulujen olevan maksettuja ja arvonlisäverottomia. Lisäksi KHT A on lausunut, ettei päätösehdossa edellytettyä kilpailuttamista ole tehty, koska Laki julkisista hankinnoista ei edellytä kilpailuttamista tukiprosentista johtuen.

Työpaperit

TILAlla on ollut käytettävissään KHT A:n tilintarkastusta koskevat tilintarkastajan työpaperit (ISA 230 standardin mukainen dokumentointi) tilikausilta 1.7.2002–30.6.2006.

Työpapereihin sisältyy 11 KHT A:n raporttia Matkailu Oy:n ja Markkinointi Oy:n johdolle yhtiöissä suoritetuista tilintarkastuksista. Raportit kohdistuvat tilintarkastuksiin ajalta 1.7.2001–30.6.2008. Raporteissa on kiinnitetty yhtiön johdon huomiota muun muassa seuraaviin seikkoihin:

KHT A:n raportissa konsernin johdolle 16. - 17.11.2005 suoritetusta tilintarkastuksesta on

maininta Rahoitusviranomaisen päätöksestä hylätä ESR-hankkeen koulutuspäiviä ja sekä toimenpide-ehdotus päätöksen johdosta. Samassa kertomuksessa on maininta Liiton hylkäävästä päätöksestä EAKR- projektiin kuuluneen Tapahtuma Oy:n laskun osalta sekä toimenpide-ehdotus päätöksen johdosta. Kertomuksessa on erillisenä osana kappale projektkirjanpidosta, jossa KHT A ehdottaa muutoksia ESR- ja EAKR-projektien kirjanpitojärjestelmiin.

KHT A:n raportti tilikauden 1.7.2004–30.6.2005 tilintarkastuksesta sisältää tilintarkastajan havaintoja muun muassa tositetarkastuksen perusteella arvonlisäverotuksen merkintöjen virheellisyydestä. Kertomuksen yhteenvedossa todetaan, että kirjanpito ei ole ollut ajan tasalla tilikaudella, eivätkä hallituksessa esitetyt tulostiedot ole antaneet kevään 2005 aikana oikeaa kuvaa yhtiön taloudellisesta tilanteesta. Raportissa on kuvattu kirjanpidon puutteita ja virheitä sekä mihin toimiin yhtiössä on ryhdytty, jotta kirjanpito saadaan ajan tasalle. KHT A on raportissa todennut, että yhtiössä oli ryhdytty korjaaviin toimiin välittömästi sen jälkeen, kun kirjanpidon puutteista toimitusjohtajalle oli raportoitu. Hallituksen ja toimitusjohtajan voidaan todeta toimineen osakeyhtiölain 8 luvun 6 §:n 2 momentin edellyttämällä tavalla siitä huolimatta, että yhtiön taloudellista tilaa kuvaavat oikeat kirjanpidon tulosteet on saatu tilikauden loppupuolella.

Työpapereihin sisältyy myös 16.4.2002 päivätty sopimus Tunturin yhteismarkkinoinnin toteuttamisesta. Sopimuksessa ajalle 1.5.2002 – 30.4.2003 todetaan, että Tunturin matkailustrategia päivitetään osana ESR-projektia. Sopimuksen mukaan Markkinointi Oy nimittää yhteyshenkilön Tunturiin, ja yhteyshenkilö työskentelee Tunturin tehtävien parissa keskimäärin kolme päivää viikossa.

KHT A:n vastine

KHT A on antanut asian johdosta TILAlle kommenttinsa 26.3.2008 sekä vastineen 29.9.2008.

Hyvä tilintarkastustapa konsernin / yhtiön tilintarkastuksessa

KHT A:n mukaan Matkailu Oy:n ja Markkinointi Oy:n tilintarkastuksessa on noudettu hyvää tilintarkastustapaa. Vuosittainen tarkastustyö on tapahtunut valvonta- ja tilinpäätöstarkastuksina kohdistuen yhtiön hallintoon, verotuksiin (alv ja välitön) ja kirjanpitoon. Lisäksi on suoritettu erillisiä tarkastuksia tytäryhtiön Markkinointi Oy:n projektkirjanpitoihin ja kuluihin EU- ja kansallisten tukien maksatustarkastusten yhteydessä. Tarkastukset ovat perustuneet joko tukipäätöksissä edellytettyihin (Rahoitusviranomaisen) vaatimukseen tilintarkastuksesta tai maksuviranomaisen pyyntöön tilin-tarkastajan lausunnosta maksatuksen yhteydessä (L-Liitto), jonka päätöksissä ei suoraan edellytetä lausuntoja. EU-tukien tarkastuksen osalta on tarkastus kohdennettu niihin asioihin, joita EU- tukipäätöksissä tai sen liitteenä olevissa päätösehdossa on edellytetty. Kun Liiton päätöksissä eikä päätösluonnoksissa edellytetty tilintarkastajan lausuntoa, ei myöskään tarkastajan työlle ja siitä annettavalle lausunnolle ole asetettu ehtoja. Näin tarkastustyö on kohdistettu ja lausunto annettu siitä, että maksatushakemuksessa esitetyt kuluerät perustuvat yhtiön projektkirjanpidon mukaisesti, hyväksyttäviin tositteisiin yhtiön kirjanpidossa ja kuluerittelyihin sisällytetyt kulut ovat maksettuja ja arvonlisäverottomia.

Rahoitusviranomaisen aikanaan tekemät päätökset tai päätösluonnoksen ehdot ovat sisältäneet laajasti vaatimuksia tilintarkastajan työlle ja tarkastuslausunnoille. Näin ollen tarkastus on suoritettu näiden ehtojen mukaisesti. Muun muassa Rahoitusviranomaisen viimeisen ESR- hankkeen loppuraportin liitteeksi annettavaa tilintarkastajan lausuntoa (annettu 6.7.2005) varten KHT A on yhdessä Rahoitusviranomaisen edustajan U:n kanssa käynyt läpi päätösehdossa olevat laajat vaatimukset tilintarkastajan tarkastettavaksi edellytetyistä asioista. U:n ilmoituksen mukaan Rahoitusviranomaisen oli saanut tai sai käynnin yhteydessä kaikki asiakirjat, jotka päätösehdot edellyttivät ja joita asiakirjoja tilintarkastajan tuli tarkastuksella varmistaa.

Yhtiöstä laaditut ESR- ja EAKR-tarkastuskertomukset

KHT A on kertomansa mukaan perehtynyt vuosien varrella tehtyihin Markkinointi Oy:n

hankkeita koskeviin ministeriöiden tilaamia tarkastuksia koskeviin tarkastusraportteihin (Tarkastus toteuttajalla - osioihin). KHT A on tutustunut ESR- hanketta koskevaan 18.9.2006 KHT- yhteisö T Tilintarkastus Oy:n tarkastusraporttiin, jonka sivulla 447 kohdassa 8. (tarkastuksen yleinen osio, joka ei tullut tiedoksi yhtiöön) on esitetty:

”Pidämme mahdollisena, että KHT A:n riippumattomuus lausunnon antamiseen ESR-varojen käytöstä on vaarantunut.” Perusteluna esitetään, että koulutuspäiviin sisältyisi KHT A:n antamia koulutuspalveluja. KHT A toteaa, että hän on toiminut ainoastaan yhtiön tilintarkastajana eikä ole koskaan osallistunut yhtiön järjestämiin koulutusohjelmiin luennoitsijana eikä kouluttanut Markkinointi Oy:n omaa väkeä. Näin ollen hän ei ymmärrä em. lausetta.

Kyseisen T Tilintarkastus Oy:n tarkastuksen osalta KHT A on yhtiössä aikanaan käynyt keskustelua raportissa esitetystä seikasta, ettei Rahoitusviranomaisen olisi ollut tietoinen kustannuspaikka Tunturin olemassaolosta, jonka ostopalveluna tuotetun kustannuspaikan kulut eikä tulot olleet EU-hankkeella. Tunturin yhteismarkkinoinnin toteuttamisesta on ollut sopimukset ajalle 1.5.2001–30.4.2004, jossa sopijapuolina ovat olleet Markkinointi Oy ja Tunturin yhteismarkkinointi. Hanketyötä Markkinointi Oy:n puolesta on tehnyt koordinaattori F, jonka palkkakuluihin on yhtiössä saatu ESR-hankkeesta tukea kuten muidenkin työntekijöiden palkkoihin. ESR-hankkeelle kirjattiin F:n työpanos 100 %. Siitä vastineeksi saatu Tunturin yhteismarkkinoinnin suoritus kirjattiin hankkeen omarahoitusosuudeksi. Tunturin yhteismarkkinoinnista aiheutuneet muut kulut kirjattiin erilliselle Tunturi-kustannuspaikalle. Hankkeen kulut ovat olleet 490 471 euroa ja tulot 492 176 euroa. Tehdyt sopimukset osoittavat toiminnan luonteen olleen Markkinointi Oy:n hankkeen ”matkailun kokonaisvaltaisen liiketoiminnallisen osaamisen kehittäminen tavoitteiden mukaisesti. Tämä asia on myös ohjaus-ryhmän kokouksissa mm. 14.5.2002 ja 14.6.2002 todettu. Viimeksi mainitussa kokouksessa oli mukana Rahoitusviranomaisen edustaja. Myös väli- ja loppuraporteissa on asiasta tiedotettu Rahoitusviranomaiselle.

KHT A on todennut olevansa tietoinen, että Rahoitusviranomaisen on tämän T Tilintarkastus Oy:n tarkastuksen perusteella tehnyt takaisinperintäpäätöksen projektia hoitaneen F:n palkkoihin saatujen EU-tukien osalta.

