

**TILA:N VALVONTA-  
ASIOIDEN RATKAISUJA 2004  
JA VALA:N MUUTOKSEN-  
HAKURATKAISUT**

## Sisällysluettelo

<b>Johdanto</b> .....	1
Toiminnan valvonnan keinot .....	1
Tilintarkastuksen laadunvarmistus.....	1
Valvonnassa käytettävistä sanktioista.....	2
Ratkaisuselostukset .....	3
Vuoden 2004 ratkaisut .....	3
Asiasanaluettelo .....	3
Aikaisempia ratkaisuja.....	4
Lisätietoja.....	4
<b>Asiasanaluettelo</b> .....	5
<b>Tilastoja</b> .....	6
Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1991–2004 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat .....	6
Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2004 päättämät erityiset valvonta-asiat .....	7
KHT- valvonta-asioiden päätökset TILA:ssa .....	7
HTM-valvonta-asioiden päätökset TILA:ssa.....	8
Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2004 päättämät KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat .....	9
<b>TILA 1/2004</b> .....	10
<b>TILA 2/2004</b> .....	15
<b>TILA 3/2004</b> .....	23

## **Johdanto**

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan (TILA:n) tehtävänä tilintarkastuslain mukaan on valvoa, että KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen hyväksymisen edellytykset säilyvät. TILA:n on valvottava erityisesti sitä, että KHT-tilintarkastajat säilyttävät ammattitaitonsa. Lisäksi TILA:n on tilintarkastuslain mukaan valvottava, että KHT-tilintarkastajat ja KHT-yhteisöt noudattavat toiminnassaan tilintarkastuslain ja sen nojalla annettuja säännöksiä. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastustehtäviä suorittaessaan.

Vastaavasti 21 kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnat (TIVA:t) valvovat omilla toimialueillaan tilintarkastuslain nojalla HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä.

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

## **Toiminnan valvonnan keinot**

Hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan valvonta jaetaan ennakkovalvontaan ja jälkikäteisvalvontaan. Hyvän tilintarkastustavan noudattamisen valvonta on käytännössä yleensä jälkikäteisvalvontaa, jossa selvitetään, onko hyväksytty tilintarkastaja toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti yksittäistapauksessa.

Hyväksytyjen tilintarkastajien toimintaa valvotaan jatkuvasti useilla eri keinoilla. Jos ilmenee aiheetta, yksittäinen asia voidaan ottaa käsiteltäväksi TILA:ssa tai kauppakamarin TIVA:ssa.

Valvonta-asia voi käytännössä olla tilintarkastajan toiminnasta tehdyn kantelun käsittelyä tai pistokoetarkastuksen perusteella tapahtuvaa selvitystä tai tilintarkastajan toimintaan muulla perusteella kohdistuvan epäilyn selvittämistä. Valvontaa on myös tietojen kerääminen ammattitaidon seuranta varten tai tietojen tilastointi hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan yleistä seuraamista varten.

## **Tilintarkastuksen laadunvarmistus**

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu laadunvalvonta. Tilintarkastajan tulee järjestää tilintarkastustyönsä siten, ettei sen laadussa esiinny olennaisia virheitä ja puutteita. Hyväksytyjen tilintarkastajien valvontaan kuuluu tilintarkastuksen laadunvarmistusjärjestelmien ylläpitäminen yhteistyössä KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n (KHT-yhdistyksen) ja HTM-tilintarkastajat ry:n (HTM-yhdistyksen) kanssa.

Tilintarkastustyön laadunvalvontaa koskee tilintarkastusalan suositus 220, joka perustuu asianomaiseen IFAC:n (International Federation of Accountants) ISA-standardiin. Laadunvarmistusjärjestelmät Suomessa pääosin vastaavat EU:n komission tilintarkastuksen laadunvarmistuksesta 21.11.2000 antaman suosituksen (EYVL 31.3.2001 L 91/91) sisältöä. KHT-yhdistyksellä ja HTM-yhdistyksellä on kummallakin omat laadunvalvontaorganisaationsa. Yhdistysten laadunvarmistusorganisaatioiden kouluttamat laaduntarkastajat tarkastavat jokaisen jäsenensä laadun vähintään viiden vuoden välein ja raportoivat tuloksista laatulautakunnalle /laatukomitealle, joka tekee tarkastuksen tuloksen perusteella päätöksen. KHT-yhdistyksen ja HTM-yhdistyksen laa-

dunvarmistusorganisaatiot ovat TILA:n valvonnassa siten, että ne raportoivat vuosittain TILA:lle laadunvarmistuksen toteutumisesta. Laadunvarmistusjärjestelmiä kehitetään yhteistyössä.

Kaikki hyväksytyt tilintarkastajat eivät ole jäseniä KHT- ja HTM-yhdistyksissä. TILA määrää tilintarkastuslain 36 §:n nojalla laaduntarkastukset KHT-yhdistykseen kuulumattomille KHT-tilintarkastajille. Vastaavasti kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat aloittivat laaduntarkastusten määräämisen niille HTM-tilintarkastajille, jotka eivät kuulu HTM-yhdistykseen. TILA ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnat päättävät myös toimenpiteistä, joihin laaduntarkastukset mahdollisesti antavat aihetta.

### **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 38–39 §:stä. Kurinpidolliset sanktiot eivät ole oikeudelliselta luonteeltaan rangaistuksia. Ne ovat valvojan, hyvää tilintarkastustapaa tulkitsevan toimielimen osoittamia tilintarkastajien toimintaan kohdistuvia moitteita.

Keskuskauppakamarin TILA ja kauppakamarien TIVA:t päättävät varoituksen tai huomautuksen antamisesta niiden valvontaan kuuluvalla tilintarkastajalla. Tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta päättää ensi asteena valtion tilintarkastuslautakunta (VALA). Hyväksymisen peruuttamista koskeva asia tulee vireille VALA:ssa TILA:n tekemästä kirjallisesta aloitteesta. Jos kysymys on HTM-tilintarkastajan tai HTM-yhteisön hyväksymisen peruuttamisesta, kauppakamarin TIVA:n on ensin tehtävä esitys TILA:lle, joka tekee peruuttamisesityksen VALA:lle.

VALA:n 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.

### **Ratkaisuselostukset**

TILA:n sääntöjen mukaan valvonta-asioissa tehtyjen merkittävien päätösten sisällöstä voidaan julkaista nimettömiä selostuksia ja saattaa ne yleiseen tietoon hyvän tilintarkastustavan kehittämiseksi. Osa TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuisista julkaistaan Tilintarkastus–Revision-lehdessä.

Valvonta-asioiden ratkaisuselostukset perustuvat TILA:n päätöksiin. Jos TILA:n päätökseen on haettu valittamalla muutosta VALA:lta, selostus sisältää myös VALA:n muutoksenhakuratkaisun perusteluineen. Tiivistetty teksti ei täysin vastaa alkuperäistä, vaan esimerkiksi asianosaisten nimet on poistettu. Markkamääriä 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 2004 ratkaisut**

Vuonna 2004 TILA käsitteli kaksi KHT-tilintarkastajia ja KHT-yhteisöjä koskevaa valvonta-asiaa, joista molemmat oli otettu käsittelyyn kantelun johdosta. Lisäksi kahden valvonta-asian käsittely oli kesken vuoden päättyessä.

TILA antoi tilintarkastuslain mukaisen varoituksen kahdelle KHT-tilintarkastajalle.

TILA käsitteli yhden kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tekemän esityksen HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Tässä tapauksessa TILA esitti valtion tilintarkastuslautakunnalle, että HTM-tilintarkastajan hyväksyminen peruutetaan.

### **Käytetyt lyhenteet**

TILA	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta
TIVA	Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta
VALA	Valtion tilintarkastuslautakunta
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KHT	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
KHT-yhteisö	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö
HTM	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
HTM-yhteisö	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö
OYL	Osakeyhtiölaki

### **Asiasanaluettelo**

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

**Aikaisempia ratkaisuja**

TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuja on julkaistu monisteina vuodesta 1990. Niitä voi tilata omakustannushintaan Keskuskauppakamarista.

**Lisätietoja**

Keskuskauppakamari / tilintarkastus, puh. (09) 69 69 69  
<http://www.keskuskauppakamari.fi>

## Asiasanaluettelo

<b>TILA:n ratkaisun nro</b>	<b>Miten asia tuli vireille?</b>	<b>Keneen asia kohdistuu?</b>	<b>Millainen tarkastustehtävä ja mikä tarkastuskohde on kyseessä?</b>	<b>Tapauksen olennaiset substanssikysymykset</b>	<b>Lopputulos TILA:ssa ja VALA:ssa</b>
<b>TILA 1/2004</b>	kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, asunto-osakeyhtiö	huolellisuus, varovaisuus, tilintarkastustyön dokumentointi , pääomavastikelaskelma	TILA: varoitus
<b>TILA 2/2004</b>	kantelu	KHT-tilintarkastaja	tilintarkastajan todistus osakepääoman maksamisesta kaupparekisteriin, osakeyhtiö	huolellisuus, varovaisuus, riittävät tilintarkastustoimenpiteet, tilintarkastustyön dokumentointi, evidenssi, osakepääoman maksu kuittauksella	TILA: varoitus VALA: ei muutosta TILA:n päätökseen
<b>TILA 3/2004</b>	Kauppakamarin TIVA:n esitys	HTM-tilintarkastaja	hyväksymisen edellytysten säilyminen	tietojen antaminen valvontaa varten, laiminlyönnin toistuvuus, laaduntarkastuksen suorittamisen estäminen	TILA: Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi VALA: Esitys hyväksytty

## Tilastoja

### Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1991–2004 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat

<b>KAUPPAKAMARIEN TILINTARKASTUSVALIOKUNTIEN (TIVA) VUOSINA 1990–2004 PÄÄTTÄMÄT HTM-TILINTARKASTAJIEN JA -YHTEISÖJEN TOIMINTAAN KOHDISTUVAT ERITYISET VALVONTA-ASIAT</b>						
Valvonnan peruste			Sanktiot <sup>1)</sup>			
Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen 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) <sup>3)</sup> 6	19	2	2	7
1995	4	6	10	2	-	1
1996	8	38) <sup>4)</sup> 4	46	34	1	1
1997	9	8) <sup>5)</sup> 5	17	7	1	3
1998	9	6) <sup>6)</sup> 6	15	1	1	2
1999	6	1	7	-	-	1
2000	7	5) <sup>7)</sup> 7	12	5	1	-
2001	9	2) <sup>8)</sup> 8	11	2	-	1
2002	10	4) <sup>9)</sup> 9	14	2	5	5
2003	10	4) <sup>10)</sup> 10	14	2	3	2
2004	3	2) <sup>11)</sup> 11	5	1	-	1

- 1) Samassa valvonta-asiassa on voitu antaa useita sanktioita.
- 2) Vuodesta 1995 lähtien TIVA tekee TILA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TILA tekee VALA:lle 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. Lukuun sisältyy viisi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 7) Lukuun sisältyy kaksi 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.



**Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2004 päättämät erityiset valvonta-asiat**

	<b>KHT-VALVONTA-ASIoidEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa</b>					
	Valvonnan peruste			Sanktiot 1)		
	Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen peruuttaminen tai peruuttamisesitys 2)	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	-

HTM-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa							
Vireilletuloperuste			Lopputulokset 1)				
2)	2)		Hyväksymisen peruuttaminen tai peruuttamisesitys 2)	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen	Sanktion pysyttäminen	Pysytetty päätös olla antamatta sanktiota 6)
Hyväksymisen peruuttamisesitys	Oikaisuvaatimus						
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	-	-	-	-

- 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 TILA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TILA tekee VALA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Tilintarkastuslain mukaan hyväksymisen peruuttamisesta päättää VALA.
- 3 Huomautus-sanktioiden lukumääriin sisältyvät vuosina 1991–1992 annetut muistutus-sanktiot, yhteensä 7 kpl. Muistutus-sanktio poistettiin Keskukskauppakamarin 13.12.1990 vahvistamalla tilintarkastajasäännöillä. Sen tilalle tulivat nykyisistä sanktioista varoitus ja huomautus. Muistutus-sanktiota on sovellettu, jos sääntöjen vastainen toiminta on tapahtunut ennen 1.1.1991.
- 4 Lukuun sisältyy 10 TILA:n tekemää esitystä KHT-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.
- 5 Lukuun sisältyy yksi TILA:n 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.

**Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2004 päättämät KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat**

VALTION TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN (VALA) VUOSINA 1990–2004 PÄÄTTÄMÄT KHT- JA HTM-TILINTARKASTAJIEN JA -YHTEISÖJEN TOIMINTAAN KOHDISTUVAT ERITYISET VALVONTA-ASIAT								
	Vireilletuloperuste		Päätöksen lopputulos <sup>1)</sup>					
	Hyväksymisen peruuttamis- esitys	<sup>2)</sup> Muutok- sen- <sup>3)</sup> haku	Hyväksy- misen peruutta- minen	Sanktio ensi- asteena	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	-	-	-	-	-

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

## TILA 1/2004

Asunto-osakeyhtiön osakas, hallituksen jäsen X ja eräät muut osakkaat pyysivät TILA:aa tutkimaan, oliko asunto-osakeyhtiön tilintarkastaja KHT A noudattanut hyvää tilintarkastustapaa suorittaessaan Asunto Oy:n tilintarkastuksen tilivuosilta 2000–2002. Kantelijat moittivat KHT A:n toimintaa siksi, että vuonna 2003 yhtiön hallituksen teettämässä tarkastuksessa pääomavastikelaskelmat todettiin virheellisiksi ja vastikemaksuja koskevassa kirjanpidossa löytyi puutteita.

