



**TILA:N VALVONTA-ASIOIDEN RATKAISUJA 2009
JA VALA:N MUUTOKSENHAKURATKAISUT**

Johdanto.....	1
Valvonnassa käytettävistä sanktioista.....	1
Ratkaisuselostukset	3
Vuoden 2009 ratkaisut	3
Käytetyt lyhenteet	3
Asiasanaluettelo.....	3
Aikaisempia ratkaisuja	3
Lisätietoja	3
Asiasanaluettelo	4
Tilastoja	5
Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1990–2009 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat....	5
Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2009 päättämät erityiset valvonta-asiat	6
KHT-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa	7
HTM-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILA:ssa.....	8
Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2009 päättämät KHT ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat.....	9
TILA 1/2009	10
TILA 2/2009	21
TILA 3/2009	31
TILA 4/2009	52
TILA 5/2009	59
TILA 6/2009	68
TILA 7/2009	78
TILA 8/2009	89
TILA 9/2009	87

Johdanto

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

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

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

Tilintarkastajien toiminnan tutkinta

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

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

TILA aloittaa tutkinnan, jos kaikki seuraavat kriteerit täyttyvät:

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

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

Valvonnassa käytettävistä sanktioista

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

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

VALAn on peruutettava tilintarkastajan hyväksyminen, jos tilintarkastaja

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

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

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

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

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

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

Ratkaisuselostukset

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

Vuoden 2009 ratkaisut

Vuonna 2009 TILA ratkaisi yhdeksän KHT-tilintarkastajaan kohdistuvaa valvonta-asiaa. Valvonta-asiat eivät antaneet aihetta toimenpiteisiin.

Kaikki valvonta-asiat olivat tulleet vireille kantelun johdosta. Kahdessa valvonta-asiassa TILA laajensi omasta aloitteestaan tutkinnan kohdistumaan myös muihin kuin kantelun kohteena olleisiin KHT-tilintarkastajiin/KHT-yhteisöihin.

Käytetyt lyhenteet

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

Asiasanaluettelo

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

Aikaisempia ratkaisuja

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

Lisätietoja

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

Asiasanaluettelo

TILAn ratkaisun nro	Miten asia tuli vireille?	Keneen asia kohdistuu?	Millainen tarkastustehtävä ja mikä tarkastuskohde on kyseessä?	Tapauksen olennaiset substanssiky-symykset	Lopputulos TILA:ssa ja VALA:ssa
TILA 1/09	Kantelu	1) KHT-tilintarkastaja 2) KHT-yhteisö	lakisääteinen tilintarkastus, asunto-osakeyhtiö	hallinnon tarkastus, dokumentointi	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
TILA 2/09	Kantelu	KHT-tilintarkastaja	lakisääteinen tilintarkastus, yleisluonteinen tarkastus, säätiö	huolellisuus, analyytinen tarkastus, saldovahvistukset, kavalus	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
TILA 3/09	1-2) Kantelu 3-4) TILAn oma aloite	1) KHT-tilintarkastaja 2) KHT-yhteisö 3) KHT-tilintarkastaja 4) KHT-yhteisö	lakisääteinen tilintarkastus, osakeyhtiö	tilintarkastajan valinta, hallinnon tarkastus, tilintarkastuskertomus, dokumentointi	TILA 1-4): ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
TILA 4/09	Kantelu	KHT-tilintarkastaja	tarkastus tuotekehitysprojektiin myönnetyn rahoituksen käyttämisestä, osakeyhtiö	projektikirjanpito, työajanseuranta, raportointivelvollisuus	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
TILA 5/09	1) Kantelu 2) TILAn oma aloite	1) KHT-tilintarkastaja 2) KHT-yhteisö	tarkastus tuotekehitysprojektiin myönnetyn rahoituksen käyttämisestä, osakeyhtiö	projektikirjanpito, työajanseuranta, raportointivelvollisuus	TILA1-2): ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta
TILA 6/09	Kantelu	KHT-tilintarkastaja	uskotun miehen tehtävä lunastusmenettelyssä, osakeyhtiö	lunastushinnan määrittäminen	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksenhakuoikeutta

TILA 7/09	Kantelu	KHT- tilintarkastaja	uskotun miehen tehtävä lunas- tusmenettelyssä, osakeyhtiö	lunastushinnan mää- rittäminen, lopputilitys, huolellisuus	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksen- hakuoikeutta
TILA 8/09	Kantelu	KHT- tilintarkastaja	uskotun miehen tehtävä lunas- tusmenettelyssä, osakeyhtiö	lopputilitys, huolelli- suus	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksen- hakuoikeutta
TILA 9/09	Kantelu	KHT- tilintarkastaja	uskotun miehen tehtävä lunas- tusmenettelyssä, osakeyhtiö	lopputilitys, huolelli- suus	TILA: ei aihetta toimenpiteisiin Ei muutoksen- hakuoikeutta

Tilastoja

Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) vuosina 1990–2009 päättämät HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat

KAUPPAKAMARIEN TILINTARKASTUSVALIOKUNTIEN (TIVA) VUOSINA 1990–2009 PÄÄTTÄMÄT HTM-TILINTARKASTAJIEN JA -YHTEISÖJEN TOIMINTAAN KOHDISTU- VAT ERITYISET VALVONTA-ASIAT						
Valvonnan peruste			Sanktiot ¹⁾			
Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen ²⁾ peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Varoitus	Huomautus	
1990	6	6	12	4	-	-
1991	8	4	12	1	1	5
1992	9	3	12	1	3	4
1993	7	2	9	-	1	1
1994	13 ³⁾	6	19	2	2	7
1995	4	6	10	2	-	1
1996	8	38 ⁴⁾	46	34	1	1
1997	9	8 ⁵⁾	17	7	1	3
1998	9	6 ⁶⁾	15	1	1	2
1999	6	1	7	-	-	1
2000	7	5 ⁷⁾	12	5	1	-
2001	9	2 ⁸⁾	11	2	-	1
2002	10	4 ⁹⁾	14	2	5	5
2003	10	4 ¹⁰⁾	14	2	3	2
2004	3	2 ¹¹⁾	5	1	-	1
2005	7	4	11	-	-	4
2006	8	1 ¹²⁾	9	1	1	1
2007		5 ¹³⁾	10	5		
2008	5	1	6	-	1	1
2009	9	-	9	-	2	-

1) Samassa valvonta-asiassa on voitu antaa useita sanktioita.

2) Vuodesta 1995 lähtien TIVA on tehnyt TILAlle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TILA tekee VALAlle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Tilintarkastuslain mukaan hyväksymisen peruuttamisesta päättää VALA.

3) Luku ei sisällä kahta valvonta-asiata, jotka päätettiin jättää tutkimatta.

4) Lukuun sisältyy 34 TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

5) Lukuun sisältyy 7 TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

6) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

7) Lukuun sisältyy viisi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

8) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

9) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

10) Lukuun sisältyy kaksi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

11) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

12) Lukuun sisältyy yksi TIVA:n tekemä esitys HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

13) Lukuun sisältyy viisi TIVA:n tekemää esitystä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 1991–2009 päättämät erityiset valvonta-asiat

	KHT-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILAssa					
	Valvonnan peruste			Sanktiot ¹⁾		
	Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen ²⁾ peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Varoitus	Huomautus ³⁾
1991	10	-	10	-	-	3
1992	15	10	25	1	3	10
1993	9	2	11	-	1	5
1994	14	2	16	-	5	2
1995	17	-	17	-	4	4
1996	16	13 ⁴⁾	29	10	10	2
1997	15	3 ⁵⁾	18	1	1	6
1998	17	1	18	-	-	3
1999	13	2	15	-	4	-
2000	7	3	10	-	3	5
2001	8	1	9	-	1	-
2002	10	1	11	-	1	-
2003	7	1	8	1	2	3
2004	2	-	2	-	2	-
2005	4	2	6	-	1	3
2006	2	2 ⁷⁾	4	-	3	-
2007	3	0	0	-	.-	.-
2008	4	3	7	-	3	2
2009	9	.-	.-	-	-	.-

HTM-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILAssa							
Vireilletuloperuste		Lopputulos ¹⁾					
Hyväksymisen peruuttamisesitys ²⁾	Oikaisuvaatimus	Hyväksymisen peruuttaminen tai peruuttamisesitys ²⁾	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen	Sanktion pysyttäminen	Pysytetty päätös antamatta sanktiota ⁶⁾	
1991	-	6	-	-	-	2	2
1992	-	4	-	-	-	-	4
1993	-	4	-	-	-	1	1
1994	-	9	-	-	2	-	7
1995	3	2	3	-	-	2	-
1996	34	-	28	-	-	-	-
1997	5	1	4	-	-	1	-
1998	3	2	2	-	1	1	-
1999	-	-	-	-	-	-	-
2000	5	-	2	-	-	-	-
2001	1	-	1	-	-	-	-
2002	4	3	4	-	1	2	-
2003	2	1	2	-	-	1	-
2004	1	-	1	-	-	-	-
2005	-	1	-	-	-	1	-
2006	1	3	1	-	-	3	-
2007	5	.-	5	.-	.-	.-	.-
2008	-	-	-	-	-	-	-
2009	-	-	-	-	-	-	-

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

Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) vuosina 1990–2009 päättämät KHT ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat

VALTION TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN (VALA) VUOSINA 1990–2009 PÄÄTTÄMÄT KHT JA HTM-TILINTARKASTAJIEN JA -YHTEISÖJEN TOIMINTAAN KOHDISTUVAT ERITYISET VALVONTA-ASIAT								
	Vireilletuloperuste		Päätöksen lopputulos ¹⁾					
	Hyväksymisen peruuttamisesitys ²⁾	Muutoksenhaku ³⁾	Hyväksymisen peruuttaminen	Sanktioensias-teena	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen	Sanktion pysyttäminen	Pysytetty päätös olla antamatta sanktiota
1990	-	5	-	-	-	-	-	5
1991	-	6	-	1	-	1	3	1
1992	-	11	-	-	1	1	1	8
1993	-	9	-	-	1	1	-	7
1994	-	8	-	1	-	-	1	6
1995	2	14	1	1	-	-	4	8
1996	37	9	5	-	2	4	7	-
1997	6	5	3	-	1	3	3	-
1998	3	3	3	-	1	2	1	-
1999	-	5	-	-	3	1	1	-
2000	2	2	2	-	-	-	2	-
2001	1	2	2	-	-	1	-	-
2002	4	-	3	-	-	-	-	-
2003	2	-	2	-	-	-	-	-
2004	2	-	2	-	-	-	-	-
2005	1	1	1	-	-	-	1	-
2006	1	4	1	.-	1	1	1	.-
2007	4	1	1	.-	2	.2	-	.-
2008	1	1	1	-	-	1	-	-
2009	-	1	-	-	-	-	1	-

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

TILA 1/2009

X ja Y kantelivat KHT A:n toiminnasta Asunto Oy:n tilintarkastuksessa. Asunto Oy:n hallitus oli tilikaudella 2007 kantelijoiden käsityksen mukaan ilman yhtiökokouksen valtuutusta teettänyt peruskorjauksen suunnittelutöitä sekä korjaustöitä sillä seurauksella, että vuodelle 2007 talousarviossa korjauksiin varatut määrärahat olivat ylittyneet. Hallitus oli maksanut talousarvioylijätkien rahoitusvastikkeina osakkailta perityillä lainanlyhennyksillä. Siitä syystä joulukuussa 2007 erääntyneet Asunto Oy:n lainanlyhennykset ja korot oli maksettu vasta alkuvuodesta 2008. Tilintarkastuskertomuksessa KHT A oli ottanut kantaa yhtiön rakennusten korjaustarpeeseen. Tarkastuskertomuksessa KHT A ei ollut tilintarkastuskertomuksessa moittinut yhtiön hallitusta ilman yhtiökokouksen hyväksymistä yhtiölle syntyneistä suunnittelu- ja remonttikuluista eikä siitä, että lainanlyhennyksiin tarkoitettuja rahoitusvastikkeita oli käytetty suunnittelu- ja remonttikulujen maksamiseen.

X toimitti TILAlle myös Asunto Oy:n tilintarkastajalle toimittamansa sähköpostiviestin, jossa X hän oli ilmoittanut havaitsemistaan virheistä ja puutteista tilikauden 2006 tilinpäätöksessä. X oli tiedustellut tilintarkastajalta, olisiko tilikauden 2006 tilintarkastuksesta annetussa tilintarkastuskertomuksessa tullut antaa muistutus hänen mainitsemiensa virheiden ja puutteiden johdosta. X ei kertomansa mukaan ollut saanut tilintarkastajalta vastausta sähköpostiviestissä esittämäänsä kysymykseen.

KHT A torjui työhönsä kohdistuneet moitteet. Tilikauden 2007 tilintarkastuksessa oli käyty läpi ja käsitelty tilintarkastusevidenssiä hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastuksessa oli käyty läpi kaikki tilintarkastajalle toimitettu olennainen materiaali. Tämän lisäksi oli kysytty lisätietoja epäselviin kysymyksiin ja pohdittu hallituksen toimia suhteessa voimassaolevaan lainsäädäntöön. Näiden tietojen pohjalta oli päädytty johtopäätökseen, jonka tuloksena oli lisätietoja sisältävä tilintarkastuskertomus. Lisätiedon

antamisella oli pyritty tuomaan esiin tilintarkastajan näkemys yhtiössä selvästi akuuttiin kriisiin.

Myös tilikauden 2006 tilintarkastus oli KHT A:n mukaan suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. KHT A totesi, ettei tilintarkastajan voida olettaa huomaavan ja raportoivan jokaista yksittäistä virhettä tarkastuskohteessa, vaikka tilintarkastus olisi suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. X:n lähettämä sähköpostiviesti oli huomioitu tilintarkastuksessa. Viestiin KHT A ei ollut tarkoituksellisesti vastannut, koska osakkaille raportoidaan tilintarkastuskertomuksessa.

TILA tutki KHT A:n toiminnan tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksessa. TILA ei havainnut KHT A:n toiminnassa mitään sellaista minkä perusteella KHT A:n olisi voitu katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Asunto Oy:n tilintarkastajana tilikausina 2006 ja 2007. KHT A:n tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastustyön dokumentoinnissa oli puutteita, mutta ne eivät olleet niin olennaisia, että hänen menettelyään olisi pidettävä moitittavana.

Esittelijänä toiminut TILAn sihteeri jätti TILAn päätökseen eriävän mielipiteen.

Kantelu

X:n ja Y:n kantelukirjelmän mukaan yhtiökokouksessa 2.5.2007 oli vuodelle 2007 hyväksytty korjausbudjetti 20 000 euroa. Yhtiön hallitus oli ryhtynyt suunnitteluttamaan suurta peruskorjausurakkaa sekä korjauttamaan parvekkeiden näkyvissä olevia raudoituksia ja yhden kattoikkunan vuotoa. Ilman yhtiökokouksen hyväksymistä toteutetut suunnittelutyöt sekä korjaustoimet nostivat korjauskustannuksiksi 57 000 euroa. Suunnittelutyön osuus oli 21 000 euroa. Hallitus kutsui koolle ylimääräisen yhtiökokouksen 20.11.2007. Kokouksen tarkoituksena oli saada hyväksyminen tehdyille suunnittelukustannuksille, hyväksyminen keväällä 2008 aloitettavalle suurelle peruskorjaukselle sekä lisää rahaa ylitettyyn vuosibudjettiin. Yhtiökokous hylkäsi hallituksen esityksen peruskorjauksen aloittamisesta.

Maksaakseen omavaltaisesta suunnittelusta aiheutuneet kustannukset hallitus käytti maksuun rahoitusvastikkeella perityt lainanlyhennykset. Joulukuussa 2007 erääntyneet lyhennykset ja korot maksettiin vasta alkuvuodesta 2008. Hallitus käytti lisäksi varsinaisessa yhtiökokouksessa annettua valtuutusta peria tarviittaessa kaksi ylimääräistä vastiketta ylitettyjen kustannusten maksamiseen. Seitsemän osakasta riitautti maksuvaatimukset. Heidän mielestään hallituksella ei ollut oikeutta maksattaa osakkailla vastikkeita, jotka olivat syntyneet toimenpiteistä, joihin hallituksella ei ollut yhtiökokouksen päätökseen perustuvaa valtuutusta.

KHT A:n 20.3.2008 allekirjoittamassa tilintarkastuskertomuksessa todetaan, että yhtiön rakennuksissa on ”hyvin merkittävät korjaustarpeet”. Yhtiökokouksessa 26.3.2008 kysyttiin, onko tilintarkastaja käynyt paikan päällä tarkastamassa tilanteen ja hallitus vastasi, ettei ollut käynyt. Kantelijat tiedustelevat, miten tilintarkastaja voi kiinteistöä näkemättä esiintyä asiantuntijana rakennusteknisissä asioissa.

Tilintarkastaja on tarkastuskertomuksessa puoltanut aiheutettuja suunnittelukustannuksia, joihin ei ole ollut yhtiökokouksen hyväksymistä. Tilintarkastaja on myös puoltanut budjetin ylittymistä. Tilintarkastuskertomuksessa mainitut ”yllättävät korjaustarpeet, jotka osoittavat peruskorjauksen tarvetta”, olivat vuosikautia näkyvissä olleiden betonirautojen peittäminen sekä vuonna 2005 katon uusimisen yhteydessä korjatun kattoikkunan vuoto.

Tilintarkastaja on pitänyt ylimääräisten vastikkeiden perintää oikeutettuna ”yllättävien korjauskulujen ” kattamiseen. Tilintarkastaja ei ole moittinut hallitusta aiheutetuista suunnittelukustannuksista ilman yhtiökokouksen hyväksyntää eikä ole moittinut lainanlyhennyksiin tarkoitettujen rahoitusvastikkeiden käyttämistä kustannusten maksuun.