Yhtiö on 28.9.2007 tehnyt asiasta valituskirjelmän R:n hallinto-oikeuteen ja katsoo takaisinperinnän olevan aiheeton, koska Rahoitusviranomaisessa on oltu tietoisia kustannuspaikan olemassaolosta. Sopimuksesta ja Tunturin yhteismarkkinoinnin koordinoinnista on avoimesti tiedotettu ohjausryhmää ja Rahoitusviranomaisesta. Yhtiön tilintarkastajana asiakirjoihin tutustuneena KHT A ei voi olla yhtymättä johdon käsitykseen asiasta.

Vuosien varrella tehdyt ministeriöiden tarkastukset / niistä laaditut tarkastuskertomukset ja niiden osalta yhtiöstä annetut vastaukset eivät ole aiheuttaneet KHT A:n saamien tietojen mukaan muita takaisinperintävaatimuksia kuin nyt yllä mainittu F:n palkkakustannuksiin saadut EU-tuet.

KHT A on itse lausuntoja antaessaan nostanut niitä puutteita esille asioista, joita EUTukipäätös tai sen liitteenä olevat päätösehdot ovat edellyttäneet tilintarkastuksen tarkastaa, mikäli niitä ei hankkeissa ole toteutettu. Muun muassa kilpailuttaminen ja kilpailuttamisasiakirjojen systemaattinen arkistointi ei aina ole ollut tukipäätöksen mukaista.

Tarkastuskertomuksissa on havaittu puutteita myös maksuviranomaisen toiminnassa. Yksityisen osakeyhtiön tilintarkastajana eivät luonnollisestikaan maksuviranomaisen toimet ole tarkastuksen kohteena. KHT A on vuodesta 1999 alkaen toiminut itse kauppa- ja teollisuusministeriön toimeksiannoissa KHT-yhteisö E Oy:n puolesta vastaavana tarkastajana läänin alueella tehden EUTukien tarkastuksia, joissa koko ketju maksuviranomaisesta tuensaajaan ja takaisin on ollut tarkastuksen kohteena.

Maailman Cupin kilpailu

KHT A:n mukaan hänen tiedossaan on EAKR-hankkeeseen liittyvä poliisitutkinta. Asia koskee markkinointiyhteistyösopimusta, jossa sopijapuolina ovat Markkinointi Oy, Ta-

pahtuma Oy sekä H-Liitto. Sopimus on allekirjoitettu 26.1.2004 ja koskee vuonna 2004 järjestettyjä maailman cupin kilpailuja. Sopimusta koskevien toimenpiteiden kokonaiskustannukset ovat 100 000 euroa, josta Tapahtuma Oy:n osuus on 75 000 euroa ja Markkinointi Oy:n osuus 25 000 euroa (= Markkinointi Oy:n osuus EU- ja kansallista rahaa). Sopimusehtojen mukaan H-liiton Tapahtuma Oy:n osuus ei saa sisältää EU- tai valtion keskus- tai aluehallinnon rahoitusta.

Mikäli sopimusehtoja ei ole noudatettu Markkinointi Oy perii maksetut osuudet takaisin H-liitolta ja Tapahtuma Oy:ltä. Lisäksi sopimuksessa sanotaan, että jos EU-tarkastuksessa, sisäministeriön tarkastuksessa, L-Liiton tai Rahoitusviranomaisen tarkastuksessa todetaan jälkikäteen, että tukea ei voidakaan myöntää ao. operaatioon ja se peritään Markkinointi Oy:ltä pois, tuen saaja sitoutuu palauttamaan saamansa tuen Markkinointi Oy:lle, joka palauttaa sen julkiselle rahoittajalle tai uusiin Markkinointi Oy:n EUTukikelpoisiin hankkeisiin. Sopimuksen mukaan Tapahtuma Oy maksaa kampanjan kustannukset. Tapahtuma Oy laskuttaa Markkinointi Oy:ltä maksamansa sopimuksen mukaiset kustannukset 100 000 (+ alv 22 %) ja liittää laskuunsa tositteet laskuista, jotka kohdistuvat tässä sopimuksessa mainittuihin yksityiskohtiin. Markkinointi Oy laskuttaa Tapahtuma Oy:ltä sopimuksen mukaiset kokonaiskustannukset 75 000 euroa (+alv 22 %).

Kyseessä on EAKR hanke, jonka tukiprosentti oli yhtiöllä 50 %. Markkinointi Oy laittoi 100 000 euron laskun EU-tuki maksatukseen ja anoi ko. tuen 50 000 euroa. Tapahtuma Oy:n yritysrahoitusosuutta ei EU säännösten mukaan katsota sellaiseksi tuloksi hankkeelle, että se pitäisi vähentää kustannuksista, jotka anotaan maksuun maksuviranomaiselta.

Kun Liitossa käsiteltiin maksatusta, johon yllä oleva sopimuksen mukainen 100 000 euron lasku sisältyi, tehtiin liiton toimesta poliisiviranomaiselle pyyntö selvittää, onko yhtiö osallistunut avunantoon EU-tukien väärinkäyttämiseksi. KHT A:lle, sen enempää kuin Markkinointi Oy:n toimivalle johdolle, ei ole selvinnyt miksi tällainen selvityspyyntö, joka sittemmin meni yleisen syytteen alaiseksi eikä voitu perua, tehtiin. Ennen kyseisen sel-

vityspyynnön jättämistä poliisille ei oltu yhteydessä Markkinointi Oy:n eikä Tapahtuma Oy:n johtoon.

Kyseisen sopimuksen mukaiset laskut on laskutettuja maksettu. Palvelu, jota sopimus koskee, on saatu ja Markkinointi Oy on saanut haltuunsa 100 000 euron laskua koskevat kulutositteet, joihin Tapahtuma Oy:n lasku perustui.

KHT A on jälkikäteen selvittääkseen avustuspetossyytteen taustaa pyytänyt Tapahtuma Oy:ltä tietoa siitä, onko mahdollisesti voinut käydä niin, että Tapahtuma Oy on itse anonut tukea kyseessä oleviin kustannuksiin toiseen kertaan. KHT A on saanut talouspäällikkö J:lta Tapahtuma Oy:n kaksi maksatusta, joista toinen L- Liiton päätöstä koskeva maksatus sisältää 50 000 euroa kuluja ja 25 % avustus oli 25 000 euroa. Toinen maksatus on ministeriölle 61 000 euron kuluihin avustusta 50 % ja 30 000 euroa. KHT A on verrannut näihin maksatuksiin sisältyviä kulutositteita eikä hänen käsityksensä mukaan samoja kuluja ole sisällytetty maksatuksiin kuin mitkä kulut sisältyvät Markkinointi Oy:lle lähetettyyn 100 000 euron laskutukseen. Näin ollen KHT A:n tiedossa ei ole syytä mihin avustuspetosepäily perustuu.

Kommenttipyyntöä esitettyyn kysymykseen, onko avustuspetoksia koskevilla epäilyillä laajemmalti liittymää konsernin kirjanpitoon ja tilinpäätöksiin ja sitä kautta tilintarkastuksiin, KHT A on vastannut seuraavasti.

Tytäryhtiön Markkinointi Oy:n tilinpäätös 30.6.2007 ja sitä kautta konsernitalinpäätös sisältää edelleen 50 000 euroa avustussaatavaa koskien Tapahtuma Oy:n sopimusta. Yhtiön toimivan johdon sekä KHT A:n käsityksen mukaan ei pitäisi olla mitään sellaista seikkaa, ettei maksuviranomainen voisi kyseistä erää maksaa yhtiölle. Maailmancupin osalta oli vastaava sopimus mm. vuonna 2001 ja myöhemminkin vuonna 2006. Vastaavanlaisia sopimuksia on ollut myös muiden organisaatioiden kanssa. Kun Markkinointi Oy:n sopimuksissa on aina ollut ehto, ettei vastapuoli saa käyttää hankkeeseen EU- tai kansallista avustusrahaa on KHT A:n mukaan tukikelpoisuus näin Markkinointi Oy:n osalta

varmistettu. Mikäli joku vastapuolista laittaisi samat kustannukset omiin EU- tai kansallisiin tukimaksatuksiin, on sen valvonta mahdollonta Markkinointi Oy:n johdon tai tilintarkastajan toimesta.

TILAn vastinepyynnössä 22.8.2008 KHT A:ta on pyydetty ottamaan kantaa seuraaviin seikkoihin:

- 1) Olette tehnyt tilikauden 1.7.2004–30.6.2005 tilintarkastuksesta antamassanne raportissa (s. 10) havainnon, ettei Matkailu - konsernin kirjanpito ole ollut kaikilta osin ajan tasalla. Tilintarkastuskertomuksessa olette lausunut, että kirjanpito ja tilinpäätös ovat antaneet oikean ja riittävän kuvan yhtiön taloudellisesta tilanteesta. Mistä kirjanpidon puutteet johtuivat ja miten ne oli korjattu ennen tilintarkastuskertomuksen antamista?
- 2) Matkailu – konsernin talousjohtaja on tuomittu törkeästä kavalluksesta R:n kärjää-oikeuden 21.4.2006 antamalla tuomiolla. Miten tämä on huomioitu konsernin yhtiöiden tilintarkastuksessa?
- 3) Miten tilintarkastuksessa on tarkastettu kustannusten kirjaamista eri kustannuspaikoille ja palkkojen kohdistamista eri projekteille? Mitä havaintoja tilintarkastuksessa on tehty näistä seikoista?
- 4) Ovatko Rahoitusviranomaisen takaisinperintäpäätöksen perusteet yhdenmukaisia tilintarkastuksessa tehtyjen havaintojen kanssa? Miten mainitut havainnot ovat vaikuttaneet tilintarkastusraportointiin?

