



**TILA:N VALVONTA-ASIOIDEN RATKAISUJA 2007  
JA VALA:N MUUTOKSENHAKURATKAISUT**



Johdanto.....	1
Valvonnassa käytettävistä sanktioista.....	1
Ratkaisuselostukset .....	3
Vuoden 2007 ratkaisut .....	3
Käytetyt lyhenteet .....	3
Asiasanaluettelo.....	3
Aikaisempia ratkaisuja .....	3
Lisätietoja .....	4
Asiasanaluettelo .....	5
Tilastoja .....	7
Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1990–2007 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat....	7
Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2007 päättämät erityiset valvonta-asiat .....	8
KHT-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa .....	8
HTM-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa.....	9
Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2007 päättämät KHT ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat.....	10
TILA 01/2007 .....	11
TILA 02/2007 .....	11
TILA 03/2007 .....	15
TILA 04/2007 .....	20
TILA 05/2007 .....	23
TILA 06/2007 .....	31
TILA 08/2007 .....	34

## Johdanto

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

Vastaavasti kauppakamarien 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.

## Tilintarkastajien toiminnan tutkinta

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

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

## Valvonnassa käytettävistä sanktioista

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

Keskuskauppakamarin TILA ja kauppakamarien TIVA:t päättävät varoituksen tai huomautuksen antamisesta niiden valvontaan kuuluvalla tilintarkastajalle. 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, jos edellytykset TILA:n mielestä täyttyvät.

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

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

## Vuoden 2007 ratkaisut

Vuonna 2007 TILA otti käsiteltäväkseen neljä KHT-tilintarkastajaan kohdistuvaa valvonta-asiaa sekä yhden KHT-yhteisöön kohdistuneen valvonta-asian. Kaksi KHT-tilintarkastajaan kohdistunutta valvonta-asiaa sekä KHT-yhteisöön kohdistunut valvonta-asia eivät antaneet aiheutta toimenpiteisiin. Kahden KHT-tilintarkastajaan kohdistuneen valvonta-asian käsittely oli kesken vuoden päättyessä. Kolme KHT-tilintarkastajaan kohdistunutta valvonta-asiaa sekä KHT-yhteisöön kohdistunut valvonta-asia oli tullut vireille kantelun johdosta. Yhden KHT-tilintarkastajaan kohdistuvan valvonta-asian TILA oli ottanut käsiteltäväksi omasta aloitteestaan.

Vuonna 2007 kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat tekivät TILA:lle viisi esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TILA esitti VALA:lle viiden HTM-tilintarkastajan osalta hyväksymisen peruuttamista. VALA hyväksyi yhden HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta tehdyn esityksen, hylkäsi kaksi esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi sekä antoi yhdelle HTM-tilintarkastajalle varoituksen hyväksymisen peruuttamisen sijaan. Yhden HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi VALA:lle tehdyn esityksen käsittely oli kesken vuoden päättyessä.

## Käytetyt lyhenteet

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

## Asiasanaluettelo

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

## Aikaisempia ratkaisuja

TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuja on julkaistu monisteina vuodesta 1990. Keskuskauppakamarin verkkosivuilla on julkaistu valvonta-asioiden selostuksia vuodesta 1995 lähtien.

## **Lisätietoja**

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

## Asiasanaluettelo

TILA:n ratkaisun nro	Miten asia tuli vireille?	Keneen asia kohdistuu?	Millainen tarkastustehtävä ja mikä tarkastuskohde on kyseessä?	Tapauksen olennaiset substanssikysymykset	Lopputulos TILA:ssa ja VALA:ssa
<b>TILA 01/07</b>	kantelu	KHT-yhteisö	lakisääteinen tilintarkastus, henkivakuutusosakeyhtiö	tilintarkastajan riippumattomuus, hyvän tilintarkastustavan noudattaminen	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
<b>TILA 02/07</b>	kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, osakeyhtiö	osakeyhtiölain yhdenvertaisuusperiaatteen noudattaminen, hallinnon tarkastus, hyvän tilintarkastustavan noudattaminen	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
<b>TILA 03/07</b>	kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, osakeyhtiö	osakeyhtiölain yhdenvertaisuusperiaatteen noudattaminen, hallinnon tarkastus, hyvän tilintarkastustavan noudattaminen	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
<b>TILA 04/07</b>	Kauppakamarin TIVA:n esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	HTM-tilintarkastaja		hyväksymisen edellytysten säilyminen, sopivuus tilintarkastajaksi, vankeusrangastus	TILA: esitys hyväksymisen peruuttamiseksi VALA: esitys hylätty
<b>TILA 05/07</b>	Kauppakamarin TIVA:n esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	HTM-tilintarkastaja		hyväksymisen edellytysten säilyminen, sopivuus tilintarkastajaksi, vankeusrangastus	TILA: esitys hyväksymisen peruuttamiseksi VALA: esitys hyväksytty
<b>TILA 06/07</b>	Kauppakamarin TIVA:n esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	HTM-tilintarkastaja		hyväksymisen edellytysten säilyminen, sopivuus tilintarkastajaksi, vankeusrangastus	TILA: esitys hyväksymisen peruuttamiseksi VALA: esitys

					hyväksytty
<b>TILA 07/07</b>	Kauppakamarin TIVA:n esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	HTM-tilintarkastaja		hyväksymisen edellytysten säilyminen, sopivuus tilintarkastajaksi, ulosottovelat, tilintarkastajan vuosimaksujen maksamatta jättäminen	TILA: esitys hyväksymisen peruuttamiseksi  VALA: esitys hyväksymisen peruuttamiseksi hylätty; annettu varoitus
<b>TILA 08/07</b>	Kauppakamarin TIVA:n esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	HTM-tilintarkastaja		laaduntarkastukset, ammattitaidon ylläpitäminen, hyväksymisen edellytysten säilyminen, sopivuus tilintarkastajaksi, tilintarkastajan vuosimaksujen maksamatta jättäminen	TILA: esitys hyväksymisen peruuttamiseksi  VALA: esitys hylätty



## Tilastoja

### Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1990–2007 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat

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

- 1) Samassa valvonta-asiassa on voitu antaa useita sanktioita.
- 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) Luku ei sisällä kahta valvonta-asiata, jotka päätettiin jättää tutkimatta.
- 4) Lukuun sisältyy 34 TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 5) Lukuun sisältyy 7 TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 6) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 7) Lukuun sisältyy viisi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 8) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 9) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 10) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 11) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 12) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.
- 13) Lukuun sisältyy viisi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2007 päättämät erityiset valvonta-asiat

	KHT-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa					
	Valvonnan peruste			Sanktiot <sup>1)</sup>		
	Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen <sup>2)</sup> peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Varoitus	Huomautus <sup>3)</sup>
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 <sup>4)</sup>	29	10	10	2
1997	15	3 <sup>5)</sup>	18	1	1	6
1998	17	1	18	-	-	3
1999	13	2	15	-	4	-
2000	7	3	10	-	3	5
2001	8	1	9	-	1	-
2002	10	1	11	-	1	-
2003	7	1	8	1	2	3
2004	2	-	2	-	2	-
2005	4	2	6	-	1	3
2006	2	2 <sup>7)</sup>	4	-	3	-
2007	3	0	0	-	-	-

HTM-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa							
Vireilletuloperuste			Lopputulos <sup>1)</sup>				
Hyväksymisen peruuttamisesitys <sup>2)</sup>	Oikaisuvaatimus	Hyväksymisen peruuttaminen tai peruuttamisesitys <sup>2)</sup>	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen	Sanktion pysyttämisen	Pysytetty päätös antamatta sanktiota <sup>6)</sup>	
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	-	
1999	-	-	-	-	-	-	
2000	5	-	2	-	-	-	
2001	1	-	1	-	-	-	
2002	4	3	4	-	1	2	
2003	2	1	2	-	-	1	
2004	1	-	1	-	-	-	
2005	-	1	-	-	-	1	
2006	1	3	1	-	-	3	
2007	5	.-	5	.-	.-	.-	

- 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) Huomautussanktioiden lukumääriin sisältyvät vuosina 1991–1992 annetut muistutussanktiot, yhteensä 7 kpl. Muistutussanktio poistettiin Keskuskauppakamarin 13.12.1990 vahvistamalla tilintarkastajasäännöllä. Sen tilalle tulivat nykyisistä sanktioista varoitus ja huomautus. Muistutussanktiota on sovellettu, jos sääntöjen vastainen toiminta on tapahtunut ennen 1.1.1991.
- 4) Lukuun sisältyy 10 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.
- 7) Lukuun sisältyy yksi TILA:n suoraan HTM-tilintarkastajaan kohdistama valvonta-asia

**Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2007 päättämät KHT ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat**

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

- 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 01/2007

**Kantelija X pyysi TILA:a tutkimaan, onko KHT-yhteisö A Oy toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, ja onko tilintarkastaja säilyttänyt riippumattomuutensa.**

**TILA katsoi, että saamansa selvityksen ja aineiston läpikäymisen perusteella aineisto ei sisältänyt mitään sellaista, joka antaisi aihetta jatkotoimiin hyväksytyjen tilintarkastajien valvonnan kannalta.**

**(Ei muutoksenhakuoikeutta TILA:n päätökseen.)**

X arvosteli kirjeessään Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle KHT-yhteisö A Oy:n toimintaa Keskinäisen vakuutusyhtiön ja Vakuutusyhtymä Oy:n tytäryhtiöiden Vahinkovakuutus Oy:n ja Henkivakuutus Oy:n välisissä vakuutuskannan osien luovutuksissa 1.1.2005.

KHT-yhteisö A Oy on vastineessaan kommentoinut X:n moitteita muun muassa riippumattomuuden vaarantumisesta. KHT-yhteisö A Oy on samalla antanut TILA:lle yksityiskohtaisen kirjallisen selvityksen, joka sisältää tilintarkastuslain mukaan salassa pidettävää tietoa.

TILA toteaa, että se ottaa tilintarkastuslakiin perustuvan valvontatehtävänsä kannalta kantaa siihen, onko KHT-yhteisö A Oy toiminut tilintarkastuslain mukaisesti X:n kantelussa tarkoitetuissa tilanteissa.

TILA:n sihteeri on vastannut X:lle kantelukirjeeseen kirjeellä. Apulaisoikeuskanslerin X:n hallintokanteluun 26.7.2007 antaman päätöksen (dnro 867/1/05) johdosta TILA antaa kanteluun päätöksen.

TILA totesi, ettei se ole toimivaltainen ottamaan kantaa X:n esille ottamaan eläkeasiin, eläkevakuutukseen eikä muissa maissa tapahtuneisiin niin sanottuihin tilinpäätöskandaaleihin.

TILA totesi, että X:n kantelun ja KHT-yhteisö A Oy:n antaman selvityksen perusteella ei ole syytä epäillä, että Keskinäisen vakuutusyhti-

ön ja Vakuutusyhtymä Oy:n tytäryhtiöiden Vahinkovakuutus Oy:n ja Henkivakuutus Oy:n välisissä vakuutuskannan osien luovutusten yhteydessä olisi rikottu tilintarkastuslain riippumattomuusvaatimusta vastaan. TILA:n saaman selvityksen ja aineiston läpikäymisen perusteella aineisto ei sisällä mitään sellaista, joka antaisi aihetta jatkotoimiin hyväksytyjen tilintarkastajien valvonnan kannalta. Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 23, 25, 34 ja 37 §  
Tilintarkastuslaki (459/2007) 24, 26, 40 ja 46 §

## TILA 02/2007

**X ja Y kantelivat KHT A:n toiminnasta Yritys Oy:n lakisääteisenä tilintarkastajana ja pyysivät, että TILA ryhtyisi tutkimaan KHT A:n toimintaa tilintarkastuslain mukaisena valvonta-asiana.**

**Kantelun mukaan Yritys Oy:n ylimääräinen yhtiökokous oli tehnyt osakeyhtiölain (624/2006) 1 luvun 7 §:n vähemmistösuojauslainsäädännön vastaisen päätöksen, josta tilintarkastajan olisi pitänyt ETilintL 19 § momentin mukaan lausua tilintarkastuskertomuksessaan. Kantelun mukaan KHT A oli tukenut tuki yhtiön pääomistajaa, vaikka pääomistaja ei ollut noudattanut osakeyhtiölain säännöksiä tilinpäätöksen laatimisen ja vähemmistösuojauslainsäädännön osalta. Lisäksi kirjanpitolain säännöksiä ei ollut noudatettu tilinpäätöksen laatimisen osalta. Kantelun mukaan KHT A ei myöskään ollut vastannut puhelimitse kantelijoiden 28.2.2007 esittämiin kirjallisiin kysymyksiin. Lisäksi hän oli toiminut vastoin tilintarkastuslain (459/2007) 20 ja 22 §:ien säännöksiä.**

**KHT A piti X:n ja Y:n väitteitä perusteettomina. Yhtiökokouksen päätös muuttaa vuokran perusteita ei ollut rikkonut osakeyhtiölain vähemmistösuojausperiaatetta. Tilintarkastus oli suoritettu tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.**

**TILA tutki asian ja totesi, että annetun selvityksen nojalla KHT A ei ole toiminut tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.**

**Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.**

**(Ei muutoksenhakuoikeutta TILA:n päätökseen.)**

#### Kantelu

Yritys Oy:n osakkaat X ja Y ovat arvostelivat KHT A:n toimintaa Yritys Oy:n tilintarkastajana ja pyysivät, että TILA ryhtyisi tutkimaan KHT A:n toimintaa tilintarkastuslain mukaisena valvonta-asiana.

Yritys Oy on perustettu vuonna 2003, jolloin yhtiöllä on ollut 7 osakkeenomistajaa 1/7 osuudella. Osakkeen nimellisarvo on ollut 1 500 euroa.

Yhtiön ainut liiketoiminta muodostuu omistamansa teollisuushallin vuokraamisesta Företag Ab:lle, jonka omistaa Yritys Oy:n osakas C.

C on hankkinut vuonna 2006 itselleen neljän Yritys Oy:n osakkaan osuudet (4 x 1/7), jolloin hänen osuudekseen yhtiöstä muodostui 5/7. X:lle sekä Y:lle jäi kummallekin 1/7 omistusosuus. Enemmistöosuutensa turvin C on kutsunut ylimääräisen yhtiökokouksen koolle. 30.10.2006 pidetyssä kokouksessa Företag Ab:n maksaman vuokran määräytymisen perusteita muutettiin sillä seurauksella, että Yritys Oy:n liikevaihto tilikaudelta 1.1.–31.12.2006 laski 19 950 euroon ja tilikauden voitto oli 12,60 euroa. Edellisellä tilikaudella 1.1.–31.12.2005 yhtiön liikevaihto oli ollut 27 450 euroa ja tilikauden voitto 6 678,08 euroa.

Kantelun mukaan Yritys Oy:n ylimääräinen yhtiökokous on tehnyt osakeyhtiölain (624/2006) 1 luvun 7 §:n vähemmistönsuojasäännöksen vastaisen päätöksen, josta tilintarkastajan olisi pitänyt EtilintL 19 § momentin mukaan lausua tilintarkastuskertomuksessaan. Kantelun mukaan KHT A on tukenut yhtiön pääomistajaa, vaikka pääomistaja ei ole noudattanut osakeyhtiölain säännöksiä tilinpäätöksen laatimisen ja vähemmistönsuojan osalta. Lisäksi kirjanpitolain säännök-

siä ei ole noudatettu tilinpäätöksen laatimisen osalta. Kantelun mukaan KHT A ei ole myöskään vastannut puhelimitse kantelijoiden 28.2.2007 esittämiin kirjallisiin kysymyksiin. Lisäksi hän on toiminut vastoin tilintarkastuslain (459/2007) 20 ja 22 §:ien säännöksiä.

Kantelijat ovat myös jättäneet poliisilaitokselle tutkintapyynnön ja pyytäneet poliisia tutki-  
maan, onko Yritys Oy:n toiminnassa rikottu osakeyhtiölain ja kirjanpitolain säännöksiä.

#### KHT A:n vastine

KHT A on antanut vastineensa. A on katsonut, että X:n ja Y:n esittämät moitteet ovat perusteettomia ja että vuoden 2006 yhtiökokouksen tekemä päätös muuttaa vuokran perustetta ei ole rikkonut osakeyhtiölain vähemmistönsuojaperiaatetta. Tilintarkastus tilikaudelta 2006 on suoritettu tilintarkastusla-  
kia ja -asetusta sekä hyvää tilintarkastustapaa noudattaen.

#### Teollisuushallin vuokraperusteen muutos

KHT A:n mukaan Yritys Oy:n omistama varastorakennus on aluksi vuonna 2003 jaettu tasan kahteen osaan, joista Företag Ab on kirjallisella, toistaiseksi voimassa olevalla sopimuksella vuokrannut toisen puolen varastorakennuksesta. Myöhemmin on Företag Ab vuokrannut toisen osan varastorakennuksesta, mutta tällöin ei ole tehty uutta kirjallista vuokrasopimusta. Uuden kirjallisen sopimuksen laatiminen on ollut tarkoituksenmukaista, koska vuokralainen oli tehnyt rakennuksessa mittavat muutokset ja perusparannustyöt, joiden kustannuksista ei ollut sovittu kirjallisesti.

Yritys Oy:n ylimääräisen yhtiökokouksen pöytäkirjan 7 §:n mukaan C esitteli kokoukselle uuden vuokrasopimusmallin. Ehdotetun mallin mukaan vuokrataso muodostuisi siten, että vuokra kattaa 1) kaikki kiinteistöistä aiheutuvat kustannukset, kiinteistöverot ja vakuutukset; 2) pääomakustannukset ja lyhennykset pankille (saldo per 31.12.2005 oli 161 830,52 euroa); sekä 3) muut mahdolliset kustannukset, joiden varalle lasketaan 2 % marginaali. Sopimusmallin mukaan kustannustaso laske-  
taan tilinpäätöshetken mennessä, eli ensimmäisen kerran marraskuussa 2006. Vuokrasopimuksen kestoksi määriteltiin 20 vuotta.