Tavanomaisesta tilintarkastuksesta KHT A on aikaisempina vuosina laskuttanut noin 700–900 euroa. Tilikauden 2007 tilintarkastuksen lasku oli 2 043,50 euroa. Vanhan hallituksen puolesta perusteettomia kannanottoja esittä-

neen tilintarkastajan laskua ei ollut perusteita maksaa 1 000 euroa ylittävältä osin.

Vastoin tilintarkastajan lausuntoa yhtiökokous ei ole antanut hallitukselle eikä isännöitsijälle vastuuvapautta. Kantelijat pitävät tärkeänä saada tilintarkastuslautakunnan lausunnon KHT A:n menettelystä esitelläkseen yhtiön hallituksen uusina jäseninä tilintarkastuskertomuksessa mainittujen seikkojen todenperäisyyden ja mahdollisesti kohdistukseen vahingonkorvausvaatimuksen tilintarkastajaan.

X:n sähköpostiviesti

X on sähköpostiviestissään 20.7.2007 KHT A:lle ja KHT B:lle esittänyt seuraavat havaitsemansa tilikautta 2006 koskevat seikat:

- Toimintakertomus ei ole yhdenmukainen tilinpäätöksen kanssa. Tase-erittely sekä toimintakertomuksen liitteenä oleva tasekirjan erittelyiden loppusummat poikkeavat toisistaan. Saamiset, saadut ennakot sekä lyhytaikainen vieras pääoma eivät täsmää.
- Tasetta ei ole rakennettu virallisen tasekaavan mukaan.
- Patentti- ja rekisteriotteen tiedot ovat vuodelta 2003. Lähes kaikki tiedot ovat vanhentuneet; isännöitsijän puhelinnumero, hallituksen jäsenet sekä tilintarkastajat.
- Yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiökokous tulee pitää maaliskuun aikana. Vuoden 2006 yhtiökokous on pidetty 4.4.2006.
- Yhtiökokouksen 4.4.2006 pöytäkirja on tullut pöytäkirjan tarkastajien tarkastettavaksi vasta 6.8.2006.
- Yhtiökokouksessa mainittiin, että hallitus on pitänyt yhden kokouksen vuonna 2006, mutta sinne ei ollut kutsuttu isännöitsijää.

X on sähköpostiviestissään tiedustellut KHT A:lta, olisiko edellä mainituista epäkohdista tullut huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa sekä onko hallitus toiminut lainmukaisesti. Lisäksi X on todennut, että alan kirjallisuuden mukaan tilintarkastaja on osakkeenomistajien luottamusmies, jonka vastuullisena tehtävänä on valvoa yhtiön tilinpidon ja hallinnon lainmukaisuutta osakkeenomistajien mukaisesti. Lisäksi suositellaan valvontaa pitkin tilikautta, ei vain juuri ennen yhtiökokousta. Rutiinomainen tarkastuskertomuksen teksti ei kerro mitään.

KHT A:n vastine

Tarkastus Oy / KHT A on antanut 8.1.2009 ja 15.5.2009 päivätyt vastineensa asian johdosta.

X:n sähköpostiviesti

Tase-erittelyjen taseen loppusumma erottaa tasekirjaan verrattuna 388,75 euroa. Tätä ei ole pidettävä olennaisena virheenä. Tase-erittelyt täsmäävät pääkirjaan. Virhe huomioitiin 2007 tilikauden tarkastuksessa ja todettiin, että tasekirjan 31.12.2007 tase täsmää tase-erittelyjen taseeseen ja pääkirjaan.

Lyhytaikaiset saamiset tilikaudella 2006 olivat noin 0,3 % taseen kokonaissummasta. Lyhytaikaiset saamiset tulisi KILA:n 12.04.2005 antaman "Yleisohje asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä" liitteenä olevan mallitasekaavan mukaisesti erotella tarkemmin, mutta kokonaisuuden kannalta tämä ei ole KHT A:n mukaan olennainen virhe. Tätä ei nähty tarpeelliseksi pyytää muuttamaan 31.12.2007 tasekirjaan.

Kaupparekisteritietojen ajantasaisuutta koskeva X:n havainto on huomioitu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti 2007 tilikauden tarkastuksessa. Kaupparekisterin tiedot on tarkastettu 2007 tilintarkastuksen yhteydessä ja tiedot yhtenevät 2.5.2007 pidetyn yhtiökokouksen päätöksiin.

Tilintarkastajan tulee osana hallinnon tarkastusta tarkastaa myös yhtiöjärjestyksen määräysten noudattaminen. Varsinainen yhtiökokous on pidettävä voimassaolevan Asunto-osakeyhtiölain 3 luvun 29.1 §:n mukaan kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Kyseessä olevan yhtiön yhtiöjärjestyksessä on tätä huomattavasti tiukempi säännös, jonka noudattaminen käytännössä talushallintopalvelu- ja tilintarkastusalan alkuvuoden kiireiden vuoksi on usein mahdotonta. Poikkeaminen yhtiöjärjestyksen määräyksestä ei ole ollut olennainen, kun kuitenkin yhtiötä koskevaa lakia on noudatettu. Edelleen, yhtiökokousta ei ole moitittu.

X:n sähköpostissa esimerkiksi väitetään, että 2.5.2007 pidetyn yhtiökokouksen pöytäkirja on tarkastettu pöytäkirjantarkastajien toimesta vasta loppukesästä 2007. Tilintarkastajan nähtävänä olleessa pöytäkirjassa ei ole viitteitä tästä, vaan vain pelkät pöytäkirjantarkastajien allekirjoitukset. Tilintarkastajan tulee perustaa raportointinsa dokumentaatioon, eikä tässä tapauksessa näytä olevan dokumentaatiota minkäänlaisesta menettelytapojen virheellisyydestä.

Hallituksen toimintaa ei voi pitää lain vastaisena pelkästään vähäisen toiminnan perusteella. Hallituksen ainoasta kokouksesta on saatu allekirjoittamaton versio vuoden 2006 tilintarkastajan työpapereihin isännöitsijältä.

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksen laajuutta ja ajankohtia suunniteltaessa on harvoin kustannustehokasta ja tarpeellista suorittaa tilikauden aikaista tilintarkastusta pitkin toimikautta, kuten X esittää. Lisäksi, tilintarkastajan ei voida olettaa huomaavan ja raportoivan jokaista yksittäistä virhettä tarkastuskohteessa, vaikka tilintarkastus olisi suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

KHT A:n mukaan osakas X:n lähettämät sähköpostiviestit on huomioitu tilikauden 1.1.–31.12.2007 tilintarkastuksessa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Viesteihin KHT A ei ole tarkoituksellisesti vastannut, koska osakkaille raportoidaan tilintarkastuskertomuksessa. Mikäli yksittäiselle osakkaalle antaisi tietoja tai kommentteja, ne tulisivat helposti tulkiksi joko väärin tai esitettäisiin mahdollisesti suullisesti tai kirjallisesti kokouksessa eikä olisi siten esitetty virallisena raportointina aiheuttaen epäselvyyttä. Mikäli osakkaalle antaa tietoja/kommentteja, tulisi myös helposti loukattua osakkaiden yhdenvertaisuutta.

Kantelukirjelmä

KHT A:n mukaan tilintarkastuksen suunnitteluun ei tämän kokoluokan toimeksiannossa ole käytännössä mahdollista käyttää suuresti aikaa. Käytännössä kaikkia osa-alueita on tarkastettava olennaisten virheiden mahdollisuuden eliminoimiseksi. Tarkastuksen pohjana olevat sähköpostiviestit ja aineistoon tutustuminen ohjasivat tarkastusta vahvasti hallinnon tarkastuksen suuntaan. Hallinnon

tarkastaminen poikkesi laajuudeltaan täysin aikaisempiin tarkastuksiin verrattuna. Edellinen hallitus oli tilikauden 2006 aikana kokoontunut ilmeisesti kerran ja 2007 tilikauden aikana toiminut hallitus kokoontui 10 kertaa.

KHT A:n mukaan asunto-osakeyhtiön hallituksen tehtävänä ja vastuuna on muun muassa huolehtia yhtiön omaisuudesta kunnossapitovastuunsa mukaisesti. Taloyhtiön rakennusten ja rakennelmien kunnossapito on olennainen ja välttämätön osa hallituksen työtä. Korjausten oikea-aikaisen suorittamisen laiminlyönti voi aiheuttaa merkittävät vahingot yhtiölle. Yhtiön hallitus on vastuussa tämän kunnossapitovastuun toteuttamisesta. Tilintarkastuksessa käytettävissä olleen dokumentoinnin mukaisesti yhtiön PTS-ohjelmaan kuuluu peruskorjaustöiden suorittaminen. Tilikauden 2007 toimintakertomuksessa hallitus kertoo tilikaudella toteutetusta peruskorjaustöiden hankesuunnittelun taustoista ja toteutuksesta tilikaudella 2007. Toimintakertomuksessa kerrotaan vuoden 2001 kuntotutkimuksen tuloksista ja toimenpiteistä, joita havaittujen puutteiden pohjalta oli suositeltu tekemään. KHT A on vastineessaan myös siteerannut asunto-osakeyhtiölain 7 luvun 78 §:n 2 momenttia sekä 4 luvun 54 §:n 2 momenttia.

Yhtiön hallitus on KHT A:n mukaan ryhtynyt toteuttamaan asunto-osakeyhtiölain mukaista vastuutaan solmimalla yhtiön nimissä sopimuksen peruskorjaussuunnitelmasta. Tasekirjan talousarviovertailussa nähdään, että korjausbudjetti on ollut 20 000 euroa ja toteuma 53 755,83 euroa Tästä summasta kiistanalaiseen peruskorjaussuunnitelmaan on kohdistunut 21 465,12 euroa.

Isännöitsijältä on kysytty 14.3.2007 sähköpostitse tarkentavia tietoja budjetin ylitykseen liittyen. Vastauksesta ilmenee, että alun perin peruskorjaussuunnitelman oli arvioitu maksavan noin 10 000 euroa, mutta kustannukset olivat suunnittelun edetessä kasvaneet huomattavasti ja asia oli käsitelty niin projektin jatkamisen kuin talousarviomuutoksen suhteen ylimääräisessä yhtiökokouksessa 20.11.2007.

Yhtiökokouksen päätöksen perusteella peruskorjaussuunnittelu lopetettiin. Hallitus on

tiukan rahatilanteen vuoksi käyttänyt valtuustaan ylimääräisten vastikkeiden perimiseen. Ylimääräiset vastikkeet olisi tullut osakaiden maksaa, jotta yhtiö olisi suoriutunut maksuvelvoitteistaan eräpäivinä. Asiassa ei ole merkitystä sillä, että minkä vuoksi vastikkeet peritään. Yhtiökokouksen valtuutuksessa ei ole määrätty vastikkeiden perimisen syytä.

Asiantuntijoiden laatimista yhtiön korjaustarpeista ja suunnitelmista on tilintarkastuksessa muodostettu käsitys yhtiön korjaustarpeista ja siitä, että hallitus on toiminut vastuunsa mukaisesti yrittäessään huolehtia yhtiön kunnossapidosta. Asiassa ei ole merkitystä hallituksen toimia arvioidessa sillä, että yhtiökokouksessa ei ole haluttu ryhtyä korjaustoimiin.

Tilintarkastustyössä on laskutettu tehdyt tunnit. Tilintarkastuskertomus tilikaudelta 2007 ei ole niin kutsuttu puhdas kertomus ja lisäksi se on poikkeuksellisen pitkä. Tämän vuoksi työ määrä on ollut tavanomaista suurempi. Tilintarkastuksessa ei ole laskutettu kollega KHT B:n käyttämää työaikaa palaverissa ja keskusteluissa ei puhtaasti kertomuksen antamisen vuoksi.

Tilintarkastuskertomuksessa on esitetty puolto vastuuvapauden myöntämiselle. Kertomusta ei tee "vääräksi" se, että yhtiökokous on päättänyt toisin.

KHT A:n mukaan tilintarkastuksessa on käyty läpi ja käsitelty tilintarkastusevidenssiä hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastuksessa on käyty läpi kaikki tilintarkastajalle toimitettu olennainen materiaali. Tämän lisäksi on kysytty lisätietoja epäselviin kysymyksiin ja pohdittu hallituksen toimia suhteessa voimassaolevaan lainsäädäntöön. Näiden tietojen pohjalta on päädytty johtopäätökseen, jonka tuloksena on lisätietoja sisältävä tilintarkastuskertomus. Lisätiedon antamisella on pyritty tuomaan esiin tilintarkastajan näkemys yhtiössä selvästi akuuttiin kriisiin. Tilintarkastajan näkemys perustuu dokumentoituihin havaintoihin ja on KHT A:n käsityksen mukaan hyvän tilintarkastustavan mukainen. Ennen ei-vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamista KHT A on käynyt laajan keskustelun Tarkastus Oy:n sisällä ja saanut KHT-kollegoilta selkeän tuen lisätieto-

ja sisältävän tilintarkastuskertomuksen antamiseen.

KHT A on useassa kohdassa vastineitaan viitannut tilintarkastajan työpapereihin tilikaudelta 2006 ja 2007.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA ottaa kantaa siihen, ovatko KHT-yhteisö Tarkastus Oy ja sen nimeämä päävastuullinen tilintarkastaja KHT A toimineet tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan Asunto Oy:n tilintarkastuksen tilikausina 1.1.2006 – 31.12.2006 ja 1.1.2007–31.12.2007. Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa sovelletaan vanhaa tilintarkastuslakia (936/1994). TILA:n suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä. TILA ei ota kantaa siihen, onko Asunto Oy:n hallitus menetellyt asunto-osakeyhtiölain mukaisesti. TILA ei ota kantaa siihen, onko tilintarkastajan tai hallituksen toiminta ollut yhtiön osakkaiden edun mukaista.

2 Tapahtumien kulku

Tilikausi 2006

Asunto Oy:n tasekirjan taseen 31.12.2006 loppusumma on 2 042 212,24 euroa. Tilikauden 1.1.2006–31.12.2006 tase-erittelyn loppusumma on 2 042 600,69 euroa. Taseen ja tase-erittelyn eristä saamiset, saadut ennakot sekä lyhytaikainen vieras pääoma eivät täsmää. Asunto Oy:n taseessa 31.12.2006 lyhytaikaiset saamiset tase-erää ei ole eritelty KILA:n 12.4.2005 antaman yleisohjeen (Yleisohje asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä) liitteenä olevan mallitasekaavan mukaisesti. Asunto Oy:n 14.11.2000 rekisteröidyn yhtiöjärjestyksen 12 §:n mukaan varsinainen yhtiökokous on pidettävä vuosittain hallituksen määräämänä päivänä maaliskuun aikana. Tilikauden 2006 varsinainen yhtiökokous on pidetty 4.4.2006.

KHT-yhteisö Tarkastus Oy on 23.4.2007 antanut tilikauden 2006 tilintarkastuksesta vaikiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomuksen on allekirjoittanut KHT A.

[Poistettu tekstiä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 24 §:n nojalla]

Tilikausi 2007

Asunto Oy:n 14.11.2000 rekisteröidyn yhtiöjärjestyksen 12 §:n mukaan varsinainen yhtiökokous on pidettävä vuosittain hallituksen määräämänä päivänä maaliskuun aikana. Tilikauden 2007 varsinainen yhtiökokous on pidetty 2.5.2007. Varsinaisessa yhtiökokouksessa on vahvistettu hallituksen esitys talousarvioksi tilikaudelle 1.1.2007–31.12.2007. Korjauksiin talousarvioesityksessä on budjetoitu yhteensä 20 000 euroa. Yhtiökokouksen päätöksen mukaan peruskorjauksia ei esitetty vuodelle 2007. Tilikauden 2007 tuloslaskelman mukaan toteutuneet korjauskustannukset tilikaudella 2007 olivat 53 755,83 euroa. Varsinaisessa yhtiökokouksessa on valtuutettu hallitus tarvittaessa kantamaan enintään kahden kuukauden ylimääräinen hoitovastike.

Ylimääräisessä yhtiökokouksesta 20.11.2007 on laadittu kaksi kokouspöytäkirjaa. Molempien pöytäkirjojen mukaan peruskorjaussuunnittelua ei tilattu eikä talousarviomuutoksesta tehty päätöstä. Toisen pöytäkirjan mukaan hallitus totesi, että heillä on valtuudet kantaa kahden kuukauden ylimääräinen vuokra. Toisen pöytäkirjan mukaan todettiin, että hallituksella on valtuudet kantaa kaksi ylimääräistä vastiketta korjaus- ja suunnittelukulujen kattamiseksi.

KHT-yhteisö Tarkastus Oy on 20.3.2008 antanut tilikauden 2007 tilintarkastuksesta lisätietoja sisältävän tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomuksen on allekirjoittanut KHT A.

[Poistettu tekstiä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 24 §:n nojalla]

3 Tilintarkastusta koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslaki ja asunto-osakeyhtiölaki

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

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

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

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

Asunto-osakeyhtiölain 54 §:n 2 momentissa säädetään isännöitsijän ja hallituksen toimivallasta. Asunto-osakeyhtiölain 54 §:n 2 momentin mukaan ”toimiin, jotka yhtiön koko ja toiminta huomioon ottaen ovat epätavallisia tai laajakantoisia taikka jotka vaikuttavat olennaisesti asumiseen tai asumiskustannuksiin, hallitus tai isännöitsijä saa ryhtyä vain yhtiökokouksen päätöksen mukaisesti, paitsi milloin yhtiökokouksen päätöstä ei voida odottaa aiheuttamatta yhtiön toiminnalle olennaista haittaa.”