KHT A torjui vastineessaan kantelijoiden moitteet. KHT A kertoi, että isännöitsijänä huhtikuusta 2002 lähtien toiminut Osuuskunta oli ilmoittanut KHT A:lle, etteivät Asunto Oy:n osakaskohtaiset vastikelaskelmat täsmänneet Osuuskunnan järjestelmän mukaan. KHT A:n mukaan asiassa oli laskentateknisesti kysymys asunto-osakeyhtiöissä yleisesti käytetystä järjestelmästä. Kirjanpidon teon yhteydessä järjestelmä laski automaattisesti osakaskohtaiset vastikkeet järjestelmään syötettyihin budjetoituihin vastikemääriin vertaamalla. KHT A oli selvittänyt eroja X:n, B:n ja Isännöinti Oy:n kirjanpitäjän kanssa. Kirjanpito oli todettu oikeaksi. KHT A katsoi, että tilintarkastuksessa ei voida lähteä siitä, että jokainen vastikesuoritus tarkastettaisiin osakaskohtaisesti. KHT A:n mielestä tilintarkastajan on voitava luottaa siihen, että pistokokein tehty järjestelmän automatiikan tarkastus riittää.

TILA katsoi, että KHT A oli huolimattomuudesta ja varomattomuudesta menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti laiminlyömällä asianmukaisen tilintarkastustyön dokumentoinnin Asunto Oy:n tilintarkastuksissa tilivuosilta 2000–2002 sekä suorittamalla tilintarkastuksen niin huolimattomasti, että pääomavastikelaskelmiin sisältyvät virheet ja puutteet olivat jääneet huomaamatta ja asianmukaisesti raportoimatta. KHT A oli laiminlyönyt noudattaa ammatillista varovaisuutta ja huolellisuutta. KHT A:n toiminta poikkesi TILA:n mielestä olennaisesti huolellisten ammattihenkilöiden menettelystä vastaavassa tilintarkastuksessa. TILA antoi yksimielisesti KHT A:lle varoituksen.

(KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILA:n päätökseen.)

### Kantelu

Asunto Oy:n hallituksessa toiminut X ym. (kantelijat) kantelivat KHT A:n hyvän tilintarkastustavan vastaisesta toiminnasta Asunto Oy:n tilintarkastuksessa.

### Kantelun taustaa

Kantelijat ovat kantelukirjeessään ja tammikuussa 2004 TILA:lle antamassaan vastaselityksessä KHT A:n vastineeseen kertoneet, että Asunto Oy on kesäkuussa 2000 valmistunut, pieni 20 asunnon taloyhtiö. Rakennuttajana on toiminut Rakennus Oy. Yhtiön omistama talo luovutettiin asumiskäyttöön toukokuussa 2000. Yhtiö omistaa osuuden Pysäköinti Oy:stä, joka hallitsee alueen yleisiä alueita ja pääosaa alueen autopai-koista.

Kaikissa huoneistoissa oli paikallisen osuuspankilta saama yhtiölaina (Alfa), joka kattoi 70 % huoneiston velattomasta myyntihinnasta. Tätä lainaa oli mahdollista lyhentää tai maksaa se kokonaan pois. Hallitus teki lokakuussa 2000 päätöksen lainanlyhennyksistä siten, että lainat voi maksaa pois 30.6. ja 31.12. Myös muuna aikana tapahtuvat lainanmaksut olivat mahdollisia isännöitsijälle maksettavaa erilliskorvausta vastaan. Jos huoneistoon kohdistuva lainaosuus ylitti 40 %, kerättiin myös kolmen kuukauden rahoitusvastiketta vastaava vakuusraha. Yhtiöllä on kaksi pankkitiliä, joita isännöitsijä käytti siten, että toiselle tilille kerättiin vakuusrahat ja toista tiliä käytettiin hoito- ja rahoitusvastikkeiden keräämiseen ja laskujen maksamiseen. Kun osakkaat halusivat lyhentää yhtiölainaansa tai maksaa sen kokonaan pois, nämä rahat piti maksaa tälle yleistilille.

Yhtiön kiinteistöhuollosta ja siivouksesta on tehty sopimus Huoltoyhtiön kanssa.

Rakennuttaja valitsi isännöitsijäksi auktorisoidun ISA isännöitsijän B:n Isännöinti Oy:stä. Isännöintisopimus irtisanottiin päättyväksi huhtikuussa 2002 yhtiön hallituksen toimesta. Irtisanominen perustui yhteistyöongelmiin hallituksen ja isännöitsijän välillä. Uusi yhtiöjärjestyksen mukainen isännöintisopimus tehtiin ISA auktorisoitu Osuuskunnan isännöintitoimen kanssa 1.4.2002 alkaen. Sopimus on edelleen voimassa.

KHT A toimi tilintarkastajana luovutuskokouksesta 21.9.2000 lukien. Hän on toiminut yhtiökokouksen valitsemana tilintarkastajana vuosina 2001 ja 2002.

Toukokuussa 2002 alkoi paljastua ongelmia. Tuolloin nykyinen isännöitsijä ilmoitti rahoitusvajeesta, jonka hän sanoi korjaantuvan seuraavan vastikemaksujen eräpäivänä. Näin ei kuitenkaan käynyt. Hallituksen kokous paljasti hallitukselle osittain talousasioiden todellisen tilan.

Koko todellisuus havaittiin vasta 2003 keväällä hallituksen teetettyä tarkemman tilintarkastuksen vuosilta 2000 ja 2001. Tällöin jouduttiin laskettamaan lainalaskelmat uudelleen. Toimenpiteen suoritti isännöitsijä B olemassa olevan tositemaineiston perusteella. B oli saanut yhtiökokoukselta tili- ja vastuuvapauden vuodelta

2000 ja 2001. Tili- ja vastuuvapaus on pääsääntöisesti perustunut KHT A:n yhtiökokoukselle antamaan lausuntoon. Saamansa selvityksen jälkeen ylimääräinen yhtiökokous velvoitti 12.8.2003 yhtiön hallituksen ryhtymään kantelu- ja vahingonkorvaustoimenpiteisiin vuosina 2000 ja 2001 toimineita isännöitsijää ja tilintarkastajaa kohtaan. Yhtiökokous ei antanut vastuuvapautta tilintarkastajalle vuodelta 2002.

Kantelijat ovat katsoneet, että KHT A on toiminut yhtiön kannalta piittaamattomasti ja vahingollisesti. Hän ei ole tarkastanut yhtiön tilejä ja hallintoa riittävän laajasti, jotta kantelussa tarkemmin yksilöidyt virheet olisi havaittu. He ovat moittineet KHT A:n toimintaa tilivuosi 2000–2002 tilintarkastuksessa etenkin sillä perusteella, että pääomavastikelaskelmat oli laadittu virheellisesti ja vastikemaksuja koskeva kirjanpito oli puutteellinen. Lainalaskelmat on tehty uudelleen toukokuussa 2003 olemassa olevasta tositeaineistosta. Uusissakin lainalaskelmissa viivästyskorot oli sisällytetty lainapääomaan, vaikka kaikki rahoitusvastikkeet oli maksettu ajallaan.

Isännöitsijä B:llä oli käytössään Excel-taulukkolaskentaan perustuva ohjelmisto, jonka hän oli kehittänyt nimenomaan Alfa-lainan hoitamista varten. Osuuskunnalla oli jokin muu järjestelmä. Kantelijoiden mielestä tilintarkastajan pitäisi olla selvillä käytettävistä laskentatekniikasta ja ohjelmiin syötettävien tietojen virheettömyyden varmistamisesta. Yhtiön osakkeenomistajilla on oikeus ”luulla”, mutta yhtiön palkkaamisen asiantuntijoiden pitää ”tietää” käsiteltävät asiat. Kirjanpito ei ollut oikein sikäli, että vastikerahoituslaskelma oli kerätty väärin. Asfaltti-investointi oli laitettu lainan osalta pääoman puolelle ja kaikki muut kirjaukset hoitopuolelle, minkä isännöitsijä B korjasi. Asfaltti-investoinnissa käytetty tili sisältää myös yhden Alfa-lainan suorituksen jäänteitä.

Isännöitsijä B laati uudelleen Alfa-lainalaskelmat alkuperäisen aineiston avulla 3.5.–13.6.2003 välisenä aikana. Kaikki 2000–2001 välisenä aikana suoritettujen lainalaskelmat olivat erisuuruisia kuin aikoinaan perityt lainaosuudet. KHT A ei ollut suorittanut mitään pistokoeluonteista tarkastusta. Kirjanpidossa ei ollut lainalaskelmista minkäänlaista laskelmaa. Jos KHT A olisi tehnyt tarkastuksia edes pistokokein, virheet olisi havaittu. Jo silloin olisi tullut esille isännöitsijä B:n käytämä tekniikka, jossa hän lisäsi lainapääomaan myös aiheuttamansa viivästyskorot. Asfalttilainan lähtötiedot oli annettu virheellisesti isännöitsijän vaihdossa, mutta isännöitsijä B korjasi ne 12.6.2003.

Ylimääräinen yhtiökokous päätti elokuussa 2003, että lainalaskelmat laaditaan annuiteettiperiaatteella, koska vertailussa uusiin laskelmiin havaittiin epämääräisyyksiä. Yhtiön pankilta saamaa lainaa maksetaan yhä takaisin annuiteettiperiaatteella. Näin yhtiökokous pyrkii varmistamaan osakkaiden yhdenvertaisen kohtelun.

Hallitukselle annettu kirjanpitoaineisto ei sisältänyt perittyjen lainaosuuksien osalta minkäänlaista lainalaskelmaa. Tämän johdosta hallitus teki omia tarkistuslaskelmiaan, joista yksi oli annuiteetilaskelma. Yhtiölaina maksetaan takaisin annuiteettiperiaatteella ja kaikki rahoitusvastiketta maksaneet osakkaat olivat maksaneet vastikkeet ajallaan, koska Osuuskunnan edustaja ilmoitti, vertailulaskelmaan vedoten 25.6.2003, että heidän saamiensa lähtötietojen virheellisyydestä johtuen on osakkaiden tasavertaisen kohtelun takaamiseksi parempi käyttää annuiteettiperiaatetta kaikissa lainaosuuslaskelmissa. Vuonna 2003 lainalaskelmat siis tehtiin uudestaan kaikille osakkaille alusta alkaen, koska B:n käyttämästä laskentatavasta ei päästy selville, kun asuntokohtaisesti eritellyt lainalaskelmat puuttuivat. Lisäksi B:n laskelmissa oli virheellisesti myös asiattomat viivästyskorot mukana.

Kantelijat ovat huomauttaneet, että vuoden 2001 tilinpäätöksessä tilikauden voitto on tulolaskelmassa eri summa kuin taseessa oleva summa. Tilinpäätöksessä ei ole käsitelty asfaltointia kirjanpidollisesti oikein. Osakkaan yhtiölainaosuudesta pankille maksamatta jäänyt osuus (noin 500 mk) ilmestyi asfaltti-investoinnin tilille. Asia selvisi vasta kun tehtiin uudet lainalaskelmat.

Vuodelta 2001 kirjanpidon tarkistuslaskelmissa hoitoalijäämä oli noin 53 000 markkaa ja vastaavasti pääomapuolen ylijäämä oli noin 54 000 markkaa. Tämä johtui siitä, että asfaltti-investointi oli kirjattu hoitopuolelle ja siihen liittyvä laina pääomapuolelle.

Vuoden 2002 tapahtumista kantelijat ovat kertoneet, että isännöinnin vaihtuessa uuden isännöitsijän lainalaskentaohjelmaan syötettiin väärät lähtötiedot. Kyseinen asia paljastui vasta toukokuussa 2003 tehdystä vuosien 2000 ja 2001 lainalaskelmien uudelleen laskennassa. Isännöitsijä ilmoitti toukokuussa 2000 käytettävissä olevien varojen riittämättömyydestä. Isännöitsijä pyysi hallituksen puheenjohtajalta lupaa noin 1000 euron vipin ottamiseen Osuuskunnalta noin viikon ajaksi. Asiasta ei ole kirjallista dokumenttia. Hallituksen tekemän tositetarkastuksen yhteydessä 24.10.2002 havaittiin rahatilanteen olevan erilainen kuin isännöitsijä oli antanut ymmärtää. Tämä näkyi tiliotteilta rahojen siirtoina Osuuskunnalta yhtiölle. Loppujen lopuksi isännöitsijä oli ottanut Osuuskunnalta vippiä 9511 euroa. Tällaisesta lainanotosta ei ole vuodelta 2002 hallituksen päätöstä. Lainanotto tuli yllätyksenä hallitukselle vuoden 2002 lopussa. Kyseistä asiaa ei tilintarkastajan toimesta ole raportoitu yhtiökokoukselle.

Osuuskunnan isännöitsijä selvitti 25.11.2002 syntynyttä rahoitusvajetta. Tämä syntyi sen johdosta, ettei yhtiölainasta ollut tehty uutta lainanlyhennyssuunnitelmaa, vaikka lainaosuuksia oli maksettu jo useita. Edellinen uusittu lainanlyhennyssuunnitelma oli vuoden 2001 elokuulta. Rahoitusvastikekertymä oli huomatta-

vasti pienempi kuin pankin lainalasku. Lainanlyhennyssuunnitelma olisi pitänyt tehdä jo vuoden 2003 huhtikuussa.

Kantelijat katsovat, ettei KHT A ole noudattanut hyvää tilintarkastustapaa toimiessaan Asunto Oy:n tilintarkastajana. Toiminnallaan hän on aiheuttanut huomattavaa epäluottamusta KHT-tilintarkastusta kohtaan osakkeenomistajien keskuudessa. Kantelijat pyytävät ryhtymään asiaankuuluviin kurinpitotoimenpiteisiin KHT A:ta kohtaan. He ovat kertoneet, että vuosina 2000–2001 toimineesta isännöitsijästä on tehty kantelu Isännöitsijöiden Auktorisointiyhdistys ISA ry:lle. Kantelijoiden mukaan taloyhtiön asiat ovat nyt vihdoin järjestyksessä aktiivisen ja yhteistyökykyisen hallituksen ansiosta.

#### KHT A:n vastine

KHT A on TILA:lle antamassaan vastineessa torjunut kantelijoiden moitteet.