Yhtiökokous on 30.10.2006 hyväksynyt ehdotuksen uudeksi vuokrasopimukseksi, vaikka vähemmistöosakkaat X ja Y vastustivat ehdotusta.

KHT A:n mukaan enemmistöosakkeenomistaja C ei ole allekirjoittanut uutta vuokrasopimusta, vaan hallituksen varajäsen D on käsitellyt asian hallituksen kokouksessa 25.4.2007 ja allekirjoittanut sopimuksen. Näin ollen C ei ole tehnyt osakeyhtiölain vastaisesti sopimuksia.

#### Vähemmistönsuoja

KHT A:n mukaan 30.10.2006 pidetyssä ylimääräisessä yhtiökokouksessa ei ole päätetty vuokran alennuksesta vaan vuokraperusteen muutoksesta. Vuokraperusteen muutos ei ole rikkonut osakeyhtiölain vähemmistösuoja säännöksiä, vaikka vuonna 2006 vuokra laskikin 6 678 eurolla vuodesta 2005.

Tarkastuksessaan KHT A on tehnyt ns. ratiotestin ja päätenyt siihen, että uusi sopimus on ollut yhtiön edun mukainen. Järjestelyn myötä vuokralaisen tekemät perusparannusinvestoinnit noin 70 000 euroa ovat tulleet kokonaisuudessaan yhtiön hyväksi. Jollei uutta sopimusta olisi tehty, yhtiölle olisi voinut aiheutua vahinkoa tai investoinnit olisi jouduttu kirjaamaan Yritys Oy:n velaksi.

Vuokraperusteen muutoksen myötä vähemmistöosakkaiden asema on parantunut ja heidän osakkeidensa arvo noussut. Toinen vähemmistöosakas Y on 3.10.2007 myynyt osakkeensa C:lle 15 000 eurolla, kun osakkeen niemellisarvo on ollut 1500 euroa vuonna 2003. Kauppakirjassa Y toteaa, että yhtiön kirjanpito on hoidettu asiallisesti hyvän kirjanpitotavan mukaisesti.

KHT A:n mukaan yhtiö ei ole maksanut osakkeilleen osinkoja, eikä osinkojen jakaminen todennäköisesti ole mahdollista lyhyellä tähtämellä. Yhtiön pääasiallisena pyrkimyksenä on ollut suoriutua lainan lyhennyksistä. Tilanne voi kuitenkin muuttua tulevaisuudessa, kun lainaa saadaan maksettua pois tai jos kiinteistö myydään voitollisesti.

Muu kantelussa esitetty kritiikki

KHT A ei ole mielestään toiminut vastoin tilintarkastuslain 20 ja 22 §:iä. Hän on ollut tietoinen kaikkien osakkaiden näkemyksistä ja myös vakuuttunut siitä, että vähemmistöosakkaat ovat olleet tietoisia uuden sopimuksen perusteista. Vähemmistöosakkaiden 28.2.2007 esittämiin kolmeen kysymykseen A ei ole voinut vastata heti, koska hän katsoi niiden olleen luonteeltaan sellaisia, jotka edellyttävät tarkempaa paneutumista asiaan, ja asiat käytiin läpi 19.6.2007 pidetyssä yhtiökokouksessa.

#### TILA:N PÄÄTÖS

##### Perustelut

##### 1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA ottaa kantaa siihen, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toimiessaan Yritys Oy:n tilikauden 1.1.–31.12.2006 tilintarkastajana. Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa sovelletaan vanhaa tilintarkastuslakia (936/1994). TILA:n suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

Yhtiökokouksen päätöksen osalta TILA ottaa kantaa siihen, olisiko huolellisesti toimivalla tilintarkastajalla ollut aiheutta pitää yhtiökokouksen päätöstä, jolla vuokran perusteita muutettiin, osakeyhtiölain (624/2006) 1 luvun 7 §:n mukaisena. TILA ottaa päätöksessään kantaa siihen, olisiko KHT A:n pitänyt puuttua yhtiökokouksen tekemään päätökseen lausumalla siitä tilintarkastuskertomuksessaan (ETilintL 19 §). Lisäksi TILA arvioi, olisiko KHT A:n pitänyt lausua tilintarkastuskertomuksessaan yhtiön hallinnon hoidosta yhdenvertaisuuden kannalta (ETilintL 19 §).

##### 2 Tapahtumien kulku

Yritys Oy:n on perustettu vuonna 2003. Sen ainut liiketoiminta muodostuu omistamansa teollisuushallin vuokraamisesta Företag Ab:lle, jonka omistaa Yritys Oy:n osakas C.

Yritys Oy:n 30.10.2006 pidetyn ylimääräisen yhtiökokouksen pöytäkirjan 7 §:n mukaan C esitteli kokoukselle uuden vuokrasopimusmallin. Ehdotetun mallin mukaan vuokrataso

muodostuisi jatkossa siten, että vuokra kattaa 1) kaikki kiinteistöstä aiheutuvat kustannukset, kiinteistöverot ja vakuutukset 2) pääomakustannukset ja lyhennykset pankille (saldo per 31.12.2005 oli 161 830,52 euroa) sekä 3) muut mahdolliset kustannukset, joiden varalle lasketaan 2 %:n marginaali. Sopimusmallin mukaan kustannustaso mitataan viimeistään ennen tillinpäätöshetkeä, toisin sanoen jo marraskuussa 2006. Vuokrasopimuksen kestoksi määriteltiin 20 vuotta. X ja Y vastustivat ehdotusta, jonka kokous kuitenkin hyväksyi.

### 3 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

#### 3.1 Yhdenvertaisuusperiaatteen toteutuminen ja vähemmistösuoja

Osakkeenomistajien yhdenvertaisuus on hallituksen esityksen (HE 109/2005) mukaan yksi osakeyhtiöoikeuden keskeisistä periaatteista, jonka päällimmäisenä tarkoituksena on suojata vähemmistöosakkeenomistajia. Periaatteen noudattaminen ei estä enemmistövalan käyttämistä, mutta se estää enemmistöosakkeenomistajien suosimisen vähemmistön kustannuksella.

Yhdenvertaisuusperiaatteesta säädetään osakeyhtiölain 1 luvun 7 §:ssä, jonka mukaan: ”Kaikki osakkeet tuottavat yhtiössä yhtäläiset oikeudet, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Yhtiökokous, hallitus, toimitusjohtaja tai hallintoneuvosto ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä muuhun toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella.”

Hallituksen esityksen (HE 109/2005) mukaan OYL 1 luvun 7 §:n jälkimmäinen virke koskee yhtiökokouksen ja yhtiön johdon päätöksiä sekä yhtiön johdon tekemiä muitakin toimenpiteitä, kuten tiettyä osakkeenomistajaa suosivia liiketoimia. Säännöksellä kielletään kaikenlaisen epäoikeutetun taloudellisen edun antaminen esimerkiksi enemmistöosakkaalle vähemmistöosakkaan kustannuksella. Yhdenvertaisuusperiaatteesta ei kuitenkaan johdu kieltoa tehdä osakkeenomistajan kanssa tämän kannalta edullisia liiketoimia, jos liiketoimet ovat myös yhtiön edun mukaisia.

Yritys Oy:n 30.10.2006 pidetyssä ylimääräisessä yhtiökokouksessa Företag Ab:n kanssa tehdyn vuokrasopimuksen vuokran määräytymisen perusteita päätettiin muuttaa enemmistöpäätöksellä. Yhtiön hallitus teki asiaa koskevan päätöksen 27.4.2007 ja allekirjoitti uuden vuokrasopimuksen samana päivänä. Hallituksen ainoa varsinainen jäsen C oli esteellinen allekirjoittamaan sopimuksen, jolloin varajäsen D toimi hallituksen puheenjohtajana ja hänellä oli nimenkirjoitusoikeus yhtiöjärjestyksen 5 §:n mukaisesti. Hallituksen päätöstä ja tehtyä vuokrasopimusta voidaan pitää yhtiöjärjestyksen mukaisina.

Annetun selvityksen mukaan yhtiön tilikauden tulos on pienentynyt vuokran perusteen muuttamisen jälkeen 6 665,48 euroa (osaketta kohden 952,21 euroa). Asian käsittelyn yhteydessä on myös ilmennyt, että toinen kantelijoista Y on sittemmin myynyt osakkeensa enemmistöosakas C:lle. Samalla Y on todennut, että yhtiön kirjanpito on laadittu kirjanpitolain mukaisesti.

TILA ei ole toimivaltainen ottamaan kantaa liiketaloudellisiin tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Koska vähemmistöosakkeenomistajien mahdollisesti kärsimää haittaa ei ole annetun selvityksen mukaan syntynyt tai se on suuruusluokaltaan varsin pientä, tilintarkastajan toiminnassa ei voida katsoa olleen tältä osin moitittavaa. Tilintarkastaja on annetun selvityksen perusteella arvioinut päätöksestä seuraavia hyötyjä ja haittoja, ja olenaisuuden periaate huomioon ottaen hänen voidaan katsoa toimineen tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

#### 3.2 Yhtiökokouksen päätöksen pätevyys

Yhtiökokouksen tekemät (pätemättömät) päätökset jakautuvat 1) moitteenvaraisesti pätemättömiin päätöksiin ja 2) mitättömiin päätöksiin.

Moitteenvaraisesti pätemätön päätös vaatii, että osakkeenomistajan (tai muun pätemättömyyteen vetoavan tahon) on nostettava OYL 21 luvun 1 §:n mukainen moitekanne käräjäoikeudessa 3 kuukauden kuluessa päätöksen tekemisestä.



Yhtiökokouksen päätös on puolestaan OYL 21 luvun 2 §:n nojalla mitätön (sitä ei ole syntynyt), jos 1) kokoukseen ei ole toimitettu kutsumusta taikka kokoukseen koskevia säännöksiä tai määräyksiä on olennaisesti rikottu, 2) päätökseen vaaditaan 5 luvun 29 §:n 1 tai 2 momentissa tarkoitettu osakkeenomistajan suostumus, jota ei ole saatu, 3) päätös on selvästi 1 luvun 7 §:ssä tarkoitettua yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen eikä 5 luvun 29 §:n 3 momentissa tarkoitettua osakkeenomistajan suostumusta ole saatu, tai jos 4) päätöstä ei olisi lain mukaan saanut tehdä edes kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella.

Osakeyhtiölain esitöiden mukaan pelkästään niin sanotun yleislausekkeen tai yhdenvertaisuusperiaatteen rikkominen ei välttämättä aiheuta mitättömyyttä, ellei menettelyllä ole selvästi loukattu yhdenvertaisuusperiaatetta. Tällainen arvio tulee kuitenkin tehdä tuomioistuimissa.

Tapauksessa kantelijat ovat jättäneet tutkintapyyntönsä poliisilaitokselle ja pyytäneet poliisia tutkimaan, onko tapauksessa rikottu osakeyhtiölain ja kirjanpitolain säännöksiä. Kantelijat eivät ole kuitenkaan nostaneet osakeyhtiölain 21 luvun 1 §:n mukaista moitekanetta määräajassa, eikä päätöksen pätevyyttä koskevaa oikeudellista arviointia ole näin ollen tehty tuomioistuimissa.

Koska yhtiökokouksen tekemän päätösten lainmukaisuutta ei ole arvioitu tuomioistuimen lainvoimaisella tuomiolla ja koska selkeän yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisen menettelyn (mitättömyyden) ei voida katsoa olevan käsillä kohdassa 3.1 esitetyillä perusteluilla, TILA katsoo, että päätöksen pätemättömyys ei ole ollut selvää. KHT A:lla ei ole ollut velvollisuutta ryhtyä toimenpiteisiin pätemättömäksi väitetyn päätöksen vuoksi tai lausua asiasta tilintarkastuskertomuksessa.

#### 4 Yhteenveto

Annetun selvityksen nojalla KHT A:n ei voida katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

#### Ratkaisu

Kantelu ei antanut aiheutta toimenpiteisiin.

#### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 16 ja 19 §  
Tilintarkastuslaki (459/2007) 20, 22, 40, 46 ja 53 §

#### **TILA 03/2007**

**Golf Oy:n osakas X arvosteli KHT A:n toimintaa Golf Oy:n tilintarkastajana ja pyysi, että TILA ryhtyisi tutkimaan KHT A:n toimintaa tilintarkastuslain mukaisena valvonta-asiana.**

**X:n mukaan Golf Oy:n yhtiökokouksessa yhtiön hallitukselle oli myönnetty valtuudet päättää niin sanottujen sijoitusosakkeiden hoitovastikkeiden määrästä kaudella 2006. X:n mukaan yhtiökokouksen päätös oli Golf Oy:n yhtiöjärjestyksen ja OYL 1 luvun 7 §:n (yhdenvertaisuussäännöksen) vastainen. X:n mukaan keneltäkään osakkaalta ei ollut pyydetty tai saatu OYL 5 luvun 29 §:n 3 momentissa tarkoitettua suostumusta. X:n mukaan tämä rikoi osakkaiden yhdenvertaisuutta ja tilintarkastajan olisi pitänyt puuttua päätöksiin. Lisäksi X katsoi, että vastaava vuoden 2007 yhtiökokouksessa tehty päätös oli vastaavalla tavalla laitton.**

**KHT A piti vastineessaan X:n väitteitä perusteettomina. KHT A:n mukaan yhtiökokouksen päätös valtuuksien myöntämisestä ei ollut lain tai yhtiöjärjestyksen vastainen. Vuoden 2007 yhtiökokouksen päätöksen osalta KHT A totesi tilintarkastuksen tilikaudelta 2007 suoritettavan vasta keväällä 2008.**

**TILA tutki asian ja totesi, että annetun selvityksen nojalla ei ilmennyt mitään sellaista, mistä KHT A:n olisi pitänyt mainita tilintarkastuskertomuksessaan. Näin ollen tilintarkastaja ei ole rikkonut tilintarkastuslakia tai hyvää tilintarkastustapaa.**

**Kantelu ei antanut aiheutta toimenpiteisiin.**

**(Ei muutoksenhakuoikeutta TILA:n päätökseen.)**

## Kantelu

Golf Oy:n osakas X arvosteli sähköpostiviesteissään KHT A:n toimintaa Golf Oy:n tilintarkastajana ja pyysi, että TILA ryhtyisi tutkimaan KHT A:n toimintaa tilintarkastuslain mukaisena valvonta-asiana.

Kantelun liitteenä toimitetun Golf Oy:n yhtiöjärjestyksen mukaan vastikkeista päättää yhtiökokous. X:n mukaan Golf Oy:n yhtiökokouksessa yhtiön hallitukselle myönnettiin kuitenkin valtuudet päättää ns. sijoitusosakkeiden hoitovastikkeiden määrästä kaudella 2006. Valtuutus koski enintään 10 % merkityistä osakkeista eli 67 osaketta, eikä sitä saanut käyttää perustajaosakkaiden tai Kiinteistö Oy:n hoitovastikkeisiin. Valtuutuksen nojalla hallitus sai päättää, että ns. sijoitusosakkeet vapautettiin velvollisuudesta maksaa vastikkeita, vaikka kyseiset osakkeet kuuluvat samaan osakesarjaan yhtiön muiden osakkeiden kanssa. Vastaavasta valtuutuksesta tehtiin päätös myös vuoden 2007 yhtiökokouksessa.

X:n mukaan yhtiökokouksen päätös oli Golf Oy:n yhtiöjärjestyksen ja OYL 1 luvun 7 §:n (yhdenvertaisuus) vastainen. X:n mukaan keneltäkään osakkaalta ei ollut pyydetty tai saatu OYL 5 luvun 29 §:n 3 momentissa tarkoitettua suostumusta. X:n mukaan tämä rikkoi osakkaiden yhdenvertaisuutta ja tilintarkastajan olisi pitänyt puuttua päätöksiin. Lisäksi X katsoo, että vastaava vuoden 2007 yhtiökokouksessa tehty päätös on vastaavalla tavalla laiton.

## KHT A:n vastine

KHT A on antanut vastineensa. KHT A on katsonut, että X:n esittämät moitteet ovat perusteettomia ja että vuoden 2006 yhtiökokouksen tekemä päätös ei ole ollut lain tai yhtiöjärjestyksen vastainen. Tilintarkastus tilikaudelta 2006 on suoritettu tilintarkastuslakia ja -asetusta sekä hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Vuoden 2007 osalta KHT A on todennut, että yhtiön tilintarkastus suoritetaan kokonaisuudessaan vasta tilinpäätöksen valmistuttua keväällä 2008.

KHT A on toiminut yhtiön perustamiskokouksesta lähtien yhtiön tilintarkastajana ja ollut

tietoinen tehdyistä päätöksistä ja niiden sisällöstä. Hän omistaa yhden Golf Oy:n osakkeen, ja on näin ollen saanut yhtiöstä, kenttäprojektista ja päätöksistä kaiken tarpeellisen tiedon tiedotteiden, lehden, osakeantien ja mm. pelikierrosten yhteydessä. KHT A katsoo perehtyneensä golfkenttiin, golfosakeyhtiöihin sekä niihin liittyviin investointeihin ym. asioihin hyvin vuosien kuluessa.

KHT A ei ole ollut paikalla kyseisissä vuosien 2006 ja 2007 yhtiökokouksissa, sillä Golf Oy ei ole julkinen yhtiö, joiden yhtiökokouksiin osallistumista erityisesti suositellaan. Tilintarkastuslain (936/1994) 19 §:n mukaisesti tilintarkastuskertomuksessa ei tule myöskään ottaa kantaa yhtiökokouksen päätöksiin. KHT A huomauttaa, että yhtiökokousten päätöksistä ei ole aikaisemmin esitetty arvostelua.