KHT A on vastineessaan 29.9.2008 vastannut kysymyksiin seuraavasti:

- 1) Tilintarkastuskertomus tilikaudelle 1.7.2004–30.6.2005 on annettu 30.9.2005, jota ennen kirjanpito oli kaikilta osin jo saatettu kuntoon. Kyseiselle tilikaudelle ensimmäinen valvontatarkastus tehtiin 7.2.2005. Tuona tarkastuspäivänä ja myöhemmin helmikuun lopussa konserniyhtiöissä todettiin mm., että ostoreskontrien hoito ja kirjanpito eivät olleet täysin ajan tasalla. Tämä luonnollisesti tarcoitti myös sitä, että annetut arvonlisäveron valvontailmoituksetkaan eivät voineet olla oikein. KHT A oli yhteydessä verovirastoon, jonka kanssa sovittiin, ettei verovirasto käsittele annettuja ilmoituksia. Samalla todettiin, että osittain oli myös puuttuvia ilmoituksia, joita ei ollut toimitettu verottajalle. Yhtiössä

ryhdyttiin ”ympäri vuorokautiseen” työhön asioiden ajantasalle saattamiseksi. verovirastolle korjatut valvontailmoitukset annettiin sovituksessa aikataulussa, johon mennessä myös kirjanpito ja reskontran hoito oli kunnossa. Silloinen taluspäällikkö M jättäytyi sairauslomalle ja myöhemmin työsuhde purettiin. Tuolloin talousassistenttina toiminut, nykyinen taluspäällikkö P ryhtyi töihin. Lisäresurssia ostettiin Tilitoimisto K:lta. Tilitoimisto K oli jo aiempinakin vuosina ennen M:n työsuhdetta tehnyt toimialapalveluna töitä konsernissa ja tunsin näin yhtiöiden toiminnat ja järjestelmät. Kevään 2005 aikana tehtiin kovasti töitä siten, että P:n ylityöt ajalla 1.4.2005–1.9.2005 olivat lähes 40 päivää. Ulkoista taloushallinnon palvelua ostettiin samoin n. 40 päivää. Tilintarkastusta konsernissa tehtiin tällä ja seuraavalla tilikaudella n. 50 päivää/tilikausi ml. EU-maksatustarkastukset. Tarkastustyön määrää kuvaa hyvin vertailu nykyiseen tilintarkastustarpeeseen, joka vuodelle 2008 on molempien yhtiöiden osalta 4 pv /vuosi eli yhteensä 8 päivää.

2) Ensimmäisen valvontatarkastuspäivän 7.2.2005 jälkeen P ryhtyi saattamaan osto-reskontria ajan tasalle tilintarkastuksessa annettujen ohjeiden mukaan. Näin P havaitsi M:n laskutuksia omalle yhtiölleen, jonka vuosi molempien yhtiöiden koko taloushallinnon aineisto käytiin läpi sen varmistamiseksi, ettei muita yhtiölle kuulumattomia kuluja ole M:n toimesta yhtiöille aiheutettu. R:n käräjäoikeuden antamassa tuomiossa M:n maksettavaksi tulevat maksut sisältyvät saatavina Matkailu Oy:n tilinpäätöksiin. Niistä ja niiden muutoksesta on hallitukselle vuosittain raportoitu ja tilikaudella 2007–2008 saatavia on saatu jo tuloutettua n. 300 e / kk. Saatavan mahdollinen epäkuranttius on aina huomioitu oman pääoman riittävyttä tarkasteltaessa.

3) Matkailu Oy:ssä ei kustannuspaikkajakoja ole ollut. Markkinointi Oy:ssä EU-tukien maksatustarkastuksissa on käyty kulut läpi kustannuspaikoittain ja täsmäytetty aina kustannuspaikkojen pääkirjat yhteensä yhtiön tuloslaskelmaan sen varmistamiseksi, ettei samoja kuluja ole kirjattu kahdelle eri kustannuspaikalle. Palkat on kirjattu kustannuspaikoille EU-tukien maksatuksia hoitaneiden maksuviranomaisten kanssa yhteisesti päätetyillä periaatteilla. Pääasiassa palkatun henkilö-

kunnan palkkakustannukset ovat olleet ESR-hankkeella, jolta päätösten mukaan hankkeiden palkkakustannukset katetaan.

4) Tunturin yhteismarkkinointi on ollut osa matkailuyritysten hyväksi tehtäviä hankkeita (ESR ja EAKR), jonka hoitamistapa on useiden asiakirjojen mukaan ollut Rahoitusviranomaisen tiedossa. Näin KHT A:n käsitys on ollut yhdenmukainen yhtiön johdon kanssa ja mitään tarvetta poikkeavaan raportointiin ei tämän johdosta ole tarkastettavina vuosina ollut.

Yhteenvedo

KHT A on korostanut, että hän on ollut vuodesta 1999 alkaen vastaavana tarkastajana yritystuissa alueella. Vuonna 2005 hän on suorittanut JHTT-tutkinnon, nimenomaan julkisen sektorin puoli omalta osaltaan mahdollisti tutkintoon pääsemisen. Ovathan EU-asiat kyseisessä tutkinnossa ainakin 30 % tutkintovaatimuksista. KHT A:n käsityksen mukaan hänellä on enemmän tietämystä EU- ja kansallisista tuista kuin monilla muilla auktorisoidulla tarkastajilla, minkä vuoksi on ollut mahdollista syvällisesti paneutua myös Markkinointi Oy:n hankkeisiin.

Aloittaessaan KHT-yhteisö E Oy:n sopimuksen mukaiset toimeksiannot vuonna 1999 KHT A on saanut KHT-yhteisö E Oy:ssä koulutuksen, jossa perehdyttiin EU- ja kansallisiin lakeihin, asetuksiin, ministeriöiden lisäohjeistuksiin jne. Hän on pyrkinyt pitämään tietotonsa ajan tasalla, jotta tarkastuksissa huomaisi aina kaikki olennaiset asiat. Hänen käytössään oli KHT-yhteisö E Oy:n työskentelyn aikana sama käsikirja, jota Rahoitusviranomaisen yritysosat käyttävät ja se on edelleen hänen käytös-sään. Nykyisessä yhtiösään KHT A tekee myös EU-tukitarkastuksia alueella omista asiakkaisista sekä julkisella sektorilla lähinnä kunnissa. Jokaisen tarkastettavan kohteen osalla hän varmistaa ennen maksatustarkastuksen aloittamista päätöksen sekä päätöksen liitteenä olevat ehdot ja sen mitä tilintarkastajan lausunnonla edellytetään.

TILAn päätös

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA ottaa kantaa siihen, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tilikausina 2002–2006 KHT-yhteisö E Oy:n nimeämänä Matkailu Oy:n ja Markkinointi Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana.

TILA ottaa kantaa siihen, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti antaessaan lausuntoja Markkinointi Oy:n toteuttamiin ESR- ja EAKR-hankkeisiin Rahoitusviranomaiselle ja L-Liitolle 28.1.2003–28.1.2008.

Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa sovelletaan vanhaa tilintarkastuslakia (936/1994). TILAn suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä. Päätöksen rajauksessaan TILA on ottanut huomioon sen, että tilintarkastuslain (459/2007) 44 §:n 3 momentin mukaan TILA ei voi määrätä tilintarkastuslaissa tarkoitettua seuraamusta, jos tilintarkastajan moitittavasta toiminnasta on kulunut yli kuusi vuotta.

TILA on ottanut päätöksessään huomioon sen, että tilintarkastuslain (936/1994) 1 §:n mukaan hyväksytyyn tilintarkastajan harjoittamaan muuhun toimintaan kuin tilintarkastukseen tai laissa tai asetuksessa tilintarkastajan tehtäväksi säädettyyn toimintaan sovelletaan lain 16, 25, 28–39, 41 ja 42 §:n säännöksiä.

2 Tapahtumien kulku

Matkailu Oy on perustanut 26.4.1996 tytäryhtiön (100 % omistus) nimeltään Matkailu-markkinointi Oy. Yhtiön nimi on 27.9.2001 muutettu Markkinointi Oy:ksi. Yhtiön toimialana on muun muassa Suomeen ja erityisesti Pohjois-Suomeen suuntautuvaan matkailuun liittyvien matkailupalveluiden suunnittelu, tuottaminen, välittäminen, markkinointi ja myynti.

Yhtiö on vuodesta 1996 alkaen hoitanut läänin matkailuyritysten hyväksi EU-rahoitteisia hankkeita (EAKR sekä ESR) siten, että yhtiön

kulut on pyritty kattamaan joko EU- tai kansallisella rahalla sekä yritysrahoitusosuuksilla. Yhtiön tavoitteena ei ole ollut voiton kerryttäminen. Yhtiössä ei ole ollut muuta kuin EU-hanketoimintaa.

KHT-yhteisö E Oy on toiminut Matkailu Oy:n ja Markkinointi Oy:n tilintarkastajana yhtiön perustamisesta eli vuodesta 1996 alkaen. Päävastuullisena tilintarkastajana tutkittavalla ajanjaksolla on toiminut KHT A.

KHT A on antanut 5 tilintarkastuskertomusta Matkailu Oy:stä ja 5 tilintarkastuskertomusta Markkinointi Oy:stä tilikausilta 1.7.2002 - 30.6.2006. Matkailu Oy:n tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.7.2002–30.6.2003 on allekirjoittanut KHT A:n lisäksi HTM V. Annetut tilintarkastuskertomukset ovat niin sanottuja puhtaita tilintarkastuskertomuksia.