KHT A kertoi, että Osuuskunta otti häneen yhteyttä. Siellä oli todettu, että Asunto Oy:n osakaskohtaiset vastikelaskelmat eivät kaikilta osin täsmänneet heidän käytössään olevan järjestelmän mukaan. Isännöinti oli siirtynyt Osuuskunnalle Isännöinti Oy:ltä, jonka edustajana kyseessä olevan taloyhtiön hallituksessa oli B. Hänellä on isännöinnin ammattitutkinnot AIT ja ISA. KHT A toimii lukuisten asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastajana Osuuskunnan isännöimissä taloissa. Tällä perusteella häntä pyydettiin auttamaan kyseisen yhtiön vastikkeiden laskennassa.

KHT A:n mukaan asiassa on laskentateknisesti kysymys asunto-osakeyhtiöissä yleisestä järjestelmästä, jossa kirjanpidon teon yhteydessä järjestelmä laskee automaattisesti osakaskohtaiset vastikkeet järjestelmään syötettyihin budjetoituihin vastikemääriin verrattuna. Osakaskohtaiset vastikesuoritukset tulevat automaattisesti suoraan pankkien järjestelmistä.

KHT A kokoontui Osuuskunnassa 2.5.2003 kiinteistösihteeri C:n ja asunto-osakeyhtiötä edustavan X:n kanssa. Osuuskunnassa oli todettu, että kirjanpito oli tehty oikein, mutta jotkin osakaskohtaiset vastikkeet eivät täsmänneet Osuuskunnassa käytössä olleeseen automaattiseen vastikelaskentaan. Tilaisuudesta laadittiin muistio, johon KHT A laittoi nimensä rauhoittaakseen tilanteen. Osuuskunnan toteamus kirjanpidon oikeellisuudesta osoitti muistion vaatimukset liiallisiksi. KHT A kuitenkin vaati, että B:n toimiston kanssa keskusteltaisiin asiasta. KHT A soitti välittömästi B:n toimistolle ja sopi kokouksesta hänen toimistossaan. KHT A osallistui X:n, B:n ja Isännöinti Oy:n kirjanpittäjän kanssa kahtena päivänä vastikkeissa olevien erojen selvittämiseen. Kirjanpidon todettiin olevan oikein, joten muistiossa olevat maininnat kirjanpidon tekemisestä uudelleen todettiin perusteettomiksi. Syytä eräiden osakaskohtaisten vastikkeiden virheisiin ei

löydetty. He tulivat siihen johtopäätökseen, että kyseessä on ollut jonkinlainen järjestelmän käyttövirhe.

KHT A on katsonut, että tilintarkastuksessa ei voida lähteä siitä, että jokainen vastikesuoritus tarkastettaisiin osakaskohtaisesti. Tilintarkastajan on voitava luottaa siihen, että pistokokein tehty järjestelmän automatiikan tarkastus riittää.

Uusia tilintarkastuksia ei ole tehty. Tältäkin osin muistiossa esitetty vaatimus tilintarkastuksen uudelleen suorittamisesta osoittautui tarpeettomaksi. KHT A:n tavatessa muussa yhteydessä tilintarkastajaksi valitun E:n hän ilmoitti, ettei ollut suostunut X:n pyyntöön erikoistarkastuksen toteuttamisesta. Näin ollen kaikki muistiossa mainitut tehtävät osoittautuivat tarpeettomiksi.

KHT A:n ehdotuksesta osakaskohtaisten vastikkeiden laskelmassa käytettiin annuiteetilaskelmaa, jolla vastikkeissa olevat virheet saatiin oikaistua. Taloyhtiö eivätkä sen osakkaat kärsineet minkäänlaista vahinkoa. Tästä syystä Isännöinti Oy:n maksama korvaus 547,66 euroa tuntuu perusteettomalta, koska KHT A ei ole veloittanut mitään.

KHT A sai yllätyksekseen Asunto Oy:ltä 15.9.2003 päivätyn 717 euron laskun, joka oli hänen mielestään perusteeton. X:n tiedustellessa asiasta KHT A ilmoitti, ettei hän aio maksaa laskua. Vähän ajan kuluttua hän sai uuden laskun. X:n taas tiedusteltua asiasta KHT A ilmoitti kieltäytyvänsä maksamasta, minkä jälkeen X kertoi järjestävänsä ikävyvksiä.

KHT A:n mielestä Asunto Oy:n kantelussa asioita ei ole selvitetty siten kuin ne tosiasiallisesti tapahtuivat, vaan selvästi peitellen asioita ja tarkoitushakuisesti. Kantelun täytyy olla X:n laatima.

KHT A on vastineessaan kommentoinut joitakin kantelun yksityiskohtia. KHT A ihmettelee sitä, että vaikka X on vuonna 2000 toiminut taloyhtiön hallituksen puheenjohtajana, hän ei ymmärrä, että hallitus on vastuussa yhtiön asioista. X luettelee kantelussaan lainanlyhennyksiin liittyviä asioita. KHT A ei voi ottaa kantaa hänen esityksiinsä puuttuvista asiakirjoista erityisesti, koska hän on esiintynyt asiassa tarkoitushakuisesti.

KHT A:n mielestä kantelijoilta puuttuu kirjanpidon ymmärrys. Kantelussa väitetään, että tuloslaskelmassa tilikauden voitto on eri summa kuin taseessa. Väite ei pidä paikkaansa. Kummassakin on tulos 85,98. Kirjoittaja ei ole ymmärtänyt kirjanpidon periaatetta, jonka mukaan tuloslaskelmassa esitetään kauden tulos ja taseessa myös aikaisempien vuosien tulokset.

Vuoden 2002 osalta X esittää hallituksen puheenjohtajan tekevän sitä tai tätä ymmärtämättä, että juuri hän on

hallituksen puheenjohtajana vastuussa taloyhtiön asioista.

KHT A on mielestään toiminut asiassa niin hyvin kuin se on ollut mahdollista. Taloyhtiölle ja osakkaille ei ole aiheutunut vahinkoa, joten hän pitää esitettyjä moitteita täysin perusteettomina.

### Muu selvitys

TILA on tutustunut KHT A:n työpaperien kopioihin, jotka hän on toimittanut TILA:lle vastineensa liitteenä TILA:n sihteerin esittämän pyynnön johdosta. Kysyttäessä puhelimitse 18.2.2004 sihteerille antamansa ilmoituksen mukaan liitteet sisältävät Asunto Oy:n tilintarkastusta 2000–2002 koskevat työpaperit. Hän on tosin lähettänyt vielä 24.2.2004 päivätyn täydennyksen tilintarkastusta koskeviin työpapereihin.

KHT A on puhelimitse 18.2.2004 ilmoittanut TILA:n sihteerille, ettei hänellä ole kommentoitavaa kantelijoiden 27.1.2004 päivättyyn vastaselitykseen.

TILA on saanut 24.2.2004 kantelijoilta Asunto Oy:n tilinpäätösasiakirjat tilivuosilta 2000–2002 sekä kopiot niin sanottua asfalttilainaa koskevista ylimääräisen yhtiökokouksen 8.8.2001 ja hallituksen tekemistä päätöksistä.

KHT A on 27.2.2004 päivättyllä kirjeellään kommentoinut kantelijoiden toimittamia tilinpäätösasiakirjoja huomauttamalla, että asunto-osakeyhtiön toimintakertomuksessa tilikaudelta 1.6. – 31.12.2000 oleva toteamus tilintarkastajista on kirjattu virheellisesti siten, että varsinaisena tilintarkastajana on oikeasti toiminut KHT A ja varalla KHT B. Kaupparekisterissä asia on alun perin ollut näin. KHT A on todennut, että asiassa hänen aikaisemmin esittämänsä riittää kommentteiksi.

### TILA:n päätös

#### Perustelut

##### 1. TILA:n tehtävän rajaus

TILA:n tehtävänä on ottaa kantaa KHT A:n toiminnan tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisuuteen Asunto Oy:n tilintarkastuksessa.

##### 2. Tapahtumien kulku

KHT A on toiminut Asunto Oy:n luovutuskokouksen ja yhtiökokouksen valitsemana tilivuosien 2000–2002 tilintarkastajana.

KHT A on antanut niin sanotun vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen 10.4.2002 tarkastamaltaan tilikaudelta 1.1.–31.12.2001 ja vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen 8.4.2003 tarkastamaltaan tilikaudelta 1.1.–31.12.2002. Antamissaan tilintarkastuskerto-

muksissa KHT A lausuu, että tilinpäätökset on laadittu kirjanpitolain sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätökset antavat kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätökset voidaan KHT A:n antamien lausuntojen mukaan vahvistaa sekä yhtiön hallituksen jäsenille ja isännöitsijälle myöntää vastuuvapaus tarkastetuilta tilikausilta.

Tilivuosien 2000–2002 vastikelaskelmissa havaittiin keväällä 2003 virheitä. Asunto-osakeyhtiön pääomavastikelaskelmat olivat virheellisiä ja vastikemaksuja koskeva kirjanpito oli puutteellinen. KHT A on myöntänyt virheet sekä sen, etteivät virheet tulleet esiin tilintarkastuksessa. Asunto-osakeyhtiö teetti lainalaskelmat uudelleen toukokuussa 2003. Virheelliset laskelmat johtivat vastikkeiden palautuksiin joillekin asunto-osakeyhtiön osakkaille ja uudelleen perintään joiltakin osakkailta.

### 3. Asunto-osakeyhtiön tilintarkastukseen sovellettavat säännökset ja hyvä tilintarkastustapa

Asunto-osakeyhtiölain (809/91) 63 §:n mukaan asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä asunto-osakeyhtiölain 5 luvussa ja tilintarkastuslaissa säädetään. Asunto-osakeyhtiön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastukseen ja tilintarkastuskertomuksen antamiseen sovelletaan tilintarkastuslain säännöksiä.

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

Asunto-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 kohdissa tarkoitetuista seikoista. Tilintarkastajan on muun muassa lausuttava 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 tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Asunto-osakeyhtiölain tilinpäätöksen sisällöstä säädetään kirjanpitolain lisäksi asunto-osakeyhtiölain 6 luvussa.

Tilintarkastajan tehtävänä on valvoa, että yhtiön toiminnassa menetellään lain, yhtiöjärjestyksen ja yhtiön toimielinten oikeudellisesti pätevien päätösten mukaan. Tilintarkastajan tulee myös seurata, onko talousarviota

noudatettu ja tarvittaessa selvitettävä syyt olennaisiin poikkeamiin. Tilintarkastajan yhtenä tärkeimmistä tehtävistä on tarkastaa, että asunto-osakeyhtiön toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksen liitetiedoissa esitettävät vastikelaskelmat on oikein esitetty ja että vastikkeet on peritty lain ja asunto-osakeyhtiössä tehtyjen päätösten mukaisesti.

Tilintarkastajan muistuttamisvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 19 §:n 2 momentissa. Asunto-osakeyhtiön tilintarkastajan on esitettävä muistutus, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai isännöitsijä on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus. Tilintarkastajalla on tilintarkastuslain mukaan muistuttamisvelvollisuus myös, jos yhtiön hallituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai isännöitsijä on syyllistynyt muuhun yhtiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen vastaiseen toimintaan.

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

Tilintarkastaja esittää tarkastushavaintonsa ja johtopäätöksensä tilintarkastuskertomuksen muodossa yhtiökoukouskulle ja tarvittaessa tilintarkastuspöytäkirjan tai -muistion muodossa yhtiön hallitukselle.

Tilintarkastaja voi asunto-osakeyhtiössä tarjota lakisäänteisen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilintarkastuksen lisäksi myös muita palveluja edellyttäen, että hänellä on niiden tarjoamiseen vaadittava asiantuntemus, eikä muiden palvelujen, esimerkiksi asiantuntijalausuntojen laatiminen, tarjoaminen vaaranna tilintarkastuksen riippumattomuutta. Näihin tehtäviin sovelletaan tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentin nojalla hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuutta koskevaa tilintarkastuslain 16 §:ää sekä tilintarkastuslain 25, 28–39, 41 ja 42 §:ää. Tilintarkastajan on hyvän tilintarkastustavan mukaan toimittava muissakin tehtävissä rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti sekä sovellettava tehtävän hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaisia ja ammattimaisia tarkastusmenetelmiä.

#### 4. 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 vuosien 2000–2002 tilintarkastuksissa on kuvattu 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 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 johtopäätöksistä.

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

#### 5. TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

##### 5.1. Tilintarkastustyön dokumentointi

Tapauksen kaikkien tosiasioiden selvittäminen jälkikäteen luotettavalla tavalla TILA:ssa ei ole mahdollista, koska KHT A:n työpaperit ovat puutteelliset. KHT A:n tilintarkastustyön dokumentointi ei ole hyvän tilintarkastustavan mukaista.

KHT A:n työpaperissa ei ole selvästi eroteltuna pysyväistietoja ja tilikauden aikaisia tietoja. Työpaperit ovat puutteelliset ja ne poikkeavat hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista. KHT A:n työpapereiden sisältö eli tilintarkastustyön asiasisällön dokumentointi ei vastaa huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamaa käytäntöä, vaan dokumentointi antaa aihetta moitteisiin.

KHT A:n työpaperit (vastineen liitteet 1–6 ja täydennys 24.2.2004) sisältävät ainoastaan yhden A4-sivun laajui-



sen tarkastuslistan, kopioita joistakin kokousmuistioista, todistuksista ja tilinpäätösasiakirjaluonnoksista. Varsinaista työn kulkua, havaintoja ja päätelmiä koskevia merkintöjä ei juuri ole. Vastikkeiden tarkastusta koskevia havaintoja ei ole dokumentoitu. Työpapereista ei käy selville, miten KHT A on tehnyt tilintarkastuksen ja päätenyt tarkastuksen perusteella antamaansa lausuntoon. Asiantunteva lukija ei voi työpapereihin sisällyvistä yksittäisistä asiakirjoista johdonmukaisesti päätellä, mitkä ovat olleet tarkastustyön olennaiset havainnot, päätelmät ja niiden perustelut.