## Sijoittajaosakkeet

KHT A:n mukaan termi "sijoitusosake" on yhtiössä käytetty nimitys osakkeille, joiden omistukseen liittyy erityinen sijoitustarkoitus. Sijoittajaosakkaisiin kuuluu mm. kentän rakentajayhtiö sekä rakennukset saneerannut yhtiö, joilla oli vuoden 2006 vaihteessa yhteensä 28 kpl osakkeita.

KHT A:n mukaan osakeyhtiölain mukaan erilajisina on pidetty osakkeita, jotka eroavat toisistaan osakkeiden tuottaman äänimäärän tai varojenjako-oikeuden osalta (ks. VOYL 3:1 § ja OYL 3:1 §). Yhtiöjärjestyksessä voitaisiin määrätä eri osakelajeista myös muilla perusteilla, mutta edellytyksenä olisi, että osakkeet yhtiöjärjestysmääräyksin poikkeaisivat jotenkin toisistaan. Sijoittajaosakkeet eivät poikkea yhtiön muista osakkeista, joten ne ovat niiden kanssa samanlaisia.

Golf Oy:n osakerekisterin 2006 mukaan yhtiössä oli 677 osaketta ja 384 osakasta. KHT A:n mukaan sijoittajaosakkaiden omistamien osakkeiden lukumäärä 31.12.2006 oli 189 kappaletta eli sijoitusosakkeet muodostavat 27 % osakemäärästä. Näistä seuraavien osakkaiden omistamat 60 osaketta (8,9 % yhtiön kokonaisosakemäärästä) on vapautettu vastikkeesta hallituksen saaman valtuutuksen nojalla:

- Ruoho Oy 20 osaketta, joista vapautettu 20
- Y 16 osaketta joista vapautettu 16;
- Saneeraus Oy 25 osaketta joista vapautettu 10;
- Futaaja Oy 28 osaketta joista vapautettu 10;
- Rakennusliike Oy 8 osaketta joista vapautettu 4.

KHT A:n mukaan edellä mainittujen viiden sijoittajaosakkaan omistus oli 97 kappaletta, joista 60 kappaletta on vapautettu hoitovastikkeesta á 470 euroa (arvonlisäveroineen) x 60 = 28.200 euroa.

KHT A:n mukaan menettelystä seurasi yhtiölle ja muille osakkaille hyötyä, jonka määrä ylittää laskennalliset haitat, kuten seuraava laskelma osoittaa:

- Jos edellä esitetty perimättä jätetty vastike (28 200 euroa) jaetaan muilla ulkona olleiden osakkeiden määrällä (677 – 97 = 580), laskennalliseksi vahingoksi muodostuu (ennen sijoittajista syntynyttä hyötyä)  $-28\,200 / 580 = -46,62$  euroa/osake.
- Toisaalta kyseiset 5 sijoittajaosakasta maksoivat vastikkeita 37 kappaleesta eli 17 390 euroa, mikä osaltaan hyödynsi myös muita osakkaita  $17\,390 / 580 = +29,98$  euroa.
- Kyseiset 5 sijoittajaosakasta ovat yhteensä rahoittaneet kentän rakentamista keskimäärin noin 4 500 euroa/osake, jolloin  $97 \times 4\,500 = 436\,500$  euroa. Tästä hyötyä muille osakkaille muodostuu vuositasolla pelkinä rahoituskustannusten (alla korkokanta) säästöinä noin 20 000 euroa eli noin  $+34,48$  euroa/osake.

#### Valtuutuksen lainmukaisuus

KHT A on pitänyt vuonna 2006 annettua valtuutusta lainmukaisena. Valtuutus koski vastikkeita eli kysymystä, josta osakeyhtiölaissa ei ole lainkaan säädetty ja josta osakkeenomistajat voivat päättää tällaisiin asioihin sovellettavasta menettelytavasta vapaasti. Valtuutuksen sisältö kerrottiin kaikille osakkaille lähetetyssä yhtiökokouksutsussa. Valtuutus perustui yhtiökokouksen yksimieliseen pää-

tökseen, joten enemmistöperiaatetta ei rikottu.

Valtuutus ei loukannut myöskään yhdenvertaisuusperiaatetta, koska menettelystä seurasi yhtiölle hyötyä, jonka määrä ylittää laskennalliset haitat. Menettely ei ole ollut omiaan tuottamaan kenellekään epäoikeutettua etua yhtiön tai muiden osakkeenomistajien kustannuksella (ks. VOYL 8:14, VOYL 9:16 ja OYL 1:7). Valtuutuksen käyttö perustui hallituksen harkintaan sekä taloudellisiin perusteisiin, jotta osakkeen markkinahinta (nyt markkinoidaan hintaan 6 200 euroa/osake) pysyisi kohtuullisella tasolla ja jotta sijoittajaosakkaiden osakkeita ei tulisi vielä markkinoille myyntiin. Näin ollen valtuutus oli muiden osakkeenomistajien taloudellisten etujen mukainen. Valtuutus rajoitettiin ajallisesti vain yhteen vuoteen sekä määrällisesti korkeintaan 10 %:iin osakemäärästä. Valtuutuksella vapautettiin velvollisuudesta maksaa hoitovastiketta vain tilapäisesti ja vain osa niin kutsuttujen sijoitusosakkaiden osakemäärästä.

KHT A:n mielestä valtuutus vastaa osakeyhtiölain henkeä, sillä myös mm. suunnattujen osakeantien, optio-oikeuksien ym. päätösvaltuudet annetaan usein hallitukselle rajoitettuihin. Myös asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden yhtiökokouksissa hallituksille annetaan hyvin usein valtuutus periä tai olla perimättä vastiketta (valtuutukset ns. vapaakuukauteen tai kolmantentoista kuukausivastikkeen perimiseen). Valtuutus ei myöskään loukkaa muiden osakkaiden olennaista perusoikeutta, joka liittyy yhtiöjärjestyksen 4 §:n mukaisesti osakkeeneseen eli pelioikeuteen Golf Oy:n omistuksessa ja hallinnassa olevalla golfkentällä. Valtuutusta ole aikaisemmin moitittu eikä ilmeisesti mitään moite tai vahingonkorvauskannetta ole esitetty hallitukselle.

#### Yhteenveto

KHT A on katsonut, että tilintarkastus on toimitettu tilintarkastuslakia ja hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Vuosittaiset tarkastusmuistiot osoittavat lisäksi, että KHT A on erityisesti tarkastanut hallintoa ja siten myös kenttäinvestoinnin seuranta, hallintaa sekä rahoitusta. Tarkastusmuistioissa esitettyjen

faktojen perusteella voidaan hallituksen arvioida toimineen yhtiön (ja siten myös osakkaiden yhteisen) edun mukaisesti. KHT A:n mukaan hänen muistioistaan ilmenee myös tilinpäätöksiin sekä niiden laadintaan liittyviä muodollisia puutteita, mutta niistäkään ei ole aiheutunut yhtiölle tai sen osakkaille taloudellisia menetyksiä.

KHT A:n mielestä on ollut perusteita vapauttaa tietyt osakkaat velvollisuudesta maksaa hoitovastiketta. Kenttähankkeen nopeutettu aikataulu edellytti lisärahoitusta, jolloin osakkeita myytiin myös urakoitsijoille ja sellaisille sijoittajille, joilla ei alun perinkään ollut tarkoitus käyttää osakkeiden pelioikeuksia pelamiseen ja joiden osalta vastikkeen periminen ei siten olisi ollut samalla tavoin perusteltua kuin muutoin. Myös osakkeiden myyntiin liittyi sovittuja rajoituksia.

KHT A:n kommentit toimitettiin X:lle, jolla ei ollut kuitenkaan lisättävää aikaisemmin esittämäänsä kritiikkiin. Tapaus päätettiin ottaa käsiteltäväksi TILA:ssa KHT A:n kohdistuvana valvonta-asiana.

## TILA:N PÄÄTÖS

### Perustelut

#### 1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA ottaa kantaa siihen, onko KHT A toiminnut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toimiessaan Golf Oy:n vuoden 2006 lakisääteisenä tilintarkastajana tilikaudella 1.1.–31.12.2006. Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa sovelletaan vanhaa tilintarkastuslakia (936/1994). TILA:n suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

Yhtiökokouksen päätöksen osalta TILA ottaa kantaa siihen, olisiko huolellisesti toimivalla tilintarkastajalla ollut aihetta pitää yhtiökokouksen päätöstä osakeyhtiölain (734/1978) vastaisena ja näin ollen pätemättömänä (VOYL 3:1 §, 9:1 §, 9:17 §). Vastikkeita koskevan hallituksen päätöksen osalta TILA ottaa kantaa siihen, olisiko huolellisesti toimivalla tilintarkastajalla ollut aihetta pitää hallituksen tekemää päätöstä, jonka nojalla tietyt

osakkeet vapautettiin velvollisuudesta maksaa vastiketta, osakeyhtiölain (734/1978) yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisena (VOYL 3:1 §, 8:14–15 §). Lisäksi TILA ottaa päätöksessään kantaa siihen, olisiko KHT A:n pitänyt puuttua yhtiökokouksen tekemään päätökseen tai hallituksen saamaan valtuutukseen lausumalla siinä tilintarkastuskertomuksessaan (ETilintL 19 §).

KHT A:n toiminnasta tehdyssä kantelussa on viitattu yhtiökokousten päätöksiin, jotka tehtiin 18.3.2006 sekä 23.2.2007. Edelliseen sovelletaan vanhaa osakeyhtiölakia (734/1978) ja jälkimmäiseen uutta osakeyhtiölakia (624/2006). TILA katsoo, että tapaukseen soveltuvat vanhan osakeyhtiölain säännökset, sillä vuoden 2007 tilintarkastusta ei ole saatettu loppuun valvonta-asian käsittelyn aikana. Tulokinnassa otetaan kuitenkin huomioon myös uuden osakeyhtiölain säännökset, sillä yhdenvertaisuusperiaatetta koskevat oikeussäännöt eivät ole muuttuneet.

## 2 Tapatumien kulku

Golf Oy:n 2006 pidetyssä yhtiökokouksessa yhtiön hallitukselle myönnettiin valtuudet päättää ns. "sijoitusosakkeiden" hoitovastikkeiden määrästä kaudella 2006. Vastaava päätös tehtiin myös vuoden 2007 yhtiökokouksessa. Valtuutuksen nojalla hallitus vapautti 60 osaketta velvollisuudesta maksaa vastiketta, vaikka yhtiön kaikki osakkeet kuuluvat samaan osakesarjaan. Tilintarkastaja ei puuttunut valtuutusta koskeviin päätöksiin tai niiden täytäntöönpanoon lausumalla asiasta lakisääteisissä lausunnoissaan.

## 3 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

Tapauksessa TILA arvioi, onko KHT A toiminnut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti arvioidessaan hallitukselle myönnettyä valtuutusta sekä hallituksen valtuutuksen nojalla tekemää päätöstä vapauttaa tietyt osakkeet velvollisuudesta maksaa hoitovastikkeita. Lisäksi TILA arvioi, olisiko hänen pitänyt lausua päätöksestä tilintarkastuskertomuksessaan.

### 3.1 Yhtiökokouksen päätöksen pätemättömyys

Yhtiökokouksen tekemät (pätemättömät) päätökset jakautuvat 1) moitteenvaraisesti pätemättömiin päätöksiin ja 2) mitättömiin päätöksiin.

1) Moitteenvaraisesti pätemätön päätös vaatii, että osakkeenomistajan (tai muun pätemättömyyteen vetoavan tahon) on nostettava moitekanne käräjäoikeudessa 3 kuukauden kuluessa päätöksen tekemisestä. 2) Yhtiökokouksen päätös on puolestaan mitätön (i. sitä ei ole syntynyt), jollei sitä voitaisi tehdä edes kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella tai jos se olisi vaatinut kaikkien tai osan osakkeenomistajista suostumuksen ollakseen pätevä. Kokouskutsua koskevien säännösten olennainen rikkominen voi myös aiheuttaa mitättömyyden.

TILA:n kurinpidollinen valvonta rinnastuu jossain suhteessa (rikosoikeudelliseen) oikeusprosessiin, sillä mahdollisena seurauksena voi olla kurinpidollisia seuraamuksia. Tapauksessa joudutaan huomioimaan sekä kantelun tekijän että valvonta-asian kohteena olevan tilintarkastajan oikeusturvan toteutuminen. Tapauksessa ei ole nostettu moitekannetta eikä päätöksen pätevyyttä koskevaa oikeudellista arviointia ole näin ollen tehty tuomioistuimessa. Päätöstä ei ole moitittu siitä huolimatta, että kantelun tekijä on ollut tietoinen valittamistiestä käräjäoikeuteen ja kanneaikaa on ollut jäljellä.

Koska yhtiökokouksen tekemän päätösten lainmukaisuutta ei ole arvioitu tuomioistuimen lainvoimaisella tuomiolla, päätöksen pätemättömyyttä ei ole osoitettu riittävällä varmuudella todeksi. Näin ollen kantelu ei anna aiheutta toimenpiteisiin siltä osin kuin siinä arvostellaan KHT A:n toimintaa liittyen yhtiökokouksen päätökseen, jossa Golf Oy:n hallitukselle annettiin valta päättää vastikkeista.

### 3.2 Yhdenvertaisuusperiaate

Osakkeenomistajien yhdenvertaisuus on hallituksen esityksen (HE 109/2005) mukaan yksi osakeyhtiöoikeuden keskeisistä periaatteista, jonka päällimmäisenä tarkoituksena on suojata vähemmistöosakkeenomistajia. Periaatteen noudattaminen ei estä enemmistövaltan käyttämistä, mutta estää enemmistöosak-

keenomistajien suosimisen vähemmistön kustannuksella. Osakkeenomistajalla on oikeus luottaa siihen, että hänen osakkeensa tuottavat samat oikeudet kuin muutkin osakkeet. Osakeoikeuksia voidaan kuitenkin lain sallimin keinoin muuttaa, jolloin yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta on keskeistä kiinnittää huomiota omistuksen arvon säilymiseen.

Yhdenvertaisuusperiaatteesta säädettiin VOYL 3 luvun 1 §:ssä ja 9 luvun 16 §:ssä, joita vastaa voimassa olevan OYL 1 luvun 7 §. Uuden lain säännökseen on kirjattu sääntöjä ja periaatteita, jotka ovat vakiintuneet oikeuskäytännössä osaksi yhdenvertaisuusperiaatetta ja sen tulkintaa.

VOYL 3 luvun 1 §:n mukaan: "Osakeyhtiön kaikki osakkeet tuottavat yhtiössä yhtäläiset oikeudet. Yhtiöjärjestyksessä voidaan kuitenkin määrätä, että yhtiössä on tai voi olla oikeuksiltaan toisistaan poikkeavia osakkeita. Tällöin on mainittava osakkeiden väliset erot sekä lukumäärät tai vähimmäis- ja enimmäismäärät."

OYL 1 luvun 7 §:n mukaan: "Kaikki osakkeet tuottavat yhtiössä yhtäläiset oikeudet, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Yhtiökokous, hallitus, toimitusjohtaja tai hallintoneuvosto ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä muuhun toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella."

Hallituksen esityksen (HE 109/2005) mukaan OYL 1 luvun 7 §:n jälkimmäinen virke koskee yhtiökokouksen ja yhtiön johdon päätöksiä sekä yhtiön johdon tekemiä muitakin toimenpiteitä, kuten tiettyä osakkeenomistajaa suosivia liiketoimia. Säännöksellä kielletään kaikenlaisen epäoikeutetun taloudellisen edun antaminen esimerkiksi enemmistöosakkaalle vähemmistöosakkaan kustannuksella. Yhdenvertaisuusperiaatteesta ei kuitenkaan johdu kieltoa tehdä osakkeenomistajan kanssa tämän kannalta edullisia liiketoimia, jos liiketoimet ovat myös yhtiön edun mukaisia.

Golf Oy:ssä samaan osakelajiin kuuluvia osakkeita on kohdeltu eri tavalla, jolloin yhtiössä pitäisi olla kaksi erillistä osakesarjaa. Samaan osakelajiin kuuluvien osakkaiden

erilaiseen kohteluun on kuitenkin esitetty seuraavat hyväksyttävät perustelut. 1) Yhtiö on saanut järjestelyn myötä edullisesti rahoitusta, jonka hankkiminen muilla tavoilla olisi johtanut huomattavasti suurempien rahoituskustannusten syntymiseen. Käsillä olevassa menettelyssä yhtiö ei ole joutunut ottamaan ulkopuolista lainaa, mikä on tuonut etua kaikille osakkeenomistajille. 2) Hallituksen saama valtuutus vapauttaa tietyt osakkeita merkinneet sijoittajat vastikkeen maksusta olisi voitu välttää siten, että heidän sijoituksensa olisi katsottu luotonannoksi, jolle olisi maksettu korkoa. Tällainen päätös olisi johtanut muiden osakkeenomistajien taloudellisen aseman kannalta samaan lopputulokseen, kuin mikä nyt on syntynyt.

#### 4 Yhteenveto

Osakeyhtiölain esitöissä sekä oikeuskirjallisuudessa todetaan, että yhdenvertaisuusperiaatteesta voidaan tietyissä tilanteissa poiketa, jos yhtiölle näin saavutetaan tosiasiallista hyötyä. Lisäksi tilintarkastajan toimintaa arvioidessa täytyy ottaa huomioon olennaisuuden periaate. Tilintarkastajan tulee tarkastaa ja raportoida ensisijaisesti olennaisten laiminlyöntien ja virheellisyyksien varalta.