KHT A on antanut Rahoitusviranomaiselle lausunnot ESR-hankkeesta 28.1.2003 ja 6.7.2005 ja EAKR-hankkeesta 6.7.2005 sekä L-Liitolle lausunnot ESR-hankkeesta 20.9.2006 ja 28.1.2008 ja EAKR-hankkeesta 28.1.2008.

Rahoitusviranomainen on tehnyt 27.8.2007 päätöksen takaisinperinnästä. Päätöksellä peritään takaisin ESR- ja kansallista rahoitusta pääomaltaan 45 859,53 euroa. Markkinointi Oy on valittanut päätöksestä R:n hallinto-oikeuteen.

L-Liitto on tehnyt tutkintapyynnön Markkinointi Oy:n epäilyistä avustuspetoksesta. Esitutkinta on edelleen kesken.

3 Tilintarkastusta koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain ja osakeyhtiölain vaatimukset

Osakeyhtiön tilintarkastuksessa noudatetaan osakeyhtiölain (734/78) ja tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä.

Tilintarkastuslain 16 §:n nojalla hyväksytyyn tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastusta suorittaessaan. Tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten nou-

dattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttämistä tilintarkastuksessa.

Osakeyhtiön tilintarkastuskertomus ja muut tilintarkastajan raportit annetaan tilintarkastuslain mukaan. Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä lausunto tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1–5 kohdassa tarkoitetuista seikoista. Osakeyhtiössä tilintarkastajan on muun muassa lausuttava siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolaian ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti sekä siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Tilintarkastuslain 19 §:ssä säädetään myös siitä, että tilintarkastajan on kertomuksessaan tarvittaessa täydennettävä tilinpäätöstietoja. Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastaja voi antaa tilintarkastuskertomuksessa lisätietoja, jos tilintarkastaja katsoo sen olevan tarpeen. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja toteaa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastukseen mahdollisesti liittyvät poikkeukselliset olosuhteet.

Osakeyhtiön tilintarkastus on lähtökohtaisesti laillisuustarkastusta. Tilintarkastaja esittää tarkastushavaintonsa ja johtopäätöksensä tilintarkastuskertomuksen muodossa yhtiökoukselle ja tarvittaessa tilintarkastuspöytäkirjan tai -muistion muodossa yhtiön hallitukselle.

Tilintarkastuslain 23 §:n mukaan tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan tilintarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

3.2 ESR- ja EAKR-hankkeita koskevien säännösten ottaminen huomioon tilintarkastuksessa

KHT A:n toimintaa arvioitaessa on otettava kantaa siihen, kuuluuko tilintarkastajalle tilin-

tarkastuslain mukaan hallinnon tarkastuksessa vain osakeyhtiölain olennaisten säännösten tarkastaminen, vai onko tilintarkastajan otettava huomioon myös ESR- ja EAKR-hankkeita koskevat lainsäädännön vaatimukset tilintarkastuksessa.

Osakeyhtiön tilintarkastus on lähtökohtaisesti laillisuustarkastusta, mutta tilintarkastuksessa hallinnon tarkastuksessa huomioon otettavia säännöksiä ei voida rajoittaa osakeyhtiölakiin. Toiminnan hetkellä voimassa olleen tilintarkastuslain esitöiden (HE 295/1992 vp s. 34) mukaan tyhjentävää luetteloa säännöksistä ja määräyksistä, joiden noudattamista tilintarkastajan tulisi valvoa, ei voida laatia. 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 viittaa 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 tilintarkastuskertomuksessa.

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

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

VALA on edellä mainitussa lausunnossaan katsonut, että tilintarkastajan tarkastamis- ja raportointivelvollisuutta on arvioitava useiden kriteerien avulla, joita ovat ainakin seuraavat:

- Onko kysymyksessä säännös, jonka vastainen toiminta tai laiminlyönti voi aiheuttaa yhteisölle, sen omistajille tai muiden sidosryhmien edustajille olennaista haittaa.

- Onko kysymyksessä säännös, jonka noudattamista koskevalla tiedolla on merkitystä omistajien ja muiden sidosryhmien päätöksenteon kannalta siten, että tieto voisi vaikuttaa näiden arvioon tilinpäätöksen antaman kuvan oikeellisuudesta ja riittävydestä sekä niistä toimenpiteistä, joihin tilinpäätöstietojen perusteella on aihetta.

- Onko kysymyksessä säännös, jonka noudattamisen merkitys tarkastuksen kohteena olevan yhteisön tai sen johtohenkilöiden toiminnan kannalta on olo-suhteiden perusteella olennaisen tärkeä etenkin toiminnan jatkumisen edellytysten arvioimisen kannalta.

Markkinointi Oy:llä ei ole ollut muuta kuin EU-hanketoimintaa. Yhtiön toiminta on ollut riippuvaista EU-hankkeiden rahoituksesta. Rahoituksen saaminen on edellyttänyt EU-hankkeita koskevien lakien ja määräysten noudattamista. TILA katsoo, että ESR- ja EAKR-hankkeisiin kohdistuvien säännösten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa on kuulunut hyvän tilintarkastustavan mukaiseen lakisääteiseen tilintarkastukseen Markkinointi Oy:ssä.

3.3 Tilintarkastustyön dokumentointia koskevat vaatimukset

Tilintarkastustyön dokumentointi kuuluu hyvän tilintarkastustapaan. Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan hyväksytyyn tilintarkastajan on kaikessa tilintarkastuslain 1 §:n mukaisessa toiminnassaan noudatettava hyvää tilintarkastustapaa.

Hyvän tilintarkastustavan mukaisia dokumentointivaatimuksia tilintarkastuksissa kuvataan KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa. Nämä ovat yksi lähde, kun arvioidaan KHT-tilintarkastajan toiminnan hyvän tavan mukaisuutta.

Tilintarkastusalan suositusten (230) mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tilintarkastuskertomuksen antamiseksi sekä sen toteutukseksi, että tilintarkastustyö on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastajan työpaperit koostuvat siitä aineistosta, jonka tilintarkastaja on laatinut tai hankkinut käyttöönsä tilintarkastustyönsä aikana. Tämä aineisto voi olla paperilla, koneellisella tietovälineellä tai muussa muodossa. Tilintarkastajan työpapereiden tarkoituksena on a) tukea tilintarkastuksen suunnittelua ja toteutusta; b) tukea tilintarkastuksen valvontaa ja työn läpikäyntiä; ja c) taltioida ne tilintarkastusta suoritettaessa hankitut tiedot (tilintarkastusevidenssi), joihin perustuen tilintarkastaja on antanut lausuntonsa.

Tilintarkastusalan suositusten mukaan tilintarkastajan tulisi laatia työpaperit riittävän kattavasti ja yksityiskohtaisesti siten, että niiden perusteella voidaan saada kokonaiskuva suoritetusta tilintarkastuksesta. Tilintarkastajan tulisi sisällyttää työpapereihinsa tiedot tilintarkastustyön suunnittelusta, kuvaus suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta, laajuudesta ja tarkastuksen tuloksesta sekä tilintarkastuksen (tilintarkastusevidenssin) perusteella tehdyistä johdopäätöksistä.

Edellä mainitut dokumentointivaatimukset ovat olleet pääosin samat jo kauan. Tutkittavalla ajanjaksolla noudatettavat dokumentointia koskevat vaatimukset (Tilintarkastusalan suositus 230) tulivat voimaan 1.7.2000.

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Riippumattomuus

ESR-lausunnot

Koulutuspalvelujen tarjoaminen ei yleensä vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta. Tässä tapauksessa TILAn käytössä olleesta aineistosta ei ole löytynyt vahvistusta sille väitteelle, että KHT A olisi tarjonnut koulutuspalveluita Markkinointi Oy:n toteuttamassa koulutuksessa. Siitä syystä TILA ei voi arvioida, onko tilintarkastajan riippumattomuus Markkinointi Oy:n tilintarkastajana tällä perusteella vaarantunut.

Taluspäällikön valinta

Markkinointi Oy:n entinen toimitusjohtaja Y on esitutkintapöytäkirjassa (kuulustelupöytäkirja 29.4.2005) asianomistajana maininnut, että yhtiön tilintarkastaja on osallistunut yhtiön entisen taluspäällikön valintaan. Kuulustelupöytäkirjan mukaan kolme ehdokasta on kutsuttu haastatteluun, jossa KHT A ollut mukana. Kaksi kärkiehdokasta on lähetetty soveltuvuustestiin Konsultti-yhtiölle. M on saanut Konsultti Oy:n testissä huippuarvosanat, positiivisen suosituksen ja myöhemmin valinta on kohdistunut häneen. Kurki on kuulustelupöytäkirjassa todennut valintaprosessin osalta sovitun, että Konsultti Oy:n testitulosten perusteella tehdään esitys työehdoista ja kirjallinen työsopimus valitun kanssa. Konsultti Oy:n raportissa 12.2.2004 yhtiö suosittaa M:n valintaa yhtiön taluspäällikön paikalle sekä asettaa M:n vertailussa ensimmäiselle sijalle.

KHT A itse on esitutkinnassa (kuulustelupöytäkirja 4.5.2005) todistajana kertonut, että hän on tammikuussa 2004 ollut haastattelemassa M:aa, kun M oli hakenut työhön Matkailu Oy:öön.