## 5.2. KHT A:n suorittama tilintarkastus

Asunto Oy:n vastikelaskelmien virheet johtuvat isännöitsijän toiminnasta. Ensisijaisesti asunto-osakeyhtiön hallituksen tehtävänä on ollut valvoa isännöitsijän toimintaa. Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa vastikkeiden tarkastukseen on kiinnitettävä olennaista huomiota. KHT A:n olisi pitänyt tilintarkastuksessa varmistaa, että vastikkeet on laskettu asianmukaisesti ja että ne on peritty oikein. TILA:n tekemä selvitys osoittaa, että KHT A on suorittanut Asunto Oy:n hallinnon tarkastuksen huolimattomasti. Pääomavastikelaskelmiin sisältyvät virheet ja puutteet ovat jääneet asianmukaisesti raportoimatta.

KHT A on laiminlyönyt noudattaa ammatillista varovaisuutta ja huolellisuutta. KHT A:n toiminta poikkeaa olennaisesti siitä, miten huolelliset ammattihenkilöt olisivat vastaavassa tilintarkastuksessa menettelleet, joten hänen toimintansa on hyvän tilintarkastustavan vastaista.

## 6. Yhteenveto

KHT A on huolimattomuudesta ja varomattomuudesta menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti

1. laiminlyömyllä asianmukaisen tilintarkastustyön dokumentoinnin Asunto Oy:n tilintarkastuksissa tilivuosilta 2000–2002;
2. suorittamalla tilintarkastuksen niin huolimattomasti, että pääomavastikelaskelmiin sisältyvät virheet ja puutteet ovat jääneet huomaamatta ja asianmukaisesti raportoimatta.

## Ratkaisu

TILA antaa yksimielisesti KHT A:lle varoituksen.

## Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 16, 34–39 §.

## Muutoksenhaku

Muutoksenhausta säädetään tilintarkastuslain 41–42 §:ssä. KHT A:lla oli oikeus hakea tähän päätökseen valittamalla muutosta oheisen valitusosoituksen mukaisesti. KHT A ei kuitenkaan hakenut valittamalla muutosta VALA:lta.

## TILA 2/2004

Rahoitus Oy pyysi kantelussaan TILA:aa tutki-  
maan, oliko KHT A toiminut hyvän tilintarkastus-  
tavan mukaisesti antaessaan tilintarkastajan todis-  
tukset Lakiasiaintoimisto Oy:n osakepääoman  
maksusta ja osakepääoman korotuksesta. Lakiasi-  
aintoimisto Oy:n perustaja lakimies X oli saanut  
Rahoitus Oy:ltä lainan lakiasiaintoimiston osake-  
pääoman korottamiseen sillä ehdolla, että X sijoitti  
Lakiasiaintoimisto Oy:n osakepääomaan määrätyn  
summan. KHT A antoi Lakiasiaintoimisto Oy:n pe-  
rustamisilmoitukseen liittyvän tilintarkastajan to-  
distuksen, jossa hän vakuutti, että osakkeiden mak-  
sua koskevia säännöksiä oli noudatettu. Kantelijan  
mukaan kirjanpitoon ei kuitenkaan tehty vastaavaa  
vientä eikä osakepääomaa maksettu yhtiön tilille.  
Kun osakepääomaa perustamisen jälkeen korotet-  
tiin Rahoitus Oy:n myöntämän lainan avulla KHT  
A vakuutti kaupparekisteriä varten antamassaan  
todistuksessa, että osakepääoma oli kokonaan mak-  
settu ja yhtiön hallussa. Sittemmin X jätti osan lai-  
nastaan maksamatta takaisin Rahoitus Oy:lle. X  
tuomittiin myöhemmin oikeudessa rangaistukseen  
kahdesta rekisterimerkintärikoksesta ja törkeästä  
petoksesta.

Vastineessaan KHT A kiisti kantelussa esitetyt  
moitteet ja katsoi, että hänen suorittamansa tarkas-  
tustoimenpiteet olivat riittäviä. Lakiasiaintoimisto  
Oy:n perustamisen yhteydessä KHT A antoi tilin-  
tarkastajan todistuksen yhtiön 50 000 markan osa-  
kepääoman maksusta. Maksu tapahtui kuittaamalla  
X:n 100 000 markan saatavaa perustetulta yhtiöltä  
osakepääomaa vastaavalla summalla. KHT A:n  
hallussa on valokopio kauppakirjasta, jolla X myi  
Lakiasiaintoimisto Oy:lle toisen lakiasiaintoimiston,  
Lawyers Oy:n, osakkeita 100 000 markan kauppahin-  
nasta. Kun KHT A:lle esitettiin tällainen kaup-  
pakirja osakepääoman maksutodistuksen yhteydes-  
sä, ei hänellä ole ollut mitään syytä epäillä, etteikö  
X:n ja Lakiasiaintoimisto Oy:n välillä olisi ollut  
velka/saatava-suhdetta. Osakepääoman maksu oli  
toteutettu kuittaamalla edellä mainittua saatavaa.  
Menettely on KHT A:n mukaan osakeyhtiölain  
mukainen ja osakepääoma oli tullut maksetuksi.  
Kirjanpitoviennistä KHT A:lla ei ollut tietoa, koska  
hän ei ollut antanut tilintarkastuskertomusta tai  
muuta lausuntoa yhtiön tilinpäätöksestä taikka  
kirjanpidosta. Osakepääoman korottamisen oli  
maksanut Rahoitus Oy eikä KHT A katsonut tar-  
peelliseksi selvittää asian kulkua siltä osin.

TILA katsoi, että KHT A:lla oli ollut perusteltu syy  
olla erityisen varovainen yhtiöltä ja X:ltä saatujen  
tietojen luotettavuuden suhteen, koska yhtiötä ja  
osakkeiden maksajaa edusti sama henkilö. Erityistä  
huolellisuutta oli edellyttänyt myös se, että Lakiasi-  
aintoimisto Oy:n osakepääoman maksutapa ei ollut  
tavanomainen ja se, että kauppa, jossa syntyneen

saatavan kuittaukseen osakepääoman maksu perustui, koska sellaisen ammatinharjoittajien muodostaman yhteisön osakkeita, joiden siirtoja yleisesti rajoitetaan sekä yhtiöjärjestyksessä että usein myös osakkaiden keskinäisillä sopimuksilla. TILA totesi, että X:n Lakiasiaintoimisto Oy:lle myymät Lawyers Oy:n osakkeet olivat olleet pantattuina Lawyers Oy:n osakkaiden hallussa. Niiden arvo oli jäänyt määrittelemättä. TILA katsoi, että osakepääoman maksua koskevan todistuksen antaminen ainoastaan osakkeiden myyntiä koskevan kauppakirjan perusteella ei ollut riittävää. KHT A ei ollut suorittanut riittäviä tarkastustoimenpiteitä ennen todistusten antamista kaupparekisteriä varten. KHT A oli luottanut liikaa X:n antamiin dokumentoitomiin tietoihin. TILA katsoi, että KHT A oli menettelyt huolimattomuudesta ja varomattomuudesta hyvän tilintarkastustavan vastaisesti ja antoi yksimielisesti KHT A:lle varoituksen.

KHT A haki valittamalla muutosta VALA:lta ja vaati, että varoitus poistetaan. Hänen mielestään asiaa käsiteltäessä ei esitetty miltä osin hänen toimintansa olisi ollut moitittavaa. KHT A toisti näkemyksensä osakepääoman maksua koskevan todistuksen antamiseen johtaneista seikoista ja katsoi noudattaneensa hyvää tilintarkastustapaa.

VALA tutki valituksen ja totesi, että KHT A:lla oli ollut perusteltu syy olla erityisen varovainen yhtiöllä ja X:ltä saamien tietojen luotettavuuden suhteen, koska yhtiötä ja osakkeiden maksajaa edusti sama henkilö. Erityistä huolellisuutta oli edellyttänyt myös se, että osakepääoman maksutapa ei ollut tavanomainen ja siitä oli pitänyt mainita perustamisasiakirjassa. KHT A oli luottanut liikaa X:n antamiin dokumentoitomiin tietoihin. KHT A:n velvollisuutena oli varmistaa, että Lakiasiaintoimisto Oy:lle X:n myymien osakkeiden osakekirjat olivat kyseisen yhtiön hallussa. KHT A:n velvollisuutena oli myös tarkistaa niiden arvo panttaus huomiota ottaen. Nämä velvollisuutensa KHT A oli laiminlyönyt. VALA katsoi, että KHT A ei ollut suorittanut riittäviä tarkastustoimenpiteitä ennen todistusten antamista kaupparekisteriä varten. VALA hyväksyi TILA:n päätöksen lopputuloksen eikä poistanut KHT A:n saamaa varoitusta.

(Ei muutoksenhakuoikeutta VALA:n päätökseen.)

#### Kantelu

Rahoitus Oy pyysi kantelukirjeessään TILA:aa tutki- maan, onko KHT A toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti antaessaan tilintarkastajan todistukset Lakiasiaintoimisto Oy:n osakepääoman maksusta ja osakepääoman korotuksesta.

Rahoitus Oy kertoi, että Laina Oy, joka on 1.1.1999 sulautunut Rahoitus Oy:öön, oli myöntänyt X:lle

25 000 €n (150 000 markkaa) suuruisen perustamislainan Lakiasiaintoimisto Oy -nimisen perustetun osakeyhtiön osakepääoman korottamiseen.

Laina Oy:n perustamislainan myöntämisen edellytyksenä oli, että lainansaaja on osakeyhtiön osakas ja hänen osuutensa osakepääomasta ja äänivallasta on vähintään 20 prosenttia. Laina saattoi kattaa enintään 80 prosenttia lainansaajan merkitsemästä osakepääomasta. X:lle kerrottiin, että hänen oli itse sijoitettava osakepääomana vähintään 8 409,40 € (50 000 markkaa) Lakiasiaintoimisto Oy:öön saadakseen Laina Oy:ltä ko. perustamislainan. X toimitti Laina Oy:lle ennen perustamislainan maksatusta jäljennökset yhtiötä koskevista perustamisasiakirjoista sekä kaupparekisteriotteen (päiväty 11.4.1997). Siitä ilmeni, että 8 409,40 € oli täysin maksettu todistukseksi siitä, että hän oli suorittanut ”omavastuuosuutensa” rahoituspaketista.

Lakiasiaintoimisto Oy:n perustamiskokouspöytäkirja on päiväty 24.3.1997. Siinä on mainittu, että koko osakepääoma eli 8 409,40 € on maksettu. Yhtiön 26.3.1997 päivätyt perusilmoituksen olivat allekirjoittaneet hallituksen jäsenenä X ja KHT-tilintarkastaja A, jotka vakuuttivat, että koko 8 409,40 €n osakepääoma on kokonaan maksettu ja että se on yhtiön hallussa. Yhtiö rekisteröitiin 11.4.1997 kaupparekisteriin. Yhtiön kirjanpitoon ei ole tehty vientejä 8 409,40 €n osakepääoman maksusta. Lakiasiaintoimisto Oy:n 17.4.1997 päivätyt ylimääräisen yhtiökokouksen pöytäkirjan mukaan osakepääomaa korotettiin 25 000 €lla (150 000 markkaa). Tätä koskevan perusilmoituksen olivat allekirjoittaneet 16.7.1997 X ja KHT-tilintarkastaja A, jotka vakuuttivat, että koko 33 409,40 €n (200 000 markkaa) osakepääoma on maksettu ja on yhtiön hallussa. Yhtiön kirjanpitoon osakepääomaksi merkittiin 25 000 €(150 000 markkaa).

Mikäli Laina Oy olisi ollut tietoinen siitä, että 8 409,40 €n osakepääomaa ei ollut maksettu yhtiön tilille, ei Laina Oy olisi myöntänyt X:lle Lakiasiaintoimisto Oy:n osakepääoman korotusta vasten haettua 25 000 €n lainaa. X on jättänyt saamansa perustamislainan maksamatta Rahoitus Oy:lle. Paikallinen käräjäoikeus on syyskuussa 2003 antamassaan tuomiossa todennut X:n syyllistyneen 26.3.1997 tehdyn perusilmoituksen ja 16.7.1997 tehdyn muutosilmoituksen yhteydessä rekisterimerkintärikokseen ja törkeään petokseen Laina Oy:n henkilöstön erehdyttämisestä. Lisäksi käräjäoikeus on todennut X:n syylliseksi velallisen epärehellisuuteen. Oikeus on määrännyt X:lle teoista kahdeksan kuukauden ehdollisen vankeusrangaistuksen.

#### Vastine

KHT A vastasi 10.5.2004 päivätyssä vastineessaan kantelussa esitettyihin moitteisiin.

Selvityksen kohteena olevat tapahtumat ovat jo seitsemän vuoden takaisia eikä KHT A lisäksi enää työsken-

tele sen KHT-yhteisön palveluksessa, jossa tuolloin oli. Edellä mainituista syistä KHT A:lla on rajoitetusti asiaan liittyviä dokumentteja käytettävissään. Hän joutuu toteamaan asian kulun muistikuviansa perusteella.

KHT A on kertonut omasta toiminnastaan seuraavan. Lakiasiaintoy: n perustamisen yhteydessä KHT A antoi tilintarkastajan todistuksen yhtiön 50 000 markan osakepääoman maksusta. Maksu tapahtui kuittaamalla X:n yhtiöltä olevaa 100 000 markan saatavaa osakepääomaa vastaavalla summalla. KHT A:n hallussa on valokopio 24.3.1997 tehdystä kauppakirjasta, jolla X myi Lakiasiaintoy: lle omistamansa Lawyers Oy:n osakkeet 100 000 markan kauppahinnasta. Kun KHT A:lle esitettiin tällainen kauppakirja osakepääoman maksutodistuksen yhteydessä, ei hänellä ole ollut mitään syytä epäillä, etteikö velka/saatava-suhdetta X:n ja Lakiasiaintoy: n välillä olisi ollut.

Osakepääoman maksu on toteutettu kuittaamalla edellä mainittua saatavaa. Menettely oli KHT A:n mukaan osakeyhtiölain mukainen ja osakepääoma on tullut maksetuksi.