Annetun selvityksen nojalla ei ole ilmennyt mitään sellaista, mistä KHT A:n olisi pitänyt mainita tilintarkastuskertomuksessaan. Näin ollen tilintarkastaja ei ole rikkonut tilintarkastuslakia tai hyvää tilintarkastustapaa.

#### Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

#### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 16 ja 19 §  
Tilintarkastuslaki (459/2007) 40 §

#### **TILA 04/2007**

**Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta (TIVA) esitti, että TILA ryhtyy toimenpiteisiin HTM Y:n hyväksymisen peruuttamiseksi.**

**HTM Y oli käräjäoikeudessa tuomittu ehdolliseen 40 päivän vankeusrangaistuk-**

**seen avunannosta kirjanpitorikokseen. Tuomion saatua lainvoiman TIVA esitti TILA:lle HTM:n hyväksymisen peruuttamista.**

**TILA esitti yksimielisesti, että VALA peruuttaa HTM Y:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.**

**VALA hylkäsi TILA:n esityksen. HTM Y:n syyksi luettu ja sopivuusarvosteluun vaikuttava teko oli tapahtunut 28.2.2001-19.6.2001. Moitittavan toiminnan päättymisestä oli siten kulunut yli kuusi vuotta, minkä vuoksi tilintarkastuslaissa tarkoitettua seuraamusta ei voitu määrätä.**

**TILA valitti VALA:n päätöksestä KHO:een. KHO jätti TILA:n valituksen tutkimatta, koska TILA:lla ei KHO:n mukaan hallintolainkäyttölain perusteella ollut oikeutta hakea muutosta ylemmän viranomaisen esityksen johdosta tekemään päätökseen.**

**(Ei muutoksenhakuoikeutta KHO:n päätökseen)**

#### Kauppakamarin TIVA:n esitys

Kauppakamarin TIVA esitti seuraavilla perusteilla HTM Y:n HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista.

TIVA on päättänyt pyytää alueellaan toimivilta HTM-tilintarkastajilta viiden vuoden välein rikosrekisteriotteen, otteen holhousasioiden rekisteristä ja käräjäoikeuden antaman todistuksen siitä, että tilintarkastajaa vastaan ei ole vireillä konkurssiasiaa. Mainitut asiakirjat on pyydetty kaikilta tilintarkastajilta vuonna 2006 valvontatietoilmoitusten toimittamisen yhteydessä.

TIVA on todennut kokouksessaan 5.6.2006 HTM Y:n toimittamasta rikosrekisterin otteesta, että HTM Y oli käräjäoikeudessa 1.4.2005 tuomittu ehdolliseen 40 päivän vankeusrangaistukseen avunannosta kirjanpitorikokseen, ja että tuomio ei ole lainvoimainen. TIVA päätti odottaa tuomion lainvoimaisuutta ja velvoitti HTM Y:n pitämään TIVA informoituna asian käsittelystä. Käräjäoikeuden tuomioon haettiin muutosta hovioikeudelta, joka antoi tuomionsa 23.1.2007. Hovioikeus ei muutta-

nut käräjäoikeuden tuomiota. Käräjäoikeuden tuomio on tullut lainvoimaiseksi 27.3.2007.

HTM Y ei ole oma-aloitteisesti informoinut TIVA:a käräjäoikeuden tuomion lainvoimaisuudesta. TIVA:n sihteeri on pyytänyt HTM Y:lta selvitystä kirjeellä. Kun selvitystä ei ole toimitettu, sihteeri on lähettänyt HTM A:lle muistutuskirjeen, jossa todetaan TIVA:n käsittelevän HTM Y:n tilintarkastajan hyväksymisen voimassaolon edellytyksiä kokouksessaan 4.6.2007.

TIVA:lle 30.5.2007 toimittamassaan selvityksessä HTM Y toteaa, että hän ei omasta mielestään ole syyllistynyt avunantoon kirjanpitorikoksessa. Hän ei kuitenkaan asianajajansa neuvosta hakenut valituslupaa korkeimmalta oikeudelta. HTM Y katsoo edelleen täyttävänsä tilintarkastuslain 6 §:ssä mainitut edellytykset toimia hyväksyttynä tilintarkastajana.

Tilintarkastuslain 6 §:n mukaan tilintarkastajaksi voidaan hyväksyä henkilö, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään. Lain hallituksen esityksen perusteluosassa henkilön katsotaan olevan sopimaton etenkin silloin, kun hänet on tuomittu kirjanpitorikoksesta.

TIVA on katsonut, että HTM Y:n saama 40 päivän ehdollinen vankeusrangaistus avunannosta kirjanpitorikokseen on tilintarkastuslain 6 §:n 1 momentin tarkoittamaa tilintarkastajan tehtävään sopimatonta toimintaa, ja että HTM Y ei siten enää täytä tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksiä.

### Vastine

HTM A ei ole käyttänyt hyväksi TILA:n hänelle tarjoamaa mahdollisuutta antaa vastine Kauppakamarin TIVA:n peruuttamisesitykseen.

### TILA:N ESITYS

#### Perustelut

#### 1 TIVA:n ja TILA:n valvontatehtävä

Tilintarkastuslain 6 §:n mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta hyväksyy hakemuksesta HTM-tilintarkastajaksi luonnollisen

henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään, joka hallitsee itseään ja omaisuuttaan ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa tarkoitetut hyväksymisen edellytykset. Hyväksymisen voimassaolo edellyttää, että HTM-tilintarkastajan kelpoisuutta koskevat tilintarkastuslain 6 §:n 1 momentin edellytykset täyttyvät.

Tilintarkastuslain 34 §:n nojalla kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta valvoo HTM-tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että HTM-tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti.

Jos HTM-tilintarkastaja ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä tai hän on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menettellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, on ryhdyttävä tilintarkastuslain 35 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpiteisiin.

### 2 Sopivuus tilintarkastajaksi

TILA:n ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien valvontatehtävään kuuluu hyväksytyyn tilintarkastajan henkilökohtaisia ominaisuuksia koskevaa arviointia. Hyväksytty tilintarkastaja ei saa olla toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään (hyvämaineisuusarviointi). TILA:n ja valtion tilintarkastuslautakunnan noudattamassa tilintarkastuslain vakiintuneessa soveltamiskäytännössä katsotaan, että taloudellisesta taikka muusta tilintarkastukseen vaikuttavasta rikoksesta rangaistukseen tuomittu KHT/HTM-tilintarkastaja on toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

HTM Y on tuomittu käräjäoikeudessa 1.4.2005 ehdolliseen 40 päivän vankeusrangaistukseen avunannosta kirjanpitorikokseen. Käräjäoikeuden tuomioon on haettu muutosta hovioikeudelta, joka antoi tuomionsa 23.1.2007. Hovioikeus ei muuttanut käräjäoikeuden tuomiota, joten käräjäoikeuden tuomitsema rangaistus HTM Y:lle on tullut lainvoimaiseksi 27.3.2007. Kysymys on vuonna 2001 eli äskettäin tapahtuneesta teosta, jolla on merkitystä HTM Y:n hyvämaineisuusarvi-

oinnin kannalta. TILA katsoo, että HTM Y on toiminnallaan osoittanut, että hän on sopimaton tilintarkastajan tehtävään. HTM Y:n hyväksyminen tulee peruuttaa tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla, koska hän ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä.

#### TILA:n esitys

TILA esittää yksimielisesti, että VALA peruuttaa HTM Y:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.

#### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 6, 34, 35, 38 §

#### Vastine

HTM Y ei ole käyttänyt hyväkseen VALA:n hänelle tarjoamaa mahdollisuutta antaa vastine TILA:n peruuttamisesitykseen.

#### VALA:N PÄÄTÖS

##### Perustelut

Aikaisemman, käsiteltävänä olevasta esityksestä päättämisen aikana voimassa olleen tilintarkastuslain (936/1994) 6 §:n ja 1.7.2007 voimaan tulleen, mainitun tilintarkastuslain kumonnetun tilintarkastuslain (459/2007) 31 §:n mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta on hakemuksesta hyväksynyt HTM-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa säädetyt hyväksymisen edellytykset. Aikaisemman lain 34 §:n ja vastaavasti nyt voimassa olevan tilintarkastuslain 40 §:n nojalla keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta valvovat hyväksytyjen tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että hyväksytyt tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Jos HTM-tilintarkastaja ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä tai hän on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt mainitun lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, niiden on ollut ryhdyttävä aikaisemman lain 35 §:ssä ja nykyisen lain 49 ja 50 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpi-

teisiin. Hyväksymisen peruuttamista koskeva asia tutkitaan valtion tilintarkastuslautakunnassa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan esityksestä voimassa olevan tilintarkastuslain 50 §:n nojalla.

Aikaisemman tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin nojalla ja vastaavan, nyt voimassa olevan lain 50 §:n nojalla valtion tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa hyväksyminen, jos tilintarkastaja on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, on annettusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuksiinsa tilintarkastajana tai ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

Hyväksymisen edellytyksenä on, paitsi muuta, että henkilö ei ole toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

Vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan luonteeltaan taloudellisesta tai muutoin tilintarkastukseen ja tilintarkastajana toimimiseen vaikuttavasta rikoksesta rangaistukseen tuomittu tilintarkastaja on toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

HTM Y:n syyksi on hovioikeuden tuomiolla 23.1.2007 luettu avunanto kirjanpitorikokseen, josta hänet on tuomittu 40 päiväksi vankeuteen. Vankeusrangaistus on ollut ehdollinen. Koeaika on päättynyt 1.4.2007. HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi tehdyssä esityksessä on siten ilmennyt, kun otetaan huomioon kysymyksessä oleva esitys ja sen perustelut ja sen ohessa toimitetuista asiakirjoista saatava selvitys sekä mainitut laissa säädetyt edellytykset, peruste, joka vaikuttaa HTM Y:n tilintarkastajan tehtävään sopivuuden arvosteluun.

Tilintarkastuslain 44.3 §:n mukaan valtion tilintarkastuslautakunta ei kuitenkaan voi määrätä tilintarkastuslain 49 tai 50 §:ssä tarkoitettua seuraamusta, jos tilintarkastajan moitittavasta toiminnasta on kulunut yli kuusi vuotta. Siitä riippumatta, että HTM Y:n moitittavan toiminnan aikaan voimassa ollut tilintarkastuslaki ei sisältänyt vastaavaa säännös-



tä, tilintarkastuslain 44.3 §:n kieltä vaikuttaa seuraamusten määräämiseen niistä nyt päätettäessä.

HTM Y:n syyksi luettu ja sopivuusarvosteluun vaikuttava teko on tapahtunut 28.2.2001-19.6.2001. Moitittavan toiminnan päättymisestä on siten kulunut yli kuusi vuotta, minkä vuoksi esitettyä tilintarkastuslain 50 §:ssä tarkoitettua seuraamusta tai myöskään 49 §:ssä tarkoitettua seuraamusta ei sanotun tilintarkastuslain 44.3 §:n vuoksi voida täällä määrätä. Tämän vuoksi esitys on tullut hylättyä.

#### Päätöslauselma

Esitys hylättiin.

#### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 40, 44, 49, 50, 53 ja 54 §

#### **TILA 05/2007**

**Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta (TIVA) esitti, että TILA ryhtyy toimenpiteisiin HTM A:n hyväksymisen peruuttamiseksi. Perusteena TIVA esitti, että HTM A oli tuomittu lainvoimaisella tuomiolla törkeästä veropetoksesta yhden vuoden ehdolliseen vankeusrangaistukseen.**

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

**VALA hyväksyi TILA:n esityksen ja peruutti HTM A:n hyväksymisen. HTM A valittiin asiasta KHO:een. KHO hylkäsi HTM A:n valituksen.**

**(Ei muutoksenhakuoikeutta KHO:n päätökseen)**

#### Kauppakamarin TIVA:n esitys

Kauppakamarin TIVA esitti TILA:lle HTM A:n tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista tilintarkastuslain 35 §:n 2 momentin mukaisesti, koska hovioikeuden tekemällä päätöksellä HTM A on tuomittu törkeästä veropetoksesta yhden vuoden ehdolliseen vankeusrangaistukseen.

Kauppakamarin päätöksen mukaan HTM A on vastineessaan TIVA:lle kertonut, ettei hän ole syyllistynyt lainvastaisiin tekoihin ja että hän on sen takia hakenut korkeimmalta oikeudelta muutoksenhakulupaa. HTM A on katsonut voivansa jatkaa HTM-tilintarkastajana.

Kauppakamari oli jäänyt odottamaan ratkaisua valitusluvan myöntämisestä ja päättänyt tehdä esityksen HTM-oikeuksien peruuttamisesta, jos valituslupaa ei myönnetä. Korkein oikeus on antanut 27.12.2006 päätöksen, jonka mukaan valituslupaa ei myönnetä.

#### HTM A:n vastine

HTM A on antanut TILA:lle vastineen peruuttamisesitykseen. HTM A on toivonut, että TILA tutustuu vastineeseen ja sen liitteisiin ja toteaa niiden perusteella, että hän voi hovioikeuden antamasta (väärästä) tuomiosta huolimatta jatkaa työtään HTM-tilintarkastajana.

HTM A on toiminut yli 20 vuotta sivutoimisena HTM-tilintarkastajana eikä hänen toimintaansa kohtaan ole kertaakaan ollut mitään huomauttamista. Viimeksi hänen toimintansa on tarkastettu HTM-yhdistyksen toimesta vuonna 2005, silloinkin huomautuksitta.

HTM A on halunnut painottaa, että hän ei tiedä koskaan toimineensa lakien tai hyvien liiketapojen vastaisesti. HTM A:lla on aina ollut toiminnassaan vallalla korkeat eettiset arvot. Hän myös uskoo ammattitaitonsa olevan keskivertotilintarkastajan tasoa.

HTM A on 60-vuotias yritysconsultti ja koulutukseltaan hallintotieteiden tohtori. HTM A on väitellyt yliopistossa (taloustieteiden alalta) laskentatoimi pääaineena vuonna 2000. Laskentatoimessa hän on suorittanut laudaturin hallintotieteiden maisterin tutkinnossa vuonna 1999. HTM A on mielestään edelleenkin kykenevä toimimaan HTM-tilintarkastajana. Hänen omatuntonsa on puhdas.

Tilintarkastuksia HTM A:lla on keskimäärin 30–35 yritystä vuosittain. Tarkoituksena ei ole lisätä tilintarkastuksien määrää, vaan hän haluaa palvella pitkäaikaisia asiakkaita myös jatkossa. HTM A on todennut, että jos hän

menettää HTM-tilintarkastajan pätevyyden, hän menettää todennäköisesti myös koko elinkeinonsa, sillä pienellä paikkakunnalla ja hänen toimialallaan seuraukset olisivat karmaat. HTM A:n mielestä tähän ilmeisesti pyritäänkin. Hän on korostanut, että hyvin suuri osa viranomaisista toimii erittäin kiitettävästi. Joukkoon mahtuu kuitenkin myös kaunaisia ihmisiä, joiden kunnianhimo (ja asema) ajaa kaiken muun (myös lakien ja hyvien tapojen) edelle.

HTM A:n mielestä hovioikeuden tuomio on täysin virheellinen. KKO ei myöntänyt valituslupaa, joten KKO:lta tullaan hakemaan hovioikeuden päätöksen purkamista. Hovioikeuden jäsenet eivät ole liike-elämään perehtyneitä jäseniä, joten he eivät voineet tietää varsinaisesta aihealueesta mitään, vaan he joutuivat olemaan saamansa tiedon varassa. Käräjäoikeus tuomiossa perustellusti hylkäsi syytteet kokonaan. Käräjätuomari oli riittävän hyvin liike-elämään (mm. kirjanpitoon) perehtynyt henkilö. Siksi tuomiokin oli oikea.

HTM A on vastineessaan kertonut niin sanotusta katu-projektista seuraavan.

HTM A:n ja hänen yhtiökumppaniensa omistamat Rakennus Oy ja Oy Välittäjä Ab (myös perheet mukana) toimivat rakennuttamiseen, tilojen omistamiseen ja vuokraamiseen liittyvissä toimissa laman aikana. Yhtiöillä oli ulkomaista lainaa. Devalvaatio ja sitä seurannut korkotason jyrkkä nousu ja kysynnän laskun kautta alenevat kiinteistön hinnat söivät yhtiöiden kannattavuutta ja vakavaraisuutta. He pyrkivät paikkaamaan yhtiöiden taloutta antamalla Oy Välittäjä Ab:lle 2 250 000 markan vakautetun lainan ja Rakennus Oy:lle noin 63 000 markan vakautetun lainan.

HTM A on kertonut, että he lähtivät aktiivisesti hakemaan yhtiöille uutta projektia, jolla he voisivat vakauttaa yhtiöiden tulevaisuuden. He neuvottelivat, ideoivat ja kehittivät Huolto Oy:n kanssa (yhtiöiden puolesta) noin 8 kuukauden ajan niin sanottua katu-projektia. Kyseessä oli kolmen kerrostalon saneeraus, jolle Huolto Oy ei ollut löytänyt ratkaisua usean vuoden ajan kuluessa. Rakennukset oli rakennettu 1948, 1950 ja 1952. Ne olivat hyvin huonossa kunnossa ja toimivat Huolto Oy:n työsuhdeasuntona.

Huolto Oy ilmoitti 12.7.1994, että kohde voidaan toteuttaa HTM A:n ja kumppanien esittämällä tavalla. Huolto Oy:n hallitus hyväksyi toteutussuunnitelman 28.9.1994 kokonaisuudessaan.