Asunto-osakeyhtiölaissa ei ole määritelty, mitkä toimet ovat yhtiön kokoon ja toimintaan nähden epätavallisia tai laajakantoisia eikä sitä, milloin toimet vaikuttavat olennaisesti

asumiseen tai asumiskustannuksiin. Asunto-osakeyhtiölain esitöiden mukaan (HE 216/90 s. 96) toimivallan kuuluminen hallitukselle edellyttää yleensä sitä, että hanke voidaan toteuttaa hyväksytyt talousarvion puitteissa. Myös oikeuskirjallisuudessa (Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003 s. 424) on asetettu talousarvion puitteissa pysyminen kriteeriksi sille, että hallituksella on toimivalta päättää asiasta.

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

Asunto-osakeyhtiölain 78 §:n 2 momentin mukaan ”yhtiö on kuitenkin velvollinen korjaamaan rakenteista johtuvat sisäpuoliset viat sekä pitämään kunnossa huoneistoon asennetut sellaiset lämpö-, sähkö-, tiedonsiirto-, kaasu-, vesi-, viemäri-, ilmanvaihto- ja muut sen kaltaiset johdot ja kanavat sekä vesihanat, jotka on asennettu samantasoisina rakennuksen huoneistoihin.”

3.2 Hallinnon tarkastus ja talousarvio

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

Asunto-osakeyhtiön hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajalle kuuluu ennen kaikkea laillisuusvalvonta eli velvollisuus tarkastaa ja valvoa, että yhtiön toiminnassa menetellään lain

mukaan. Tilintarkastajan ei hallinnon tarkastuksessa varsinaisesti kuulu tarkastaa yhtiön toiminnan tarkoituksenmukaisuutta (Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 505).

3.3 Tilintarkastustyön dokumentointia koskevat vaatimukset

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

Tilikaudella 2006 voimassa olleen tilintarkastusalan suosituksen 230 (Dokumentointi) mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tilintarkastuskertomuksen antamiseksi sekä sen toteuttamiseksi, että tilintarkastustyö on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastajan työpapereiden tarkoituksena on a) tukea tilintarkastuksen suunnittelua ja toteutusta; b) tukea tilintarkastuksen valvontaa ja työn läpikäyntiä; ja c) taltioida ne tilintarkastusta suoritettaessa hankitut tiedot (tilintarkastusevidenssi), joihin perustuen tilintarkastaja on antanut lausuntonsa.

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

Tilikaudella 2007 tilintarkastuksen dokumentoinnista on ollut voimassa tilintarkastusstandardi 230 (Tilintarkastusdokumentaatio). Standardin mukaan tilintarkastajan tulisi laatia tilintarkastusdokumentaatio, joka sisältää tilintarkastuksen perusteena olevat tiedot, joita on tarpeellinen määrä ja jotka soveltuvat tarkastukseen; ja evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suoritettu tilintarkastusstandardien sekä sovellettavien lainsäädäntöön ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.

Tilintarkastajan työpapereiden tarkoituksena on muun muassa a) auttaa tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteuttamisessa; b) auttaa valvonnasta vastaavia ohjaamaan ja valvomaan tilintarkastustyötä; c) mahdollistaa sen, että tilintarkastustiimi pystyy vastaamaan suorittamastaan työstä.

Tilintarkastusstandardin 230 mukaan tilintarkastajan tulisi laatia tilintarkastusdokumentaatio siten, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen; a) niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laadusta, jotka on suoritettu tilintarkastusstandardien sekä sovellettavien lainsäädäntöön ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi; b) tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä; ja c) tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä asioista ja niitä koskevista johtopäätöksistä.

Oikeuskirjallisuudessa (Horsmanheimo – Steiner: Tilintarkastus – asiakkaan opas s. 290–294, WSOY 2008 sekä Riistama: Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö s. 312–314, WSOY 1999) on todettu, että tilintarkastajan on dokumentoitava suorittamansa työ. Dokumentoinnin eräs tarkoitus on osoittaa suoritettujen työn laatu ja taso sekä osoittaa tarkastustapa, jolla tilintarkastaja on päätenyt antamaansa lausuntoon. Työpaperit on varustettava riittävin viitemerkinnöin, jotta tilintarkastajan saamien tietojen lähde käy selville. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu työpapereiden laatiminen niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä. Työpapereihin pitää myös sisällyttää tilintarkastuksen aikana esiin tulleet merkittävät asiat ja niitä koskevat johtopäätökset.

4 TILA:n arvio KHT-yhteisö Tarkastus Oy:n sekä KHT A:n toiminnasta

4.1 KHT A:n toiminta

4.1.1 Tilintarkastustyön dokumentointi

Tilintarkastustyön dokumentoiminen on keskeinen osa hyvää tilintarkastustapaa. KHT A:n dokumentaatio tilikauden 2006 tilintarkastuksesta on sinänsä runsas, työpapereita on kaikkiaan noin 200 sivua. Työpapereihin on tehty niin vähän merkintöjä, ettei niiden perusteella voida päätellä suoritettujen tilintarkastustyön laajuutta. Kokonaisuutena arvioiden tilintarkastustyötä ei kuitenkaan ole dokumentoitu niin puutteellisesti, että dokumentaatiota voitaisiin pitää hyvän tilintarkastustavan vastaisena.

Tilikauden 2007 tilintarkastustyön dokumentaatio sisältää kaikkiaan noin 400 sivua työpapereita. Tilintarkastusevidenssin perusteella tehtyjä johtopäätöksiä ei ole dokumentoitu työpapereihin. Kokonaisuutena arvioiden tilintarkastustyötä ei ole dokumentoitu niin puutteellisesti, että dokumentaatiota voitaisiin pitää hyvän tilintarkastustavan vastaisena.

4.1.2 Korjauskustannukset ja ylimääräiset vastikkeet

Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajan on aiheen siihen ilmaantuessa keskityttävä tutkimaan, onko yhtiön hallitus toiminut lain säännöksiä noudattaen (Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio: Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiö s. 505, Edita 2003). Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa tilintarkastajan on kiinnitettävä huomiota siihen, onko kiinteistön hoitokulut kirjattu oikein ja vastaavako ne talousarviota. Asunto Oy:n talousarviossa on tilikaudelle 2007 varattu korjauskustannuksiin 20 000 euroa. Tuloslaskelman perusteella korjauskustannuksiin on kulunut 53 755,83 euroa. Talousarvion ylittymistä on pidettävä olennaisena asiana kiinteistön hoitokuluihin (121 290 euroa) sekä taseen loppusummaan (2 044 933) nähden.

KHT A:n antaman vastineen ja hänen työpapereidensa perusteella voidaan päätellä, että KHT A on tilintarkastusta suorittaessaan havainnut talousarvion ylittymisen korjauskustannusten osalta tilikaudella 2007. Hän on myös havainnut, ettei yhtiökokous ole tehnyt päätöstä toimista, jotka omalta osaltaan ovat johtaneet talousarvion ylittymiseen. Työpapereiden perusteella voidaan päätellä, että KHT A on hyvään tilintarkastustapaan sisältyvän huolellisuusvaatimuksen edellyttämällä taval-

la pyrkinyt selvittämään, onko hallitus toiminut yhtiötä koskevan lain säännöksiä noudattaen päättäessään talousarvion ylitykseen johtavista toimista. Selvitystä KHT A on hankkinut asunto-osakeyhtiölaista, isännöitsijältä ja hallituksen kokouspöytäkirjoista. KHT A on vastineessaan perustellut, miksi yhtiön hallitus on korjauksista ja niiden suunnittelusta päättäessään hänen käsityksensä mukaan toiminut asunto-osakeyhtiölain mukaisesti. KHT A on myös allekirjoittamassaan tilintarkastuskertomuksessa antanut osakkaille tarpeelliseksi katsomansa lisätiedot tilikaudella aiheutuneista korjauskustannuksista ja hallituksen toimista niihin liittyen.

Osana hallinnon tarkastusta tilintarkastajan on tarkastettava, että vastike on käytetty oikein ja ettei tiettyyn tarkoitukseen perittyä vastiketta ole käytetty toiseen tarkoitukseen. Tilikauden 2007 tilinpäätökseen sisältyvän toimintakertomuksen mukaan ”hoitomenojen rahoitusvajetta on väliaikaisesti katettu pääomapuolen tuotoilla.” Toimintakertomuksen perusteella pääomapuolen maksamattomia vastuita (korjoja ja lyhennyksiä) on vuodenvaihteessa ollut yhteensä 12 320 euroa ja lyhennykset on sovittu maksettavaksi viimeistään 30.6.2008. Tilintarkastajan työpapereiden perusteella tilintarkastuksessa on tehty havainto siitä, että toimintakertomuksen tiedot maksamattomista lyhennyksistä ja koroista pitävät paikkansa.

KHT A on tilintarkastuksessa tekemiensä havaintojen ja yhtiöstä saamiensa tietojen perusteella arvioinut lukijan tiedontarpeita ja päättänyt antamaan tilintarkastuskertomuksessa lisätietoja yhtiön hallituksen perimien ylimääräisten hoitovastikkeiden johdosta. KHT A on tilintarkastuskertomuksessa perustellut, miksi yhtiön hallitus on ylimääräisiä vastikkeita periessään hänen käsityksensä mukaan toiminut asunto-osakeyhtiölain mukaisesti.

Saadun selvityksen perusteella KHT A ei ole toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti tarkastaessaan hallituksen toimintaa ja raportoidessaan hallituksen toiminnasta suunnitellu- ja korjauskulujen sekä vastikkeiden perimisen osalta.

4.1.3 Muut asiat

Tilikauden 2006 tase-erittelyjen taseen loppusumma tasekirjan ja tase-erittelyjen loppusummat eivät täsmää. Erotus on 388,75 euroa. Kyse ei ole olennaisesta virheestä eikä tilintarkastajan ole ollut tarpeen raportoida siitä.

Lyhytaikaisia saamisia ei ole tilikauden 2006 taseessa eroteltu KILA:n mallitasekaavan mukaisesti. Lyhytaikaiset saamiset ovat olleet noin 0,3 % taseen loppusummasta. Mallitasekaavasta poikkeaminen ei ole saamisten vähäinen määrä huomioon ottaen niin olennainen virhe, että siitä olisi tullut raportoida siitä tilintarkastuskertomuksessa.

KHT A:n tilikautta 2006 koskevissa työpapereissa ei ole dokumenttia yhtiön kaupparekisterimerkinnöistä. KHT A ei ole vastineessaan väittänytkään tarkastaneensa tilikauden 2006 tilintarkastuksessa, että kaupparekisterimerkinnät ovat ajan tasalla. Sen sijaan hän on vastineessaan ilmoittanut huomioineensa asian tilikauden 2007 tilintarkastuksessa. Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksesta on alan kirjallisuudessa (Horsmanheimo – Steiner: Tilintarkastus – asiakkaan opas s. 441, WSOY 2008) todettu, että tilintarkastaja tarkastaa osana hallinnon tarkastusta kaupparekisteriasioiden hoitoa. Kaupparekisterimerkintöjen ajantasaisuuden tarkastamatta jättäminen ei ole olennainen laiminlyönti. KHT A ei ole menetellyt moitittavasti, vaikka hän ei ole tilikauden 2006 tilintarkastuksessa tarkastanut kaupparekisterimerkintöjen ajantasaisuutta.

KHT A:n allekirjoittaman tilintarkastuskertomuksen mukaan ”hallituksen teettämän peruskorjauksen hankesuunnitelman mukaan yhtiön rakennuksissa on hyvin merkittävät korjaustarpeet, joiden kustannusarvio on noin 2,1 miljoonaa euroa”. KHT A ei siten ole esiintynyt asiassa kantelussa väitetyllä tavalla rakennusteknisenä asiantuntijana, vaan viitannut hallituksen teettämään hankesuunnitelmaan ja siinä oleviin tietoihin. KHT A:n toiminta ei ole ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista.

Asunto Oy:n yhtiökokous tilikausina 2006 ja 2007 on pidetty vastoin yhtiöjärjestyksen määräystä maaliskuun päättymisen jälkeen.

KHT A ei ole huomauttanut asiasta tilintarkastuskertomuksessa. Hänen vastineensa mukaan kyse ei ole ollut olennaisesta seikasta, kun yhtiökokous on kuitenkin kumpanakin tilikautena pidetty asunto-osakeyhtiölain mukaisesti kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. TILA pitää KHT A:n kantaa perusteltuna.

Tilikauden 2007 työpapereihin sisältyvien allekirjoitettujen yhtiökokouspöytäkirjojen osalta voidaan todeta, ettei niissä ole merkintöjä siitä, koska pöytäkirjantarkastajat ovat ne allekirjoittaneet. KHT A:lla ei näin ollen ole ollut mahdollista arvioida sitä, kuinka paljon kokousten jälkeen pöytäkirjat on annettu pöytäkirjantarkastajille tarkastettavaksi. TILA:n mielestä ei voida päätellä, että hallituksen tai isännöitsijän toiminnassa pöytäkirjojen luovuttamisen osalta olisi jotain sellaista, mistä KHT A:n olisi pitänyt raportoida tilintarkastuskertomuksessaan.

Asunto-osakeyhtiölaissa ei ole määritelty, kuinka usein hallituksen pitää kokoontua. KHT A:n toimintaa ei voida pitää hyvän tilintarkastustavan vastaisena sillä perusteella, ettei hän ole raportoinut tilintarkastuskertomuksessa hallituksen kokoontuneen vain kerran tilikauden aikana.

TILA pitää riittävinä KHT A:n vastineessaan esittämiä perusteluita sille, että hän ei ole vastannut X:n sähköpostiviesteihin.

TILA:n mielestä on tavanomaista, että asunto-osakeyhtiön tilintarkastus suoritetaan vasta tilikauden jälkeen. KHT A ei ole menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun hän ei ole suorittanut tilintarkastusta tilikauden aikana.

TILA pitää riittävänä KHT A:n selvitystä tilintarkastuksen laskutuksen perusteista ja käytetyistä työtunneista.

4.2 KHT-yhteisö Tarkastus Oy:n toiminta

TILA:n saama selvitys ei osoita, että KHT-yhteisö Tarkastus Oy olisi laiminlyönyt valvontavelvollisuutensa tai jättänyt antamatta KHT A:lle riittäviä resursseja tilintarkastuksen suorittamiseksi. KHT-yhteisö Tarkastus Oy ei

ole menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

5 Yhteenveto

KHT A:n tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastustyön dokumentoinnissa on puutteita, mutta ne eivät ole niin olennaisia, että hänen menettelyään voitaisiin pitää moitittavana.

TILA katsoo, ettei asiassa ole ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella KHT-yhteisö Tarkastus Oy:n päävastuulliseksi tilintarkastajaksi nimeämän KHT A:n voitaisiin katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Asunto Oy:n tilintarkastajana tilikausina 2006 ja 2007

Ratkaisu

KHT-yhteisö Tarkastus Oy:n ja sen päävastuulliseksi tilintarkastajaksi nimeämän KHT A:n toiminnan tutkinta ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

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

Esittelijänä toimineen TILAn sihteerin eriävä mielipide

Perustelut

4.1 KHT A:n toiminta

4.1.1 Tilintarkastustyön dokumentointi

Tilintarkastajan työpaperit tilikaudelta 2006 eivät sisällä riittävää kuvausta suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta eikä tilintarkastustyön laajuudesta. Työpaperit eivät sisällä tietoa tilintarkastajan tarkastuksessa saamansa tilintarkastusevidenssin perusteella tekemistä johtopäätöksistä. KHT A:n tilikauden 2006 tilintarkastustyötä ei ole dokumentoitu niin, että työpapereiden perusteella voisi saada kokonaiskuvan suoritettusta tilintarkastuksesta.

Esimerkkeinä tilintarkastustyön dokumentoinnin puutteista tilikaudella 2006 voidaan maini-

ta seuraavat seikat: Työpapereiden perusteella ei voida päätellä,

- a) onko tilintarkastaja ylipäätään havainnut:
 - että Asunto Oy:n tasekirjan taseen ja tase-erittelyn loppusummien eroavat toisistaan ja että taseen ja tase-erittelyn useat erät eivät täsmää,
 - että Asunto Oy:n tase ei vastaa KILA:n 12.4.2005 antaman yleisohjeen mallitasekaavaa,
 - että Asunto Oy:n varsinainen yhtiökokous tilikaudella 2006 on järjestetty yhtiöjärjestyksen määräyksen vastaisesti vasta huhtikuussa.
- b) onko tilintarkastajan mielestä kyse epäolennaisista asioista, joista ei ole syytä raportoida.

KHT A on laiminlyönyt tilintarkastustyön dokumentoinnin tilikauden 2006 tilintarkastuksessa hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

KHT A:n tilikauden 2007 tilintarkastustyön dokumentoinnista voidaan päätellä, että tilintarkastuksessa on painotettu hallinnon tarkastusta, erityisesti hallituksen toimintaa on tarkastettu yhtiössä kiistoja aiheuttaneiden korjausten ja niiden suunnittelun osalta. Tilintarkastajan työpaperit tilikaudelta 2007 eivät kuitenkaan sisällä hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella tehtyjä johtopäätöksiä. Tilintarkastustyö on tältä osin dokumentoitu puutteellisesti. Lisäksi tilintarkastajan työpapereihin tehtyjen merkintöjen perusteella ei suurimmasta osasta työpapereita voida päätellä, kuka on suorittanut tilintarkastustyön eikä sitä, kuka on läpikäynyt suoritettua tilintarkastustyön ja miten laajasti se on käyty läpi. Työpapereiden läpikäynti on dokumentoitu puutteellisesti.

Esimerkkinä tilintarkastustyön dokumentoinnin puutteellisuudesta tilikaudelta 2007 voidaan mainita vastikkeiden perinnän ja käytön dokumentointi.