Rahoitus Oy viittaa kirjeessään siihen, että osakepääoman maksua ei ole viety kirjanpitoon. KHT A:lla ei tästä asiasta ole tietoa, eikä asia hänen mukaansa millään osin koske häntä, koska hän ei koskaan ole antanut tilintarkastuskertomusta tai muuta lausuntoa em. yhtiön kirjanpidosta tai tilinpäätöksestä. KHT A on kuitenkin todennut, että osakepääoman maksutodistuksen antamisen edellytyksenä ei ole asiaa koskeva kirjanpito-merkintä, koska käytännössä kirjanpito syntyy varsinaisen maksutapahtuman jälkeen.

Seuraavan osakepääoman korotuksen 150 000 markkaa on maksanut Rahoitus Oy, mistä syystä KHT A ei ole katsonut tarpeelliseksi selvittää asian kulkua tältä osin.

Toisessa, 24.8.2004 päivätyssä vastineessaan KHT A on ottanut kantaa TILA:n sihteerin 1.7.2004 päivätyssä kirjeessä esitettyihin seikkoihin.

#### Lawyers Oy:n osakkeista on ollut painetut osakekirjat

KHT A totesi, että hänellä on ollut tieto X:n osakkuudesta Lawyers Oy:ssä, jolloin epäilystä siitä, että X ei omistaisikaan näitä osakkeita, ei ole ollut. KHT A viittasi Tilintarkastusalan suosituksiin liittyviin Soveltamisohjeisiin pienen tilintarkastuskohteen (pienyhtiön) tilintarkastuksen erityispiirteistä, (1005), joissa todetaan seuraavasti (kohta 61): ”Ellei näyttöä ole päinvastaisesta, tilintarkastajalla on oikeus luottaa hänelle annettuihin tietoihin sekä pitää kirjanpitoaineistoa oikeana ja totuudenmukaisena.”

#### Osakkeet ovat olleet pantattuina osakkaiden hallussa

Pantatun omaisuuden myynti ei KHT A:n käsityksen mukaan ole Suomen lain mukaan kiellettyä.

Omaisuserän panttauksella voi olla vaikutusta myytävän omaisuserän arvoon. KHT A on todennut, että hänelle toimitettujen asiakirjojen liitteenä oleva Y:n kuulustelupöytäkirjan mukaan Y on ostanut takaisin X:lle myymänsä 10 Lawyers Oy:n osaketta. Kauppahintaa ei mainita. Kuitenkin kauppa osoittaa, että osakkeilla panttauskin huomioiden on ollut arvoa vielä jälkikäteenkin.

#### Yhtiöjärjestyksessä on ollut lunastuslauseke, jonka mukaan ”lunastushinta on osakkeen viimeiseen tilinpäätökseen perustuva arvo”

Lawyers Oy:n yhtiöjärjestykseen sisältyvä lunastuslauseke alkaa seuraavasti: ”Jos osake siirtyy yhtiön ulkopuoliselle uudelle omistajalle, on siirron saajan viipymättä ilmoitettava...”. Lause osoittaa selvästi sen, että osake voidaan myydä ulkopuoliselle taholle, mutta tämän tahon on kaupan jälkeen toimittava yhtiöjärjestyksen mukaisella tavalla. Jos osaketta ei voitaisi myydä ulkopuoliselle, olisi edellä esitetty yhtiöjärjestyksen tarkoittama tilanne mahdoton ja yhtiöjärjestyksen ko. säännös täysin turha.

Säännös, jonka mukaan lunastushinta on osakkeen viimeiseen tilinpäätökseen perustuva arvo, on epäselvä jättäen asian käytännön tulkinnan ja näin myös hinnan määrittämisen avoimeksi, koska tilinpäätökseen perustuva hinta voi olla esim. yhtiön substanssiarvo, yhtiön tuottoarvo tai jokin näiden sovellutus. KHT A piti aiheuttamana kommentoida hintaan liittyvää problematiikkaa.

Yhteenvetona KHT A totesi, että hänen suorittamansa tarkastustoimenpiteet ovat olleet olosuhteet huomioiden riittäviä. Hänen toiminnastaan ei ole esitetty mitään sellaisia väitteitä, että hän olisi joiltain osin menettellyt virheellisesti tai laiminlyöden velvollisuutensa tilintarkastajana.

#### Muu selvitys

TILA:lla on ollut kopio paikallisen kärjäoikeuden 25.9.2003 antamasta X:ää koskevasta tuomiosta, kopio Asianajotoimiston 30.10.2003 laatimasta valituskirjelmästä kärjäoikeudelle, kopio Lawyers Oy:n muutosilmoituksesta 19.2.1993 kaupparekisteriin (sisältää vuonna 1997 voimassa olleen yhtiöjärjestyksen), kopio Lawyers Oy:n ylimääräisen yhtiökokouksen 8.7.1994 pöytäkirjasta, kopio kaupparekisterin rekisterilehdestä (josta näkyy osakepääoman korotuksen rekisteröinti 5.1.1994), kopio 24.3.1997 päivätyistä kauppakirjasta, joka liittyy Lakiasiaintoy: n kaupparekisteriin (päivätty 17.4.1997) annettuun todistukseen osakepääoman maksusta, kopio Lakiasiaintoy: n perus-

tamiskokouksen pöytäkirjasta 24.3.1997, kopio Lakiasiaintoimisto Oy:n ylimääräisen yhtiökokouksen 17.4.1997 pöytäkirjasta, kopio Lakiasiaintoimisto Oy:n perustamisilmoituksesta kaupparekisteriin (26.3.1997), kopio Lakiasiaintoimisto Oy:n osakepääoman muutosilmoituksesta kaupparekisteriin (päiväämätön, 1997), kopio konkurssiasiamiehen teettämästä, HTM B:n 16.8.2000 päiväystä tarkastuskertomuksesta, kopio Lawyers Oy:n kaupparekisterinotteesta 16.6.2004, kopiot KKO:n ennakkopäätöksistä KKO 2001:36 ja KKO 1991:25 sekä kopio X:ää koskevien rikosepäilyjen esitutkinta-aineistosta.

KHT B on kysyttäessä puhelimitse ilmoittanut 18.6.2004 TILA:n sihteerille, ettei Lawyers Oy:n ja Lakiasiaintoimisto Oy:n tilintarkastusta koskevia KHT A:n työpapereita ole KHT-yhteisö Tilintarkastajat Oy:n arkistossa.

Asianajaja Z Lawyers Oy:stä on 18.6.2004 kysyttäessä puhelimitse kertonut TILA:n sihteerille, että Lawyers Oy:n yhtiöjärjestyksestä on muutettu 1997 jälkeen. Yhtiöllä oli osakekirjat 1997.

KHT A on 18.6.2004 uudistanut toteamuksensa aikaisemmin puhelimitse TILA:n sihteerille siitä, ettei hänellä ole muistikuvaa siitä, mitä asiakirjoja X on hänelle esittänyt ennen osakepääoman maksua koskevan todistuksen antamista. Todennäköisesti selvitys on ollut riittävä, koska hän on voinut todistuksen antaa. Muita työpapereita kaupparikirjan kopion lisäksi ei ole. X ei koskaan ottanut häneen yhteyttä tilintarkastuksen toimittamiseksi ennen yhtiön toiminnan loppumista vuonna 2000.

KHT A on 18.6.2004 sähköpostitse kommentoinut Lawyers Oy:n voimassa olevan yhtiöjärjestyksen lunastuslauseketta. Lunastuslauseke alkaa sanoin ”Jos osake siirtyy...” Lähtökohtana on lunastustilanteessa, että osake siirtyy, muuten lunastuslauseke ei tule sovellettavaksi. Näin ollen väite, ettei osaketta voisi myydä, on väärä. Osake voidaan myydä yhtiön ulkopuoliselle ja vasta tämän jälkeen se voidaan lunastaa.

#### TILA:n päätös

##### Perustelut

##### 1. TILA:n päätöksen rajaus

TILA:n tehtävänä on ottaa kantaa KHT A:n toiminnan tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisuuteen Lakiasiaintoimisto Oy:n kaupparekisteriin osakepääoman maksusta ja osakepääoman korotuksesta annettujen todistusten osalta.

##### 2. Tapahtumien kulku

X on perustanut 24.3.1997 pidetyssä perustamiskokouksessa Lakiasiaintoimisto Oy -nimisen osakeyhtiön.

Hän on merkinnyt yhtiön kaikki osakkeet. Hän on valinnut itsensä hallituksen ainoaksi jäseneksi ja tilintarkastajaksi KHT-yhteisö Tilintarkastajat Oy:n ja varatilintarkastajaksi KHT A:n.

KHT A on antanut 26.3.1997 todistuksen Lakiasiaintoimisto Oy:n osakepääoman maksusta. Tilintarkastajan todistuksen mukaan ”me allekirjoittaneet perustamiskokouksessa valitut tilintarkastajat todistamme täten, että osakkeiden maksua koskevia osakeyhtiölain säännöksiä on noudatettu”.

KHT A:n antama todistus perustuu hänen antamansa selvityksen mukaan 24.3.1997 päivätyyn kaupparikirjaan, jolla X on myynyt omistamansa Lawyers Oy:n osakkeet nro 26–35 ja 51–60, yhteensä 20 osaketta, 100 000 markan kauppahintaan perustamalleen Lakiasiaintoimisto Oy:lle. Kaupparikirjan ehtojen mukaan myyjä sijoittaa välittömästi kaupparikirjan allekirjoituksen puolelta eli 50 000 markkaa ostajan osakepääomaan ja antaa puolelta kauppahinnasta, 50 000 markkaa, ostajalle korottomana lainana.

Lakiasiaintoimisto Oy merkittiin kaupparekisteriin 11.4.1997.

Lakiasiaintoimisto Oy:n ylimääräisessä yhtiökokouksessa 17.4.1997 päätettiin korottaa osakepääomaa siten, että tarjotaan uusmerkinnällä merkittäväksi 150 Lakiasiaintoimisto Oy:n 1 000 markan nimellisarvoista osaketta 1 000 markan merkintähintaan osakkeelta.

KHT A on antanut 16.7.1997 päivätyyn todistuksen osakepääoman korotuksesta. Todistuksen mukaan ”[m]e allekirjoittaneet yhtiön tilintarkastajat todistamme, että yhtiön aikaisemmin annetuista osakkeista on täysi maksu suoritettu ja yhtiön hallussa. Samalla todistamme, että tällä ilmoituslomakkeella ilmoitetun osakepääoman korotuksen yhteydessä on noudatettu osakkeiden maksua koskevia osakeyhtiölain säännöksiä ja että osakkeista on osakepääoman korotuksena maksettu 150 000 markkaa...” X rahoitti tekemänsä osakepääoman korotuksen Rahoitus Oy:ltä (aikaisemmin Laina Oy) saamallaan perustamislainalla. Hän ei maksanut saamaansa lainaa takaisin Rahoitus Oy:lle.

Lakiasiaintoimisto Oy asetettiin konkurssiin kesäkuussa 2000. Syyttäjä esitti X:ää vastaan syytteet rekisterimerkintärikoksesta, törkeästä petoksesta ja velallisen epärehellisyydestä. Paikallinen käräjäoikeus totesi syyskuussa 2003 antamassaan tuomiossa (ei lainvoimainen) X:n syyllistyneen syytteessä mainittuihin tekoihin. Käräjäoikeuden tuomion mukaan 50 000 osakepääoman maksusta ei ole vientiä yhtiön kirjanpidossa eikä 24.3.2004 tehtyä osakekauppaa ole viety yhtiön kirjanpitoon eikä se näy yhtiön taseessa omaisuutena. Käräjäoikeuden mukaan osakepääomaa ei ole todellisuudessa maksettu.

Käräjäoikeuden mukaan X:n perustamislainana saama 150 000 markkaa on perustunut Laina Oy:n erehdyttämiseen, sillä 50 000 markan osakepääoma oli tuomion mukaan jäänyt maksamatta.

### 3. Hyvä tilintarkastustapa osakepääoman maksun ja osakepääoman korotuksen tarkastuksessa

Todistuksen antaminen Lakiasiaintoimisto Oy:n osakepääoman maksusta ja osakepääoman korotuksesta ovat tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettuja lakisääteisiä tilintarkastustehtäviä, joita koskevat tilintarkastuslain (936/1994) vaatimukset. Osakepääoman maksun ja osakepääoman korottamisen tarkastuksessa on noudatettava myös osakeyhtiölain (734/1978) säännöksiä.

Tilintarkastuslain 16 §:n nojalla KHT-tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa suorittaessaan tilintarkastajan lakisääteisiä tehtäviä. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu etenkin huolellisuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattaminen sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttäminen.

Todistusten antohetkellä vuonna 1997 voimassa olleen osakeyhtiölain (687/1983) 2 luvun 9 §:n ja 4 luvun 8 §:n mukaan, kun osakepääoman maksu tai sen korotus rekisteröidään yhdellä rekisteröimisellä, on tilintarkastajan annettava todistus siitä, että osakepääoman maksun tai osakepääoman korotuksen maksua koskevia osakeyhtiölain säännöksiä on noudatettu. Osakepääoman maksun osalta vähintään puolet maksusta tai korotuksesta on oltava suoritettuna, ja jos osakkeet on merkitty ylikurssiin, on vastaava osa nimellisarvon ylittävistä määrät oltava maksettuna. Jos osakepääoman tai sen korotuksen maksu on suoritettu kahdessa erässä, tilintarkastajan on osakeyhtiölain 2 luvun 13 §:n (687/1983) ja 4 luvun 12 §:n (687/1983) mukaan todistettava myös, että osakkeista maksettu määrä on yhtiön hallussa.