Oy Välittäjä Ab haki projektiin rahoitusta elosyyskuussa 1994 pankilta, joka oli ajautunut Omaisuudenhoidtoyhtiön syliin. Johtaja B eväsi rahoituksen, koska hän ei uskonut projektiin eikä HTM A:n ja kumppanien laskelmiin.

Rakennus Oy haki projektiin rahoitusta omasta pankistaan Pankki Oy:stä syys-lokakuussa viidessä eri neuvottelussa. Huolto Oy:n toimitusjohtaja B oli yhdessä neuvottelussa mukana selvittämässä projektia. Pankki Oy oli KO:ssa ja HO:ssa todistajana kuullun silloisen pankinjohtaja C:n mukaan niin heikossa taloudellisessa tilanteessa, ettei pankki halunnut projektia rahoittaa. Myöhemmin Pankki Oy siirtyi Fuusiopankki Oy:n haltuun.

HTM A on vastineessaan selostanut katu-projektin rahoitusneuvottelujen etenemistä ja rakennusprojektin järjestämisen vaiheita.

Rahoitusneuvottelujen kuluessa Fuusiopankki Oy ilmoitti rahoittavansa kohteen, mutta vain siten, että rahoitus myönnetään samojen omistajien kolmannelle yhtiölle Tekniikka Oy:lle, joka jo oli pankin asiakas. Lisäksi pankki vaati, että Tekniikka Oy:n tulee hoitaa projektin tekninen toteutus kahden muun yhtiön puolesta, koska pankki ei halunnut muiden pankkien ”sotkevan” projektia kesken sen toteutuksen. Omaisuudenhoidtoyhtiö ja Pankki Oy hyväksyivät, että Tekniikka Oy hoitaa teknisesti projektin ja Fuusiopankki Oy rahoittaa sen. Omaisuudenhoidtoyhtiö ja Pankki Oy suostuivat järjestelyyn, jos he saavat ensimmäisistä taloista suuremman osuuden niin, että Oy Välittäjä Ab ja Rakennus Oy voivat lyhentää projektituloillaan lainojaan. Järjestely sopi myös Fuusiopankki Oy:lle. Varsinaisen rakennustyön KVR-periaatteella suoritti Remontti Ky ja Kunnostus Oy.

HTM A tiedusteli verotoimistolta, onko heillä jotain huomauttamista siitä, että projektin kirjanpitoa varten perustetaan Tekniikka Oy:n kirjanpitoon tarvittavat tulo ja kulutilit projektin seuranta varten. Hän tiedusteli myös, onko

verotoimistolla huomautettavaa siihen, että projektiin osallistuvien muiden yritysten sopimuksen mukaiset projektitulo-osuudet erotetaan Tekniikka Oy:n tulosta kulloisenkin taloudellisen loppuselvityksen jälkeen, ja että Rakennus Oy ja Oy Välittäjä Ab ilmoittavat tulonsa omissa tuloslaskelmissaan satunnaisena tulona. Verotoimistolla ei ollut kirjaustapaan huomauttamista.

HTM A on kertonut, että hän tarkasti seuraavaksi ALV-viraston jaostopäälliköltä, oliko osakkeiden myynti selvitettyssä tapauksessa joltakin osin arvonnalisäveron alaista. Vastaus oli, ettei se ollut.

Koska aikaa rahoitusneuvotteluihin oli kulunut varsin paljon, Huolto Oy vaati heti allekirjoitamaan Huolto Oy:n hallituksen hyväksymät sopimusehdot toteutuksesta. Sopimus allekirjoitettiin 2.11.1994. Kiinteistön purkutoimet aloitettiin välittömästi. Sopimuksessa Huolto Oy sitoutui suorittamaan purkukustannukset, jos varsinaista sopimusta ei jostain syystä syntyisikään. Tämäkin todistaa, että aikataulu oli tiukka.

Yhteistyösopimus Rakennus Oy:n ja Oy Välittäjä Ab:n ja Tekniikka Oy:n kanssa allekirjoitettiin 20.11.1994. Sopimuksen yhtiöoikeudellista hyväksyttävyyttä ei ole kiistetty. 13.12.1994 allekirjoitettiin kauppakirjat asunto-osakeyhtiöiden ja Huolto Oy:n kesken sekä kiinteistön KVR-sopimus Remontti Ky:n kanssa. Tästä alkoi projektin tekninen toteutus, joka laadullisesti, ajallisesti ja taloudellisesti toteutui suunnitelman mukaan. Tekninen toteutus sujui kaikkien osapuolten yhteistyöllä hyvin. Erityisesti kumppanin panos ja tietämys nousi toteutuksessa suureen arvoon.

Kiinteistömyynti Oy LKV, jossa HTM A:n kumppani työskentelee ja Konsultointi Oy LKV, jossa HTM A työskentelee, markkinoi huoneiston välittämisen siten, että 60 asuntoa saatiin kaupan ja 4 liiketilaosaketta jäi Tekniikka Oy:n omistukseen.

Vaikeista ajoista huolimatta projektilla tehtiin hyvä taloudellinen tulos. Projektin kokonaistulo tavanomaisten välityskulujen jälkeen oli HTM A:n KO:lle laatiman selvityksen mukaan 5 144 142 markkaa. Tästä tulosta Tekniikka Oy:n tuloksi tuli 2 068 534,35 mk, Rakennus

Oy:n tuloksi 2 044 607,65 mk ja Oy Välittäjä Ab:n osuudeksi 1 031 000 mk.

Oy Välittäjä Ab myytiin helsinkiläiselle ostajalle 4.7.1996. Kaupan edellytys oli, ettei yhtiö enää osallistunut katu-projektiin, sillä ostaja ei halunnut kantaa rakennusriskejä. Rakennus Oy ja Tekniikka Oy ottivat vastatakseen projektin takuuvastuut, KVR-vastuut sekä vapauttivat Oy Välittäjä Ab:n projektista. Tämän jälkeen Oy Välittäjä Ab:lla ei ollut oikeutta saada projektitulo-osuutta, koska se ei siihen lainkaan osallistunut.

Tekniikka Oy aktivoi tilinpäätökseensä 30.6.1995 katu-projektin. Tämä kerrottiin toimintakertomuksessa. Kohde valmistui 31.7.1995 ja taloudellisen loppuselvityksen ja luovutuksen jälkeen ensimmäisen talon tuotto-osuudet maksettiin elokuussa 1995.

Rakennus Oy oli siten ensimmäinen yhtiö, joka teki projektista veroilmoituksen, koska sen tilikausi päättyi 31.8.1995. Rakennus Oy sai verotoimistolta kyselyn siitä, mistä satunnaisiin tuottoihin on tullut osakkeiden myyntivoittoja, kun yhtiö ei omista osakkeita. Tuolloin seikkaperäisesti kerrottiin, mistä tuotto tuli, ketä siinä oli mukana ja miten tuotto on laskettu. Verotoimisto hyväksyi selvityksen ja verotti tulon sen mukaisesti. Yhtiön toimintakertomuksessa kerrottiin projektista.

Oy Välittäjä Ab oli toinen yhtiöistä, joka teki veroilmoituksen projektista, koska sen tilinpäätös valmistui 30.9.1995. Myös yhtiön verotusasiakirjoista löytyi Rakennus Oy:n tekemä selvitys. Toimintakertomuksessa kerrottiin projektista.

Tekniikka Oy teki tuloja vastaavan veroilmoituksen vasta vuotta myöhemmin eli 30.6.1996 päättyneeltä tilikaudelta. Toimintakertomuksessa kerrottiin kahden rakennuksen tuloutuksesta tilikaudelle. HTM A ja kumppanit olettivat, että kaikki on kunnossa, koska samanaikaisesti suoritettiin ensimmäinen verotarkastus (ei verotustoimenpiteitä tilikaudelle) VAL97/00212, eikä alustavassa kertomuksessa 22.9.1997 ehdotettu verotustoimenpiteitä. HTM A:n mukaan tästä alkoi heidän kiirastulensa. Kaikki yhtiöt laativat asianmukaiset veroilmoitukset kultakin vero-

vuodelta ja ne säännönmukaisessa verotuksessa verotettiin asianmukaisesti.

Ensimmäinen verotarkastus VAL97/00212 suoritettiin syyskuussa yhden työpäivän kestävällä tarkastuksella. Verotarkastuskertomuksen mukaan se oli kokonaistarkastus ja käsitti verovuodet EPL 1995–1996 ja EVL 1996. Alustava verotarkastuskertomus annettiin tarkastettavaksi 22.9.1997. Alustavassa verotarkastuskertomuksessa ei ehdotettu verotustoimenpiteitä suoritettun tarkastuksen perusteella.

Rikospoliisi takavarikoi Tekniikka Oy:n kirjanpidon vuoden 1998 loppupuolella. HTM A:n mielestä rikostarkastajan kertomus oli täydellinen pohjanoteeraus, jossa todellisuus ja mielikuvitus heittivät täydellisesti häränpyllyä. HTM A on vastineessaan esittänyt esimerkkejä kuvaamaan kyseisiä asioita. HTM A:n mielestä rikostarkastaja on tehnyt väävät päätelmänsä tahallaan, seurauksia pelkäämättä.

Seuraavaksi tuli täysin asenteellinen verotarkastus VAL/00039. Siinä kaikki suoritettut toimenpiteet todettiin väärin tehdyksi. Verotarkastajan mukaan yhtiöiden toiminta oli ALV:n alaista. HTM A pyysi häntä ottamaan yhteyden H:een, jolloin selvisi, ettei toiminta ollut ALV:n alaista miltään osin. Verotarkastuskertomuksessa ehdotettiin Tekniikka Oy:lle tuntuja jälkiveroja, kuten kertomuksesta näkyy.

Verotarkastuksessa lähtökohtana oli tehty veronkierto, koska Rakennus Oy:llä ja Oy Välittäjä Ab:illa oli käytettävissään vahvistettuja tappioita. Koko tulo haluttiin verottaa Tekniikka Oy:n tulona, koska sillä ei ollut käytettävissään vahvistettuja tappioita. Yhteistyösopimusta pidettiin verotarkastuksessa liian pitkänä ja suunnitelmallisena, joten se oli jo alun perin laadittu veronkiertotarkoitusta varten. Yhtiösopimus oli laadittu tarkasti asianajajan ohjeita noudattaen. Vaikka verotarkastuksen suorittajalla oli käytettävissään kaikki tarvitsemansa tiedot, hän ei selvittänyt verotarkastuksessa sitä, miten projekti oli syntynyt ja kuka sen oli hankkinut. Hänellä oli käytettävissään Rakennus Oy:n hallituksen pöytäkirjat, joissa selvitettiin tarkasti yhtiön ja Oy Välittäjä Ab:n käymiä kohdaneuvotteluita ja ideointia hankkeen saamiseksi yhtiöille. H:n lähtökohta oli kuitenkin jo ennalta selvä. Kak-

si muuta yhtiötä eivät saaneet rahoitusta, joten kohde tuli luovuttaa veloituksetta Tekniikka Oy:lle.

Yksi oikeudenkäynnin todistajista kertoi KO:ssa ja HO:ssa, että rakennusalalla on tavanomaista, että projekti (valmis toteutettavaksi) myydään eteenpäin n. 70 % sen lasketusta tuotosta. Tässä tapauksessa se olisi merkinnyt sitä, että Rakennus Oy ja Oy Välittäjä Ab olisivat voineet laskuttaa Tekniikka Oy:tä projektin luovutuksesta 3 150 000 mk (4 500 000 x 70 %). Tohtori Z vahvisti KO:ssa ja HO:ssa, että tällaisen valmiin liikeidean tai innovaation myyntiarvo on kohteen oletetusta tuotosta laskettuna 70–90 % tapauksesta riippuen. Näin juuri tapahtui, kun Tekniikka Oy tuli projektiin yhteistyösopimuksen kautta ja sai projektista lopulta 2 068 534 euroa. Tekniikka Oy maksoi luovutuksesta yhteistyösopimuksen kautta kahdelle muulle yhtiölle käyvän arvon.

HTM A on huomauttanut, että elinkeinotuloa ovat muun muassa aineettomista hyödykkeistä saadut vastikkeet (EVL 5.1, 1 §). Osakeyhtiössä tuloutus tapahtuu aina käypään arvoon. Vaihtoehtona olisi ollut se, että Tekniikka Oy olisi ostanut projektin 3 150 000 mk:lla. Kauppahintaa verotarkastajat eivät missään nimessä olisi hyväksyneet, kuten aineistosta jo ilmenee. Verotarkastajien näkemyshän oli, että luovutus Tekniikka Oy:lle olisi tullut tehdä ilmaiseksi.

HTM A pyysi verotarkastuksen VAL99/00039 jälkeen pyysin professori, tohtori Z:n tekemään kirjanpidon ja verotuksen tarkastuksen. Z totesi lausunnossaan kaiken olevan hyvin tehty, jopa erinomaisesti. Mitään huomautettavaa hän ei tarkastuksen perusteella löytänyt. HTM A pyysi myöhemmin häneltä lausuntoa työyhteensuostumisesta. Yliopettaja, HTT, PhD, Z totesi, että kohteeseen tuli soveltaa työyhteensuostumista ja että toimet on suoritettu oikein.

Verotarkastuksen perusteella he pyysivät verotoimistoon neuvottelun voidakseen selvittää verotarkastukseen liittyviä asioita. Tuo tilaisuus pidettiin vuoden 1999 lopulla. Puheenjohtajana toimi yrityspuolen toimistopäällikkö K ja sihteerinä P. Mukana olivat verotarkastuksen tekijät, asianajaja U ja HTM A ja

W. Todistajana KO:ssa ja HO:ssa ollut vero-  
toimiston yrityspuolen toimistopäällikkö K on  
kertonut, että verotoimistolla oli kaikki tieto  
käytettävissään mitä verotusta varten he tar-  
vitsivat. Lisäksi hän todisti, että yhtiöiden ve-  
rotus on tapahtunut yhdessä samalla kertaa.  
K oli itse paikalla. Siksi he P:n kanssa totesi-  
vat, että jälkiverotusoikeutta ei sen vuoksi ole  
olemassa. Verojohtaja O oli ollut asiassa sa-  
maa mieltä.

Rakennus Oy:n, Oy Välittäjä Ab:n, Tekniikka  
Oy:n sekä vielä Kiinteistömyynti Oy:n ja Kon-  
sultointi Oy:n sekä HTM A:n ja hänen puo-  
lisona veroilmoitukset olivat arkistoituna kaik-  
ki samassa pinossa. Yritysrypäs oli verotuk-  
sellisesti katsottu yhtä aikaa läpi niin kuin  
tällaisessa tapauksessa tapana on. Toimisto-  
päällikkö K totesi vielä KO:ssa ja HO:ssa, että  
hän oli antanut sellaisen määräyksen, että  
yritysrypeä tuli tarkastaa yhtenä kokonai-  
suutena. Näin ollen verottajalla on ollut kaik-  
kien yhtiöiden antama tieto käytettävissään,  
kuten K itsekään kertoo. Tähän perustuu myös  
K:n ja P:n tekemä päätös siitä, ettei jälkivero-  
tusoikeutta ollut, koska verottajalla oli ollut  
tarvittava tieto verotuspäätöksiä tehdessään.

Todistajana HO:ssa olleet kokeneet verosih-  
teerit todistivat, ettei verovirastolla ole sellais-  
ta tietojärjestelmää, josta saman omistajata-  
hon yhtiöt voitaisiin selvittää. Verohallituk-  
sen ylijohdaja totesi tiedusteltaessa yksiselit-  
teisesti, että ns. yritysrypeätietojärjestelmä on  
olemassa ja käytössä. Tosin sen käyttöoike-  
utta on rajoitettu. Kokoneiden verovirkailijoi-  
den on täytynyt tietää rekisterin olemassa-  
olosta. Menettelyn yritysrypeiden kohdalla  
vahvasti myös professori, OTT L todistajana  
HO:ssa. Hänellä on pitkä kokemus veroasia-  
miehenä ja verovirkailijana. Hovioikeus on  
virheellisesti päätellyt, että A ja W olisivat  
velkoneet yhtiöidensä kautta mm. konsultti-  
palkkioita 374 004 markkaa ja kustannusten  
korvauksia 81 769 markkaa ja myyntipalkkioi-  
ta 433 255 markkaa. HO on todennut, että he  
ovat velkoneet yhteensä 952 366 markkaa  
projektiin liittyvistä töistä.

HTM A on todennut, että he eivät ole laskut-  
taneet ensimmäistäkään konsulttilaskua. Sen  
sijaan Kiinteistömyynti Oy LKV ja Konsultointi  
Oy LKV ovat velkoneet asuntojen välittämi-  
sestä minimipalkkion 12 000 mk + ALV 22 %

= 14 640 mk/kpl eli saman kuin muutkin välit-  
täjät.  $60 \times 14\,640 \text{ mk} = 878\,400 \text{ mk}$  + maini-  
tut 81 769 mk ilmoitus/markkinointikuluja eli  
noin 960 169 euroa kolmen vuoden aikana.  
Laskutettu summa jo kertoo, että he ovat ve-  
loittaneet vain tavanomaisen asuntojen väli-  
tuspalkkion, joka olisi ollut joka tapauksessa  
maksettava ulkopuoliselle välitysliikkeelle.

HTM A:n mielestä HO:ta on harhautettu. Itse  
projektista A ja W eikä Kiinteistömyynti Oy  
eikä Konsultointi Oy ei ole veloittanut yhtään  
mitään. Konsultointi Oy on suorittanut projek-  
tin taloushallinnon toimet ja laskuttanut niistä  
normaalin tilitoimistopalkkion. Yhtään ns.  
konsulttilaskua ei Tekniikka Oy ole kenelle-  
kään maksanut.