Tilintarkastajan vastuu vastikkeiden asianmukaisen perinnän ja käytön tarkastamisesta on suuri. Osana hallinnon tarkastusta tilintarkastajan on tarkastettava, että vastike on käytetty oikein ja ettei tiettyyn tarkoitukseen perittyä vastiketta ole käytetty toiseen tarkoitukseen. Tilikauden 2007 tilinpäätökseen sisältyvän toimintakertomuksen mukaan ”hoitomenojen

rahoitusvajetta on väliaikaisesti katettu pääomapuolen tuotoilla.” Toimintakertomuksen perusteella pääomapuolen maksamattomia vastuita (korkoja ja lyhennyksiä) on vuodenvaihteessa ollut yhteensä 12 320 euroa ja lyhennykset on sovittu maksettavaksi viimeistään 30.6.2008. Tilintarkastajan työpapereiden perusteella tilintarkastuksessa on tehty havainto siitä, että toimintakertomuksen tiedot maksamattomista lyhennyksistä ja koroista pitävät paikkansa. Sen sijaan mitään johtopäätöstä työpapereihin ei sisälly sen seikan johdosta, että rahoitusvastikkeita on käytetty toiseen tarkoitukseen kuin mihin ne on kerätty. Tilintarkastuskertomuksessa asiasta ei ole raportoitu. TILA:lle toimitetun aineiston perusteella ei voida päätellä,

- c) onko tilintarkastaja ylipäättään havainnut, että vastikkeita on käytetty muuhun tarkoitukseen kuin mihin ne on kerätty
- d) onko tilintarkastajan mielestä kyse epäolennaisesta asiasta, josta ei ole syytä raportoida.

KHT A on laiminlyönyt tilintarkastustyön dokumentoinnin tilikauden 2007 tilintarkastuksessa hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

4.1.2 Tilintarkastuksen kohde

Tilintarkastajan työpapereiden perusteella osa yhtiön osakkaista on tilikaudella 2007 riitauttanut hallituksen oikeuden periä kaksi ylimääräistä vastiketta ja palkannut varatuomarin avustamaan heitä asiassa.

KHT A on sisällyttänyt tilikauden 2007 tilintarkastuskertomukseen seuraavan kappaleen: ”Kaikkien osakkaiden on noudatettava hallituksen yhtiökokouksen valtuutuksen nojalla tekemää päätöstä ylimääräisten vastikkeiden perimisestä ja maksettava ylimääräiset vastikkeet”.

Tilintarkastuslain 17 §:n mukaan tilintarkastus sisältää yhteisön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen. Tilintarkastuksen kohteena ei tilintarkastuslain 17 §:n perusteella ole yhtiön osakkaiden toiminnan tarkastus. Tilintarkastuslain 19 §:n perusteella tilintarkastuskertomus ei sisällä toimintaohjeita yhtiön osakkaille. Lain esitöistäkään ei löydy tukea sille, että tilintarkastajan tehtävään kuuluisi antaa yhtiön osakkaille

toimintaohjeita tai määräyksiä. KHT A on toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun hän on sisällyttänyt tilintarkastuskertomukseen yhtiön osakkaille kehotuksen maksaa ylimääräiset vastikkeet.

4.1.3 Hallinnon tarkastus

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksesta on alan kirjallisuudessa (Horsmanheimo – Steiner: Tilintarkastus –asiakkaan opas s. 441, WSOY 2008) todettu, että tilintarkastaja tarkastaa osana hallinnon tarkastusta muun muassa kaupparekisteriasioden hoitoa, hallituksen pöytäkirjoja ja yhtiökokousten päätösten noudattamista.

Kantelija on sähköpostiviestissään väittänyt, että yhtiön hallituksen jäseniä koskevat kaupparekisteritiedot ovat olleen virheellisiä tilikaudella 2006. KHT A:n tilikautta 2006 koskevissa työpapereissa ei ole dokumenttia yhtiön kaupparekisterimerkinnöistä. KHT A ei ole vastineessaan väittänytään tarkastaneensa tilikauden 2006 tilintarkastuksessa, että kaupparekisterimerkinnät ovat ajan tasalla. Sen sijaan hän on vastineessaan ilmoittanut huomioineensa asian tilikauden 2007 tilintarkastuksessa.

Kaupparekisterilain (129/1979) 26 §:n perusteella hallituksen jäsen, jonka jäsenyys on päättynyt, saattaa käyttää yhtiötä sitovasti hallituksen jäsenelle kuuluvaa edustusvaltaa siihen saakka, kunnes kaupparekisterimerkinnästä on asianmukaisesti kuulutettu ja kuulutuksesta on kuulunut vähemmän kuin 16 päivää. Kaupparekisteritietojen ajantasaisuus ei näin ollen ole merkityksetön asia eikä tilintarkastajan kaupparekisteritietojen ajantasaisuuden tarkastamisen laiminlyönti ole epäolennainen asia. Se seikka, että asunto-osakeyhtiöt mahdollisesti laajamittaisesti laiminlyövät kaupparekisteri-ilmoituksen tekemisen, ei oikeuta tilintarkastajaa jättämään tarkastamatta kaupparekisteriasioden hoitoa.

Hallinnon tarkastuksen osana tilintarkastajan tulee tarkastaa, onko hallitus toiminut yhtiökokouksen päätösten mukaisesti. Tätä tehtävää tilintarkastaja suorittaa muun muassa tarkastamalla hallituksen kokouspöytäkirjoja.

Tilintarkastajan työpapereiden perusteella KHT A on pyytänyt hallituksen kokouspöytäkirjoja sekä yhtiökokouksen pöytäkirjaa isännöitsijältä. Isännöitsijä on toimittanut yhden allekirjoittamattoman hallituksen kokouspöytäkirjan todeten, että muita ei ole vuodelta 2006. Lisäksi isännöitsijä on toimittanut allekirjoittamattoman yhtiökokouspöytäkirjan. Tilintarkastajan työpapereissa tilikaudelta 2006 on ainoastaan allekirjoittamaton versio tilikauden 2006 varsinaisen yhtiökokouksen yhtiökokouspöytäkirjasta sekä allekirjoittamaton versio hallituksen kokouspöytäkirjasta.

Asunto-osakeyhtiölain 36 §:n 3 momentin mukaan yhtiökokouksen pöytäkirjan allekirjoittaa puheenjohtaja ja vähintään yksi kokouksessa sitä varten valittu tarkastaja. Asunto-osakeyhtiölain 56 §:n 3 momentin mukaan kokouksen puheenjohtajan on allekirjoitettava pöytäkirja. Jos hallitukseen kuuluu useampia jäseniä, on lisäksi yhden hallituksen jäsenen tai kokouksessa läsnä olleen isännöitsijän allekirjoitettava pöytäkirja. Asianmukaisesti allekirjoitettu pöytäkirja on yleensä riittävä todiste siitä, mitä yhtiökokouksessa tai hallituksen kokouksessa on tapahtunut (Kyläkallio – Irola – Kyläkallio: Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiö s. 361 ja 415, Edita 2003).

KHT A ei ole hankkinut riittävästi tilintarkastusevidenssiä, jotta hän olisi voinut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti muodostaa käsityksensä siitä, onko hallitus noudattanut yhtiökokouksen päteviä päätöksiä.

KHT A menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti suorittamalla puutteellisesti tilikauden 2006 hallinnon tarkastuksen.

5 Yhteenveto

KHT A ei ole dokumentoinut suorittamaansa tilintarkastustyötä tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksesta siten kuin hyvä tilintarkastustapa olisi edellyttänyt. KHT A on hyvän tilintarkastustavan vastaisesti sisällyttänyt tilikaudelta 2007 allekirjoittamaansa tilintarkastuskertomukseen yhtiön osakkaille kehoituksen maksaa ylimääräiset vastikkeet. KHT A on hyvän tilintarkastustavan vastaisesti suorittanut puutteellisesti tilikauden 2006 hallinnon tarkastuksen.

Tilintarkastuslain 49 §:n mukaan TILA:n tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, jos tämä on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti taikka rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana. Tilintarkastuslain 49 §:n nojalla KHT A:lle oli annettava varoitus.

TILA 2/2009

Lahjasäätiö kanteli KHT-yhteisö B:n toiminnasta, koska katsoi, ettei KHT-yhteisö B ollut Lahjasäätiön tilintarkastuksessa suorittanut kaikkia hyvän tilintarkastustavan edellyttämiä tilintarkastustoimenpiteitä eikä kaikkia tilintarkastustoimenpiteitä, jotka KHT-yhteisö B kertoi suorittaneensa. KHT-yhteisö B ei toteuttanut suorittamiinsa tilintarkastustoimenpiteitä tarpeellisella huolellisuudella.

KHT A:n (KHT-yhteisö B:stä) mukaan hän toimi säätiön tilintarkastajana 1990-luvun puolivälistä vuoden 2007 alkuun saakka. KHT-yhteisö B ei ole toiminut säätiön tilintarkastajana. KHT A ei suorittanut vuoden 2006 tilintarkastusta loppuun eikä antanut tilintarkastusta vuoden 2006 tilinpäätöksestä. KHT A toimi käsityksensä mukaan huolellisesti yhtiön tilintarkastajana ja täytti kaikki ne velvoitteet, joita laki ja hyvä tilintarkastustapa asettavat. Tilintarkastus on perustunut riskilähtöiseen tarkastussuunnitelmaan. Säätiön tilintarkastukseen käytettiin enemmän aikaa, kuin vastaavankokoisen säätiön tarkastukseen on tapana. Huolellisesti suoritettut tilintarkastukset vuosilta 2002–2005 eivät paljastaneet tehtyjä kavalluksia. Väärentäminen oli tehty teknisesti taitavasti eikä kavallettujen varojen määrä ollut vielä vuoden 2005 loppuun mennessä niin suuri, että se olisi ollut havaittavissa kirjanpitoaineistosta ja tilinpäätösinformaatiosta.

TILA tutki asian ja selvitti KHT A:n toimintaa etenkin ulkopuolisten saldovahvistusten käytön, myyntisaamisten, ostovelkojen ja muiden tase-erien tarkastuksessa sekä KHT A:n tekemässä yleisluonteisessa tarkastuksessa ja analyttisessä tarkastuksessa. TILA tutki myös Lahjasäätiön tilikausien 2002–2005 tilintarkastusta

koskevat KHT A:n työpaperit. Yhteenvetona TILA katsoi, ettei asiassa ollut ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella KHT A:n voitaisiin katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Lahjasäätiön tilintarkastajana tai hänen suorittaessaan yleisluonteisen tarkastuksen säätiössä. Kantelu ei antanut aiheutta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.)

Kantelu

Lahjasäätiön (jäljempänä säätiö) kantelun mukaan KHT-yhteisö B ei noudattanut hyvää tilintarkastustapaa toimiessaan tilintarkastajana säätiössä. KHT-yhteisö B ei ole suorittanut kaikkia niitä tilintarkastustoimenpiteitä, jotka hyvän tilintarkastustavan mukaan olisi tullut suorittaa. KHT-yhteisö B ei ole suorittanut kaikkia niitä tilintarkastustoimenpiteitä, jotka KHT-yhteisö B tilintarkastusmuistiossaan toteavat suorittaneensa. KHT-yhteisö B ei ole toteuttanut suorittamiaan tilintarkastustoimenpiteitä tarpeellisella huolellisuudella.

Säätiö on pyytänyt TILAA arvioimaan, voidaanko KHT-yhteisö B:n toimintaa säätiön tilintarkastajana tilikausina 2002–2006 pitää hyvän tilintarkastustavan mukaisena huolellisena tilintarkastustoimintana. Säätiö on myös pyytänyt TILAA tutkimaan, onko KHT-yhteisö B:n yleisluonteinen tarkastus ajanjaksolta 1.1.2006–30.6.2006 ollut siihen soveltuvien normien mukainen.

Säätiö on lisäksi pyytänyt TILAA selvittämään erityisesti seuraavia seikkoja.

Ulkopuoliset vahvistukset ja dokumentaatio

Mihin ulkopuolisiin vahvistuksiin ja dokumentteihin KHT-yhteisö B on verrannut säätiön taseessa olevia myyntisaamisia, ostovelkoja ja muita tase-eriä:

KHT-yhteisö B on ilmoittanut säätiölle osoiteuissa tilintarkastusmuistioissaan tarkastaneensa säätiön tase-erät vertailemalla niitä ulkopuolisiin vahvistuksiin ja dokumentteihin. Tästä seuraa, että KHT-yhteisö B:n tulisi kye-

tä esittämään TILA:lle mihin toimenpiteisiin ilmoitukset ovat perustuneet.

Jos KHT-yhteisö B ei ole verrannut säätiön tase-eriin kuuluvia myyntisaamisia, ostovelkoja ja muita tase-eriä ulkopuolisiin vahvistuksiin ja dokumentteihin, TILAn tulisi selvittää onko KHT-yhteisö B:n tilintarkastusmuistioihin sisällyttämä lausuma suoritetusta vertailusta ollut harhaanjohtava tavalla, joka on hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Myyntisaamiset

Jos KHT-yhteisö B ei ole verrannut säätiön tase-eriin kuuluvia myyntisaamisia, ulkopuolisiin vahvistuksiin, TILAn tulisi selvittää:

Olisiko hyvän tilintarkastustavan mukaan tullut hankkia saldovahvistuksia säätiön myyntisaamisista, huomioonottaen että säätiön myyntisaamiset olivat huomattavassa kasvussa vuodesta 2002 lähtien?

Olisiko hyvän tilintarkastustavan mukaan tullut hankkia saldovahvistus ainakin Eläkelaitokselta (jäljempänä ELA), joka on ollut säätiön ylivoimaisesti suurin ja merkittävin asiakas?

Ostovelat

Millä tavalla säätiön ostovelkoja on verrattu säätiön ulkopuolisilta saatuihin vahvistuksiin?

Jos KHT-yhteisö B ei ole verrannut ostovelkoja ulkopuolisilta saatuihin vahvistuksiin, onko ostovelkojen vertaamatta jättäminen ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista?

Huomionarvoista tältä osin on, että esimerkiksi tilinpäätöksessä vuodelta 2005 säätiön ostovelkojen kokonaismäärä on ollut 6 087 euroa. Jos KHT-yhteisö B olisi tämän tilinpäätöksen yhteydessä hankkinut saldovahvistuksia, olisi ilmennyt ostovelkojen todellisen kokonaismäärän olleen viisinkertainen, eli 31 712 euroa.

Erityisen huomionarvoista on, että KHT-yhteisö B:n tarkastamassa tilinpäätöksessä vuodelta 2005 ostovelkojen kokonaismäärä (6 087 euroa) on ollut pienempi kuin Säätiön todellinen velka suurimmalle yksittäiselle ta-

varantoimittajalle Tukku Oy:lle (7 160 euroa). Tämä tarkoittaa, että jos KHT-yhteisö B olisi hankkinut edes Säätiön suurimmalta yksittäiseltä ostovelkojalta saldovahvistuksen, olisi riidattomasti käynyt ilmi, että tilinpäätökseen 2005 sisällytetty ostovelkojen kokonaismäärä oli virheellinen.

Muut tase-erät

Millä tavalla säätiön muita tase-eriä on verrattu säätiön ulkopuolisilta saatuihin vahvistuksiin?

Jos KHT-yhteisö B ei ole verrannut säätiön muita tase-eriä ulkopuolisilta saatuihin vahvistuksiin, onko säätiön muita tase-erien vertaamista jättäminen ollut hyvän tilintarkastustavan mukaista?

Yleisluontoinen tarkastus

Ajanjaksolta 1.1.2006–30.6.2006 tehdyn yleisluontoisen tarkastuksen perusteella KHT-yhteisö B esittää laitimassaan tarkastusraportissa, että:

”Pankkisaamiset täsmäivät pankkien tiliotteisiin.”

TILAn tulisi selvittää mihin pankkien tiliotteisiin säätiön pankkisaamiset täsmäivät, sillä erityistilintarkastuksen perusteella on syytä epäillä, etteivät säätiön pankkisaamiset täsmänneet pankkien antamiin tiliotteisiin yleisluontoista tarkastusta tehtäessä.

Edelleen tulisi selvittää mihin toimenpiteisiin KHT-yhteisö B on ryhtynyt yleisluontoista tarkastusta suoritettaessa, sekä jos nämä toimenpiteet ylipäänsä voidaan katsoa riittäviksi yleisluontoisen tarkastuksen edellyttämällä tavoin.

Kun otetaan huomioon säätiön taloushallinnon järjestelmien rakenne ja säätiössä vallinneet vaaralliset työyhdistelmät sekä se, että myyntisaamiset ovat kasvaneet voimakkaasti samalla, kun ostovelat ovat pienentyneet ja säätiö on ottanut pitkäaikaisista velkaa, KHT-yhteisö B:llä olisi ollut syytä toimia korostuneen huolellisesti säätiön tilintarkastajana. Korostuneen huolellisessa tilintarkastuksessa keskeinen tarkastustoimenpide olisi ollut ulkopuolisen evidenssin hankkiminen säätiön

kirjanpidon ja tase-erien oikeellisuuden varmistamiseksi. Näin KHT-yhteisö B ei kuitenkaan ole toiminut.

On mahdollista että säätiön taloushallinnon taso ei välttämättä ole ollut verrattavissa liikelämässä toimivien suuryritysten taloushallinnon tasoon. On myös mahdollista, että säätiön johdon taloudellisen ammattitaidon taso ei ole vastannut mainitunlaisissa yhtiöissä totuttuun tasoon. KHT-yhteisö B on toiminut säätiön tilintarkastajana 1980-luvulta lähtien. Tästä seuraa, että siltä osin kuin säätiön taloushallinnossa on ollut edellä mainittuja puutteita, kaikki tällaiset puutteet ovat korostaneet ammattimaisen tilintarkastusyhteisön KHT-yhteisö B:n velvollisuutta toimia erityisen huolellisesti säätiön tilintarkastajina.