M on 31.3.2004 allekirjoittanut Matkailun taluspäällikön tehtävää koskevan työsopimuksen. Y:n esitutkinnassa (kuulustelupöytäkirja 25.4.2005) antaman lausunnon mukaan M on vastannut molempien yhtiöiden, Matkailu Oy:n sekä Markkinointi Oy:n taluspäällikön tehtävistä. Työsopimus on ollut yhtiöiden taluspäällikön tehtävän mukainen eli vastata yhtiöiden taloudesta.

TILA toteaa, että tilintarkastajan riippumattomuus voi vaarantua objektiivisuuden katoamisen vuoksi, jos tilintarkastaja joutuu tarkastaman aiemmin tekemäänsä työtä, esimerkiksi neuvonantoa yhtiölle. Mitä ohjaavampaa neuvonanto on, sitä lähempänä neuvonanto on osallistumista päätöksentekoon. Aikaisempi neuvonanto johdon rekrytointiin toimeksiannon kohteena olevassa yrityksessä voi vaarantaa tilintarkastajan riippuvuuden tilintarkastusta suoritettaessa.

TILA katsoo, että KHT A:n riippumattomuus matkailu-konsernin tilintarkastajana ei ole vaarantunut, vaikka A on osallistunut taluspäällikön työhaastatteluun. Työhaastattelun perusteella ei ole vielä tehty taluspäällikön valintaa, vaan kaksi ehdokasta on haastattelun jälkeen osallistunut soveltuvuustestiin. Valinta on tehty soveltuvuustestin jälkeen. Siinä vaiheessa valintaprosessia KHT A ei TILAlla käytettävissään olevan materiaalin perusteella ole osallistunut päätöksentekoon.

4.2 ESR- ja EAKR-hankkeita koskevien säännösten huomioon ottaminen

KHT A on suorittamassaan tilintarkastuksessa tiedostanut ESR- ja EAKR-hankkeita koskevien säännösten keskeisen sisällön. KHT A:n työpapereiden sekä ESR- ja EAKR-hankkeista antamiensa lausuntojen perusteella hän on tarkastanut riittävän syvällisesti ESR- ja EAKR-hankkeita koskevien säännösten noudattamista Markkinointi Oy:n toiminnassa.

4.3 Lausunnot Rahoitusviranomaiselle ja Liitolle

Markkinointi Oy:n toteuttamien kahden EU-hankkeen osalta ainoa viranomaisen päätös periä takaisin perusteettomasti maksettua tukea on Rahoitusviranomaisen päätös 27.8.2007. KHT A on vastineessaan perustellut, miksi takaisinperinnän kohteena olevat kustannukset hänen käsityksensä mukaan kuuluvat ESR-hankkeen kustannuksiksi. KHT A on myös esittänyt aineistoa oman näemyksensä tueksi. TILA katsoo, ettei KHT A ole toiminut tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun hän on lausunossaan Rahoitusviranomaiselle pitänyt Ra-

hoitusviranomaisen päätöksessä takaisin perittyjä kuluja ESR-tukikelpoisina.

Viranomaisella on rakennerahasto-ohjelmien kansallisesta hallinnoinnista annetun lain (1353/1999) 37 §:n nojalla velvollisuus periä takaisin maksetut tuet, mikäli rahoituksen myöntämistä, maksamista tai valvomista varten on annettu virheellisiä tai harhaanjohtavia tietoja taikka rahoituksen myöntämistä, maksamista tai valvontaa varten annettavia tietoja on salattu, rahoitusta on käytetty muuhun kuin mihin se on myönnetty tai jos rahoituksen saaja on olennaisesti laiminlyönyt noudattaa rahoituspäätöksessä asetettuja ehtoja. Kun viranomaiset eivät yllä mainittua yhtä tapausta lukuun ottamatta ole ryhtyneet takaisinperintään ja kun KHT A:n lausunnot Rahoitusviranomaiselle ja L-Liitolle ovat sisältäneet ne asiat, josta hänen on edellytetty lausuvan, TILAlla ei ole syytä epäillä KHT A:n toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti antaessaan lausuntoja Rahoitusviranomaiselle ja L-Liitolle.

4.4 Maailmancupin osakilpailu

Markkinointi Oy on osana EAKR-tuen maksatushakemusta liittännyt 100 000 euron laskun, joka on koskenut vuonna 2004 järjestettyä maailmancup-kilpailua. KHT A on vastineessaan selvittänyt, mitä tarkastustyötä hän on tehnyt kyseiseen laskuun liittyen ja miksi kyseiset kustannukset hänen käsityksensä mukaan kuuluvat EAKR-hankkeen kustannuksiksi. TILA katsoo, ettei sen käytössä olleiden materiaalin perusteella asiassa ole tullut esiin mitään sellaista, josta KHT A:n olisi tullut raportoida tilintarkastuskertomuksessa tai lausunnossaan L-Liitolle.

4.5 Kirjanpito

KHT A on raportoinut Markkinointi Oy:n ja Matkailu Oy:n johdolle, että tilikauden 1.7.2004–30.6.2005 kirjanpitoa ei ole pidetty ajantasaisena siten, että yhtiöiden taloudellista asemaa ja tulosta koskevat tiedot olisivat olleet ajan tasalla. Tilintarkastuskertomusten mukaan sekä Markkinointi Oy:n että Matkailu Oy:n tilinpäätökset tilikaudelta 1.7.2004–30.6.2005 antavat kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

TILA pitää riittävänä KHT A:n antamaa selvitystä siitä, miten kirjanpidossa olleet puutteet oli korjattu ennen tilintarkastuskertomuksen antamista.

4.6 Kavallus

Markkinointi Oy:n entisen talouspäällikön kavallus on R:n käräjäoikeuden tuomion perusteella tehty 27.7.2004–17.2.2005 välisenä aikana. Markkinointi Oy:n sekä Matkailu Oy:n tilikausi on 1.7.–30.6. Kavallus on tehty yhden tilikauden aikana ja se on havaittu kesken tilikauden. TILA pitää riittävänä KHT A:n antamaa selvitystä siitä, mihin toimenpiteisiin kavallus on johtanut yhtiöiden tilintarkastuksessa.

4.7 Tilintarkastustyön dokumentointi

TILA on tutustunut KHT A:n työpapereihin tilikausilta 2002–2006 lukuun ottamatta sähköisessä muodossa olevia työpapereita. Työpapereista käy ilmi, että tarkastustyötä on tehty hyvin perusteellisesti ja raportointi on ollut laajaa sekä yksityiskohtaista.

KHT A:n ESR- ja EAKR-projekteja koskeviin lausuntoihin liittyvä tarkastus on ollut hyvin yksityiskohtaista ja yhtiön johdon kanssa keskustelu on ollut niin ikään yksityiskohtaista ja laajaa. Työpapereissa on laajasti käyty läpi tilitysten yksityiskohtia ja verrattu mitkä kulut ovat tukikelpoisia tai mitkä tukikelpoiset kulut ovat jääneet huomioonottamatta.

Työpapereiden läpikäynnin perusteella asiassa ei ole tullut ilmi mitään sellaista, mikä osoittaisi KHT A:n toimineen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

5 Yhteenveto

TILA katsoo, ettei asiassa ole ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella KHT A:n voitaisiin katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Markkinointi Oy:n ja Matkailu Oy:n lakisääteisenä tilintarkastajana sekä antaessaan lausuntoja Rahoitusviranomaiselle ja L-Liitolle.

Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994; ETilintL) 16, 19 §
Tilintarkastuslaki (459/2007; TilintL) 40 §, 49 §.

TILA 7/2008

Tilitoimisto W Oy oli kannellut KHT A:n toiminnasta Rakennus Oy:n tilintarkastajana. Tilitoimisto W Oy pyysi kirjeessään TILAA tutkimaan:

- oliko KHT A:n laatima tilintarkastuskertomus tilikaudelta 2005 kaikilta osin hyvän tilintarkastustavan mukainen
- onko tilintarkastuksessa menetelty tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti joko tahallisesti tai huolimattomasti tai jopa törkeän huolimattomasti.

Kantelun mukaan tilikauden 2005 tilinpäätöksestä oli tarkastuksen jälkeen löytynyt useita merkittäviä puutteita ja virheitä. KHT A oli syyllistynyt huolimattomuuteen sen johdosta, että hän oli jättänyt varmentamatta avustavan tilintarkastajan tekemän työn ja hyväksynyt sen sellaisenaan, vaikka virheellisyydet olisivat olleet havaittavissa tilinpäätösaineistosta.

TILA tutki asian ja totesi, että KHT A:n olisi pitänyt havaita tilinpäätöksen olennaiset virheet ja puutteet hyvän tilintarkastustavan mukaisessa tilintarkastuksessa ja tuoda ne esiin Rakennus Oy:n tilintarkastuksesta antamassaan tilintarkastuskertomuksessa. Laiminlyömällä tämän KHT A oli menetellyt huolimattomuudesta ja varomattomuudesta tilintarkastuslain vastaisesti. Lisäksi KHT A oli laiminlyönyt tilintarkastustyön dokumentoinnin hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.

Kantelu

Tilitoimisto W Oy / Y pyysi TILAA tutkimaan:

- onko KHT A:n laatima tilintarkastuskertomus tilikaudelta 2005 kaikilta osin hyvän tilintarkastustavan mukainen

- onko tilintarkastuksessa menetelty tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti joko tahallisesti tai huolimattomasti tai jopa törkeän huolimattomasti.

Kantelun mukaan tilikauden 2005 tilinpäätöksestä on tarkastuksen jälkeen löytynyt useita merkittäviä puutteita ja virheitä. Tilinpäätös ei anna oikeaa kuvaa tilikauden todellisesta tuloksesta. KHT A on syyllistynyt huolimattomuuteen sen johdosta, että hän on jättänyt varmentamatta avustavan tilintarkastajan tekemän työn ja hyväksynyt sen sellaisenaan, vaikka virheellisyydet olisivat olleet havaittavissa tilinpäätösaineistosta.