Se, että prosenttiosuudet eri taloissa ovat  
erilaiset, johtuu ainoastaan rahoittajien vaati-  
muksista. Ensin oli suoritettava Oy Välittäjä  
Ab:n ja Rakennus Oy:n osuuksia ja viimeksi  
Tekniikka Oy:n osuuksia, muuten koko pro-  
jektia ei olisi voitu viedä läpi. Järjestelyn hy-  
väksyivät kaikki rahoittajat, koska projektin  
tuloksen tiedettiin olevan joka osalla samaa  
tasoa. Tämä näkyy tuottolaskelman yhteen-  
vedosta. Jos Oy Välittäjä Ab olisi ollut muka-  
na loppuun asti, kukin yhtiö olisi saanut 1/3  
projektin tuotosta. Verovirasto teki 3.4.2000  
verottamattajättämispäätöksen VAL99/00039  
verotarkastuskertomuksen perusteella, koska  
Rakennus Oy oli aikoinaan selvittänyt projek-  
tin ensimmäisenä verovelvollisena, ja kun  
verotoimistolla oli tiedossa kaikki tarvittavat  
yksityiskohdat.

Veroasiamies valitti veroviraston päätöksestä  
oikaisulautakuntaan. Oikaisulautakuntaan ei  
kuitenkaan jostain syystä toimitettu Rakennus  
Oy:n eikä Oy Välittäjä Ab:n veroilmoituksia.  
Nuo veroilmoitukset olivat tapauksen tulkin-  
nan kannalta keskeisiä asiapapereita, koska  
ne oli toimitettu vuotta aikaisemmin verotoi-  
mistoon kuin Tekniikka Oy:n veroilmoitukset.  
Niissä oli yksityiskohtaiset selvitykset katu-  
projektista ja vielä selvitetty verotoimiston  
kysely satunnaisista tuloista sekä Rakennus  
Oy:n verotoimistolle antama vastine. Tuo  
vastine oli myös Oy Välittäjä Ab:n veroilmoi-  
tuksen liitteenä. Eli tieto oli kulkenut verotoi-  
miston sisällä, niin kuin sen pitikin. Oikaisu-  
lautakunnalle oli valmisteltu päätösesitys  
3.7.2000, jossa selvästi todetaan, että katu-

projektin tuloutus on tutkittu Rakennus Oy:n verovuoden 1995 verotuksen toimittamisen yhteydessä. Jostain syystä tuota päätösesitystä ei viety Oikaisulautakuntaan tai siitä ei ainakaan päätöstä tehty tai annettu HTM Alle. 12.3.2001 tehtiin Oikaisulautakunnassa samasta asiasta jälkiverotuspäätös, jossa esityksessä ei sanallakaan mainita, että katuprojektin tuloutus olisi 1995 tutkittu. Saman päätöksen esittelystä todetaan että Konsultointi Oy ja Kiinteistömyynti Oy ovat laskuttaneet Tekniikka Oy:ltä näihin projekteihin liittyvät työpanokset. Tässäkin on tahallaan esitetty virheellistä tietoa. Mainitut yhtiöt ovat laskuttaneet vain asuntojen välittämisen. Y:n kertomuksen liitteenä on johdanto, jossa kerrotaan, että Oikaisulautakunta on hyväksynyt oikaisuvaatimuksen ja lisännyt jälkiverotuksen yhtiön verotettavaan tuloon 2 634 132 mk.

Kuitenkin toisessa päätöksessä (päätöspäivä 12.3.2001 § 57) todetaan, että 21.11.1997 päivitetystä verotarkastuskertomuksen VAL97/00212 koskien verovuotta 1996 (on lähetetty 1.12.97) kerrotaan, että verotarkastuskertomus on annettu vasta verotuksen päättymisen jälkeen. Alustava verotarkastuskertomus on päivätty 22.9.1997. Siinä ei esitetä verotustoimenpiteitä. Tekniikka Oy:n veroilmoitus vuodelta 1997 oli annettava 31.10.1997 mennessä. Koska alustavassa kertomuksessa ei esitetty verotustoimenpiteitä, asioiden oletettiin olevan kunnossa. Veroilmoituksen jättämiseen olisi ollut yli kuukausi aikaa, jos muutostarvetta olisi ollut, se olisi tietenkin tehty.

HTM A ja kumppanit valittivat päätöksestä hallinto-oikeuteen ja pyysivät avointa istuntoa. Hallinto-oikeus ei myöntänyt sitä, koska veroasiamies ei nähnyt siitä saatavan uutta lisäinformaatiota. Tarkoituksena oli selvittää tuolloin projektin koko syntyhistoria perusteellisesti, ja tuoda HTM A:n ja kumppanien oma näkemys asiassa hallinto-oikeuden tietoon.

Hallinto-oikeuteenkaan ei toimitettu Rakennus Oy:n ja Oy Välittäjä Ab:n veroilmoituksia, joten päätös tehtiin samojen papereiden perusteella kun Oikaisulautakunnassa. Päätöskin oli sama. Hallinto-oikeudella oli samat virheelliset tiedot kun Oikaisulautakunnalla, joten se teki päätöksensä vajavaisten ja virheellisten tietojen perusteella.

Vero-oikeuden professori, OTT M tutustui tapaukseen ja antoi siitä lausuntonsa. M toteasi, että jälkiverotusoikeutta ei ollut olemassa ja joka tapauksessa esillä olevissa olosuhteissa kysymys ei ole VML 28 §:ssä tarkoitusta veronkierrosta. KHO ei myöntänyt asiassa valituslupaa.

Syyttäjä teki syyttämispäätöksen törkeästä veropetoksesta. Muut syytteet hän hylkäsi. Käräjäoikeus tuomiossaan vapautti vastaajat kaikista syytteistä. Tuomio oli hyvin harkittu ja yksimielinen. Syyttäjä ja verottaja valittivat päätöksestä. KHO ei hyväksynyt HTM A:n ja kumppanien tekemää purkuhakemusta.

Hovioikeus antoi täysin yksipuolisen tuomion. Siinä huomioitiin ainoastaan vastapuolen todistajien kertomukset ja heidän asiapaperinsa.

Todistajankertomuksista hovioikeudessa kävi ilmi, että verotoimistolla oli kaikki verotuksessa tarvittavat tiedot ja että verotus tapahtui samanaikaisesti kaikkien kolmen yhtiön osalta. Veroilmoituksilla on avoimesti annettu kaikki se tieto mitä veroilmoituksissa kuuluu antaa. Tiedot oli esitetty avoimesti. Yrittäjät itse saavat vapaasti päättää kenenkä yrityksen puolesta he toimivat. Kaikki suoritettujen toimenpiteet olivat laillisesti ja asianmukaisesti tehty.

Hovioikeuden puheenjohtaja rajoitti Y:n kuulemista todeten, että hän todistaa virkavastuulla. He eivät saaneet kysellä kaikkia haluamiaan asioita. Hovioikeus ei noteerannut ketään heidän puolestaan todistaneita tuomiossaan, vaan oletti yksipuolisesti viranomaisen kannan olevan oikea. HTM A:n mielestä on valitettavaa, että ei ole erityistuomioistuimia talousrikosasioita varten. Hovioikeudella (ei ainakaan tässä istunnossa) ei riittänyt asiantuntemus asian käsittelyyn. Tällaisissa tapauksissa ehdottomasti tarvitaan joko erikoistunutta tuomioistuinta tai ainakin sitä, että sen jäsenet tietävät mistä puhutaan. Valitettavasti tällainen asiantuntemus HO:ssa puuttui.

Hovioikeus tuomitsi HTM A:n yhden vuoden ja W:n 8 kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen 30.6.2007 koeajalla. Lisäksi he

joutuvat maksamaan noin 250 000 euron verot viivästysmaksuineen. He ovat sopineet verotoimiston kanssa tammikuussa, että he maksavat heille määrätyt verot helmikuun aikana pois (hallinto-oikeus myönsi vapautuksen verojen maksamisesta prosessin ajaksi). He tulevat jatkamaan oikeuksiensa peräämistä.

HTM A ja kumppanit pyysivät vielä professori, KTT, HTM V:n tutkimaan Tekniikka Oy:n kirjanpidon. Hän totesi lausunnossaan, että kirjanpidossa voitonjakoerät ilmenevät selkeästi kirjanpidon kuukausittaisista pää ja päiväkirjoista sekä tositteista. Lisäksi hän totesi, että kirjanpitoaineistoa on niin vähän (433 tositetta), että tositteiden ja sopimusten sekä pöytäkirjojen tarkastaminen kestää ajallisesti noin 3,5 tuntia (vert. 1 verotarkastus, kesto 1 pv, kirjoittaminen yli 2 kk). Professori V ei löytänyt Tekniikka Oy:n kirjanpidosta huomauttamista. Tämä asettaa Verotarkastaja Å:n todistuksen outoon valoon. Asianajaja E on tehnyt verotarkastaja Å:sta tutkintapyynnön poliisille.

KKO ei myöntänyt asiassa valituslupaa. HTM A on kertonut, että he tulevat tekemään hovioikeuden päätöksestä purkuhakemuksen. He tulevat tekemään uuden purkuhakemuksen hallinto-oikeuden päätöksestä. He tekevät kantelun myös oikeuskanslerille tai oikeusasiamiehelle. Juttu on Euroopan ihmisoikeustuomioistuimessa, johon se on otettu käsiteltäväksi KHO:n päätöksen perusteella.

HTM A on kokenut tämän jutun osalta, että oikeuden saaminen on todella vaikeaa. Vastassa on valtion koneisto ja sen voimavarat. Tuntuu siltä, että vastapuoli saa tehdä mitä tahansa seuraamuksitta. HTM A antaa mielellään lisätietoja ja toimittaa lisää liitteitä tarvittaessa. HTM A ei ole lakia rikkonut. Hän vastaa hänelle tuomituista taloudellisista seurauksista ja velvoitteista. HTM A on toivonut, että vastineen liitteenä olevat sopimukset ja pöytäkirjat todettaisiin salaisiksi, jos se vain on mahdollista. Liitteiden tarkoituksena on vahvistaa HTM A:n kertomusta. HTM A on ilmaissut toiveensa siitä, että TILA toteaa hänen voivan jatkaa HTM-tilintarkastajana. Tapauksen opettamana HTM A on lopettanut kaikkien vastaavien projektien toteuttamisen.

## TILA:N ESITYS

### Perustelut

Tilintarkastuslain 6 §:n mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta hyväksyy hakemuksesta HTM-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään, joka hallitsee itseään ja omaisuuttaan ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa tarkoitettut hyväksymisen edellytykset. Hyväksymisen voimassaolo edellyttää, että HTM-tilintarkastajan kelpoisuutta koskevat tilintarkastuslain 6 §:n 1 momentin edellytykset täyttyvät.

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

TILA:n ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien valvontatehtävään kuuluu hyväksytyt tilintarkastajan henkilökohtaisia ominaisuuksia koskevaa arviointia. Hyväksytty tilintarkastaja ei saa olla toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään (hyvämaineisuusarviointi). TILA:n ja valtion tilintarkastuslautakunnan noudattamassa tilintarkastuslain vakiintuneessa soveltamiskäytännössä katsotaan, että taloudellisesta taikka muusta tilintarkastukseen vaikuttavasta rikoksesta rangaistukseen tuomittu KHT/HTM-tilintarkastaja on toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

HTM A on tuomittu hovioikeuden antaman lainvoimaisen tuomion mukaan törkeästä veropetoksesta 18.10.–30.4.1998 yhden vuoden ehdolliseen vankeusrangaistukseen. Kysymys on äskettäin tapahtuneesta teosta, jolla on merkitystä HTM A:n hyvämaineisuusarvioinnin kannalta. TILA katsoo, että HTM A on toiminnallaan osoittanut, että hän on sopimaton tilintarkastajan tehtävään. HTM

A:n hyväksyminen tulee peruuttaa tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla, koska hän ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä.

### Esitys

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

### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 6, 34, 35, 38 §

### VALA:N PÄÄTÖS

#### HTM A:n vastine

HTM A on antanut VALA:lle TILA:n esityksen johdosta vastineen. HTM A toivoi, ettei valtion tilintarkastuslautakunta peruuta hänen hyväksymistään ennen kuin vireille laitettavat purkuhakemukset KKO:ssa ja KHO:ssa on käsitelty. Hän pitää hovioikeuden antamaa tuomiota vääränä ja käräjäoikeuden antamaa tuomiota oikeana. Hän perustelee näkemystään vastineellaan ja toimittamallaan muilla asiapapereilla ja liitteillä. HTM A toteaa, että TILAn esitys on kaavamainen ja lähtee oletuksesta, että hovioikeuden tuomio on oikea. HTM A:n käsityksen mukaan valtion tilintarkastuslautakunnan on selvitysten perusteella todettava, ettei tuomio voi olla yksiselitteisen oikea.

Vastineessaan HTM A perustelee hovioikeuden antaman tuomion virheellisyyttä.

HTM A toivoo, että lautakunta tilintarkastusasioiden puolueettomana ratkaisijana tarkastelee asiaa myös yksittäisen tilintarkastajan yleisen oikeusturvan kannalta ja toteaa sen tosiasian, että oikeuslaitoksetkin toimissaan ovat erehtyväisiä ja tekevät välillä vääriä ratkaisuja. Nämä ratkaisut tulee HTM A:n mukaan purkuhakemuksilla oikaista

HTM A on liittänyt veroviraston selvityksen saatavan perintätilanteesta todistuksena siitä, että hallituksen jäsenet ovat heille määrättyt verot (vahingonkorvauksen) maksaneet.

#### Perustelut

Tilintarkastuslain 6 §:n mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta hyväksyy hakemuksesta HTM-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään, joka hallitsee itseään ja omaisuuttaan 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 on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, on ryhdyttävä tilintarkastuslain 35 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpiteisiin.

Tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin nojalla valtion tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa hyväksyminen, jos tilintarkastaja 1) on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, 2) on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksytyynä tilintarkastajana; tai 3) ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

HTM A on tuomittu hovioikeuden antaman lainvoimaisen tuomion mukaan törkeästä veropetoksesta 18.10.-30.30.4.1998 yhden vuoden ehdolliseen ehdolliseen vankeusrangaistukseen. Kysymys on äskettäin tapahtuneesta teosta, jolla on merkitystä HTM A:n hyvämaineisuusarvioinnin kannalta. HTM A on toiminnallaan osoittanut, että hän on sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

Hovioikeuden lainvoimaisen tuomion lainmukaisuuden tutkiminen ei kuulu valtion tilintarkastuslautakunnan toimivaltaan.

#### Päätöslauselma

VALA peruutti tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla yksimielisesti HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.



## Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 6, 34, 35, 38 §

## Muutoksenhaku KHO:een

HTM A valitti VALA:n päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

HTM A on valituksessaan vaatinut, että valtion tilintarkastuslautakunnan päätös kumotaan. Hovioikeuden tuomio, jonka perusteella peruttamista haetaan, on väärä. Hovioikeuden tuomiosta on haettu tuomion purkamista ja siitä on tehty tuomiovirhekantelu.

Valtion tilintarkastuslautakunta on antanut lausunnon ja HTM A vastaselityksen.

## Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu

Korkein hallinto-oikeus hylkäsi valituksen.

## Perustelut

Kun otetaan huomioon korkeimmassa hallinto-oikeudessa esitetyt vaatimukset, asiassa saatu selvitys sekä valtion tilintarkastuslautakunnan päätös ja sen perustelut, valtion tilintarkastuslautakunta on voinut peruuttaa HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.

## **TILA 06/2007**

**Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta (TIVA) esitti, että TILA ryhtyy toimenpiteisiin HTM A:n hyväksymisen peruuttamiseksi.**

**TIVA:n tietoon oli tullut käräjäoikeuden 10.3.2006 tekemä päätös, jonka mukaan HTM A oli tuomittu lainvoimaisella tuomiolla törkeästä veropetoksesta ym. kahden vuoden ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja liiketoimintakieltoon 9.3.2011 asti.**

**TILA esitti yksimielisesti, että VALA peruuttaa HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.**

**VALA hyväksyi TILA:n esityksen ja peruutti HTM A:n hyväksymisen. HTM A ei hakenut muutosta VALA:n päätökseen.**

Kauppakamarin TIVA esitti TILA:lle HTM A:n HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista.

TIVA oli pitämässään kokouksessa päättänyt oma-aloitteisesti ottaa HTM A:n hyväksymisen edellytykset arvioitaviksi tilintarkastuslain 34 §:n mukaisena valvonta-asiana sen vuoksi, että TIVA:n tietoon oli tullut käräjäoikeuden tekemä päätös, jonka mukaan HTM A on tuomittu törkeästä veropetoksesta ym. kahden vuoden ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja liiketoimintakieltoon 9.3.2011 asti. HTM A on valittanut tuomiosta hovioikeuteen.

TIVA oli pyytänyt HTM A:lta selvitystä toiminnastaan ja oma arvio mahdollisuuksistaan jatkaa HTM-tilintarkastajana. Vastineessaan HTM A oli kertonut toiminnastaan ja katsonut olevansa sopiva jatkamaan HTM-tilintarkastajana. Vaikka käräjäoikeuden tuomio ei ole lainvoimainen, TIVA halusi tehdä esityksen hyväksymisen peruuttamisesta, jotta asia ei viivästy TIVA:n takia.

## HTM A:n vastine

HTM A on antanut TILA:lle vastineen kauppakamarin TIVA:n peruuttamisesitykseen.