KHT-yhteisö B on laskuttanut säätiössä suoritetuista tilintarkastuksista esimerkiksi vuonna 2005 yhteensä 5 971,77 euroa sekä vuonna 2006 yhteensä 5 057,74 euroa. Nämä tilintarkastuspalkkiot huomioon ottaen säätiöllä onkin ollut perusteltua syytä olettaa, että KHT-yhteisö B on tarkastanut säätiön tilinpäätökset ja säätiön taloushallinnon korostettua huolellisuutta noudattaen.

KHT A:n vastine

KHT A antoi asian johdosta TILAlle selvityksen ja vastineen. KHT A:n mukaan hänen aikaisemmin antamaansa selvitystä tulee käsitellä osana vastinetta.

KHT A:n mukaan hän on toiminut säätiön tilintarkastajana 1990-luvun puolivälistä vuoden 2007 alkuun saakka. KHT-yhteisö B ei ole toiminut säätiön tilintarkastajana. KHT A ei ole suorittanut vuoden 2006 tilintarkastusta loppuun eikä antanut tilintarkastusta vuoden 2006 tilinpäätöksestä.

KHT A on käsityksensä mukaan toiminut huolellisesti yhtiön tilintarkastajana ja täyttänyt kaikki ne velvoitteet, joita laki ja hyvä tilintarkastustapa asettavat. Tilintarkastus on perustunut riskilähtöiseen tarkastussuunnitelmaan, jossa on otettu huomioon muun muassa vaarallisista työyhdistelmistä johtuva riski. Osana tarkastusta on KHT A:n mukaan analysoitu merkittävimmät muutokset tuloissa, kuluissa sekä varoissa ja veloissa verrattuna edellisen

vuoden lukuihin. Tarkastuksen yhteydessä on saatu toiminnanjohtajalta ja talouspäälliköltä loogiselta vaikuttaneet selvitykset muutoksiin. Pistokokein on tehty tositetarkastusta pääkirjatilille, joissa on ollut merkittäviä muutoksia. Säätiön tilintarkastukseen on käytetty enemmän aikaa, kuin vastaavankokoisen säätiön tarkastukseen on tapana.

Huolellisesti suoritettavat tilintarkastukset vuosilta 2002–2005 eivät paljastaneet tehtyjä kavalluksia. Väärentäminen oli tehty teknisesti taitavasti eikä kavallettujen varojen määrä ollut vielä vuoden 2005 loppuun mennessä niin suuri, että se olisi ollut havaittavissa kirjanpitoaineistosta ja tilinpäätösinformaatiosta.

Tilintarkastusalan suositusten mukaan tilintarkastajalla on oikeus pitää saatuja asiakirjoja, merkintöjä ja muita dokumentteja aitoina, elleivät tilintarkastuksen tulokset osoita päinvastaista. Vastuu väärinkäytösten ehkäisemisestä ja havaitsemisesta on säätiön hallintoelinten jäsenillä sekä johdolla. Tilintarkastusalan suosituksissa todetaan, että tilintarkastaja ei ole eikä häntä voida pitää vastuussa väärinkäytösten ja virheiden estämisestä.

Ulkopuoliset vahvistukset ja dokumentaatio

Tilintarkastusmuistiossa säätiön hallitukselle on todettu, että ”säätiön tase-eriä tarkastettiin mm. täsmäytyksin, laskelmin, analysoinnein ja vertaamalla niitä ulkopuolisiin vahvistuksiin ja dokumentteihin”. Tämä tarkoittaa KHT A:n mukaan sitä, että tase-erien tarkastelussa käytetään erilaisia tarkastusmenetelmiä. Tilinpäätöksen yhteydessä ulkopuoliset saldovahvistukset on pyydetty säätiön pankkilainojen ja pankkitilien saldoista. Pankkiohjelmasta säätiön omissa tiloissa tulostettujen tiliotteiden käytöstä tilinpäätöksen varmentamisessa on luovuttu vuonna 2002, sen jälkeen pankista on pyydetty tilinpäätöspäivän alkuperäiset saldovahvistukset. Muista tase-eristä ei ole pyydetty saldovahvistuksia.

KHT A on myös viitannut tilintarkastussuosituksen 505, jonka mukaan ulkopuolisten vahvistusten käyttäminen ei ole pakollista, vaan riippuu aina tilintarkastajan harkinnasta ja tarkastettavan erän olennaisuudesta. KHT A:n mukaan tilinpäätöksen oikeellisuuden varmistamiseksi oli tarpeen pyytää saldovah-

vistukset pankkitilien saldoista ja sekä pankkilainojen määristä.

Myyntisaamiset

KHT A:n mukaan säätiön myyntisaamisista ei ole pyydetty saldovahvistuksia. Saldovahvistusten pyytäminen ei ole KHT A:n mukaan pakollinen toimenpide, vaan myyntisaamiset voidaan tarkastaa myös muilla toimenpiteillä. Säätiön osalta myyntisaamisten olemassaolosta ja niiden oikea-aikaisesta kirjaamisesta on varmistuttu seuraavin toimenpitein.

- Myynti ja myyntisaamiset kirjattiin kirjanpitoon erillisestä hotellivarausjärjestelmästä saatavien tietojen perusteella. Pistokokein tarkastettiin, että myyntisaamiset kirjattiin kirjanpitoon hotellivarausjärjestelmästä saatujen tietojen perusteella.

- Kirjanpidon myyntisaamiset täsmäytettiin tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä myyntireskontraan.

- Tilinpäätöksen yhteydessä ja tilikauden aikana suoritetuissa tilintarkastuksissa selvitetiin vanhojen saatavien tilanne.

- Tarkastuksen yhteydessä käytiin läpi vanhoihin saataviin liittyvä luottotappioriski. Vanhat saatavat olivat pääosin ELA:lta eikä luottotappioriskiä katsottu tältä osin olevan.

- Riidanalaisten saatavien määrän voitiin historiatietojen perusteella arvioida olevan vähäinen.

- Saatavien määristä ja ELA:n maksukäytännön muutoksesta keskusteltiin säätiön johdon kanssa. Johto varmisti ELA:n maksukäytännön muuttuneen.

Hotellivarausjärjestelmästä saatavan ”laskuttamaton myynti” –listauksen avulla on varmistettu, että kaikki kaudelle kuuluva myynti on tuloutettu. Myynnin katkon tarkastusta on helpottanut se, että Hoitokoti on suljettu ennen joulua ja avattu uudelleen tammikuun toisella viikolla. Joulukuun myynti on ehditty laskuttaa jo joulukuun aikana ja vuoden vaihteessa tammikuun myyntiä ei ole laskutettu etukäteen. Näin myynnin oikea katko on pysytty varmentamaan ilman saldovahvistuksia.

KHT A:n mukaan jaksotuksia on käyty läpi myös tulo- ja menotilejä analysoimalla. Selvityksiä on saatu toiminnanjohtajalta ja talouspäälliköltä. Tilintarkastuksen yhteydessä on

KHT A:n mukaan kiinnitetty huomiota myyntisaamisten määrän kasvuun 2002–2005, siitä on myös keskusteltu säätiön johdon kanssa. Toiminnanjohtajalta saadun selvityksen mukaan myyntisaamisten kasvu johtui siitä, että ELA muutti maksatuskäytäntöään siten, että laskut maksettiin vasta sen jälkeen, kun ELA oli saanut laskuun liittyvän lääkärin lausunnon. Saatavien määrästä ja vanhoista saatavista on raportoitu hallitukselle vuosittain. Myyntisaamisista ja niiden kasvusta on lisäksi keskusteltu tilintarkastustilaisuuksissa hallituksen puheenjohtajan ja toiminnanjohtajan kanssa. Saatavien määrä kasvoi niin, että se suurimmillaan vastasi hieman yli kuukauden laskutusta, mikä ei vaikuttanut toiminnanjohtajan ja hallituksen jäsenten mielestä poikkeuksellisen suurelta.

KHT A on myös viitannut tilintarkastussuositukseen 505, jonka mukaan ulkopuolisten vahvistusten käyttäminen ei ole pakollista, vaan riippuu aina tilintarkastajan harkinnasta ja tarkastettavan erän olennaisuudesta. Hänen mukaansa riittävä evidenssi oli saatavissa muilla tarkastustoimenpiteillä. Yleisesti oli tiedossa, että suurimmalta asiakkaalta ELA:lta ei yleensä ollut mahdollista saada saldojen vahvistusta. Tilintarkastussuosituksen 505 mukaan saldovahvistus on pyydetävä vain silloin, kun on oletettavissa, että velalliselta saadaan vastaus.

KHT A on viitannut myös KHT-yhdistyksen suosituksen johdannon kohtaan, jonka mukaan hyvä tilintarkastustapa on tilintarkastussuosituksen lisäksi alalla vallitseva käytäntö ja ne menettelytavat, joihin tilintarkastajat päätyisivät ammatillisen harkinnan perusteella. Saldovahvistusten pyytäminen yleishyödyllisissä yhdistyksissä ja säätiöissä vuosina 2002–2005 on KHT A:n kokemuksen mukaan ollut erittäin poikkeuksellista.

KHT A:n mukaan tilintarkastus ei ole paljastanut kavallusta, koska väärentäminen oli tehty erittäin taitavasti. Kavallettujen varojen määrä tilikausina 2002–2005 ei ollut vielä niin suuri, että se olisi ollut havaittavissa kirjanpitemateriaalista tai tilinpäätösinformaatiosta. Lisäksi säätiön johto pystyi antamaan loogisen selvityksen saamisten kasvulle.

Ostovelat

KHT A:n mukaan ostoveloista ei ole pyydetty saldovahvistuksia, koska se ei ole ollut tarpeellista. Saldovahvistusten pyytäminen ei ole tilintarkastussuosituksen mukaan pakollinen toimenpide eikä se ole yleinen toimenpide, koska sama evidenssi voidaan yleensä saada muilla keinoilla helpommin.

KHT A:n mukaan tilintarkastuksessa on tarkastettu ostoreskontra täsmäytyksin pääkirjaan sekä käyty läpi tiliotteita ja niiden avulla on varmistuttu, että kaikki tilikaudelle kuuluvat menot on olennaisuus huomioon ottaen asianmukaisesti kirjattu. Ostovelkojen määrä säätiön tilinpäätöksessä ei ollut tilinpäätöksen kannalta olennainen erä.

Ostovelkojen vähäinen määrä tilinpäätöksissä on KHT A:n mukaan looginen, koska Hoitokoti on ollut joulukuun viimeisen viikon suljettuna eikä merkittäviä määriä ostolaskuja olisi sen vuoksi pitänyt ollakaan maksamatta.

KHT A on vastineessaan kommentoinut myös ostovelkoja Tukku Oy:lle. Tarkastetun kirjanpidon mukaan säätiö ei ole ollut velkaa Tukku Oy:lle, vaan sillä on ollut saatavaa Tukku Oy:ltä, koska säätiö oli maksanut Tukku Oy:lle joulukuun lopulla 4 718,80 euron laskun kahdesti. Maksu on näkyvissä sekä pankin tiliotteella 249/23.12.2005 että tiliotteella 248/22.12.2005. Kaksoislaskutus on vähennetty suorituksessa 7.2.2006.

KHT A:n mukaan tilintarkastus ei ole paljastanut kavallusta, koska sekä pankkitilien tiliotteiden että ostoreskontran väärentäminen on suoritettu taitavasti ja ostovelkojen määrä on ollut looginen vastaten hyvin toiminnan luonetta ja laajuutta.

Muut tase-erät

KHT A:n mukaan säätiön pankkitilien saldoista saatiin tarkastuksen yhteydessä saldovahvistukset. Kavallus ei voinut tulla esille saldovahvistusten kautta, koska talouspäälikkö kavallusten peittämiseksi huolehti siitä, että väärennettyjen pankkitiliotteiden saldot tilikauden päättyessä täsmäsivät pankkitilillä todellisuudessa olleiden rahavarojen kanssa. Pankkilainojen määrät verrattiin säätiöstä saatuihin pankin antamiin saldotodistuksiin.

KHT A on todennut, että tilinpäätöksen yhteydessä tehtiin tase-erien täsmäytykset, esimerkiksi ennakonpidätysvelat ja sosiaaliturvamaksuvelat täsmäytettiin suoritettuihin maksuihin ja arvonlisäverovelat valvontailmoituksiin, siirtosaamisia ja siirtovelkoja verrattiin asianomaisiin laskuihin ja laskelmiin, vuoden lopun kassavarojen siirto pankkitilille verrattiin tiliotteeseen ja kirjanpidon palkat täsmäytettiin verottajalle annettuihin valvontailmoituksiin.

Yleisluonteinen tarkastus

KHT A:n mukaan säätiön toiminnanjohtaja pyysi elokuussa 2006 tarkastamaan säätiön välitilinpäätöksen ajanjaksolta 1.1.–30.6.2006. Välitilinpäätöksen tarkastajana ei toiminut KHT-yhteisö B, vaan KHT A suoritti säätiön tilintarkastajana tarkastuksen itse yhdessä apulaisensa kanssa. Syynä yleisluonteiseen tarkastukseen oli säätiön toiminnanjohtajan vaihto edellisen toiminnanjohtajan siirtyessä eläkkeelle. Tarkastuksen kohteena oli ainoastaan mainittu välitilinpäätös eikä säätiön kirjanpidon ja taloushallinnon asianmukaisuus.

KHT A on viitannut tilintarkastusalan suosituksen 910, jonka mukaan tarkastus on hänen mukaansa suoritettu. Tarkastuksesta annetussa raportissa on todettu, että ”pankissaamiset täsmäyvät pankkien tiliotteisiin”. Välitilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä ei pyydetty pankeilta saldovahvistuksia, vaan tarkastuksessa luotettiin säätiön itse tulostamiin tiliotteisiin, joihin kirjanpidon saldot täsmäytettiin. Tämä vastaa normaalia hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastusalan suosituksessa yleisluonteiseksi tarkastukseksi ei edellytetä saldovahvistusten pyytämistä pankeilta tehtäessä yleisluonteista tarkastusta. KHT A:n mukaan yleisluonteisen tarkastuksen yhteydessä on suoritettu muun muassa seuraavat toimenpiteet.

- Myyntituottojen katko tarkastettiin hotellivarausjärjestelmän ”laskuttamaton myynti” –listauksen avulla.
- Henkilöstökulujen jaksotukset käytiin läpi karkealla tasolla.
- Tuloslaskelma- ja tasetilien muutoksia analysoitiin edellisen vuoden vastaavaan ajankohtaan ja 31.12.2005 verrattuna.

- Tarkastettiin kirjanpidon myyntisaamistilin ja reskontran saldo täsmäytyksin ja analysoitiin vanhoja saatavia.
- Pankkitilien saldot täsmäytettiin tiliotteisiin.
- Ostoveloista oli laadittu laskukohtainen erittely.
- Kirjanpidossa oleva pankkilainojen määrä täsmäytettiin pankkien ilmoittamiin saldoihin.
- Ennakonpidätys- ja sosiaaliturvamaksuvelat kirjanpidossa täsmäytettiin valvontailmoitukseen.
- Hallituksen pöytäkirjat luettiin tarkastettavalla ajanjaksolta.

Yleisluonteista tarkastusta suoritettaessa ei tullut ilmi mitään sellaisia asioita, jotka olisivat antaneet viitteitä väärinkäytöksistä. Säätiön yleisluonteinen tarkastus on suoritettu hyvää tilintarkastustapaa noudattaen.

Analyyttinen tarkastus

KHT A on vastineessaan käsitellyt myös tilintarkastuksen osana säätiössä suoritettua analyyttistä tarkastusta vuosina 2002–2005. Hänen mukaansa analyyttinen tarkastus on suoritettu tilintarkastusalan suosituksen 520 mukaisesti. Analyyttistä tarkastusta on suoritettu sekä tilikauden aikana että tilinpäätöstarkastuksen yhteydessä. Analyyttisessä tarkastuksessa havaittuihin muutoksiin on saatu säätiön johdolta loogiset ja uskottavat selvitykset. Siitä huolimatta tilintarkastuksessa on tehty runsaasti aineistotarkastusta, koska säätiön taloushallinnon resurssit ovat säätiön pienestä koosta johtuen olleet rajalliset.

Analyyttisessä tarkastuksessa on vuosittain verrattu tilikauden tietoja edellisen tilikauden tietoihin. Toiminnanjohtajalta on pyydetty ja saatu selvitys siitä, miten toteutuneet tiedot ovat vastanneet ennusteita. Tulos- ja taseerissä tapahtuneisiin suurimpiin muutoksiin on pyydetty selvitykset toiminnanjohtajalta ja talouspäälliköltä. Johto on antanut selvitykset, jotka ovat olleet loogisia.

KHT A on vastineessaan kuvannut miten tuloslaskelmaerien, pitkäaikaisten lainasaamisten, ostovelojen ja myyntisaamisten analyttinen tarkastus on suoritettu.

TILAN PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILAn päätöksen rajaus

TILA otti päätöksessään kantaa siihen, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tilikausien 2002–2005 Lahjasäätiön tilintarkastajana. KHT A ei ole suorittanut vuoden 2006 tilintarkastusta loppuun eikä ole antanut tilikaudelta 2006 tilintarkastuskertomusta.

TILA otti kantaa myös siihen, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan niin sanotun yleisluonteisen tarkastuksen ajalta 1.1.–30.6.2006.

TILA ei tutkinut KHT-yhteisö KHT-yhteisö B:n toimintaa, koska TILAn käytettävissä olleesta materiaalista ei ole löytynyt vahvistusta sille kantelijan esittämälle väitteelle, että säätiön lakisääteisenä tilintarkastajana olisi vuosina 2002–2006 toiminut KHT-yhteisö B tai että se olisi suorittanut yleisluonteisen tarkastuksen ajanjaksolta 1.1.–30.6.2006.