Tilintarkastajan on KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n (KHT-yhdistyksen) julkaisemien Tilintarkastusalan suositusten 1997 mukaisesti ennen osakepääoman maksua tai osakepääoman korottamista koskevan todistuksen antamista todettava, että osakkeista maksettu määrä on todistettavasti siirtynyt yhtiön haltuun, ja että määrä tai korotus kattaa yhtiökokouksen ja lain edellyttämät vähimmäisvaatimukset. Osakepääoman maksun tai osakepääoman korotuksen rekisteröimisen yhteydessä käytetty sanamuoto (”osakepääoma yhtiön hallussa”) tarkoitti KHT-yhdistyksen mukaan sitä, että osakepääoma tai sen korotus on täysin maksettu lain edellyttämällä tavalla; maksu, velan kuittaaminen tai muunlainen hyväksyttävä osakepääoman maksun taikka korotuksen vastasuoritus, kuten apporttiomaisuus, on todistettavasti siirtynyt yhtiön haltuun; sekä, että osakepääoman maksun tai korotuksen yhteydessä yhtiölle siirtyneet suoritukset voidaan heti käyttää yhtiön

toimintaan. Mikäli osakkeenomistaja oli maksanut osuutensa useassa erässä, oli suositusten mukaan syytä tarkemmin selvittää, onko maksu todellisuudessa tullut yhtiön käyttöön kokonaisuudessaan. Jos tilintarkastajalla oli aihetta epäillä, etteivät maksutoimenpiteisiin liittyvät seikat olleet kaikilta osin kohdallaan, hänen tuli laajentaa tarkastustaan.

Myöhemmin julkaistussa KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n julkaisemassa Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot 2004 –teoksessa todetaan, että tilintarkastajan on tarkastettava osakepääoman maksuun liittyvän kuittauksen osalta, että kuittausoikeuden käyttäminen on tapahtunut asianmukaisesti.

Todistusten antohetkellä vuonna 1997 voimassa olleen osakeyhtiölain 2:11 §:n mukaan osakkeen merkintään perustuvan velan kuittaaminen saamisella yhtiöltä voi tapahtua vain hallituksen suostumuksella. Suostumusta ei saa antaa, jos siitä aiheutuisi vahinkoa yhtiölle tai sen velkojille. Osakemaksujen kuittaus voidaan ottaa esille vasta kun yhtiölle on valittu hallitus ja tämä on ryhtynyt toimeensa. Osakeyhtiölain 2:14 §:n mukaan hallitus voi ennen yhtiön rekisteröimistä suostua osakemaksun kuittamiseen. Lakiasiaintoimisto Oy:n osakepääoman maksun osalta kyseessä on sopimusperusteinen kuittaus, jossa yhtiö on sopijapuolena, ja joka ei ole lain mukaan kielletty.

Tilintarkastusalan suositusten 1997 mukaan tilintarkastajan velvollisuuksiin ei kuulunut osakepääoman maksua tai korotusta koskevan todistuksen osalta erityisesti maksua tai korotusta koskevan kirjanpitomerkinnän toteaminen.

Korkeimman oikeuden ratkaisusta KKO 1991:25 ilmenee, että tilintarkastajalla on tavanomaista pidemmälle menevä tarkastusvelvollisuus tilanteessa, jossa osakepääoman maksua koskevan kuitin esittäjä edustaa myös maksajaa ja jossa kuitin esittäjä on sama henkilö, joka antaa kaupparekisteri-ilmoituksessa osakepääoman maksua koskevan todistuksen.

Myös Korkeimman oikeuden ratkaisu KKO 2001:36 korostaa tilintarkastajan huolellisuusvelvollisuutta osakepääoman maksua koskevan todistuksen antamisessa. Tilintarkastajan on ennen todistuksen antamista varmistuttava siitä, että osakepääoman maksu on todella suoritettu yhtiölle. KKO:n mukaan tilintarkastajan on yhtiöltä saatujen tietojen luotettavuuden suhteen oltava erityisen varovainen silloin, kun yhtiötä ja osakkeiden maksajaa edustavat samat henkilöt.

### 4. Tilintarkastustyön dokumentointi

Tilintarkastustyön dokumentointi on osa hyvää tilintarkastustapaa. Keskuskauppakamarin 13.12.1994 vahvistamien KHT-tilintarkastajasääntöjen 12 §:n perusteella KHT-tilintarkastajan tulee laatia ja säilyttää aineisto (tilintarkastajan työpaperit), josta käy selville, miten

hän on päätenyt tarkastuksen perusteella antamaansa lausuntoon.

KHT A on ollut vuonna 1997 velvollinen toimimaan kyseisen määräyksen mukaisesti. Kaupparikamarilain (878/2002) tultua voimaan 1.1.2003 KHT-tilintarkastajasäännöt ovat lakanneet olemasta voimassa.

Lisäksi KHT-yhdistyksen vahvistamat Tilintarkastusalan suositukset ovat vuonna 1997 ohjanneet KHT-tilintarkastajaa tilintarkastustyön dokumentoimiseksi. Tilintarkastusalan suositukset ovat yksi lähde, kun arvioidaan KHT-tilintarkastajan toiminnan hyvän tavan mukaisuutta.

Tilintarkastusalan suositusten (kohta 3.11) mukaan tilintarkastajan tulee työpapereiden perusteella voida osoittaa työn tulleen tehdyksi hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Työpapereiden tulee sisältää ne tärkeimmät tiedot, joiden perusteella tilintarkastaja on muodostanut oman mielipiteensä. Tällöin tehtävä tarkoittaa kaikkea sitä toimintaa, jota tilintarkastaja harjoittaa tilintarkastajan ominaisuudessa ja vastuulla.

Työpapereihin kuuluvat kaikki ne asiakirjat, jotka tilintarkastaja tarkastusta suorittaessaan laatii tai hankkii käyttöönsä. Ne ovat osoituksena niistä tarkastuksessa hyväksikäytetyistä tiedoista, tarkastustoimenpiteistä ja tehdyistä johtopäätöksistä, joihin tilintarkastajan raportointi perustuu.

Työpapereiden laatimisen ja sisällön tulee olla sellainen, että tilintarkastuksen ammattilainen voi saada riittävän hyvän kuvan arvostellakseen tehdyn työn suunnittelua, toteutusta ja johtopäätösten tekoa. Työpapereiden pitää sisältää muun muassa ne tarkastuskohteet ja -havainnot, joihin tilintarkastajan johtopäätökset perustuvat.

Tilintarkastajan on sisällytettävä työpapereihinsa tiedot tilintarkastustyön suunnittelusta, kuvaus suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta, laajuudesta ja tarkastuksen tuloksesta sekä tilintarkastuksen (tilintarkastusevidenssin) perusteella tehdyistä johtopäätöksistä.

##### 5. TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

KHT A:n toimintaa arvioitaessa on pidettävä silmällä sitä, miten huolellinen ammattihenkilö olisi toiminut vastaavassa tilanteessa kyseisenä ajankohtana. Olen-naista on, onko KHT A toiminut riittävän huolellisesti ja muutenkin hyvän tilintarkastustavan mukaisesti antaessaan osakepääoman maksusta ja korottamisesta kaupparekisteriä varten todistukset.

KHT A:n toiminnan arviointia vaikeuttaa se, ettei TILA:lla ole ollut käytössään KHT A:n työpapereita, jotka puuttuvat lähes kokonaan. Työpaperina on vain

kaupparikijan kopio, johon osakepääoman maksua koskeva kuittaus perustuu. KHT A ei ilmoituksensa mukaan pysty muistamaan, mitä dokumentteja hänen käytössään on ollut eikä sitä, mitä tarkastustoimenpiteitä hän on suorittanut.

TILA toteaa, että KHT-tilintarkastajan velvollisuus dokumentoida tilintarkastustyötä koskee ensisijaisesti lakisääteistä kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastusta, ja katsoo, ettei tässä tapauksessa pelkästään KHT A:n työpapereiden lähes täydellinen puuttuminen ole moitittavaa.

Vaikka KHT A:n tekemiä tarkastustoimenpiteitä on muun muassa työpapereiden puuttumisen johdosta vaikea selvittää jälkikäteen, voidaan TILA:n saamasta selvityksestä havaita ja päätellä seuraavaa:

X:n esitutkintakuulustelukertomuksesta ilmenee, että X on esittänyt A:lle ”nipun asiakirjoja” Tilintarkastajat Oy:n toimistossa. X:n mukaan A kävi asiakirjat läpi ennen todistusten antamista.

X:n yhtiökumppanien Z:n ja Y:n kuulustelukertomuksista ilmenee yhdenmukaisesti, että Lawyers Oy:llä on ollut painetut osakekirjat. X:lle kuuluneet, Lakiasiaintoimisto Oy:lle siirretyt osakkeet ja niitä vastaavat osakekirjat, ovat siirron tapahtuessa 26.3.1997 olleet pantattuina Z:n ja Y:n hallussa.

Lawyers Oy:n yhtiöjärjestyksessä on lunastuslauseke. Tämä lunastuslauseke ei sinänsä ole estänyt osakkeiden siirtämistä, mutta sillä on olennainen merkitys osakkeen arvoon sekä siihen, onko osakkeiden 24.3.1997 tapahtuneessa myynnissä syntynyttä saatavaa voitu käyttää Lakiasiaintoimisto Oy:n osakepääoman maksamiseen 26.3.1997 KHT A:n antaman todistuksen mukaisesti. Lunastuslausekkeen mukainen lunastusaika ei ollut 26.3.1997 vielä päättynyt.

Lunastuslausekkeen mukaan osakkeen lunastushinta on ollut yhtiön osakkeen viimeiseen tilinpäätökseen perustuva arvo ja lunastusaika kuukausi siitä, kun osakkeen siirtymisestä oli ilmoitettu yhtiön hallitukselle. Lunastuslauseke antaa mahdollisuuden erilaisiin tulkintoihin osakkeen arvon määrittämiseksi. Arvon määrittelystä tai osakkeen arvosta ei kuitenkaan kukaan esimerkiksi esitutkinnassa kuulluista todistajista ole lausunut mitään. TILA katsoo, että osakkeen arvo on saadun selvityksen perusteella jäänyt määrittelemättä.

TILA katsoo, että KHT A:lla oli ollut muun muassa KKO:n ratkaisusta 1991:25 ja 2001:36 ilmenevä velvollisuus toimia erityisen huolellisesti, koska Lakiasiaintoimisto Oy:n osakepääoman maksu perustui oikeustoimeen, jossa molempia oikeustoimen osapuolia edusti sama henkilö, jonka tehtävänä oli lisäksi antaa perusilmoituksessa hallituksen vakuutus kaupparekisteriä varten. Kaupparekisterillä on julkinen luotettavuus. Luottamuksen ylläpitäminen rekisterin toimintaan

edellyttää, että rekisteriin toimitetut asiakirjat ovat oikein laadittuja. Osakeyhtiölain 2 luvun 9 §:n ja 4 luvun 8 §:n säännökset siitä, että osakepääoman maksua koskeviin rekisteri-ilmoituksiin on liitettävä tilintarkastajan todistus osakepääoman maksusta, korostaa tilintarkastajan vastuuta siitä, että julkinen luotettavuus toteutuu.

KHT A:n velvollisuutena oli kiinnittää huomiota Lawyers Oy:n yhtiöjärjestyksen lunastuslausekkeeseen sekä selvittää se, olivatko siirron kohteena olleet osakkeet pantattuina. KHT A:n olisi pitänyt tämän perusteella erityisen huolellisesti arvioida ja muodostaa käsitys osakkeiden siirrettävyydestä, niiden arvosta sekä siitä, oliko niiden kaupassa X:lle syntynyt saatava käytettävissä kuittaukseen kauppakirjassa 24.3.1997 tarkoitettulla tavalla.

TILA katsoo, että osakepääoman maksua koskevan todistuksen antaminen ainoastaan osakkeiden myyntiä koskevan kauppakirjan perusteella ei olisi ollut riittävä.

KHT A:lla on ollut perusteltu syy olla erityisen varovainen yhtiöltä ja X:ltä saatujen tietojen luotettavuuden suhteen, koska yhtiötä ja osakkeiden maksajaa edusti sama henkilö. Erityistä huolellisuutta on edellyttänyt myös se, että osakepääoman maksutapa ei ollut tavanomainen ja se, että kauppa, jossa syntyneen saatavan kuittaukseen osakepääoman maksu perustui, koski sellaisen ammatinharjoittajien muodostaman yhteisön osakkeita, joiden siirtoja yleisesti rajoitetaan sekä yhtiöjärjestyksessä että usein myös osakkaiden keskinäisillä sopimuksilla.

Saamansa selvityksen perusteella TILA katsoo, ettei KHT A ole suorittanut riittäviä tarkastustoimenpiteitä ennen 26.3.1997 ja 16.7.1997 todistusten antamista. KHT A on luottanut liikaa X:n antamiin dokumentoimattomiin tietoihin.

Osakepääoman korotusta koskeva 16.7.1997 päivätty todistus on perustunut Rahoitus Oy:n myöntämään perustamislainaan (150 000 markkaa). Lakiasiantointimisto Oy on saanut lainan määrän haltuunsa ennen kaupparekisteriin tehtyä ilmoitusta. Vaikka osakepääoman korotus on tullut yhtiölle siten, että se on ollut käytettävissä osakepääoman korotukseen, KHT A:n 16.7.1997 päivätty todistus osakepääoman korotuksesta perustuu puutteelliseen tarkastustyöhön siltä osin kuin siinä todistetaan, että yhtiön aikaisemmin annetuista osakkeista on täysi maksu suoritettu ja yhtiön hallussa. Muilta osin KHT A:n 16.7.1997 päivätyn todistuksen antamiseen ei liity hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä.

KHT A on menetellyt Lakiasiantointimisto Oy:n osakepääoman maksua ja osakepääoman korotusta koskevia todistuksia antaessaan edellä kerrotuin tavoin huolimattomuudesta ja varomattomuudesta hyvän tilintarkastus-

tavan vastaisesti. Tilintarkastuslain 39 §:n nojalla KHT A:lle on annettava varoitus.

#### Ratkaisu

TILA päätti yksimielisesti antaa KHT A:lle varoituksen.

#### Muutoksenhaku VALA:aan

KHT A valitti TILA:n päätöksestä VALA:aan ja vaati, että annettu varoitus poistetaan.