HTM A on viitannut aikaisemmin Kauppakamarin TIVA:lle antamaansa selvitykseen, josta mikään ei ole muuttunut. Hän on edelleen korostanut, että hänen hyväuskoisuuttaan ja lojaalisuutaan yhtiökumppaneita kohtaan on käytetty hyväksi. Hän on ollut hallituksessa ja hänellä oli niin sanottu nimenkirjoitusoikeus. Muiden töidensä vuoksi hän ei kuitenkaan ehtinyt paneutua kyseisiin liiketoimiin, joissa häntä käytettiin hyväksi.

HTM A:n mukaan alusta alkaen sovittiin, että hän ei puutu yhtiön hallintointiin, vaan hän on ainoastaan takaamassa yhtiön toimintoja vaimonsa kanssa. Kun hän totesi yhtiön toimintojen tilan, oli jo liian myöhäistä vaikuttaa asioiden hoitoon olennaisesti. Hän on aiheuttanut vahinkoa lähinnä itselleen ja tietysti myös verottajalle.

HTM A on ollut HTM-tilintarkastaja vuodesta 1981 ja kohta eläkeiässä (67).

## TILA:N ESITYS

### Perustelut

#### 1 TIVA:n ja TILA:n valvontatehtävä

Kumotun tilintarkastuslain (936/1994) 6 §:n mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta hyväksyi hakemuksesta HTM-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ollut osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään, joka ei ollut konkurssissa ja jonka toimintakelpoisuutta ei ollut rajoitettu. Hyväksymisen voimassaolo edellytti että HTM-tilintarkastajan kelpoisuutta koskevat tilintarkastuslain 6 §:n 1 momentin edellytykset täyttyvät.

Tilintarkastuslain 34 §:n nojalla kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta valvoi HTM-tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että HTM-tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti.

Jos HTM-tilintarkastaja ei enää täyttänyt hyväksymisen edellytyksiä tai hän oli tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, oli ryhdyttävä tilintarkastuslain 35 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpiteisiin.

Edellä mainitut kumotun tilintarkastuslain säännökset sisältyvät asiallisesti samansisällöisinä 1.7.2007 voimaan tulleen tilintarkastuslain (459/2007) 31, 40 ja 50 §:iin. Lisäksi hyväksymisen edellytyksiin on lisätty, ettei hakijalle saa olla määrätty edunvalvojaa eikä hän saa olla liiketoimintakiellossa.

#### 2 Sopivuus tilintarkastajaksi

TILA:n ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien valvontatehtävään kuuluu hyväksytyyn tilintarkastajan henkilökohtaisia ominaisuuksia koskevaa arviointia. Hyväksytty tilintarkastaja ei saa olla toiminnallaan osoittanut olevansa sopiva tilintarkastajan tehtävään (hyvämaineisuusarviointi). TILA:n ja valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA:n) noudattamassa tilintarkastuslain vakiintuneessa soveltamiskäytännössä katsotaan, että taloudellisesta taikka muusta tilintarkastukseen vaikut-

tavasta rikoksesta rangaistukseen tuomittu KHT/ HTM-tilintarkastaja on toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

HTM A on tuomittu kärjäoikeudessa ehdolliseen kahden vuoden vankeusrangaistukseen törkeästä veropetoksesta, törkeästä velallisen epärehellisydestä, kirjanpitorikoksesta, törkeästä veropetoksesta ja avunannosta törkeään velallisen epärehellisyteen. Tuomiosta on valitettu hovioikeuteen, joka ei ole vielä antanut ratkaisuaan. Kärjäoikeuden tuomio ei ole HTM A:n saaman vankeustuomion osalta lainvoimainen, eikä sitä voida vielä käyttää perusteena HTM A:n hyväksymisen edellytysten arvioimisessa.

Tilanne on toinen, jos hovioikeus antaa ratkaisunsa HTM A:an kohdistuvan tilintarkastuslain 50 §:n mukaisen peruuttamisasian käsittelyn ollessa vireillä ja hovioikeus jättää HTM A:n saaman rangaistuksen osaksikaan muuttamatta. Siinä tilanteessa tuomio olenaisesti vaikuttaa HTM A:n hyväksymisen edellytysten säilymisen arviointiin.

HTM A on kärjäoikeuden päätöksellä tuomittu myös liiketoimintakieltoon, joka alkoi tuomion antamisesta 10.3.2006 ja päättyy 9.3.2011. Liiketoimintakiellosta annetun lain (1059/1985) 9 §:n mukaan liiketoimintakielto tulee pääsääntöisesti voimaan tuomioistuimen päätöksen julistamisesta tai antamisesta. Liiketoimintakiellon määräämistä koskevaa päätöstä on noudatettava muutoksenhausta huolimatta, jollei ylempi tuomioistuin vastaajan vaatimuksesta määrää, että päätöstä ei ole kokonaan tai määrättyiltä osin noudatettava. HTM A:n liiketoimintakielto on voimassa.

Lisäksi TILA katsoo, että sitä velvoittaa liiketoimintakiellosta annetun lain 21 a §, jonka mukaan elinkeinotoimintaan liittyviä lupa ja valvontatehtäviä hoitavan viranomaisen on huolehdittava siitä, että sen toiminnassa kiinnitetään huomiota liiketoimintakiellon noudattamisen toteutumiseen.

Vaatimus siitä, että hakija ei ole liiketoimintakiellossa, voidaan ottaa huomioon arvioitaessa HTM A:n sopivuutta tilintarkastajan tehtävään, vaikka kyseinen vaatimus on lisätty

HTM-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksiin vasta 1.7.2007 voimaan tulleella lainmuutoksella. Kumotun tilintarkastuslain 10 §:ssä säädettiin tilintarkastajan yleisestä kelpoisuudesta. Säännöksen mukaan vajaanvaltaista tai liiketoimintakiellossa olevaa ei voida valita tilintarkastajaksi. Näin ollen jo kumotun tilintarkastuslain mukaan liiketoimintakieltoon määrätty henkilö on ollut sopimaton tilintarkastajan tehtävään. Kumotun tilintarkastuslain 10 §:ää vastaa uuden tilintarkastuslain 3 §, jossa myös säädetään, ettei liiketoimintakiellossa oleva voi toimia tilintarkastajana. Liiketoimintakieltoon määrätty on näin ollen sekä kumotun että voimassa olevan tilintarkastuslain mukaan sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

Kysymys on vuosina 2000 ja 2001 eli äskettäin tapahtuneista teoista, joilla on merkitystä HTM A:n sopivuuden (hyvämaineisuusarvioinnin) kannalta. TILA katsoo, että HTM A on toiminnallaan osoittanut, että hän on sopimaton tilintarkastajan tehtävään. HTM A:n hyväksyminen tulee peruuttaa tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla, koska hän ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä. Jos hovioikeuden tuomio ei olennaisesti muuta kärjäoikeuden antamaa vankeusrangaistusta HTM A:lle ja, jos hovioikeuden päätös tulee lainvoimaiseksi tämän hyväksymisen peruuttamisesityksen käsittelyn aikana, TILA esittää myös HTM A:n saaman vankeustuomion huomioon ottamista hyväksymisen peruuttamisen perusteena.

### Esitys

TILA esitti yksimielisesti, että VALA peruuttaa HTM A:n hyväksymisen HTM tilintarkastajaksi.

### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 6, 34, 35, 38 §  
Tilintarkastuslaki (459/2007) 31, 40 ja 50 §

### VALA:n päätös

### HTM A:n vastine

HTM A ei antanut vastinetta Keskuskauppa-kamarin tilintarkastuslautakunnan esityksen johdosta.

### Perustelut

Hovioikeus on tuominnut HTM A:n ehdottomaan vankeuteen 1 vuodeksi 8 kuukaudeksi. Kärjäoikeudessa määrätyn viiden vuoden liiketoimintakielton hovi-oikeus on pysyttänyt. HTM A on korkeimmalle oikeudelle tekemässään valituslupahakemuksessa ja valituksessaan pyytänyt, että korkein oikeus muuttaa vankeusrangaistuksen ehdolliseksi ja mikäli se ei ole riittävä määrää sen ohella oheissakkoa tai yhdyskuntapalvelua.

Aikaisemman tilintarkastuslain 6 §:n ja 1.7.2007 voimaan tulleen sanotun lain kumonneen tilintarkastuslain 31 §:n mukaan TIVA on hakemuksesta hyväksynyt HTM-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa säädettyt hyväksymisen edellytykset.

Aikaisemman lain 34 §:n ja vastaavasti nyt voimassa olevan tilintarkastuslain 40 §:n nojalla TIVA ja TILA valvovat hyväksytyjen tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että hyväksytyt tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Jos HTM-tilintarkastaja ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä tai hän on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt mainitun lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, niiden on ollut ryhdyttävä aikaisemman lain 35 §:ssä ja nykyisen lain 49 ja 50 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpiteisiin.

Hyväksymisen peruuttamista koskeva asia tutkitaan VALA:ssa TILA:n esityksestä voimassa olevan tilintarkastuslain 50 §:n nojalla.

Tilintarkastuslain 50 §:n nojalla VALA:n tulee peruuttaa hyväksyminen, jos tilintarkastaja on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, on annettusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä. Hyväksymisen edellytyksenä on, paitsi muuta, että henkilö ei ole toiminnallaan osoittanut olevansa sopima-

ton tilintarkastajan tehtävään. Lisäksi voimassa olevan tilintarkastuslain 31.1 § 2-kohta mukaan HTM-tilintarkastajaksi hyväksytään henkilö, joka, paitsi muuta, ei ole konkurssissa, jonka toimintakelpoisuutta ei ole rajoitettu, jolle ei ole määrättyedunvalvojaa ja jota ei ole määrätty liiketoimintakieltoon.

HTM A on määrätty liiketoimintakieltoon käräjäoikeuden törkeää veropetosta ym. koskevan rikostuomion yhteydessä. Liiketoimintakielto päättyi 9.3.2011. Hovioikeus on pysyttänyt käräjäoikeuden ratkaisun tältä osin. Hovioikeuden ratkaisu on lainvoimaa vailla. Valituslupahakemuksessaan ja valituksessaan korkeimmalle oikeudelle HTM A ei kuitenkaan ole kiistänyt syyllisyyttään hänen syykseen luettuihin rikoksiin tai vaatinut muutosta liiketoimintakieltoon. Sinänsä liiketoimintakielto on tullut voimaan liiketoimintakiellosta annetun lain 9 §:n mukaan käräjäoikeuden päätöksen julistamisesta ja sitä on HTM A:n tapauksessa ollut noudatettava muutoksenhausta huolimatta. Kun otetaan huomioon aikaisemman tilintarkastuslain 10 § ja voimassa olevan tilintarkastuslain 3 § häneltä on siten liiketoimintakieltoon määräämisestä lukien puuttunut yleinen kelpoisuus tilintarkastustehtävään liiketoimintakieltoon määräämisestä lukien, vaikka hän on sinänsä ollut HTM-tilintarkastaja.

HTM A on määrätty liiketoimintakieltoon nyt jo kumotun tilintarkastuslain aikana. Kumottuun lakiin ei hyväksymisen edellytyksiin ollut sisällytettyä mainittua, nyt voimassa olevan lain liiketoimintakiellon nimenomaisesti mainitsevaa edellytystä. Henkilölle olisi kuitenkin pitänyt olla kohtuudella ennalta-arvattavissa hänen teoistaan johtuvat seuraamukset. Tuore tai voimassa oleva liiketoimintakielto on joka tapauksessa kuitenkin tullut aikaisemmankin tilintarkastuslain voimassa ollessa ottaa huomioon siinä kokonaisarviossa, joka on tehty 6 §:n tarkoittaman yleisen sopivuustarkastelun osana. Liiketoimintakieltoon määrättyä on pidetty hyväksytyksi tilintarkastajaksi sopimattomana. Nykyisen tilintarkastuslain mukaan liiketoimintakieltoon määrätty henkilö ei lain 31.1 §:n perusteella täytä HTM-tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytyksiä.

HTM A:n on vuonna 2006 liiketoimintakieltoon 9.3.2011 saakka määrättyä henkilöä

katsottava toiminnallaan osoittaneen, että hän on HTM-tilintarkastajaksi sopimaton. Hän ei enää täytä HTM-tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytyksiä.

HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi tehdyssä esityksessä on siten ilmennyt, kun otetaan huomioon kysymyksessä oleva esitys ja sen perustelut ja sen ohessa toimitetuista ja tänne kertyneistä asiakirjoista saatava selvitys sekä mainitut laissa säädetyt edellytykset, peruste, jonka vuoksi esitys tulee hyväksyä ja tilintarkastajan hyväksyminen siten tilintarkastuslain 50.1 §:n 3 kohdan nojalla peruuttaa.

#### Päätöslauselma

VALA peruutti tilintarkastuslain 50 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla yksimielisesti HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.

#### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 40, 44, 49, 50, 53 ja 54 §

#### Muutoksenhaku

HTM A ei hakenut valittamalla muutosta VALA:n päätökseen.

#### **TILA 08/2007**

**TIVA oli saanut kirjallisen kantelun HTM A:sta 9.5.2003, jossa pyydettiin ryhtymään tarpeellisiin toimenpiteisiin ja selvitystoimien HTM A:n toiminnasta. TIVA käynnisti selvityksen kyseisen kantelun johdosta ja päätti kokouksessaan antaa A:lle varoituksen.**

**TIVA kiinnitti HTM A:n huomiota valvontailmoitukseen, joka oli annettu ajoilta 1.1.2003–31.3.2004, 1.4.2004–31.3.2005 sekä 1.4.2005–31.3.2006. Valvontailmoituksissa ei ollut merkintää kouluttautumisen TIVA muistutti HTM A:ta kouluttautumisen tarpeellisyydestä.**

**Laadunvarmistustarkastuksesta annetun raportin mukaan tarkastettavan omissa tarkastuskohteissa ei ollut suunnitel-**

maa/ohjelmaa. Samoin dokumentointi oli täysin riittämätöntä. Kautta tarkastuksen todettiin suuria puutteita. TIVA päätti kokouksessaan 29.5.2006, että seuraava laaduntarkastus toimitetaan huhtikuuhun 2008 mennessä ja että tämän jälkeen arvioidaan tilanne uudelleen. HTM A on myös jättänyt maksamatta HTM-laadunvarmistusmaksun 1 037,00 euroa joten kauppakamari on joutunut sen maksamaan.

Edellä mainituilla perusteilla TIVA esitti, että TILA ryhtyy toimenpiteisiin HTM A:n hyväksymisen peruuttamiseksi.

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

VALA hylkäsi TILA:n esityksen.

**(Ei muutoksenhakuoikeutta VALA:n päätökseen)**

Kauppakamarin TIVA esitti TILA:lle, että TILA ryhtyy toimenpiteisiin HTM A:n hyväksymisen peruuttamiseksi.

Kauppakamarin TIVA on perustellut esitystään seuraavasti.

TIVA:n erityinen huomio HTM A:n tilintarkastustoimintaa kohtaan heräsi ensimmäisestä häntä kohtaan tehdystä kanteluasiasta. TIVA sai kirjallisen kantelun HTM A:sta 9.5.2003, jossa pyydettiin ryhtymään tarpeellisiin toimenpiteisiin ja selvitystoimiin HTM A:n toiminnasta Rakennus Oy:n tilintarkastajana vuosina. 2001-2002. TIVA käynnisti selvityksen kyseisen kantelun johdosta ja päätti kokouksessaan 3.12.2003 antaa A:lle varoituk- sen.

#### Valvontailmoitukset

TIVA kiinnitti huomiota valvontailmoitukseen, joka oli annettu ajalta 1.1.2003–31.3.2004. Valvontailmoituksessa ei ollut merkintää kouluttautumisesta. TIVA muistutti HTM A:ta kouluttautumisen tarpeellisuudesta.

TIVA kiinnitti huomiota valvontailmoitukseen ajalta 1.4.2004 -31.3.2005. Valvontailmoituk-

sessä ei ollut merkintää kouluttautumisesta. TIVA hyväksyi muilta osin hyväksymisen voimassaolon. TIVA pyysi HTM A:lta selvityksen asiaan ja sai siihen vastauksen. HTM A ilmoitti kouluttautuvansa ammattikirjallisuuden avulla, lukemalla ammattilehtiä ja koulutustilaisuuksien materiaalia. Lisäksi hän ilmoitti osallistuvansa seuraavalla valvontajaksolla tarpeellisiksi katsomiinsa koulutuksiin. TIVA huomautti HTM A:ta koulutuksen tarpeellisuudesta.

TIVA kiinnitti huomiota valvontailmoitukseen ajalta 1.4.2005 - 31.3.2006. Valvontailmoituksessa ei ollut merkintää kouluttautumisesta. TIVA ilmoitti HTM A:lle kiinnittävänsä vakavaa huomiota asiaan ja arvioivansa tilanteen uudelleen keväällä 2007.

#### Laaduntarkastukset

TIVA päätti kokouksessaan 14.6.2005 suorittaa laadunvarmistustarkastuksen HTM A:lle loka-marraskuussa 2005.

Ilmoitus asiasta annettiin HTM A:lle 17.6.2005 päivätyllä kirjeellä. Tässä yhteydessä todettiin, että HTM A oli erotettu HTM-yhdistyksestä 1.4.2004, jolloin hän oli siirtynyt kauppakamarin TIVA:n laadunvarmistustarkastuksen piiriin.

HTM-tilintarkastajat ilmoitti laaduntarkastajan nimen 27.6.2005 päivätyllä kirjeellä, josta ilmoitettiin HTM A:lle.

Seuraavaksi HTM-tilintarkastajat ry:n laadun tuki ja varmistus ilmoitti 16.2.2006 päivätyllä kirjeellä, että HTM A ei ole ottanut yhteyttä tukihenkilöönsä eikä laadunvarmistustarkastusta ole suoritettu.