Säätiön syyskokouksessa 27.11.2002 säätiön tilintarkastajiksi on valittu A ja KHT C. Säätiön syyskokouksessa 24.11.2004 säätiön tilintarkastajiksi on valittu KHT A ja KHT C. Säätiön syyskokouksessa 29.11.2005 säätiön tilintarkastajiksi on valittu KHT A ja KHT C.

Säätiön toimintakertomuksissa vuosilta 2002–2005 säätiön tilintarkastajiksi on mainittu KHT A ja KHT C. Säätiön toimintakertomuksessa vuodelta 2006 on mainittu, että hallituksen kokouksessa 23.11.2006 valittiin säätiön tilintarkastajiksi KHT A ja KHT C. Tilintarkastuskertomukset vuosilta 2002–2005 ovat allekirjoittaneet KHT A ja KHT C.

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

TILA on ottanut yleisluonteisen tarkastuksen osalta päätöksessään huomioon sen, että tilintarkastuslain (936/1994) 1 §:n mukaan hyväksytyt tilintarkastajan harjoittamaan muuhun toimintaan kuin tilintarkastukseen tai

laissa tai asetuksessa tilintarkastajan tehtäväksi säädettyyn toimintaan sovelletaan lain 16, 25, 28–39, 41 ja 42 §:n säännöksiä.

2 Tapahtumien kulku

Lahjasäätiö ylläpitää kartanokylpylää. Säätiön sääntöjen mukaan sen tehtävänä on tarjota perheenemännän tehtävissä tai muussa työelämässä rasittuneille sekä iän että elämän mukanaan tuomissa vaikeuksissa oleville henkilöille tilaisuus lomailuun, vaihteluun ja virkistykseen sekä auttaa tällaisia henkilöitä keräämään niin ruumiillisia kuin henkisiä voimavaroja ja saavuttamaan mielen tasapainon ja sielunrauhan. Säätiö toimii yleishyödyllisiä periaatteita noudattaen, niin ettei sen toiminta tuota voittoa kenellekään yksityiselle.

Säätiössä on esiintynyt taloudellisia väärinkäytöksiä ainakin vuosina 2002–2007. Säätiön talouspäällikkö on tunnustanut maaliskuussa 2007 kavaltaneensa huomattavan määrän säätiön varoja. Talouspäällikön väärinkäytöksistä on suoritettu esitutkinta. Esitutinnan päätyttyä asia on siirretty syyttäjän syyteharkintaan.

KHT A ja KHT C ovat allekirjoittaneet niin sanotun puhtaan tilintarkastuskertomuksen tilikausilta 2002–2005.

3 Tilintarkastusta koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain ja säätiölain vaatimukset

Säätiön tilintarkastuksessa noudatetaan säätiölain (109/30) ja tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä.

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

Säätiön tilintarkastuskertomus ja muut tilintarkastajan raportit annetaan tilintarkastuslain ja säätiölain mukaan. Tilintarkastuslain 19 §:n

mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä lausunto tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1–5 kohdassa tarkoitetuista seikoista sekä säätiölain 12 §:n 4 momentissa tarkoitetuista seikoista.

3.2 Tilintarkastusalan suositusten ottaminen huomioon tilintarkastuksessa

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

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

- suositus (240) tilintarkastajan velvollisuus ottaa tilintarkastuksessa huomioon mahdollisia väärinkäytöksiä ja virheitä
- suositus (501) tilintarkastusevidenssi – tietyt tarkastuserät
- suositus (505) vahvistukset ulkopuolisilta (voimaantulo 1.7.2003)
- suositus (520) analyttinen tarkastus
- suositus (910) yleisluonteinen tarkastus

Lisäksi tapauksen kannalta on huomioitava soveltamisohje (1005) pienen tarkastuskohteen tilintarkastuksen erityispiirteitä.

3.2.1 Suositus 240

KHT-yhdistyksen suositus 240 (Väärinkäytökset ja virheet) tuli voimaan 1.7.2000. Sitä sovellettiin tutkinnan kohteena olevista vuosista vuosien 2002 ja 2003 tilintarkastuksiin. Uusi suositus 240 (Tilintarkastajan velvollisuus ottaa tilintarkastuksessa huomioon mahdollisia väärinkäytöksiä ja virheitä) tuli voimaan 1.7.2004 ja sitä sovellettiin tutkinnan kohteena olevista vuosista vuosien 2004 ja 2005 tilintarkastuksiin.

Tilintarkastajan on 1.7.2004 voimaan tulleen suosituksen 240 mukaan otettava tilintarkastuksessa huomioon mahdolliset väärinkäytökset ja virheet. Tilintarkastajan tehtävänä on arvioida sellaisia virheitä ja väärinkäytöksiä, jotka aiheuttavat olennaisen puutteen tai virheen tilinpäätökseen. Tilintarkastajan on syytä keskustella johdon ja tarvittaessa hallintoelimenkin kanssa olennaisista virheistä ja väärinkäytösriskistä ja tiedustella sisäisestä valvonnasta. Käyttämällä osaamistaan liiketoiminnasta tilintarkastaja voi kuitenkin tunnistaa olosuhteet ja tapahtumat, joissa väärinkäytös on mahdollinen tai jo tapahtunut. Tilintarkastaja voi muuttaa aineistotarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta tai arvioida saamansa evidenssin luotettavuuden olemassa olevien väärinkäytöksen riskitekijöiden johdosta. Tilintarkastus luontaisine rajoitteineen voi vaikuttaa ennaltaehkäisevästi väärinkäyttötilanteissa, mutta ensisijainen vastuu on kuitenkin hallintoelinten jäsenillä ja tarkastuskohteen johdolla.

Suosituksen kappaleen 10 mukaan pääasiallinen vastuu väärinkäytösten ehkäisemisestä ja havaitsemisesta on tarkastuskohteen hallintoelinten jäsenillä sekä johdolla.

Kappaleen 14 mukaan tilintarkastaja ei voi hankkia ehdotonta varmuutta siitä, että tilinpäätökseen sisältyvä olennainen virhe tai puute havaitaan. Suuri osa tilintarkastajan saatavilla olevasta evidenssistä on luonteeltaan enemmän suuntaa antavaa kuin ehdotonta.

Kappaleen 15 mukaan riski väärinkäytöksestä aiheutuvan olennaisen virheen tai puutteen havaitsematta jäämisestä on suurempi kuin virheestä johtuvan, sillä väärinkäytökseen saattaa liittyä taitavia ja huolellisesti suunniteltuja keinoja sen peittämiseksi, kuten väärennökset, liiketapahtumien kirjaamisen tahalliset laiminlyönnit tai väärin tietojen antaminen tilintarkastajalle tarkoituksellisesti.

Kappaleen 17 mukaan olennainen väärinkäytöksestä johtuva tilinpäätöksen virhe, joka havaitaan vasta jälkikäteen, ei sinänsä merkitse puutteellista suunnittelua, toteutusta tai arviointia, ammattitaidon tai huolellisuuden puutetta tai tilintarkastussuosituksen noudattamatta jättämistä.

Kappaleen 19 mukaan tilintarkastajalla on oikeus pitää saatuja asiakirjoja, merkintöjä ja muita dokumentteja aitoina, elleivät tarkastuksen tulokset osoita päinvastaista.

3.2.2 Suositus 501

Suosituksen 501 kappaleen 19 mukaan kun myyntisaamiset ovat tilinpäätöksen kannalta olennaisia, ja kun on oletettavissa, että velalliselta saadaan vastaus, tilintarkastajan tulisi yleensä harkita vahvistusten hankkimista saatavasaldoista tai yksittäisistä reskontrapahtumista suoraan velallisilta.

Kappaleen 21 mukaan, jos on syytä olettaa, että velalliselta ei saada vastausta vahvistuspyyntöön, tilintarkastajan tulisi harkita vaihtoehtoisia tarkastusmenetelmiä.

3.2.3 Suositus 505

Suosituksen 505 kappaleen 2 mukaan tilintarkastajan tulisi ratkaista, onko ulkopuolisten vahvistusten käyttäminen tarpeellista hankittaessa tarpeellisessa määrin tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä tiettyjen tilinpäätöskannanottojen tueksi. Tilintarkastajan tulisi harkita sitä, millaista tilintarkastusevidenssiä on saatavissa muista suunnitelluista tilintarkastustoimenpiteistä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle liittyen kyseessä oleviin tilinpäätöskannanottoihin.

Kappaleen 4 mukaan päättäessään ulkopuolisten vahvistusten käytön laajuudesta tilintarkastaja ottaa huomioon vastaajien tavan reagoida suoriin vahvistuspyyntöihin.

Kappaleen 13 mukaan myyntisaamisista saatu ulkopuolinen vahvistus antaa vahvan evidenssin saatavan olemassaolosta tietyllä hetkellä. Vahvistus ei kuitenkaan tavallisesti anna kaikkea tarvittavaa evidenssiä arvotukseen liittyvästä tilinpäätöskannanotosta.

Kappaleen 16 mukaan hankkiessaan evidenssiä liittyen tilinpäätöskannanottoihin, joita ei voida riittävästi kattaa vahvistuksia käyttämällä, tilintarkastaja harkitsee muita tilintarkastustoimenpiteitä täydentämään vahvistusmenettelyä tai korvaamaan ne.

3.2.4 Suositus 520

Suosituksen 520 kappaleen 4 mukaan analyttiseen tarkastukseen sisältyy tarkastuskohdetta koskevien taloudellisten tietojen vertailua esimerkiksi edellisten tilikausien vastaaviin tietoihin, tarkastuskohteen tulosodotuksiin, esimerkiksi ennusteisiin, toimialaa koskeviin tietoihin, esimerkiksi tarkastuskohteen myynnin suhde verrattuna toimialan keskiarvoon tai toisten samankokoisten saman toimialan yritysten arvoihin.

Kappaleen 17 mukaan tilintarkastajan tulisi tutkia asiaa ja hankkia tarpeelliset selvitykset sekä tarkoituksenmukaista vahvistavaa tilintarkastusevidenssiä, kun analyttinen tarkastus tuo esille merkittäviä vaihteluita tai riippuvuuksia, jotka ovat epä johdonmukaisia verrattuna muihin asiaa koskeviin tietoihin tai jotka poikkeavat odotetusta.

Kappaleen 18 mukaan epätavallisten vaihteluiden ja riippuvuuksien selvittäminen aloitetaan yleensä tiedustelemalla asiaa johdolta, jonka jälkeen hankitaan vahvistusta johdon vastauksille esimerkiksi vertaamalla niitä tilintarkastajan tietoihin toiminnasta ja harkitaan saatujen vastausten perusteella muiden tilintarkastustoimenpiteiden tarpeellisuutta, jos johto ei pysty antamaan selityksiä tai niitä ei voida pitää riittävinä.

3.2.5 Suositus 910

Suosituksen 910 kappaleen 3 mukaan yleisluonteisen tarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja pystyy lausumaan perustuen suorittamiinsa toimenpiteisiin, joilla ei tilintarkastuksessa saataisi riittävää evidenssiä, onko hänen tietoonsa tullut seikkoja, jotka, antaisivat aiheita epäillä, että tilinpäätöstä ei ole olennaisilta osin laadittu voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaisesti (negatiivinen varmuus).

Kappaleen 9 mukaan yleisluonteinen tarkastus antaa kohtuullisen varmuuden siitä, ettei tarkastettavaan aineistoon sisälly olennaista virhettä tai puutetta. Tällöin tilintarkastajan lausunto annetaan negatiivista sanamuotoa käyttäen.

3.2.6 Soveltamisohje 1005

Soveltamisohjeen 1005 kappaleen 61 mukaan tilintarkastajalla on oikeus luottaa hänelle annettuihin tietoihin sekä pitää kirjanpitoaineistoa oikeana ja totuudenmukaisena, ellei ole näyttöä päinvastaisesta.

3.3 Tilintarkastustyön dokumentointia koskevat vaatimukset

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

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

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

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

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Ulkopuoliset vahvistukset

KHT A on vastineessaan selvittänyt, miten säätiön tase-eriä on tarkastettu ja miten tarkastuksesta on raportoitu säätiön hallitukselle. Hän on myös selvittänyt, mistä tase-eristä on pyydetty saldovahvistukset sekä millä perusteilla hän on päättänyt joko käyttää tai olla käyttämättä ulkopuolisia vahvistuksia. KHT A:n työpaperit tukevat hänen vastineessaan esittämänsä selvitystä.

Saadun selvityksen perusteella TILAn mielestä ei voida päätellä, että KHT A:n toiminnassa ulkopuolisten vahvistusten käyttämisen osalta tilikausien 2002–2005 tilintarkastuksessa olisi jotain sellaista, joka olisi tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaista.

4.2 Myyntisaamiset

KHT A on vastineessaan selvittänyt, miksi myyntisaamisista ei ole pyydetty saldovahvistuksia. Hän on myös selvittänyt, millä toimenpiteillä myyntisaamisten määrä on tarkastettu. KHT A:n työpaperit tukevat hänen vastineessaan esittämänsä selvitystä.

Saadun selvityksen perusteella TILAn mielestä ei voida päätellä, että KHT A:n toiminnassa myyntisaamisten tarkastamisen osalta tilikausien 2002–2005 tilintarkastuksessa olisi jotain sellaista, joka olisi tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaista.

4.3 Ostovelat

KHT A on vastineessaan selvittänyt, miten säätiön ostovelkoja on tarkastettu ja miksi ostovelkoista ei ole pyydetty saldovahvistuksia. Lisäksi KHT A on vastineessaan selvittänyt vuoden 2005 kirjanpidon tarkastuksessa tehtyjä havaintoja Tukku Oy:n ja säätiön välisestä saatava- ja velkasaldosta. KHT A:n työpaperit tukevat hänen vastineessaan esittämänsä selvitystä.

Saadun selvityksen perusteella TILAn mielestä ei voida päätellä, että KHT A:n toiminnassa ostovelkojen tarkastamisen osalta tilikausien 2002–2005 tilintarkastuksessa olisi jotain

sellaista, joka olisi tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaista.

4.4 Muut tase-erät

KHT A on vastineessaan selvittänyt, miten muita kuin jo käsiteltyjä tase-eriä on tarkastettu säätiön tilintarkastuksessa tilikausina 2002–2005. KHT A:n työpaperit tukevat hänen vastineessaan esittämänsä selvitystä. Saadun selvityksen perusteella TILAn mielestä ei voida päätellä, että KHT A:n toiminnassa säätiön tase-erien tarkastamisen osalta tilikausien 2002–2005 tilintarkastuksessa olisi jotain sellaista, joka olisi tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaista.

4.5 Yleisluonteinen tarkastus

KHT A on vastineessaan selvittänyt ajanjaksolta 1.1.–30.6.2006 suorittamansa yleisluonteisen tarkastuksen sisältöä sekä sitä, mitä tarkastustoimenpiteitä yleisluonteinen tarkastus on sisältänyt. Lisäksi hän on erikseen joidenkin tarkastusmenetelmien osalta selvittänyt, miksi niitä ei ole käytetty yleisluonteisessa tarkastuksessa.

Saadun selvityksen perusteella TILAn mielestä ei voida päätellä, että KHT A:n toiminnassa yleisluonteisen tarkastuksen suorittamisessa 1.1.–30.6.2006 olisi jotain sellaista, joka olisi tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaista.

4.6 Analyyttinen tarkastus

KHT A on TILAn hänelle erikseen vastinepyynnössä osoitetun kysymyksen johdosta selvittänyt säätiössä suorittamaansa analyttistä tarkastusta. Hän on selvittänyt tulosta tase-erien vuosittaisten muutosten johdosta tekemiään toimenpiteitä. KHT A on lisäksi erikseen selvittänyt mitä toimenpiteitä analyttinen tarkastus on sisältänyt pankkilainojen, ostovelkojen sekä myyntisaamisten osalta. TILA pitää riittävänä KHT A:n antamaa selvitystä siitä, mihin toimenpiteisiin hän on ryhtynyt analyttisessä tarkastuksessa tekemiensä havaintojen johdosta.

4.7 Tilintarkastustyön dokumentointi

TILA on tutustunut KHT A:n tilikausien 2002–2005 tilintarkastusta koskeviin työpapereihin. Työpapereista käy ilmi, että tarkastustyötä on tehty perusteellisesti.

Työpapereista käy ilmi, mihin asioihin tarkastuksen painopiste on minäkin vuonna suunnattu. Työpapereista käy myös ilmi, mistä asioista on käyty keskustelua säätiön johdon ja tilintarkastajien välillä sekä mitä johtopäätöksiä säätiön johdolta saaduista selvityksistä on tehty.

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

5 Yhteenveto

TILA katsoi, ettei asiassa ollut ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella KHT A:n voitaisiin katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Lahjasäätiön tilikausien 2002–2005 lakisääteinä tilintarkastajana tai hänen suorittaessaan yleisluonteisen tarkastuksen säätiössä ajanjaksolta 1.1.–30.6.2006.

Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

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

TILA 3/2009

Innovaatioyrittäjä Ab Eukko Oy oli kerännyt yleisöltä varoja osakeannilla ja markkinoinut sitä vetoamalla merkittävän teollisen keksinnön patenttiin. Gelgga Oy kanteli KHT C:n toiminnasta Ab Eukko Oy:n tilikauden 1.1.2006 – 31.12.2006 tilintarkastuksessa. Lisäksi yksi Ab Eukko Oy:n osakkeenomistaja kanteli KHT B:n toiminnasta Gelgga Oy:n tilikauden 1.1.2007 – 31.12.2007 tilintarkastuksessa. TILA sai vielä lisäkanteluita Ab Eukko Oy:n osakkeenomistajilta. Moitteiden mukaan KHT B

ja KHT C olivat antaneet ristiriitaisia lausuntoja Ab Eukko Oy:n tilintarkastuksesta. Kantelijoiden mukaan KHT D oli salannut ratkaisevan merkittävää tietoa Ab Eukko Oy:n osakkeenomistajilta laatimassaan tilintarkastuskertomuksessa. KHT D oli tehnyt työnsä taitamattomasti. Hän ei myöskään välittänyt osakkeenomistajien ilmoittamista epäkohdista tarkastettavassa yhtiössä. KHT D:n kertomus oli virheelinen ja antoi väärän kuvan Ab Eukko Oy:stä, jolla oli yli 200 osakkeenomistajaa. KHT B oli kyseenalaistanut osakeannin, KHT D ei. KHT B oli ilmeisesti antanut KHT D:lle omat puutehavaintonsa yhtiöstä ennen kuin KHT D oli laatinut tilintarkastuskertomuksensa. Myös osakkeenomistajat olivat aika ajoin ilmoittaneet KHT D:lle havaitsemistaan epäkohdista, mutta hän ei näyttänyt välittävän niistä eikä myöskään KHT B:n selvittämistä laittomuuksista ja muista epäkohdista.

KHT B katsoi vastineessaan toimineensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. KHT B:n mukaan tilintarkastuksessa kävi ilmi, että kaikki lähivuosien tilinpäätökset olivat olleet perusteiltaan pahasti vääriä. KHT B oli päättänyt kirjoittamaan kertomukseen, että tilinpäätöstä ei voi vahvistaa.

KHT D kertoi vastineessaan, että tilinpäätöksen luvut vastasivat todellisuutta. Rahat olivat tallella, tappio oli oikein kirjattu, toimintakertomus ei ollut ristiriitainen tilinpäätöksen kanssa, omaisuudessa ei ole yliarvoja. Niinpä yhtiön asema kävi ilmi tilinpäätöksestä.

TILA otti oma-aloitteisesti tutkittavakseen KHT-yhteisö C:n sekä KHT-yhteisö A:n ja KHT B:n toiminnan tilikauden 1.1.2006 - 31.12.2006 tilintarkastuksessa sekä KHT-yhteisö C:n toiminnan tilikauden 1.1.2007 - 31.12.2007 tilintarkastuksessa. TILA tutki asian ja totesi, että KHT B ja KHT D olivat tilikauden 1.1.2006 -31.12.2006 tilintarkastuksessa tehneet keskeisiltä osin samantyyppiset havainnot Ab Eukko Oy:n toiminnasta. KHT B ja KHT D olivat kumpikin allekirjoittamissaan tilintarkastuskertomuksissa todenneet, että yhtiön hallinnossa oli rikottu osakeyhtiölakia. Kummastakin tilintarkastuskertomuksesta il-

meni, että Ab Eukko Oy:llä ei ole immateriaalioikeuksia. Kummastakin tilintarkastuskertomuksessa oli kyseenalaistettu immateriaalioikeuksien luovuttamista koskevan sopimuksen merkitys yhtiön osakkaiden kannalta. Molemmissa tilintarkastuskertomuksissa oli todettu, ettei yhtiö ollut rakentanut prototyyppiä, jolla immateriaalioikeuden muodostavan keksinnön toimivuus voitaisiin todeta.

KHT B ja KHT D olivat molemmat tilintarkastuskertomuksessa täydentäneet tilinpäätöstietoja ja antaneet lisätietoja. KHT D oli ammatillisen harkintansa perusteella päättänyt siihen, että hänen antamansa lisätiedot huomioiden tilintarkastuskertomuksessa ei ollut aihetta kielteisiin lausuntoihin. KHT B oli pitänyt tilintarkastuksessa tekemiään havainnoita sellaisina, että tilintarkastuskertomuksessa antamistaan lisätiedoista huolimatta hänen oli annettava tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1-3 ja 5 kohtia koskeva kielteinen lausunto.

Ab Eukko Oy:n tuloslaskelman suurimman kuluerän kirjauskelpoisuudesta tilikauden 2006 tuloslaskelman kuluksi KHT D ja KHT B olivat eri mieltä. KHT D oli ottanut huomioon KHT B:n havainnot ja raportoinnin, mutta oli siitä huolimatta päättänyt eri tulokseen. KHT D ja KHT B olivat perustellusti voineet päätyä asiassa erilaiseen lopputulokseen, kummankaan toimintaa ei ollut tältä osin pidettävä hyvän tilintarkastustavan vastaisena.

TILA katsoi, ettei asiassa ollut ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella KHT-yhteisöjen A, päävastuullisena tilintarkastajana KHT B tai C, päävastuullisena tilintarkastajana KHT D, voitaisiin katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Ab Eukko Oy:n tilintarkastajana tilikaudella 1.1. - 31.12.2006 eikä tilikaudella 1.1. - 31.12.2007. Kantelut eivät antaneet aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.)

Gelgga Oy:n kantelu

Gelgga Oy Kanteli KHT D:n toiminnasta Ab Eukko Oy:n tilintarkastajana. Kanteluun oli liitetty KHT-yhteisö A:n 11.6.2007 ja KHT-yhteisö C:n 26.12.2007 päivätyt tilintarkastuskertomukset Ab Eukko Oy:n tilikauden 2006 tilintarkastuksesta. Lisäksi kantelun liitteenä on yhtiön www-sivuilla markkinoitu sijoitustarjous sekä Sanomalehden kaksi artikkelia.

Kantelun mukaan KHT D on salannut ratkaisevan merkittävää tietoa Ab Eukko Oy:n osakkeenomistajilta laatimassaan tilintarkastuskertomuksessa. KHT D on tehnyt työnsä taitamattomasti. Hän ei myöskään välitä osakkeenomistajien ilmoittamista epäkohdista tarkastettavassa yhtiössä.

KHT-tilintarkastajat D ja B on valittu tilintarkastajaksi eri yhtiökokouksissa. KHT D on ilmoittanut, että hänen valintansa tilintarkastajaksi on rekisteröity kaupparekisteriin. Se on ainoastaan hallinnollinen toimenpide eikä merkitse sitä, että merkintä on oikea. Yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiöllä on vain yksi tilintarkastaja.

Kantelijan mukaan KHT D:n tilintarkastuskertomuksesta saa sen käsityksen, että yhtiö on "normaali-tilassa", kun pari hallintoasiaa laiteetaan kuntoon. KHT B ei tilintarkastuskertomuksessaan anna vastuuvapautta hallitukselle ja toimitusjohtajalle. KHT B ilmoittaa, että tilinpäätöstä ei tule vahvistaa ja katsoo, että Ab Eukko Oy on kerännyt osakeanneilla rahaa, jota ei ole käytetty osakeanti-ilmoituksessa olevaan toimintaan. Tilinpäätös ei KHT B:n mukaan anna oikeaa kuvaa yhtiöstä ja toimintakertomuskin on virheellinen. KHT B:n mukaan osakkeenomistajien tulisi vakavasti harkita yhtiön tilaa ja tehdä johtopäätöksiä. KHT D on salannut nämä asiat yhtiön osakkeenomistajilta.

KHT D:lla on ollut samat tiedot käytettävissä tarkastettavasta yhtiöstä kuin KHT B:llä, mutta hän on tilintarkastuskertomuksessaan päätenyt aivan eri johtopäätökseen kuin KHT B. Se, että tilintarkastajat on mahdollisesti valittu väärin kokoon kutsuissa yhtiökokouksissa, ei muuta heidän tilintarkastuskertomustaan. Kumpikin tilintarkastaja ilmoittaa tehneensä tilintarkastuskertomuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Yhtiökokouk-

sesta, joka valitsi KHT D:n tilintarkastajaksi, on valitettu ja lainvoimaista päätöstä ei ole vielä annettu. KHT D on ollut valituksesta tietoinen, mutta ei ole tilintarkastuskertomuksessaan tehnyt asiasta samanlaista varautumaa kuin KHT B teki.

KHT D:n kertomus on virheellinen ja antaa väärän kuvan Ab Eukko Oy:stä, jolla on yli 200 osakkeenomistajaa. Yhtiö pitää edelleen meneillään osakeantiaan www-sivuillaan. KHT B on kyseenalaistanut osakeannin, KHT D ei.

KHT B on ilmeisesti antanut KHT D:lle omat puutehavaintonsa yhtiöstä ennen kuin KHT D on laatinut tilintarkastuskertomuksensa. Myös osakkeenomistajat ovat aika ajoin ilmoittaneet KHT D:lle havaitsemistaan epäkohdista, mutta hän ei näytä välittävän niistä eikä myöskään KHT B:n selvittämistä laittomuuksista ja muista epäkohdista.

KHT D:llä on ollut tiedossaan Sanomien kirjoitus Ab Eukko Oy:stä ennen kuin hän antoi tilintarkastuskertomuksensa. Kun hänen kertomuksensa on päivätty 26.12.2007 ja yhtiön tilit oli pari kuukautta aiemmin takavarikoitu, TILA:n tulisi selvittää, laittoiko hän todellakin nimensä tilinpäätökseen 26.12.2007 siten kuin osakeyhtiölaki vaatii. Sama lehti on kirjoittanut uudestaan asiasta, mikä on sekin KHT D:n tiedossa. Tällaisen lehtikirjoittelun luulisi valpastuttavan tilintarkastajaa. TILA:n tulisi selvittää mitä tietoa KHT D sai KHT B:ltä ennen kuin laati kertomuksensa. Vastaus antaa tietoa siitä, laatiiko KHT D tahallaan virheellisen kertomuksen vai tuottamuksellisesti.

Ab Eukko Oy:n osakas Gelgga Oy on pyytänyt KHT D:tä kutsumaan yhtiökokouksen koolle käsittelemään vuoden 2006 tilinpäätöstä, kun yhtiö ei ole sitä tehnyt. Tästä KHT D on kieltäytynyt, mutta ei ole esittänyt passiivisuudelleen mitään kunnon syytä. Kun KHT D:llä on tiedossa, että osakkaat eivät ole tänä päivänäkään nähneet yhtiön vuoden 2006 tilinpäätöstä, vaikka hän on antanut tilintarkastuskertomuksen. KHT D:n olisi pitänyt kutsua Ab Eukko Oy:n yhtiökokous koolle käsittelemään yhtiöjärjestyksen mukaisia toimenpiteitä.

Yhtiön osakasluettelon mukaan Ab Eukko Oy:n perustaja osakas R on myynyt omistamiaan yhtiön osakkeita 1 000 kappaletta eräälle konsultille. Näin suuresta kaupasta olisi pitänyt maksaa varainsiirtovero. Onko KHT D käynyt läpi kyseessä olevat tositteet, jotta osakkeen siirto on merkitty osakasluetteloon lain mukaisesti? Lisäksi onko osakkeita annettu apporttina, jolloin tilintarkastajan tulisi käydä siirrot läpi ennen osakkeen rekisteröintiä.

Jos yhtiön johto vaihtaa tilintarkastajaa siitä syystä, että aiempi tilintarkastaja antaa ”epämiellyttävän tilintarkastuskertomuksen”, niin uuden KHT-tilintarkastajan tulisi jatkaa samoilla linjoilla eikä salata aiemman tilintarkastajan havaitsemia asiallisia huomautuksia tai muistutuksia osakkeenomistajilta.

TILA:n tulisi vaatia KHT D:a heti eroamaan Ab Eukko Oy:n tilintarkastustehtävästään, jotta ei syntyisi enempää vahinkoa hänen jatkotoimistaan.

Gelgga Oy:n lisäkantelu

Gelgga teki lisäkantelun KHT D:n toiminnasta. Lisäkantelu koskee tilikauden 1.1.2007 – 31.12.2007 tilintarkastusta. Kantelun mukaan Ab Eukko Oy:n tilinpäätökseen 31.12.2007 on merkitty erä maksamattomat osakkeet 2 400 000 euroa. Yhtiökokouksen päätöksessä ei ole mainittu, kuinka suurella määrällä yhtiökokous on antanut korottaa osakepääomaa. Toimintakertomuksessa on maininta merkintäsopimuksesta erään amerikkalaisen yhtiön kanssa. Siihen liittyvää optioehtoa ei ole käsitelty yhtiökokouksessa, joten osakkeenomistajia on pidetty epätietoisena mahdollisesta osakkeen hintaan vaikuttavasta tekijästä.

Kanteluun on liitetty ote teoksesta ”Oikeat ja riittävät kirjaukset”. Kantelijan viittaamassa teoksessa todetaan (8. Oma pääoma ja voitonkäyttö), että tase-erä ”osakepääoma” esitetään kahtena alaränä ”osakepääoma ja osakepääoman korotus”, jos yrityksen tilikausi loppuu ennen kuin osakepääoman korotus on merkitty kaupparekisteriin. Teoksessa on lisäksi viitattu kirjanpitolautakunnan yleisohjeeseen 21.11.2006 (Yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittämisestä), jonka mukaan

rekisteröity osakepääoma esitetään nimikkeellä ”osakepääoma” ja rekisteröimättä oleva osakepääoma nimikkeellä ”osakepääoman korotus”. Kantelijan mukaan kyseisen teoksen perusteella tilinpäätös on laadittu virheellisesti. Tilintarkastaja KHT D:n 1.12.2008 allekirjoittaman tilintarkastuskertomuksen mukaan tilinpäätös on laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöstä koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti.

Lisäkantelun mukaan vuonna 2008 Ab Eukko Oy ei ole pitänyt ainuttakaan yhtiökokousta, ainakaan sellaista, joihin hallitus olisi kutsunut osakkaat yhtiöjärjestyksen mukaisesti. KHT D ei ole huomauttanut asiasta.

Osakkeenomistaja Z:n kantelu

Osakkeenomistaja Z arvosteli kirjeissään TILAlle KHT D:n toimintaa Ab Eukko Oy:n tilintarkastajana. Z:n mukaan KHT D on tehnyt työnsä huolimattomasti. Tilintarkastus on tehty noin puoli vuotta myöhemmin kuin osakeyhtiölaki olisi edellyttänyt. TILAn tulisi selvittää, millä perusteilla KHT D on päätenyt vastakkaisiin johtopäätöksiin kuin KHT B ja ovatko KHT D:n perustelut oikeat. KHT B:n perustelut antavat yhtiöstä oikean kuvan. KHT D antaa yhtiöstä virheellistä tietoa.

Ab Eukko Oy on kerännyt osakeanneilla sijoittajilta yli miljoona euroa. Yhtiö on kirjeissään ilmoittanut, mihin rahat tullaan käyttämään. Mihin nämä rahat on KHT D:n mukaan käytetty?

KHT B ei halua antaa vastuuvapautta ja KHT D on eri mieltä. Sijoittaja voi vain ihmetellä yhtiön todellista tilaa.

Osakkeenomistaja X:n kantelu

Osakkeenomistaja X kanteli KHT D:n toiminnasta Ab Eukko Oy:n tilintarkastajana. X:n mukaan tilintarkastajan rooli on kriisitilanteessa keskeinen, jotta osakas saa oikeata ja laajaa tietoa siitä, mitä yhtiössä todella tapahtuu. KHT D:n kertomus on virheellinen, KHT B:n kertomus perusteellinen ja siksi luotettava. Ab Eukko Oy ei antanut osakkailleen KHT B:n kertomusta, vaan yhtiön hallitus vaihtoi KHT B:n KHT D:hen, ilmeisesti siitä syystä, ettei KHT B:n kertomus miellyttänyt.

Tilintarkastuskertomuksien antopäiväyksillä on eroa ajallisesti noin puoli vuotta. Siitä huolimatta ei ole uskottavaa, että yhtiö olisi voinut korjata KHT B:n kertomuksessa todettuja virheitä, koska syyttäjät nosti kanteen kesäkuussa 2008.

TILAn tulisi tutkia KHT D:n tekemä tilintarkastustyö. Vastaako se KHT-tittelin mukaista toimintaa.

Osakkeenomistaja Y:n kantelu

Osakkeenomistaja Y kanteli KHT D:n toiminnasta Ab Eukko Oy:n tilintarkastajana. Y on tutustunut sekä KHT B:n että KHT D:n antamiin tilintarkastuskertomuksiin. KHT D:n ja KHT B:n tilintarkastuskertomukset eroavat toisistaan niiltä osin, joissa käsitellään hallituksen jäsenien ja toimitusjohtajan vastuuvapautta. KHT B ei puolla vastuuvapautta kun taas KHT D puoltaa, ”tosin mahdolliset osakeyhtiölain rikkomukset huomioon ottaen”.

KHT D ei mainitse kertomuksessaan, että Ab Eukko Oy:n varoja on syksyn 2007 aikana takavarikoitu mahdollisen petosepäilyyn vuoksi. KHT D on todennäköisesti tiennyt asiasta, koska hän on allekirjoittanut oman tilintarkastuskertomuksensa 26.12.2007.

Tilintarkastuskertomus on yksi asiakirja, jonka perusteella sijoittajat tekevät yhtiötä koskevia sijoituspäätöksiä. Tästä syystä tilintarkastuskertomuksen tulisi sisältää kaikki yhtiön toimintaedellytyksiä koskevat tiedot, positiiviset ja negatiiviset.

TILA:n tulisi tutkia, onko KHT D suorittanut Ab Eukko Oy:n tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja ottanut siinä huomioon riittävän laajasti yhtiön toimintaedellytyksiin vaikuttavat seikat.

KHT D:n vastine kanteluun

KHT D antoi TILALLE kirjalliset kommenttinsa vastineen kanteluun. KHT D:n mukaan hänen antamiensa kommentteja tulee käsitellä osana vastinetta.