KHT A huomautti, että alkuperäisessä kantelussa oli esitetty asioiden kulku ja pyydetty TILA:aa tutkimaan KHT A:n toiminta esitetyssä tapauksessa. Kantelija ei ollut esittänyt, miltä osin KHT A:n toiminta olisi ollut moitittavaa. KHT A oli useaan kertaan prosessin aikana pyytänyt TILA:n edellyttävän, että kantelija esittää, miltä osin KHT A:n toiminta oli ollut moitittavaa tai että TILA itse kertoisi, miltä osin KHT A:n voisi katsoa toimineen moitittavasti. Vasta päätöksestä KHT A:n oli mahdollista yrittää saada selville, mikä hänen toiminnassaan oli ollut moitittavaa. KHT A:n mielestä prosessin hoito on ollut epäasianmukaista ja loukannut KHT A:n oikeusturvaa.

TILA:n päätöksen keskeinen sisältö kulminoituu lauseeseen: ”TILA katsoo, että osakepääoman maksua koskevan todistuksen antaminen ainoastaan osakkeiden myyntiä koskevan kauppakirjan perusteella ei olisi ollut riittävä”. Asian voi tulkita ainoastaan niin, että todistuksen antamisen lisäksi olisi pitänyt tehdä jotain muuta, jolloin todistuksen antaminen ei olisi ollut moitittavaa. Moitittavaa olisi ollut jonkin muun tassa tarkentamatta jääneen asian tekemästä jättäminen.

TILA:n tarkoituksena lienee ollut sanoa, että osakkeiden kauppakirja ei muodosta riittävä perustetta osakepääoman maksua koskevan todistuksen antamiseen eikä osakepääoman maksua koskevaa todistusta olisi tullut antaa (toisin kuin lautakunnan varsinaisen päätöksen sanamuoto). Jos osakepääoman maksua koskevaa todistusta ei olisi saanut antaa, on todistuksen siis katsottu olevan virheellinen.

Osakepääoman maksua koskevassa todistuksessa todistetaan, että osakepääoman maksua koskevia osakeyhtiölain säännöksiä on noudatettu. Lautakunnan mielestä näin ei ole ollut, ts. osakeyhtiölain osakepääoma maksua koskevia säännöksiä ei ole noudatettu. Lautakunnan päätöksestä oli löydettävissä kaksi asiaa, joilla olisi voinut tassa tapauksessa olla vaikutusta osakepääoman maksua koskevan todistuksen antamiseen ja jotka olisivat voineet muodostaa esteen todistuksen antamiseen. Nämä asiat olivat Lawyers Oy:n osakkeita koskeva lunastuslauseke ja se seikka, että osakkeet olivat olleet pantattuina silloin, kun X oli ne myynyt Lakiasiantointimisto Oy:lle.

Lawyers Oy:n yhtiöjärjestykseen on sisällytetty lunastuslauseke, jonka edellytysten täyttyminen edellyttää kaupan tapahtumista. TILA itsekin totesi, että lauseke sinänsä ei estä kaupan tekemistä lunastuslausekkeen tarkoittamista osakkeista.

X:n myytyä Lawyers Oy:n osakkeensa on yhtiön muille osakkeille syntynyt oikeus lunastaa osakkeet. X:llä on ollut Lakiasiaintoimisto Oy:ltä saatava, jota saatavaa on voitu käyttää osakepääoman maksua koskevan vastasaamisen kuittaukseen. Mikäli muut osakkaat olisivat päättäneet käyttää lunastusoikeuttaan, he olisivat olleet velvollisia maksamaan yhtiöjärjestyksen määrittämän lunastushinnan Lakiasiaintoimisto Oy:lle, joka olisi ollut velvollinen luovuttamaan osakkeet ainoastaan maksua vastaan. Jotta Lakiasiaintoimisto Oy:lle olisi lunastuksen jälkeen jäänyt rahaa maksetuksi ilmoitetun osakepääoman verran, olisi lunastushinnan tullut olla vähintään 50.000 markkaa. Osakkeet edustivat kolmasosaa kaikista osakkeista, ja Lawyers Oy:n koko osakekannan arvon olisi pitänyt olla vähintään 150.000 markkaa. Yhtiön oma pääoma oli 131.700 markkaa 31.12.1996, ja yhtiö tuotti voittoa ennen veroja 82.700 markkaa vuonna 1996. X oli osakkeet hankkiessaan maksanut niistä 100.000 markkaa. Yhtiön oman pääoman määrä oli 346.700 markkaa 31.12.1997 ja voitto ennen veroja 1.189 markkaa vuonna 1997 ja 311.300 markkaa vuonna 1998.

KHT A on vuonna 1997 käytössään olleiden lukujen valossa arvioinut, että lunastushinta ei olisi alittanut 50.000 markan määrää. Osakepääoma olisi tällöin tullut maksetuksi ja varat olisivat kertyneet Lakiasiaintoimisto Oy:lle. Lunastuslauseke ei olisi estänyt osakepääoman maksua koskevan todistuksen antamista.

Osakkeet olivat myynnin aikana pantattuina Lawyers Oy:n muilla osakkailla. Mikäli osakkeet olisivat olleet pantattuina täysin ulkopuolisille tahoille ulkopuolisten velkojen tai vastuiden puolesta, seikalla olisi ollut osakkeiden arvoa heikentävä vaikutus. Osakkeet olivat tässä tapauksessa pantattuina taholle, jolla on ollut myös lunastusoikeus osakkeisiin. Lunastuksen tapahtuttua osakkeet olisivat jääneet lunastushinnan maksun jälkeen pantin haltijoiden haltuun eikä asia miltään osin olisi vaikuttanut lunastuksen suorittamiseen tai lunastushinnan maksuun. Panttauksella ei ollut tässä tapauksessa vaikutusta osakkeiden hintaan.

Osakepääoman maksutodistuksen antamista ja siihen liittyvien tarkastustoimenpiteiden suorittamisesta oli kulunut runsaat 7 vuotta. Ottaen huomioon, että kyse on ollut ammattitilintarkastajalle täysin rutiinimaisesta ja usein toistuvasta tapahtumasta, KHT A:lla ei voikaan olla selkeää muistikuvaa tapahtuneesta. Ratkaisevaa asiassa oli, että TILA päätöksessään katsoi KHT A:n antaneen 26.3.1997 päivätyn todistuksen ainoastaan osakkeiden myyntiä koskevan kauppakirjan perusteella. Koska lunastuslausekkeella ja panttauksella ei ole ollut vaikutusta todistuksen antamiseen, on

mahdollista ja jopa todennäköistä, että KHT A on ottanut huomioon lautakunnan ratkaisussa mainitut seikat eli Lawyers Oy:n lunastuslausekkeen ja myytyjen osakkeiden panttauksen. Nämä seikat yhdessä ovat KHT A:n mukaan muodostaneet riittävät tarkastustoimenpiteet ennen 26.3.1997 päivätyn todistuksen antamista. Totuutena ei voida esittää, että KHT A ei olisi suorittanut riittäviä tarkastustoimenpiteitä ennen 26.3.1997 ja 16.7.1997 päivättyjen todistusten antamista.

Seikka, että KHT A:n tarkastustoimenpiteitä ei ole dokumentoitu kirjalliseen muotoon, ei voida luoda olettaa siitä, että tarkastustoimenpiteitä ei olisi tehty. Kun hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla arvioidaan ja muodostetaan käsitys osakkeiden siirrettävyydestä, niiden arvosta sekä siitä, olisiko kaupassa X:lle syntynyt saatava käytettävissä 24.3.1997 päivätysssä kauppakirjassa tarkoitettulla tavalla, johtopäätöksenä oli, että osakepääoman maksusta voidaan antaa lain edellyttämä todistus.

KHT A on todennäköisesti myös noudattanut erityistä varovaisuutta Lakiasiaintoimisto Oy:ltä ja X:ltä saamiensa tietojen luotettavuuden suhteen ja on näin ollen noudattanut KKO:n ratkaisusta 1991:25 ilmenevää velvollisuutta, johon TILA päätöksensä perusteluissa viittaa. KHT A ei ole voinut ottaa toiminnan hetkellä huomioon KKO:n ratkaisua 2001:36, mutta näin jälkikäteen tarkasteltuna KHT A:n toiminta täyttää myös tästä ratkaisusta ilmenevän vaatimuksen.

KHT A katsoi noudattaneensa hyvää tilintarkastustapaa osakepääoman maksua ja korotusta koskevien todistusten antamisessa, ja hänen toimintansa on täyttänyt tilintarkastuslain ja osakeyhtiölain vaatimukset.

#### TILA:n selitys

TILA antoi KHT A:n valitukseen selityksen VALA:lle. TILA totesi selityksessään, että KHT A:lle on kerrottu häntä koskevan valvonta-asian yhteydessä, miksi ja miltä osin hänen toimintaansa tutkitaan. Myös Rahoitus Oy:n kantelusta ilmenee, että se liittyy KHT A:n kaupparekisteriä varten 26.3.1997 ja 16.7.1997 antamiin todistuksiin Lakiasiaintoimisto Oy:n osakepääoman maksusta. TILA:n sihteerin kirjeessä KHT A:lle todetaan: ”Teidän on otettava edellä mainitun laajennetun aineiston pohjalta erityisesti kantaa siihen, ovatko suorittamanne tarkastustoimenpiteet olleet riittäviä sen kannalta, että olette voinut antaa kaupparekisteriä varten 26.3.1997 ja 16.7.1997 päivätty todistukset osakepääoman maksua koskevien säännösten noudattamisesta hyvää tilintarkastustapaa rikkomatta.” Valvonta-asiansa asianosaiselle tilintarkastajalle ei tietenkään voida ennen ratkaisua kertoa, miltä osin hänen toimintansa on moitittavaa, koska moitittavuuteen otetaan kantaa vasta päätöksessä. Moitittavuusarviointi oli valvonta-asian ratkaisun keskeinen sisältö.



### VALA:n päätös

VALA tutki valituksen ja totesi, että KHT A oli valituksessaan esittänyt väitteen, jonka mukaan asias TILA:n käsiteltäessä hän ei olisi ollut tietoinen, mikä hänen toiminnassaan on ollut moitittavaa ja että prosessin hoito ei ole ollut asianmukaista ja se on loukannut hänen oikeusturvaansa. Tämän johdosta VALA toteaa, että asian esivaiheiden, mm. asiassa suoritettua poliisitutkimusta perusteella KHT A:lla on ollut täysi selvitys siitä, mistä asiassa on ollut hänen kohdallaan kysymys. VALA on hyväksynyt TILA:n päätöksen lopputuloksen eli KHT A:lle annetun varoituksen ja varoituksen antamiselle päätöksessä esitetyt perustelut kuitenkin siten, että perustelut sanoilla ”KHT A:n velvollisuutena oli kiinnittää...” alkavasta kappaleesta sanoilla ”KHT A: on menetelty...” alkavaan kappaleeseen saakka muutetaan kuulumaan:

”KHT A:lla on ollut perusteltu syy olla erityisen varovainen yhtiöltä ja X:lta saamiensa tietojen luotettavuuden suhteen, koska yhtiötä ja osakkeiden maksajaa edusti sama henkilö. Erityistä huolellisuutta on edellyttänyt myös se, että osakepääoman maksutapa ei ole tavallinen ja siitä on tullut mainita perustamiskirjassa. KHT A on luottanut liikaa X:n antamiin dokumentoimattomiin tietoihin.

KHT A:n velvollisuutena oli varmistautua siitä, että niitä osakkeita, jotka X oli 24.3.1997 myynyt ”Lakiasiaintoy, perustettava yhtiö”:lle, koskevat osakkekirjat olivat juuri mainitun yhtiön hallussa ja tarkistaa, mikä oli niiden arvo viimeksi mainitulle yhtiölle osakepääoman maksuna panttaus huomioon ottaen. Nämä velvollisuutensa KHT A on laiminlyönyt.

Osakepääoman korotusta koskeva, 16.7.1997 päivätty todistus on perustunut Rahoitus Oy:n myöntämään perustamislainaan (150.000 markkaa). Lakiasiaintoy on saanut lainan määrän haltuunsa ennen kaupparekisteriin tehtyä ilmoitusta. Vaikka osakepääoman korotusta vastaavat varat ovat tulleet yhtiölle siten, että ne ovat olleet käytettävissä osakepääoman korotukseen, KHT A:n 16.7.1997 päivätty todistus osakepääoman korotuksesta perustuu puutteelliseen tarkastustyöhön siltä osin, kun siinä todistetaan, että yhtiön aikaisemmin annetuista osakkeista on täysi maksu suoritettu ja yhtiön hallussa. Muilta osin KHT A:n 16.7.1997 päivätyn todistuksen antamiseen ei liity hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä.”

Saamansa selvityksen perusteella VALA katsoo, että KHT A ei ole suorittanut edellä mainituista syistä riittäviä tarkastustoimenpiteitä ennen 26.3.1997 ja 16.7.1997 päivättyjen todistusten antamista. Tämän vuoksi maksua koskevan todistuksen antaminen ainoastaan kaupparikirjan perusteella ei ole ollut hyvän tilintarkastustavan mukaista.

### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 1, 16, 34, 35, 37, 39, 41 ja 42 §.

### Muutoksenhaku

Tilintarkastuslain 42 §:n mukaan VALA:n päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla.