Tilikauden 2005 aikana on Rakennus Oy:n edustajien, tilitoimiston ja tilintarkastaja KHT A:n kesken käyty keskustelua perustajaurakointiin liittyvän alv:n oman käytön laskentatavasta. Kirjanpitäjä on ilmoittanut lisäävänsä kaikkien kulujen päälle vielä 25 % ja saanut tällä tavoin oman käytön perusteen. KHT A on vahvistanut Rakennus Oy:n edustajille, että kirjanpitäjän laskentatapa on oikea. Tilintarkastuskertomuksessa ei ole ilmoitettu alv:n laskentatavassa olevan mitään virheellisyyttä.

Seuraavista tilinpäätöksen virheistä tilintarkastaja ei ole antanut asianmukaisia huomautuksia tai korjaamisvaatimuksia, vaan on hyväksynyt tilinpäätöksen sellaisenaan.

Perustajaurakoitsijan alv:n oman käytön laskenta

Alv:n oman käytön laskenta on suoritettu virheellisesti. Vuoden 2005 tilinpäätöksen mukaan oman käytön piiriin kuuluvat tilikauden kokonaiskulut ovat yhteensä 3 686 625,44 euroa. Kirjanpidon perusteella veron perusteeksi on merkitty 4 414 298,09 euroa. Tilintarkastajan olisi tullut havaita, että käytetty laskentatapa on ollut merkittävästi virheellinen.

Tilinpäätöksessä oman käytön alv tili "3564 Muut välilliset verot" on summaltaan 1 269 755,80 euroa. Kirjanpidosta lasketun oman käytön alv perusteesta laskettu alv osuus on 971 145,56 (0,22* 4 414 298,09 = 971

145,56) euroa. Summa on merkittävästi pienempi kuin kirjanpitoon on kirjattu. Myös tästä tilintarkastajan olisi pitänyt ymmärtää, että alv:n laskentaan ja sen kirjaamiseen liittyy virheellisyyksiä.

Tilitoimisto W Oy on tehnyt alv:n oikaisupyynnön verottajalle. Verottaja on palauttanut Rakennus Oy:lle liikaa maksettua arvonlisäveroa vuodelta 2005 yhteensä 143 271,32 euroa.

Kirjaamissuunnitelmat ja kirjaamistavat

Tilintarkastuksessa ei ole selvitetty lainkaan perustajaurakointiin liittyvää kirjaamissuunnitelmaa eikä kirjaamistapoja. Kirjaamisperiaatteiden on täytynyt olla virheellisiä.

a) Tuloslaskelmassa varastojen muutos on 1 483 622,10 euroa. Taseesta laskettuna varastojen muutos on 869 987,60 euroa. Oikein tehdyssä kirjanpidossa tuloslaskelman varaston muutos täsmää taseesta laskettuun varaston muutokseen. Tilintarkastusta ei ole suoritettu huolellisesti, koska tällainen tarkastus on jäänyt tekemättä.

b) Taseen siirtosaamisissa tilin "1845 Rakennuspalvelun alv" selityksissä on näkyvissä joka toisella rivillä vuosiluku 2004, joten saamiset ovat syntyneet jo edellisellä tilikaudella. Tilintarkastaja on jättänyt selvittämättä, mitä saamisia ja keneltä ne ovat. Saamisten yhteismäärä on 573 371,32 euroa, huomattavan suuren arvon takia niihin olisi tullut kiinnittää huomiota. Todellisuudessa tällaisia saamisia ei ole ollut, ne on jouduttu seuraavan tilikauden kirjanpidossa kirjaamaan pois tappioiden oikaisemalla edellisten tilikausien tulosta.

c) Saatuihin ennakoihin on tilille "2865 ennakot/velat perustetut yhtiöt" tehty rakennusrahastokirjaus summaltaan 1 925 371,44 euroa. Rakennusrahasto on kirjattu ainoastaan yhden asunto-osakeyhtiön osalta saaduksi ennakoksi samalla tavalla kuin saadut urakamaksut, vaikka Rakennus Oy:llä on ollut samanaikaisesti muitakin asunto-osakeyhtiöitä keskeneräisenä ja luovuttamattomana. Tilintarkastajan olisi tullut kiinnittää kirjaukseen huomiota ja selvittää kirjaamisketju ja kirjauksen oikeellisuus.

d) Liitetietoihin kohtaan "Ennakot/velat perustetut yhtiöt" on As Oy H:n kohdalle merkitty summa 4 045 961,92 euroa. Tilintarkastajan olisi tullut ymmärtää, että kyseessä on virhe, koska urakkasummakin on ollut vain 1 953 390 euroa. H:n kohdalle on tullut virheellisesti kirjattua sekä urakkasumma että rakennusrahoitusosuus.

Tilinpäätöksen tase-erittelyt

Tilinpäätöksessä tulisi olla tase-erittelyt siitä, mitä yhtiöitä ja huoneistoja perustajaurakointijalla on tilinpäätöshetkellä ollut hallussaan. Tilinpäätöksestä tulisi käydä myös ilmi, millä perusteilla ja miten kohteiden arvonmääritys on tehty. Tase-erittelystä nämä tiedot eivät käy riittävästi selville. Tilinpäätökseen ei sisälly asianmukaisia ja allekirjoituksin varustettuja inventaariolistoja. Tilintarkastajan olisi tullut vaatia asianmukaiset tase-erittelyt ja inventaariolistat tai ainakin antaa huomautus niiden puuttumisesta.

Konsernitilinpäätös

Tilintarkastaja on jättänyt huomauttamatta siitä, että konsernitilinpäätös on jätetty laatimatta. Vuonna 2005 voimassa olleen osakeyhtiölain mukaan konsernitilinpäätös on aina laadittava, jos emoyhtiö on sellainen osakeyhtiö, joka antaa rahalainaa tai vakuuden.

KHT A:n vastine

KHT A on antanut 26.5.2008 kommenttinsa kantelun johdosta ja laajentanut sen vastineeksi 30.9.2008 sekä antanut lisäselvitystä 18.11.2008. KHT A:n mukaan tilintarkastus on tehty hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa ja hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

KHT A on vastineessaan myöntänyt, että tilinpäätökseen on jäänyt virheitä, mutta ne eivät ole olleet olennaisia. Virallisissa dokumenteissa ei ole kommentoitu asioita, koska yhtiön johdon kanssa on päätetty ettei raportteihin käytetä aikaa, vaan asiat pyritään työpapereiden pohjalta keskustelemaan ja saamaan kirjanpito paremmalle tasolle ja luotettavammaksi.

KHT A on pyytänyt TILAA kiinnittämään huomiota kantelun ajankohtaan. Hänen käsityksensä mukaan kantelun todellinen syy on ollut se, että NA – konserni, jonka yhtiö Rakennus OY on, ei ole kyennyt / halunnut maksaa tilintarkastuspalkkioita, vaan on vaahtanut niihin alennusta.

KHT A:n mukaan alv:n laskentaperuste 25 % perustuu yksiselitteisesti verotarkastuskertomuksessa esitettyyn laskelmaan. Hän on selvittänyt asian myös itse verotarkastuskertomuksesta. Sen mukaan tulee käyttää 25 %. KHT A:n käsityksen mukaan laskentaperusprosentti oli ollut liian korkea. Hänen käsityksensä mukaan arvonlisäveroon tuli hakea oikaisu, mutta asia ei ollut kiireellinen. Kiireellisempi ja tärkeämpi asia oli saada kirjanpito ja tilinpäätökset paremmalle tasolle. KHT A:n tarkoitus on ollut hakea myöhemmin arvonlisäverot takaisin verottajalta. Hän ei ole suositellut yhtäkkistä veroprosentin vaihtamista sen takia, että verotarkastuksessa oli päädytty 25 prosenttiin. KHT A on pitänyt parempana hakea erikseen arvonlisäverot takaisin, jolloin joudutaan perustelevaan asiaa ja saada verottajan hyväksyntä oikeammalle laskentatavalle.

Perustajaurakoitsijan alv:n oman käytön laskenta

Tilikauden 2005 arvonlisäveron oman käytön laskentaa ei ole suoritettu virheellisesti. Tilinpäätöksen mukaan oman käytön piiriin kuuluvat kokonaiskulut ovat olleet 3 686 625,44 euroa, jolloin veron perustaksi tulee $3\,686\,625,44 \cdot 1,25 = 4\,608\,281,80$ euroa. Tilinpäätöksessä veron peruste on ollut 4 414 298,09 euroa. Ero on 193 983,71 jota ei KHT A:n mukaan pysty selvittämään ilman pääkirjaa ja alv-laskelmia. Tilintarkastuksessa apulaisena olleen KTM T:n työpapereissa on seuraava merkintä: "Välilliset verot ovat oman käytön alv:a, joista osa on luovutettujen kohteiden kuluista muodostunutta, taseesta purettua oman käytön alv:a joka on kirjattu rakennuspalvelun alv-tiliä vastaan. Tarkastetut oman käytön alv-kirjaukset täsmäävät kustannuspaikkojen oman käytön alv-perusteeseen". KHT A:n mukaan T:n työpapereista ilmenee, että pelkästään 2005 kuluja selvittämällä ei voida laskea kyseistä saldoa oikein, vaan

tulee huomioida edellisten vuosien korjaukset ja oikaisut.