Kauppakamarin toimisto selvitti asiaa. Todettiin, että HTM A:n osoite oli muuttunut eikä tieto tarkastajan nimeämisestä ole tavoittanut A:ta.

Laitettiin uusi, kirjallinen tieto 21.2.2006 päivätyllä kirjeellä ja laadunvarmistustarkastus suoritettiin HTM A:lle 3.4.2006.

Laadunvarmistustarkastuksen tulos saatiin 2.5.2006 päivätyllä kirjeellä. Laatukomitean kommenttien mukaan tarkastettavan omissa

tarkastuskohteissa ei ollut suunnitelmaa/ohjelmaa. Samoin dokumentointi oli täysin riittämätöntä. Kautta tarkastuksen todettiin suuria puutteita.

TIVA päätti kokouksessaan 29.5.2006, että seuraava laaduntarkastus toimitetaan huhtikuuhun 2008 mennessä ja että tämän jälkeen arvioidaan tilanne uudelleen.

#### Maksujen laiminlyönti

HTM A on jättänyt maksamatta HTM-laadunvarmistusmaksun 1 037,00 euroa joten kauppakamari on joutunut sen maksamaan. HTM A ei ole maksanut vuoden 2006 HTM-vuosimaksua kauppakamarille, summaltaan 170,00 euroa.

TIVA:n käytettävissä on todistus HTM A:n ulosottorekisteristä kahdelta (2) viimeiseltä vuodelta, joka myöskin osoittaa HTM A:n laiminlyöneen useita maksujaan jo pidemmällä aikavälillä.

Kauppakamarin TIVA katsoo, että edellä esitettyjen selvitysten perusteella HTM A:n ammattitaidossa on todettu vakavia puutteita, eikä HTM A täytä muita hyväksymisen edellytyksiä. TIVA esittää edellä mainituin perustein HTM A:n HTM-tilintarkastajan oikeuksien peruuttamista.

#### HTM A:n vastine

HTM A ei ole käyttänyt hyväksi TILA:n hänelle tarjoamaa mahdollisuutta antaa vastine kauppakamarin TIVA:n peruuttamisesitykseen.

#### TILA:N ESITYS

##### Perustelut

##### 1 TIVA:n ja TILA:n valvontatehtävä

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

sen voimassaolo edellyttää, että HTM-tilintarkastajan kelpoisuutta koskevat tilintarkastuslain 6 §:n 1 momentin edellytykset täyttyvät.

Tilintarkastuslain 34 §:n nojalla kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta valvoo HTM-tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että HTM-tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti.

Jos 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.

#### 2 Ammattitaidon ylläpitäminen

Tilintarkastuslaki sen enempää kuin sen perusteella annetut säännökset, TILA:n ohjeet eivätkä muutkaan hyvän tilintarkastustavan lähteen aseta tarkkoja vaatimuksia siitä, miten paljon HTM-tilintarkastajan on koulututtava säilyttääkseen ammattitaitonsa. Ammattitaidon säilymistä arvioidaan tilintarkastustoiminnan laajuuden, laadun ja kouluttautumisen avulla. Lisäksi voidaan antaa merkitystä muille olosuhteille, kuten tässä tapauksessa HTM A:n saamalle varoitukselle ja hänelle suoritettun laaduntarkastuksen tulokselle.

TILA katsoo, että HTM A:n vuonna 2003 saama varoitus, hänen vuosilta 2003-2006 saamansa huomautukset kouluttautumisen tarpeesta sekä vuonna 2006 suoritettun laaduntarkastuksen tulokset osoittavat, että HTM A ei ole säilyttänyt ammattitaitoaan HTM-tilintarkastajana.

#### 3 Taloudellinen riippumattomuus

TILA:n ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien valvontatehtävään kuuluu hyväksytyt tilintarkastajan henkilökohtaisia ominaisuuksia koskevaa arviointia. Hyväksytty tilintarkastaja ei saa olla toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään (hyvämaineisuusarviointi). Tilintarkastuslain

soveltamiskäytännössä on katsottu, että tilintarkastajan taloudellinen riippumattomuus on osa sopivuusarviointia. HTM-tilintarkastaja, joka on ylivelkaantunut ja maksukyvytön, voi olla sopimaton tilintarkastajan tehtävään. TILA on muun muassa julkaistussa valvontasian ratkaisussaan TILA 9/1997 katsonut, että HTM-tilintarkastaja, joka asiallisesti voidaan asettaa milloin tahansa konkurssiin, ei asiallisesti täytä hyväksymisen voimassaolon edellytyksiä, vaan hyväksyminen on peruutettava. Lisäksi TILA on katsonut, että ylivelkainen ja maksukyvytön henkilö ei pääsääntöisesti voi olla tilintarkastajana uskottava ja luotettava, jota hyväksyttynä tilintarkastajana toimiminen edellyttää. Kyseisessä tapauksessa valtion tilintarkastuslautakunta (VALA) katsoi, ettei velkojen suuri määrä sellaisenaan tee KHT tai HTM tilintarkastajasta sopimatonta harjoittamaan tilintarkastajan tointa. Edellytyksenä sille, että tilintarkastaja velkaantumisen johdosta voidaan katsoa sopimattomaksi harjoittamaan tilintarkastajan tointa on, että tilintarkastaja on muutoin kuin tilapäisesti maksukyvytön eli että konkurssiin asettamisen edellytykset täyttyvät asianomaisen tilintarkastajan kohdalla. Lisäksi sopivuusarvostelussa huomiota tulee kiinnittää velkaantumisen syihin, ajalliseen keston ja velkojen hoitotapaan. Kyseisessä tapauksessa VALA peruutti HTM-tilintarkastajan hyväksymisen.

HTM A ei ole esittänyt TILA:lle sen pyytämää selvitystä tuloistaan eikä taloudellisesta asemastaan. HTM A:ta koskevat ulosottotiedot osoittavat lukumääräisesti huomattavia ulosottovelkoja. TILA katsoo, että tapauksessa olosuhteet osoittavat kokonaisuutena, ettei HTM A ole taloudellisesti riippumaton, vaan hän on sopimaton HTM-tilintarkastajaksi.

#### 4 Tilintarkastajamaksu

Tilintarkastuslain 45 §:n nojalla kauppakamareilla on oikeus periä maksuja tilintarkastuslaissa säädettyjen tehtävien hoitamisesta. Vaikka HTM-tilintarkastajalla ei ole tilintarkastuslakiin perustuvaa velvollisuutta maksujen maksamiseen eikä maksujen maksamatta jättämistä ole mainittu tilintarkastuslain 38 §:ään sisältyvissä hyväksymisen peruuttamisen perusteissa, maksujen maksamatta jättäminen voi yhdessä muiden olosuhteiden

kanssa osoittaa hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä ja sopimattomuutta tilintarkastajan tehtävään.

TILA katsoo, että laaduntarkastusmaksun ja HTM-tilintarkastajan vuosimaksun maksamatta jättäminen ovat vastoin hyvää tilintarkastustapaa. Maksujen laiminlyönti osoittaa HTM A:n olevan sopimaton HTM-tilintarkastajan tehtävään.

#### 5 Yhteenveto

TILA katsoo, että HTM A:n hyväksyminen tulee peruuttaa tilintarkastuslain 38 §:n nojalla, koska HTM A

- 1) ei ole edellä perusteltujen kohdassa 2 kerrotuin tavoin säilyttänyt ammattitaitoaan HTM-tilintarkastajana; ja
- 2) on edellä perusteltujen 3 ja 4 kohdassa kerrotuin tavoin toiminnallaan osoittanut, ettei hän ole sopiva HTM-tilintarkastajaksi.

#### Esitys

TILA esittää yksimielisesti, että VALA peruuttaa HTM A:n hyväksymisen HTM-tilintarkastajaksi.

#### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/94) 6, 34, 35 ja 38 §

#### VALA:n päätös

#### HTM A:n vastine

HTM A on antanut VALA:lle TILA:n esityksen johdosta vastineen. HTM A on Keskuskaupakamarin tilintarkastusvaliokunnan tekemän esityksen johdosta antamassaan vastineessa todennut sairastuneensa 2000-luvun alussa. Siitä on seurannut vaikeuksia, jotka ovat heijastuneet myös hänen tilintarkastustoimintansa. HTM A:n käsityksen mukaan tervehdyminen on nyt käynnissä. Hän on vastineensa mukaan ollut valmis saattamaan toimintansa paremmalle tolalle, minkä vuoksi hänen käsityksensä mukaan hyväksymisen määräaikainen peruuttaminen voisi paremmin tulla kysymykseen, ja hänellä olisi näin aikaa järjestää asiansa. Erityisten valvontatoimien osalta hän on todennut saaneensa jo varoituksen Rakennus Oy:n tilintarkastajana, ja

hän on kiinnittänyt huomiota siihen, että tilintarkastuksesta ei aiheutunut vahinkoa sen virheellisyydestä huolimatta. Koulutukseen hän on selvityksensä mukaan valmis osallistumaan. Hän on pyrkinyt seuraamaan alan kehitystä ammatti kirjallisuuteen perehtymällä. Lisäksi hän ei ole saanut ensimmäisestä laaduntarkastuksesta moitteita. Toista laaduntarkastusta hän on pitänyt ylimalkaisena. Laiminlyömiensä maksut hän on kertonut olevansa valmis maksamaan.

HTM A on lisäselvityksessään todennut olevansa eläkkeellä 1.1.2007 lukien ja maksavansa eläkkeestään maksamattomia maksuja. Hänen mukaansa eläköityminen on kohentanut hänen taloudellista asemaansa, ja se korjaantuu koko ajan. Terveystilansa osalta hän on todennut viitaten selvitykseensä liittämään lääkärinlausuntoon olevansa käsiyksensä mukaan toipumassa.

#### Perustelut

Aikaisemman, käsiteltävänä olevasta esityksestä päättämisen aikana voimassa olleen tilintarkastuslain (936/1994) 6 §:n ja 1.7.2007 voimaan tulleen, mainitun tilintarkastuslain kumonnetun tilintarkastuslain (459/2007) 31 §:n mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta on hakemuksesta hyväksynyt HTM-tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka täyttää muut tilintarkastuslaissa säädetyt hyväksymisen edellytykset. Aikaisemman lain 34 §:n ja vastaavasti nyt voimassa olevan tilintarkastuslain 40 §:n nojalla keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta valvovat hyväksytyjen tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä sekä sitä, että hyväksytyt tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Jos HTM-tilintarkastaja ei enää täytä hyväksymisen edellytyksiä tai hän on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt mainitun lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, niiden on ollut ryhdyttävä aikaisemman lain 35 §:ssä ja nykyisen lain 49 ja 50 §:ssä tarkoitettuihin valvontatoimenpiteisiin. Hyväksymisen peruuttamista koskeva asia tutkitaan valtion tilintarkastuslautakunnassa Keskuskauppakamarin tilintarkastus-

lautakunnan esityksestä voimassa olevan tilintarkastuslain 50 §:n nojalla.

Aikaisemman tilintarkastuslain 38 §:n 1 momentin nojalla ja vastaavan, nyt voimassa olevan lain 50 §:n nojalla valtion tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa hyväksyminen, jos tilintarkastaja on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, on annettusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiinsa tilintarkastajana tai ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä. Hyväksymisen edellytyksenä on, paitsi muuta, että henkilö ei ole toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja ettei henkilö ole konkurssissa.

Asiakiroista saatavan selvityksen mukaan Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta on tutkittu HTM A:n tilintarkastustointia ensin vuonna 2003 saamansa kantelun johdosta ja annettuaan tälle siinä yhteydessä varoituksen lisäksi kolmesti vuosina 2003-2006 kiinnittänyt HTM A:n huomiota kouluttautumisen tarpeeseen. Viimeksi HTM A:lle on esityksen mukaan Kauppakamarista ilmoitettu, että kouluttautumisen tilanne arvioidaan uudelleen keväällä 2007. HTM A:n vuonna 2006 kohdistuneen laadunvarmistustarkastuksen tulosten mukaan tarkastuskohteissa ei ollut suunnitelmaa. Myös dokumentointi oli ollut riittämätöntä, minkä johdosta kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta oli laaduntarkastusraporttiin sisältyvän suosituksen mukaisesti päättänyt toimittaa seuraavan laaduntarkastuksen huhtikuuhun 2008 mennessä. Asiakirjoista saatavan selvityksen mukaan vuosina 2004-2006 HTM A:n tilintarkastustehtävät ovat vähentyneet runsaasta viidestäkymmenestä lähes puoleen. Asiakirjoihin kuuluvan Keskuskauppakamarin esitykseensä liittämän ulosottorekisterin otteen 7.12.2006 mukaan ulosottorekisteriin on HTM A:lle otteen antamista edeltäneinä kahtena vuonna kertynyt runsaat neljäkymmentä merkintää ulosotossa olleista maksuista, joista suurin osa on ollut veroja. Saatavia on muun muassa tilitetty ulosottoa hakeneille siten, että mainitun todistuksen antamisen aikaan vireillä on ollut yksitoista ulosottoasia, jotka ovat määrältään olleet yhteensä noin 17 000 euroa. Esitykseen ei vastaavasti ole liittynyt selvitystä HMT A:n



tuloista ja varallisuudesta. Asiakirjoista saatavan selvityksen mukaan HTM A on lisäksi jättänyt määräajassa maksamatta laaduntarkistusmaksun (7.4.2006, 1 037 euroa) ja tilintarkastajan vuosimaksun vuodelta 2006 (170 euroa).

Erityisesti vuoden 2006 laadunvarmistusraportin tulokset ovat osoituksena siitä, että HTM A:n ammattitaidon taso on laskenut. Osaltaan siihen on voinut vaikuttaa se, että HTM A ei ole huolehtinut riittävästi kouluttautumalla ammattitaitonsa ylläpitämisestä, mistä hänelle on useaan otteeseen myös huomautettu. Myös HTM A:n olosuhteiden muutoksella on voinut olla vaikutusta hänen ammattitaitoonsa. Toisaalta kouluttautumista koskevaan tarkasteluun liittyen ja kouluttautumisen puutteista annettujen huomautusten yhteydessä hänelle on ilmoitettu, että asiaa arvioidaan edelleen uudelleen. Samoin huolimatta laaduntarkastusraportin tuloksista on päätetty suorittaa lähiaikana uusi laaduntarkastus. Kun yhtäältä otetaan huomioon ammattitaidon tason laskemisesta osoituksena olevat seikat ja toisaalta HTM A:lle hänen ammattitaitonsa kohentamiseksi esitetyt aikaisemmat toimenpiteet sekä laadunvarmistusraportin johdosta ensi sijassa päätetty toimenpide ja se, että näissä yhteyksissä on päätetty vielä palata asiaan uudelleentarkastelun muodossa, ei tässä vaiheessa ole syytä katsoa, että HTM A esityksen perusteluna esitettyjen seikkojen johdosta olisi menettänyt ammattitaitonsa HTM-tilintarkastajana niin, että ammattitaidon tason lasku näissä olosuhteissa antaisi säädettyjen edellytysten perusteella aiheen hyväksymisen peruuttamiseen.

HTM A:n on kohdistunut esityksen tekemisen aikaan useita saatavia koskeva ulosottoperintä. Saadun selvityksen perusteella HTM A:lla on kuitenkin myös tuloja, joista saatavia lyhennetään. Lisäksi asiakirjoihin kuuluvasta ulosottorekisterin otteesta käy ilmi, että useiden ulosottosaatavien perintä on tarkasteltuinä vuosina päättyneen niiden maksamisen johdosta. HTM A:n ei ole esitettykään olevan konkurssissa, ja nyt ulosottooperinnässä olevat verot ja maksut eivät sellaisenaan osoita, että HTM A velkaantumisensa vuoksi olisi

syytä säädetyt edellytykset huomioon ottaen katsoa olevan sopimaton tilintarkastajan toimeen niin, että hyväksyminen HTM-tilintarkastajaksi olisi syytä tällä perusteella peruuttaa. Kuten Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan esityksen perusteluista on todettu, kauppakamareilla on ollut tilintarkastuslain (936/1994) 45 §:n ja vastaavasti nykyisen tilintarkastuslain 55 §:n nojalla oikeus periä tilintarkastuslaissa tarkoitettujen tehtävien hoitamisesta aiheutuvien kulujen kattamiseksi maksuja. Tästä on johtunut HTM A:lle velvoite huolehtia niin vuosimaksusta kuin laaduntarkastusmaksusta määräajassa. Esityksestä ei kuitenkaan ilmene, onko vastaavaa ilmentynyt myös aikaisemmin ja miten HTM A:ta nyt on kehoitettu maksamaan nämä hänen maksettavakseen kuuluvat maksut, joiden maksamatta jättäminen määräajassa sinänsä on hänelle kuuluvan tilintarkastuslakiin palautuvan velvoitteen vastaista. Tämän vuoksi ja asiakirjoista muutoin HTM A:n tilanteesta saatavan selvityksen perusteella sekä säädetyt edellytykset huomioon ottaen tämä seikka ei yksin eikä myöskään yhdessä ulosottooperinnässä olevien saatavien kanssa osoita, että HTM A olisi sopimaton HTM-tilintarkastajaksi.

HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi tehdyssä esityksessä ei siten ole ilmennyt, kun otetaan huomioon kysymyksessä oleva esitys ja sen perustelut ja sen ohessa toimitetuista asiakirjoista saatava selvitys, mainitut laissa säädetyt edellytykset ja asianosaisen kuulemisesta saadut tiedot, sellaisia perusteita, että esitys tulisi hyväksyä ja tilintarkastajan hyväksyminen peruuttaa. Tämän vuoksi esitys on hylätty.

#### Päätöslauselma

Esitys hylättiin.

#### Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 40, 44, 49, 50, 53 ja 54 §