### **TILA 3/2004**

**TILA esitti VALA:lle, että se peruuttaisi HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi. Peruuttamisesitys oli tullut vireille kaupakamarin TIVA:n esityksestä. TILA katsoi, että HTM A oli menetelty tilintarkastuslain 16 ja 36 §:ään perustuvien velvolluuksiensa vastaisesti jättämällä vastaamatta useisiin yhteydenottopyyntöihin, jättämällä antamatta valvontaa varten pyydetyn selvityksen ja estämällä passiivisuudellaan tilintarkastuslain 36 §:n nojalla määrätyn laaduntarkastuksen suorittamisen. TILA katsoi, että tilintarkastuksen laadunvalvonnassa ja laaduntarkastuksessa on kysymys kaikille hyväksytyille tilintarkastajille kuuluvasta keskeisestä hyvän tilintarkastustavan velvoitteesta. Kun HTM A oli tahallaan menetellyt tilintarkastuslain 36 §:n mukaisen velvollisuutensa vastaisesti estämällä tilintarkastuksen laaduntarkastuksen, hänen hyväksymisensä tulee peruuttaa tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla.**

**VALA tutki TILA:n esityksen ja katsoi, että HTM A oli menetellyt tilintarkastuslain 16 ja 36 §:ään perustuvan velvollisuutensa vastaisesti, kun hän oli jättänyt vastaamatta useisiin yhteydenottopyyntöihin, jättänyt antamatta valvontaa varten pyydetyn selvityksen antamisen ja estänyt passiivisuudellaan tilintarkastuslain 36 §:n nojalla määrätyn laaduntarkastuksen suorittamisen. HTM A oli tahallaan menetellyt tilintarkastuslain 36 §:n mukaisen velvollisuutensa vastaisesti estämällä tilintarkastuksen laaduntarkastuksen. VALA peruutti tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin nojalla HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.**

**(HTM A ei hakenut valittamalla muutosta VALA:n päätökseen.)**

### Kaupakamarin TIVA:n esitys TILA:lle

Kaupakamarin tilintarkastusvaliokunta (TIVA) oli kokouksessaan päättänyt tilintarkastuslain 35 §:n 2 momentin nojalla esittää TILA:lle HTM A:n tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella, koska HTM A oli toistuvasti toiminut tilintarkastuslain 36 §:n vastaisesti.

Kauppakamarin TIVA on todennut perusteluissaan, että tilintarkastuksen laaduntarkastukset perustuvat EU-komission 15.11.2000 antamaan suositukseen lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista Euroopan unionissa. Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslain mukaisia tehtäviä suorittaessaan. Tilintarkastuksen laadunvalvonnan katsotaan olevan olennainen osa hyvää tilintarkastustapaa. HTM-tilintarkastajat ry:n sääntöjen mukaan yhdistyksen jäsenen tulee huolehtia siitä, että hän on vähintään viiden vuoden välein yhdistyksen laaduntuki- ja laadunvarmistustarkastuksen kohteena. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA) on kokouksessaan 15.12.1998 katsonut, että myös HTM-tilintarkastajat ry:een kuulumattomien HTM-tilintarkastajien tulee kuulua laadunvalvonnan piiriin ja että heidän laadunvarmistuksensa hoidetaan HTM-tilintarkastajat ry:n standardien ja menetelmien mukaan. Kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat päättävät HTM-yhdistykseen kuulumattomien laaduntarkastusten tekemisestä. Tilintarkastuslain 36 §:n mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnalla on oikeus saada hyväksytyltä tilintarkastajalta tilintarkastajan toiminnan valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa asiakirjat. Valvottavan tilintarkastajan on myös ilman aiheetonta viivytystä toimitettava valvontaelimelle sen pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset.

Kauppakamarin TIVA päätti kokouksessaan 10.12.2002 aloittaa laaduntarkastukset niiden tilintarkastajien osalta, jotka eivät ole HTM-tilintarkastajat ry:n jäseniä ja jotka siten eivät ole mukana HTM-tilintarkastajat ry:n Laadun tuki ja varmistus – järjestelmässä. HTM-tilintarkastajat ry ilmoitti TIVA:lle 14.2.2003, että HTM A oli eronnut yhdistyksen jäsenyydestä. Tämän johdosta TIVA päätti kokouksessaan 19.2.2003 määrätä HTM A tarkastettavaksi ja että laaduntarkastus tilataan HTM-tilintarkastajat ry:n laatucomitealta. Asiasta ilmoitettiin HTM A:lle 3.3.2003 päivätyllä kirjeellä. TIVA:n kokouksessa 4.6.2003 laaduntarkastajaksi määrättiin B ja laaduntarkastus suoritettavaksi 30.9.2003 mennessä, mistä ilmoitettiin HTM A:lle 6.6.2003 päivätyllä kirjeellä.

Kun laaduntarkastuksen ajankohtaa ei ollut syyskuun 2003 loppuun mennessä sovittu, kauppakamarin TIVA:n sihteeri lähetti 3.10.2003 HTM A:lle kirjeen, jossa HTM A:ta pyydettiin välittömästi sopimaan laaduntarkastuksen suorittamisesta ja ilmoittamaan sovutusta aikataulusta tilintarkastusvaliokunnalle. Lisäksi HTM A:ta pyydettiin antamaan tilintarkastusvaliokunnalle selvitys siitä, mistä syystä laaduntarkastuksen suorittaminen tilintarkastusvaliokunnan päätöksen mukaisesti ei ollut mahdollista.

Kun pyydettyä selvitystä HTM A:lta ei saatu, kauppakamarin TIVA päätti kokouksessaan 5.11.2003 pyytää HTM A:ta sopimaan laaduntarkastuksesta välittömästi

ja ilmoittamaan asiasta valiokunnalle. TIVA pyysi HTM A:ta selvittämään kirjallisesti 2.12.2003 mennessä, mikäli tarkastuksen suorittamisen ajankohta ei sopisi HTM A:lle. Samalla TIVA muistutti HTM A:ta tilintarkastuslain 36 §:n mukaisesta velvollisuudesta toimittaa TIVA:lle sen pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset. Jos tilintarkastaja ei toimi tilintarkastuslain mukaisesti, joutuu valiokunta harkitsemaan perusteita ehdottaa tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista tilintarkastuslain 35 §:n mukaisesti. HTM A:lle esitettiin myös mahdollisuutta tallettaa tilintarkastajan todistus määräajaksi. TIVA:n päätöksestä ilmoitettiin HTM A:lle 12.11.2003 päivätyllä kirjeellä. Kun selvitystä ei edelleenkaan saatu, TIVA päätti kokouksessaan 10.12.2003 vielä kerran muistuttaa HTM A:ta selvityksen antamisesta ja ilmoittaa, että selvityksen antamatta jättäminen johtaa esityksen tekemiseen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TIVA:n päätöksestä ilmoitettiin 17.12.2003 päivätyllä kirjeellä, joka toimitettiin saantitodistuslähetyksenä.

HTM A toimitti 14.1.2004 TIVA:lle pyydetyn selvityksen, jossa hän katsoi laaduntarkastuksen suorittamisen olevan mahdollista kevään kuluessa, esimerkiksi maaliskuuhun. Kokouksessaan 15.1.2004 TIVA päätti siirtää HTM A:n laaduntarkastuksen ajankohtaa siten, että laaduntarkastus tulee suorittaa 30.4.2004 mennessä. TIVA totesi HTM A:n toimineen tilintarkastuslain 36 §:n vastaisesti, kun hän ei ollut toimittanut valiokunnalle sen useampaan kertaan pyytämää selvitystä laaduntarkastuksen suorittamisesta. TIVA ei kuitenkaan tässä vaiheessa katsonut aiheelliseksi ryhtyä tilintarkastuslain 38 tai 39 §:n edellyttämiin toimenpiteisiin HTM A:n pidempiaikaisen sairauden johdosta. Asiasta ilmoitettiin HTM A:lle 29.1.2004 päivätyllä kirjeellä.

TIVA:n sihteerin HTM-tilintarkastajat ry:n laatucomitean (Laadun tuki ja varmistus) sihteeriltä puhelimitse saaman tiedon mukaan HTM A on kevään 2004 aikana kerran ollut puhelimitse yhteydessä B:hen, mutta laaduntarkastuksen ajankohtaa ei tuolloin sovittu.

#### HTM A:n vastine

HTM A ei ole käyttänyt hänelle tarjottua mahdollisuutta kommentoida TILA:lle vastineella kauppakamarin TIVA:n tekemää peruuttamisesitystä.

#### TILA:n esityksen perustelut

Tilintarkastuslain 6 §:n mukaan kauppakamarin TIVA hyväksyy hakemuksesta HTM-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa tarkoitetut hyväksymisen edellytykset.

Tilintarkastuslain 34 §:n nojalla kauppakamarin TIVA ja TILA valvovat hyväksytyjen tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että hyväksytyt tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Jos KHT- tai HTM-tilintarkastaja ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä tai hän on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, on ryhdyttävä tilintarkastuslain 35 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpiteisiin.

Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslain mukaisia tehtäviä suorittaessaan. Tilintarkastajan tulee järjestää tilintarkastustyönsä siten, ettei sen laadussa esiinny olennaisia virheitä ja puutteita. Tilintarkastuksen laadunvalvonnan järjestäminen on olennainen osa hyvää tilintarkastustapaa. Kauppakamareiden tilintarkastusvaliokuntien ja TILA:n yhteistyössä KHT- ja HTM-tilintarkastajien yhdistysten kanssa järjestämä tilintarkastuksen laadunvarmistus toteuttaa Euroopan yhteisöjen komission 15.11.2000 lakisäätöisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista Euroopan unionissa antaman suosituksen vaatimuksia (Euroopan yhteisöjen virallinen lehti 31.3.2001 L91/91).

Kauppakamarin TIVA määrää laaduntarkastukset tilintarkastuslain 36 §:n nojalla niille valvonnassaan oleville HTM-tilintarkastajille, jotka eivät ole HTM-tilintarkastajat ry:n jäseniä ja joita HTM-tilintarkastajien yhdistyksen laatukomitea ei tarkasta. Noudatetun käytännön mukaan kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien määräämät laaduntarkastukset on hoidettava siten, että laaduntarkastuksissa käytetään HTM-tilintarkastajat ry:n valmentamia tarkastajia (laaduntukihenkilöitä) sekä soveltuvin osin HTM-tilintarkastajat ry:n laatukomitean noudattamia tarkastusmenetelmiä ja ohjeistusta.

Tilintarkastuslain 36 §:n mukaan TIVA:lla tai TILA:lla tai sen määräämällä tarkastajalla on oikeus saada hyväksytyltä tilintarkastajalta tämän toimipaikassa kaikki tilintarkastajan toiminnan valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa tiedot ja muut tallenteet.

TILA katsoo, HTM A on menetellyt tilintarkastuslain 16 ja 36 §:ään perustuvien velvollisuuksiensa vastaisesti jättämällä kauppakamarin TIVA:n esityksestä ilmenevällä tavalla vastaamatta useisiin yhteydenottoopyyntöihin, jättämällä antamatta valvontaa varten pyydetyn selvityksen antamisen ja passiivisuudellaan estämällä tilintarkastuslain 36 §:n nojalla määrätyn laaduntarkastuksen suorittamisen.

TILA katsoo, että tilintarkastuksen laadunvalvonnassa ja laaduntarkastuksessa on kysymys kaikille hyväksytyille tilintarkastajille kuuluvasta keskeisestä hyvän tilintarkastustavan velvoitteesta. Kun HTM A on tahal-

laan menetellyt tilintarkastuslain 36 §:n mukaisen velvollisuutensa vastaisesti estämällä tilintarkastuksen laaduntarkastuksen, hänen hyväksymisensä tulee peruuttaa tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla.

#### TILA:n esitys VALA:lle

TILA esitti yksimielisesti, että valtion tilintarkastuslautakunta peruuttaa HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.

#### VALA:n päätöksen perustelut

Tilintarkastuslain 6 §:n mukaan kauppakamarin TIVA hyväksyy hakemuksesta HTM-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa tarkoitettavat hyväksymisen edellytykset.

Tilintarkastuslain 34 §:n nojalla kauppakamarin TIVA ja TILA valvovat hyväksytyjen tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että hyväksytyt tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Jos KHT- tai HTM-tilintarkastaja ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä tai hän tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, on ryhdyttävä tilintarkastuslain 35 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpiteisiin.

Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslain mukaisia tehtäviä suorittaessaan. Kauppakamareiden tilintarkastusvaliokuntien ja TILA:n yhteistyössä KHT- ja HTM-tilintarkastajien yhdistysten kanssa järjestämä tilintarkastuksen laadunvarmistus toteuttaa Euroopan yhteisöjen komission 15.11.2000 lakisäätöisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista Euroopan unionissa antaman suosituksen vaatimuksia (EYVL 31.3.2001 L91/91).

Tilintarkastuslain 36 §:n mukaan TIVA:lla ja TILA:lla tai sen määräämällä tarkastajalla on oikeus saada hyväksytyltä tilintarkastajalta tämän toimipaikassa kaikki tilintarkastajan toiminnan valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa tiedot ja muut tallenteet. TIVA määrää laaduntarkastukset niille valvonnassa oleville HTM-tilintarkastajille, jotka eivät ole HTM-tilintarkastajat ry:n jäseniä ja joita HTM-tilintarkastajien yhdistyksen laatukomitea ei tarkasta.

HTM A on menetellyt tilintarkastuslain 16 ja 36 §:ään perustuvan velvollisuutensa vastaisesti, kun hän edellä selostetulla tavalla jättämällä vastaamatta useisiin yhteydenottoopyyntöihin, jättämällä antamatta valvontaa varten pyydetyn selvityksen antamisen ja passiivisuudellaan estämällä tilintarkastuslain 36 §:n nojalla määrätyn laaduntarkastuksen suorittamisen.

Tilintarkastuksen laadunvalvonnassa ja laaduntarkastuksessa on kysymys kaikille hyväksytyille tilintarkastajille kuuluvasta keskeisestä hyvän tilintarkastustavan velvoitteesta. HTM A on tahallaan menetellyt tilintarkastuslain 36 §:n mukaisen velvollisuutensa vastaisesti estämällä tilintarkastuksen laaduntarkastuksen.

#### VALA:n päätöslauselma

VALA peruuttaa tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin nojalla yksimielisesti HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.

#### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 6, 16, 34–38 §.

#### Muutoksenhaku

Tilintarkastuslain 41 §:n 3 momentin ja 42 §:n 1 momentin 5 kohdan nojalla HTM A:lla oli oikeus hakea 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaamisesta valittamalla muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta päätökseen liitettävän valitusosoituksen mukaisesti. HTM A ei hakenut valittamalla muutosta VALA:n päätökseen.