KHT A:n mukaan arvonlisäverotuksessa on tarkastettu alv:n oikeellisuutta kustannuspaikkojen kertyneisiin kustannuksiin. Tarkastuksen perusteella on todettu, että kustannukset on kirjattu oikein kustannuspaikoille, eikä emoyhtiön kustannuspaikoille ole juuri jäänyt "ylimääräisiä eriä".

Kirjaussuunnitelmat ja kirjaustavat

Tilintarkastuksessa on KHT A:n mukaan selvitetty kirjaussuunnitelmat ja kirjaamistavat. Työ on vain huonosti dokumentoitu ja se on pääosin tehty vuoden 2004 tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä.

a) Yhtiön kirjanpidossa on kirjattu tapahtumia suoraan tilille "Varastojen lisäys tai vähennys." Nämä tapahtumat olisi pitänyt kirjata ensin taseeseen ja sitten varaston muutoksen kautta tuloslaskelmaan. Kirjanpitäjä on purkanut kuluksi kirjattavia eriä taseesta väärälle tilille. Kyseessä olevat korjauserät olisi pitänyt purkaa riviä ylemmäksi. Virallisessa tuloslaskelmassa asia esitettiin oikeassa erässä, mutta on summaltaan virheellinen.

Mikäli olisi toimittu oikein, aktivointikelpoiset hankinnat olisi pitänyt kirjata tuloslaskelmaan oikeille tileille ja tilikauden päättyessä inventoida. Tällöin olisi saatu yksiselitteiset varaston muutosluvut muun muassa osakkeille, aine- ja tarvikevarastolle. Varastonmuutos-tili päätetään tuloslaskelmaan, joten tulosvaikutus tulee oikein. Yhtiön tulos on oikein siitä huolimatta, että varastonmuutos-tili on väärin tuloslaskelmassa ja tuloslaskelmaerittelyssä. KHT A:n mukaan työpapereissa ei kommentoitu asiaa, koska tilinpäätös sisälsi vastaavantyyppisiä erikoisuuksia runsaasti ja tavoitteena oli saada mahdollisimman oikea tilinpäätös järkevin kustannuksin.

b) Tilillä 1845 "Rakennuspalveluiden alv" 573 371,32 euroa ei ole saamista asunto-osakeyhtiöltä. Kysymyksessä on keskeneräisen perustajaurakoinnin oman käytön alv, joka on esitetty siirtosaamisissa. Oman käytön alv keskeneräisten (luovuttamattomien) kohteiden osalta tulee joko kirjata siirtosaamisiin tai se vähennetään urakka-ennakoista.

Näin tulee tehdä, koska muutoin tulos esitetään liian pienenä. Kysymys on siis urakka-ennakoihin sisältyvästä piilevästä arvonlisäverosta. Kyseessä olevan summan olennaisin erä 466 975,21 euroa tulee As Oy H:sta. Summa 466 975,21 euroa taas tulee tilistä 2865 "Ennakot/velat perustetut yhtiöt" eli $2\ 120\ 59,48 \cdot 22\ \% = 466\ 975,21$ euroa. Kyseessä olevalta tililtä ilmenee kyseisen kohteen kulut. Myös muut tilin 1845 summat muodostuvat vastaavasti luovuttamattomista kohteista. Edellä mainitut erät tulee kirjata kuluksi silloin, kun As Oy:t luovutetaan ja tuloutetaan. KHT A on lisäksi viitannut kirjaimistavan osalta teokseen "Rakennus- ja urakointiliikkeen kirjanpito ja tilinpäätös" (Pirjo Lahti – Juha Viljaranta 2001, s. 138–143).

c) Saatuja ennakoita on tarkastettu asunto-osakeyhtiöiden tilinpäätöksiin. Tarkastuksessa on todettu hallinnon asiakirjojen puutteellisuus, mutta kustannusten ja kyseisen kohteen (As Oy H) myynnin osalta tilillä "ennakot / velat perustetut yhtiöt" oleva luku on uskottava. Muita kohteita ei ole ollut järkevää käsitellä, koska ne ovat olleet jo joko valmiita tai vasta niin alussa, että summat ovat olleet vaatimattomia.

d) Liitetiedoissa kohdassa "Ennakot ja velat" summa 4 045 961,92 euroa on KHT A:n mukaan esitetty virheellisesti, rakennusrahasto-osuus kyseiseltä yhtiöltä olisi tullut huomioida. Tasetta on paisutettu tarpeettomasti, mutta tulokseen asialla ei ole ollut merkitystä.

Tilinpäätöksen tase-erittelyt

Tilinpäätösten yhteydessä on KHT A:n mukaan kiinnitetty huomiota tase-erittelyiden puutteellisuuteen. Tilitoimisto ei ole saanut tehtyä niitä riittävän tasokkaina. Yhtiön edustajien kanssa tilanne on todettu. Yhtiön omistamien asunto-osakkeiden arvoa on selvitetty. Tällöin on todettu tehdyt kaupat ja niiden perustella on todettu, ettei erillisiin epäkuranttiskirjauksiin ole ollut syytä ryhtyä. Inventaariolistoista on keskusteltu yhtiön johdon kanssa, mutta asia ei ole johtanut toimenpiteisiin. Yhtiön johto on allekirjoittanut tilinpäätöksen, joten KHT A on sillä perusteella katsonut johdon hyväksyneen myös vaihto-omaisuuden määrän.

Konsernitilinpäätös

KHT A:n mukaan silloisen voimassa olleen osakeyhtiölain mukaan konserni ei ole ollut riittävän iso, jotta konsernitilinpäätös olisi tullut laadittavaksi. Osinkoa ei ole jaettu ja Rakennus Oy:n pääomalaina on pysynyt ennallaan.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA ottaa kantaa siihen, onko KHT A toiminnut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan Rakennus Oy:n tilintarkastuksen tilikaudelta 1.1.2005–31.12.2005. Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa sovelletaan vanhaa tilin-tarkastuslakia (936/1994). TILAn suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

2 Taphtumien kulku

Rakennus Oy on osa konsernia, jonka emoyhtiö on NA Oy. Konsernin pääasiallinen liiketoiminta muodostuu perustajaurakoinnista ja kiinteistönvälityksestä. Rakennus Oy:n liiketoiminta tapahtuu pääasiassa Uudellamaalla. Työn alla on kerrallaan 2-5 kohdetta.

KHT A on ollut NA – konsernin tilintarkastajana tilikausina 1.1.2004–31.12.2004 ja 1.1.2005–31.12.2005. KHT A on 2.5.2006 antanut niin sanotun puhtaan tilintarkastuskertomuksen tilikauden 2005 tilinpäätöksestä.

3 Tilintarkastusta koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain ja osakeyhtiölain vaatimukset

Osakeyhtiön tilintarkastuksessa noudatetaan osakeyhtiölain (734/78) ja tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä.

Tilintarkastuslain 16 §:n nojalla hyväksytyyn tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastusta suorittaessaan. Tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-,

objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttämistä tilintarkastuksessa.

Osakeyhtiön tilintarkastuskertomus ja muut tilintarkastajan raportit annetaan tilintarkastuslain mukaan. Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä lausunto tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1–5 kohdassa tarkoitetuista seikoista. Osakeyhtiössä tilintarkastajan on muun muassa lausuttava siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolaista ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti sekä siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Tilintarkastuslain 19 §:ssä säädetään myös siitä, että tilintarkastajan on kertomuksessaan tarvittaessa täydennettävä tilinpäätöstietoja. Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastaja voi antaa tilintarkastuskertomuksessa lisätietoja, jos tilintarkastaja katsoo sen olevan tarpeen. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja toteaa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastukseen mahdollisesti liittyvät poikkeukselliset olosuhteet.

3.2 Tilintarkastustyön dokumentointia koskevat vaatimukset

Tilintarkastustyön dokumentointi kuuluu hyvän tilintarkastustapaan. Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan hyväksytyyn tilintarkastajan on kaikessa tilintarkastuslain 1 §:n mukaisessa toiminnassaan noudatettava hyvää tilintarkastustapaa.

Hyvän tilintarkastustavan mukaisia dokumentointivaatimuksia tilintarkastuksissa kuvataan KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa. Nämä ovat yksi lähde, kun arvioidaan KHT-tilintarkastajan toiminnan hyvän tavan mukaisuutta.

Tilintarkastusalan suositusten (230) mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tilintarkastusker-

tomuksen antamiseksi sekä sen toteamiseksi, että tilintarkastustyö on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastajan työpaperit koostuvat siitä aineistosta, jonka tilintarkastaja on laatinut tai hankkinut käyttöönsä tilintarkastustyönsä aikana. Tämä aineisto voi olla paperilla, koneellisella tietovälineellä tai muussa muodossa. Tilintarkastajan työpapereiden tarkoituksena on a) tukea tilintarkastuksen suunnittelua ja toteutusta; b) tukea tilintarkastuksen valvontaa ja työn läpikäyntiä; ja c) taltioida ne tilintarkastusta suoritettaessa hankitut tiedot (tilintarkastusevidenssi), joihin perustuen tilintarkastaja on antanut lausuntonsa.

Tilintarkastusalan suositusten mukaan tilintarkastajan tulisi laatia työpaperit riittävän kattavasti ja yksityiskohtaisesti siten, että niiden perusteella voidaan saada kokonaiskuva suoritetusta tilintarkastuksesta. Tilintarkastajan tulisi sisällyttää työpapereihinsa tiedot tilintarkastustyön suunnittelusta, kuvaus suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta, laajuudesta ja tarkastuksen tuloksesta sekä tilintarkastuksen (tilintarkastusevidenssin) perusteella tehdyistä johdopäätöksistä.

Edellä mainitut dokumentointivaatimukset ovat olleet pääosin samat jo kauan. Nykyisin noudatettavat dokumentointia koskevat vaatimukset (Tilintarkastusalan suositus 230) tulivat voimaan 1.7.2000.

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Arvonlisäveron laskentatapa ja arvonlisäveron oman käytön laskenta

Tilintarkastajan työpapereista ilmenee, että tilintarkastaja on raportoinut arvonlisäveron laskentatapaa ja arvonlisäveron oman käytön laskentaa koskevista havainnoistaan yhtiön johdolle. KHT A on myös ehdottanut tilitoimistolle että ”välillisten kulujen prosenttia olisi hyvä miettiä ja mikäli 25 % osoittautuu liian korkeaksi, niin pitää miettiä oikaisupyyntöä.”

KHT A on vastineessaan selvittänyt, mistä syystä vuodelta 2005 laaditun tilinpäätöksen veron peruste eroaa tilikauden 2005 kokonaiskulujen perusteella laskettavasta veron perusteesta. Saadun selvityksen perusteella

ei voida päätellä, että arvonlisäveron oman käytön laskentaperiaatteissa olisi ollut mitään sellaista, mikä KHT A:n olisi pitänyt tuoda esiin tilintarkastuskertomuksessa.

Kirjanpitolaissa tai muissa tilinpäätöksen laatimista koskevissa säännöissä ja määräyksissä ei ole sanktioitu sitä, että yritys maksaa arvonlisäveroa enemmän kuin sillä lain mukaan on velvollisuus maksaa arvonlisäveroa. TILA katsoo, ettei yhtiön mahdollisesti tilikaudelta liikaa maksama arvonlisäveron määrä ole sellainen seikka, joka tilintarkastajan olisi pitänyt tuoda esiin tilintarkastuskertomuksessa.

4.2 Tilintarkastustyön dokumentointi

KHT A on myöntänyt, että kirjaamissuunnitelmien ja kirjaustapojen tilintarkastus on huonosti dokumentoitu. KHT A:n mukaan yhtiön kirjanpito on lisäksi sisältänyt runsaasti ”erikoisuuksia” joten niitä ei ole kommentoitu työpapereissa.

Tilintarkastusalan suosituksen 230 Dokumentointi kappaleen 2 mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä sen toteamiseksi, että tilintarkastustyö on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. TILA katsoo, että KHT A:n vastineessaan esittämät perusteet eivät ole hyväksyttävä syy jättää laatimatta työpaperit riittävän kattavasti ja yksityiskohtaisesti siten, että niiden perusteella voidaan saada kokonaiskuva suoritetusta tilintarkastuksesta.

Työpapereista ei ilmene, mikä on ollut työnjako avustavan tilintarkastajan kanssa eikä sitä, miten avustavan tilintarkastajan työ ja johtopäätökset ovat vaikuttaneet KHT A:n tarkastustyöhön. KHT An tilintarkastustyön dokumentointi ei vastaa hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia.

4.3 Varastojen muutos

KHT A on myöntänyt, että tuloslaskelmassa ja tuloslaskelmaerittelyssä ”varastojen muutos” – tilin summa on virheellinen ja kirjanpidossa varastojen muutos tilille on tehty virheellisiä kirjauksia. Virheellä ei kuitenkaan ole ollut vaikutusta tulokseen.

KHT A:n työpapereista ei ilmene, että varastojen muutos -tilin virheellisyyteen olisi kiinnitetty huomiota tilintarkastuksessa.

Tilintarkastus sisältää tilintarkastuslain tilikauden kirjanpidon tarkastuksen. Tilintarkastajan tulee tarkastuksensa avulla muodostaa perusteltu käsitys siitä, onko tulos-laskelma laadittu kirjanpitolaian mukaan. KHT A:n olisi pitänyt havaita hänen myöntämänsä tilinpäätöksen ja kirjanpidon virheet ja tuoda ne esiin tilintarkastuskertomuksessa. Laiminlyödessään kirjanpitoa koskevien vaatimusten riittävän tarkastuksen KHT A on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4.4 Rakennuspalvelun alv

KHT A on vastineessaan selvittänyt, mistä tilin 1845 saldo koostuu, sekä miten kysymyksessä oleva keskeneräisen perustajaurakoinnin oman käytön alv tulee kirjata. KHT A on perustellut yhtiön kirjauskäytäntöä ”Rakennus- ja urakointiliikkeen kirjanpito- ja tilinpäätös” – kirjassa olevalla asiaa koskevalla esityksellä ja esimerkillä. Saadun selvityksen perusteella ei voida päätellä, että Rakennus Oy:n taseen siirtosaamisissa tilillä ”1845 Rakennuspalvelun alv” tai kirjausmenetelmässä olisi jotain sellaista, mistä KHT A:n olisi pitänyt tuoda esiin tilintarkastuskertomukseen.

4.5 Saadut ennakot

KHT A on vastineessaan selvittänyt, mistä tilin 2865 rakennusrahastokirjauksessa on kysymys sekä miksi vain yhden asunto-osakeyhtiön osalta on tehty rakennusrahastokirjaus tilille. KHT A on myös selvittänyt, miten yhtiön taseeseen merkityt saadut ennakot on tarkastettu suhteessa asunto-osakeyhtiöiden tilinpäätöksiin. Saadun selvityksen perusteella ei voida päätellä, että Rakennus Oy:n kirjausmenetelmässä olisi jotain sellaista, mistä KHT A:n olisi pitänyt tuoda esiin tilintarkastuskertomukseen.

4.6 Ennakot / velat perustetut yhtiöt

KHT A on myöntänyt, että taseen liitetiedoissa on virhe kohdassa ”Ennakot/velat perustetut yhtiöt”, koska As Oy H:n kohdalle on kirjattu sekä urakkasumma että rakennusrahasto-

osuus. Rakennus Oy:n taseen loppusumma vuoden 2005 tilinpäätöksessä on ollut noin 8,7 miljoonaa euroa. Noin 1,9 miljoonan euron suuruinen virhe taseessa on ollut olennainen ja se on vaikuttanut kuvaan yhtiön taloudellisesta asemasta. KHT A:n olisi pitänyt havaita hänen myöntämänsä virhe ja tuoda se esiin tilin-tarkastuskertomuksessa. KHT A on tältä osin menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4.7 Tilinpäätöksen tase-erittelyt ja inventaariolistat

KHT A on myöntänyt tase-erittelyiden puutteellisuuden. TILA katsoo asiassa selvitettyä KHT A:n työpapereiden perusteella, että tilintarkastuksessa on havaittu sekä tase-erittelyiden puutteet että inventaariolistojen puuttuminen. Edelleen työpapereista ilmenee, että KHT A on keskustellut edellä mainituista puutteista yhtiön johdon kanssa.

Oikeuskirjallisuuden (Kirjanpito- ja tilinpäätös 2000, s. Järvinen ym. s. 472) mukaan vaihtomaisuus tilinpäätöspäivänä on selvitettävä hyödykekohtaisella inventoinnilla silloin, kun se on mahdollista. Tilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista ilmenevät yhtiön vaihtomaisuuden osalta ne asunto-osakeyhtiöt, joiden osakkeita Rakennus Oy:llä on ollut vaihtomaisuutena tilinpäätöspäivänä sekä se, kuinka suuri omistusosuus Rakennus Oy:llä yhtiöistä on ollut. Tase-erittelyiden puutteellisuutta tai inventaariolistojen puuttumista ei voida pitää niin olennaisena virheenä tai puutteena tilinpäätöksessä, että KHT A:n olisi tullut raportoida asia tilintarkastuskertomuksessa.

4.8 Konsernitilinpäätös

KHT A on perustellut, miksi konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu. Myös tilintarkastajan työpapereissa on perustelu sille, miksi konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu. Tilinpäätöksen perusteella ei ole pääteltävissä, että Rakennus Oy olisi tilikaudella 2005 antanut rahallain tai vakuuden, palauttanut pääomallainan pääomaa tai maksanut sen korkoa tai muuta hyvitystä. TILA pitää KHT A:n antamaa selvitystä tältä osin riittävänä.

5 Yhteenveto

KHT A on myöntänyt kohdissa 4.3 ja 4.6 yksilöidyt virheet ja puutteet. KHT A:n olisi pitänyt havaita ne hyvän tilintarkastustavan mukaisessa tilintarkastuksessa ja tuoda esiin Rakennus Oy:n tilintarkastuksesta antamassaan tilintarkastuskertomuksessa. Laiminlyömällä tämän KHT A on menetellyt huolimattomuudesta ja varomattomuudesta tilintarkastuslain vastaisesti suorittaessaan Rakennus Oy:n tilikauden 2005 tilin-tarkastuksen ja tilintarkastuskertomuksen antaessaan. Lisäksi hän on kohdassa 4.2 kerrotulla tavalla laiminlyönyt tilintarkastustyön dokumentoinnin hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

Tilintarkastajan menettelyyn liittyvänä lieventävänä seikkana on kohdan 4.3 osalta otettu huomioon se, ettei virheellä ole ollut vaikutusta yhtiön tulokseen. Lieventävä seikka huomioon ottaen KHT A:lle on tilintarkastuslain 49 §:n nojalla annettava huomautus.

Ratkaisu

TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

(KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.)

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 16, 19 §;
Tilintarkastuslaki (459/2007) 40 §, 49 §.



Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA)

Aleksanterinkatu 17, PL 1000

00101 Helsinki

puh. 09 4242 6200

faksi 09 650 303

tila@chamber.fi

www.tilintarkastuslautakunta.fi