KHT D:n mukaan hän on tilikauden 2006 tilintarkastuksesta antamassaan tilintarkastusker-

tomuksessa ottanut kantaa tilintarkastajan valinnan hallinnollisiin puutteisiin. Hän on todennut, että tilintarkastajan valinta on tehty tarkastettavan tilikauden päättymisen jälkeen. Eräät hyvän tilintarkastustavan edellyttämät käytännöt, kuten esimerkiksi tilikauden aikainen etukäteistutustuminen yhtiö toimintaan ja rutiineihin, sisäiseen kontrolliin tai mahdolliseen inventointiin osallistuminen, eivät ole olleet mahdollisia.

KHT D on tilintarkastuskertomuksessa maininnut, että C on merkitty Ab Eukko Oy:n tilintarkastajaksi kaupparekisteriin. Hän on myös todennut tilintarkastuskertomuksessa, että hallinto on yhtiökokouksien osalta hoidettu lainvastaisesti. Näin KHT D on mielestään informoinut tilintarkastuskertomuksen lukijaa siitä, että tilintarkastajan valinta ei mahdollisesti ole lainmukainen.

KHT D katsoo, että juuri hänelle on syntynyt tilintarkastuslain mukainen velvollisuus antaa tilintarkastuskertomus, koska niin sanottuun kolmanteen henkilöön nähden kaupparekisteri-ilmoitus on velvoittava, eikä yhtiökokouksen mitätöinnistä ole tullut hänelle tietoa tilintarkastuskertomuksen antopäivään mennessä. KHT D:n mukaan hän on edelleen kaupparekisteriin merkitty päävastuullinen tilintarkastaja yhtiössä.

Tilintarkastajan valinta saattaa olla laitton. KHT D on kuitenkin antanut tilintarkastuskertomuksen, koska ulkopuolisiin nähden näyttää, että tilintarkastajan valinta on tehty säännösten mukaisesti, onhan asiasta julkinen kaupparekisterimerkintä.

KHT D:n mukaan taseen merkittävimmät erät muodostuvat rahoitusarvopapereista ja pankkitileistä. Nämä varat ovat tallessa suomalaisessa rahoituslaitoksessa, josta on saatu rahoituslaitoksen vahvistus. Patentille ei ole annettu taseessa arvoa, joten on vaikea väittää, että taseessa olisi yliarvoa. Johtopäätöksen pitää olla, että taseen aktiivat on arvoitettu varovaisesti.

Omassa pääomassa on ylikurssiin kirjattu osakkeista maksettu ylihinta, kuten KHT D:n mukaan pitääkin olla. Oman pääoman muut erät vastaavat edellisten vuosien lukuja ja ovat tilinavauksen mukaiset. Edellisten vuosi-

en tulokset ovat tilinpäätöksessä oman pää-
oman vähennyksenä, eivät edes osittain akti-
voituna.

Tuloslaskelmassa suurin yksittäinen erä on
ulkopuoliset palvelut. KHT D:n mukaan tämä
on muodostunut ”road show” –kuluista, joita
on maksettu osakkeiden markkinoinnista ali-
hankkijalle. Yhtiön kannalta markkinoinnin
tehokkuuden ratkaisee tulos, joka ilmenee
osakkeiden merkintänä ja nimellisarvoa kor-
keampana hintana. Tämä tulos näkyy osake-
keiden ylikurssirahastossa. KHT D:n mukaan
markkinointi on ilmeisesti onnistunut, koska
osakkeita on ostettu varsin kovaan ylihintaan.
Niinpä on perusteltua, että markkinoinnista
maksetaan myös korvaus. Maksu ei ole ollut
kohtuuton, eikä sen suuruuden arviointi KHT
D:n mukaan kuulu tavanomaisen vuositilin-
tarkastuksen piiriin.

Seuraavaksi suurin kuluerä on henkilöstöku-
lu, joka on KHT D:n mukaan kohtuullinen jopa
yhden henkilön palkkana. Tilintarkastaja ei
KHT D:n mukaan voi puuttua siihen, kysees-
sä on tarkoituksenmukaisuusasia. Liiketoiminnan
muut kulut ovat myös kohtuulliset.

KHT D:n mukaan tilintarkastajan tehtävänä
on varmistaa, että tilinpäätös antaa oikean
kuvan yhtiön varoista ja veloista. Näin näyt-
täisi olevan Ab Eukko Oy:n osalta. Patentilla
ei taseessa ole arvoa, koska sitä ei vielä ole,
eikä patenttihakemuksen valmisteluun käytet-
tyjä menoja ole aktivoitu taseeseen. Myös-
kään tuotekehitystä ei ole aktivoitu taseeseen
missään muodossa. Osakemerkinnöissä
saadut rahat näyttäisi talletetun pankkilaitok-
seen, siltä osin kuin osakemerkintävaroja ei
ole käytetty (tänä ja aiempina vuosina) mark-
kinointiin, selvityksiin ja/tai osakkeiden myyn-
tiin liittyvään muuhun hallinnointiin.

Tilintarkastuskertomuksessa KHT D on ku-
vannut yhtiön toimintaa kertomalla, että yhti-
öllä ei ole liiketoimintaa vaan ainoastaan ku-
luja. KHT D on tilintarkastuskertomuksessa
todennut, että patenttiin liittyvät oikeudet ovat
keksijällä, joka on sopimuksessa luvannut
luovuttaa oikeudet yhtiölle. Yhtiöllä ei siis ole
immateriaalioikeuksia. Tämä on KHT D:n
mukaan varsin yksiselitteisesti sanottu tilin-
tarkastuskertomuksessa. KHT D on varmuu-
den vuoksi vielä todennut tilintarkastuskerto-

muksessa, että immateriaalioikeuksia ei ole
patentoitu. Edelleen tilintarkastuskertomuk-
sessa KHT D on informoinut lukijaa toteamal-
la, että prototyyppiä ei ole olemassa eikä sitä
ole edes tekeillä. Vielä hän on todennut ker-
tomuksessa, että sopimus keksinnön luovut-
tamisesta yhtiölle on keksijän yksipuolisesti
irtisanottavissa. KHT D on antanut immateri-
aalioikeuksia koskevan lisätiedon kertomuk-
sessaan, koska asia ei käy ilmi tilinpäätök-
sestä tai sen liitetiedoista. Tämän lisätiedon
perusteella lukijan tulisi KHT D:n mukaan
voida arvioida yhtiöön liittyvien odotusarvojen
realistisuutta.

Tilintarkastuskertomuksessa KHT D on otta-
nut kantaa tuloslaskelman runsaisiin kuluihin
ja sen myötä tilikauden tappioon, koska yhti-
öllä ei ole liikevaihtoa. KHT D:n mukaan hän-
nen kannanotostaan käy ilmi, ettei yhtiö ole
käyttänyt varojaan tuotekehitykseen tai proto-
tyypin valmistukseen eli tulevaisuuden var-
mistamiseen, jolla hänen mielestään on olen-
naista merkitystä omistajille.

Lausunto-osassa on KHT D:n mukaan ollut
pakko todeta, että tilinpäätöksen luvut vas-
taavat todellisuutta. Rahat ovat tallella, tappio
on oikein kirjattu, toimintakertomus ei ole risti-
riitainen tilinpäätöksen kanssa, omaisuudes-
sa ei ole yliarvoja. Niinpä yhtiön asema käy
ilmi tilinpäätöksestä kun huomioidaan kerto-
muksessa mainitut lisätiedot eli ei oikeuksia,
ei prototyyppiä, ei tuotekehitystä. Rahaa on
kuitenkin kerätty olosuhteisiin nähden aika
paljon.

KHT D on vastineessaan todennut, että tilin-
tarkastaja tarkastaa myös hallintoa. Hallin-
toon kuuluvat oleellisesti hallintoelinten koko-
ukset. Siinä asiassa on yhtiössä merkittäviä
puutteita, koska mm. yhtiökokouksia ei ole
kutsuttu ajoissa koolle. Tilintarkastuskerto-
muksessa KHT D kertoo ottaneensa kantaa
näihin hallinnollisiin puutteisiin. Kokouskut-
suissa ei ole noudatettu lain muotovaatimuk-
sia eikä määräaikoja. Yhtiössä ei ole nouda-
tettu lain asettamia minimivaatimuksia kutsun
sisällön ja toimitusajan suhteen eikä vastaan-
ottajarekisterin suhteen (ilmeisesti kaikki
osakkaat eivät ole saaneet kutsua).

KHT D on myös viitannut tilintarkastuskerto-
muksessa vuoden 2005 tilintarkastuskerto-

mukseen, jossa hallinnon puutteet ja valtuutus on käsitelty tarkemmin. Osakkeenomistajilla on mahdollisuus saada edellisen vuoden kertomus käsiinsä, josta hallinnon puutteet selviävät tarkemmin. KHT D on kertomukseensa todennut, että samoja oikeuksia on edelleen loukattu.

Muotoseikkoja tulee KHT D:n mukaan noudattaa vaikkakin äänivalta ja siten myös päätösvalta yhtiössä on käytännössä pääomistajan käsissä 88%:sti. KHT D:n mukaan tilintarkastaja ei voi puoltaa vastuuvapauden myöntämistä, kun lakia on rikottu. Osakeyhtiölakia on rikottu hallinnollisissa toimissa, jonka tuloksena kaikki osakkeenomistajat eivät ole voineet osallistua yhtiökokoukseen. Siispä siltä osin ja siitä asiasta johtuvista vahingoista ei voida myöntää vastuuvapautta. Tämän KHT D on todennut tilintarkastuskertomuksessaan.

KHT D on hänelle vastinepyynnössä esitetyn kysymyksen johdosta käsitellyt myös yhtiön väitettyjen osakeantien lainmukaisuutta. KHT D:n mukaan Ab Eukko Oy ei ole tilikauden 2006 aikana toteuttanut arvopaperimarkkinalain mukaista julkista antia. Asiasta oli kylläkin päätetty hallituksen kokouksessa 15.3.2006, mutta uusmerkintäantipäätös oli peruutettu jo 25.4.2006. Lisäksi tilinpäätöksestä ja kirjanpidosta on tarkastuksessa voitu todeta, että yhtiö ei ole tarkastettavana vuotena 2006 vastaanottanut uusantiin liittyviä osakassuorituksia. Tämä käy ilmi myös kaupparekisterioteesta. Hallituksen 15.3.2006 päättämästä uusmerkintäannista ei ehditty laatia lain mukaista antiesitettä. Aivan tilikauden alussa 3.1.2006 on pidetty hallituksen kokous, jossa on hyväksytty edellisen vuoden merkinnät ja maksut. Nämä on rekisteröity kaupparekisteriin 9.2.2006.

Tilikauden 2006 aikana ei siis ole ollut yhtiön tarjoamia anteja, joihin voitaisiin soveltaa arvopaperimarkkinalakia, eikä muitakaan anteja. Näin ollen tästä ei ole mitään mainintaa tilintarkastuskertomuksessa, antiasia on tilintarkastuksessa dokumentoitu työpapereihin. Yhtiön aiempina vuosina saamista moitteista liittyen puutteellisiin antiesitteisiin KHT D ei ole katsonut tarpeelliseksi mainita enää sen jälkeen kun ne on jo edellisten vuosien

tilinpäätöksissä ja tilintarkastuskertomuksissa käsitelty.

KHT D on vastineessaan perustellut, miksi hän ei ole kutsunut yhtiökokousta koolle, vaikka yhtiön osakas on tätä häneltä vaatinut. KHT D:n mukaan tilintarkastajalla on lain mukaan oikeus, mutta ei velvollisuutta kutsua yhtiökokousta koolle.

KHT D on vielä vastineessaan selvittänyt, milloin hän on tehnyt tilinpäätökseen merkinän suorittamastaan tilintarkastuksesta sekä mistä syystä tilintarkastus on suoritettu hänen mainitsemanaan ajankohtana. KHT D:n mukaan tilintarkastuskertomuksen antaminen on viivästynyt, koska Rainer R on syksyllä 2007 ollut pidätettynä. Joulukuussa 2007 R on ilmoittanut KHT D:lle, että poliisin kuulustelut ovat valmiita ja että Partasesta tehty ilmianto on todettu perättömäksi. Joulukuussa 2007 R on ilmoittanut aikomuksestaan kutsua yhtiökokous koolle käsittelemään vuoden 2006 tilinpäätöstä. Tilintarkastuskertomus on päivätty 26.12.2007, koska juuri sinä päivänä KHT D on luovuttanut tilintarkastuskertomuksen.

KHT D:n vastine lisäkantelun johdosta

KHT D on antanut lisäkantelun johdosta kirjallisen vastineensa.

KHT D:n mukaan Ab Eukko Oy:n tilinpäätöksestä tilikaudelta 2007 sekä siihen kiinteästi liittyvästä toimintakertomuksesta käy selkeästi ilmi, mistä maksamattomien osakkeiden osalta on kysymys. Amerikkalainen samalla alalla toimiva yhtiö on tehnyt sitovan merkintäsopimuksen Ab Eukko Oy:n kanssa, jossa omaan pääomaan sijoitetaan 2 400 000 euroa ja maksusuoritus on luvattu tulevaisuudella vuonna 2008. Tämä seikka käy erittäin selvästi ilmi sekä toimintakertomuksesta että tilinpäätöksestä, sen taseesta ja liitetiedoista.

KHT D katsoo, että yhtiön virallinen tilinpäätös on antanut siinä määrin tietoa, että tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen nimienomaan tältä osin olisi harhaanjohtavaa. On luonnollista, että aina voisi kertoa hieman enemmän. Kantelija viittaa siihen että osakkeen hintaan tämä optio saattaisi mahdollisesti vaikuttaa. Kysymys on puhtaasti aka-

teeminen, yhtiön tila on sellainen, ettei sen osakkeilla voida tehdä kauppaa ja osakkeiden hinta tai arvo riippuu aivan muista asioista, kuin nimenomaan tästä tilintarkastajan lausumasta.

Tilintarkastaja ei KHT D:n mielestä voi ajaa yksittäisen vähemmistöosakkaan asiaa kutsumalla yhtiökokouksen koolle. Tilintarkastajana KHT D on tilintarkastuskertomuksessa varsin seikkaperäisesti informoinut yhtiökokousten pitämisestä ja siten samalla pitämättömydestä. Koska tilintarkastuskertomus on lähtökohtaisesti poikkeamaraportti, näistä selvityksistä voidaan myös lukea tilintarkastajan "kritiikki" huonosti hoidetusta hallinnosta tältä osin. Tämän ymmärtää kertomuksesta sellainen, joka lukee sitä ajatuksella ja asenteella. Tilintarkastuskertomuksen laajentaminen tältä osin on harhaanjohtavaa ja virheellistä, koska kertomuksessa tulee keskittyä yhtiön kannalta oleellisiin seikkoihin.

KHT B:n vastine

KHT B on antanut asian johdosta TILAlle kirjalliset kommenttinsa ja vastineen. KHT B:n mukaan hänen antamiensa kommentteja tulee käsitellä osana vastinetta.

KHT B:n mukaan Ab Eukko Oy on valinnut KHT-yhteisö A:n yhtiön tilintarkastajaksi ylimääräisessä yhtiökokouksessaan 23.6.2006. KHT-yhteisö A on ollut merkittynä kaupparekisteriin yhtiön tilintarkastajaksi. A on myös osallistunut yhtiön yhtiökokoukseen, johon osallistui suuri määrä yhtiön 250 osakkaasta.

KHT B:n mukaan R:n laatima tilinpäätös tilikaudelta 2006 oli valmistunut ja allekirjoitettu 7.3.2007. A oli tehnyt tilintarkastuksen tilikaudelta 2006 riittävässä laajuudessa havaitakseen vakavia ongelmia. Ongelmista oli pitkin tilikautta ja tilintarkastuksen edetessä raportoitu R:lle vaatien korjauksia. Mihinkään oleelliseen asiaan ei kuitenkaan saatu korjausta. KHT-yhteisö A:n asema yhtiön tilintarkastajana oli epävarma tilintarkastajan valintaan liittyvän oikeusprosessin johdosta.

KHT B:n käsityksen mukaan yhtiön tilintarkastajaksi valittuna KHT-yhteisö A oli, valitusprosessista huolimatta, vastuussa tekemänsä työn tuloksen raportoimisesta yhtiön

muille osakkeenomistajille. R:n päätöksellä yhtiön hallituksessa oli vain hän itse ainoana varsinaisena jäsenenä. Hallituksen pöytäkirjalla ei siten ollut vaikutusta mihinkään. Ainoa mahdollinen raportointitapa oli tilintarkastuslain mukainen tilintarkastuskertomus.

KHT B:n mukaan tilintarkastuksen yhteydessä kiinnitettiin huomiota menoihin, joiden R kertoi kohdistuvan aikaisempiin tilikausiin. Niitä ei kuitenkaan oltu kirjattu kuluksi aiemmin eikä yhtiön aiempien tilinpäätösten mukaan mitään tällaisia sitoumuksia tai velkoja ollut olemassa. Useat tällaiset suoritukset perustuivat KHT B:n mukaan R:n kertomiin suullisiin sopimuksiin hänen lähipiirinsä kanssa.

Vuoden 2006 aikana yhtiö oli maksanut puoliksi R:n omistamalle Metalli Oy:lle sekä hänen lähipiiriinsä kuuluvalla T:mi Medallille yhteensä 109 800 euroa, mitkä oli kirjattu kuluksi tilinpäätöksessä. Näiden yhtiöiden laskujen selitteenä olivat viittaukset uusmerkintäannin provisioista. Edellinen uusmerkintäanti oli tehty vuonna 2005. Vuonna 2006 tai sen jälkeen ei ole tehty uusmerkintäantia. Sana "provisio" viittaa KHT B:n mukaan maksuun aikaansaaduista osakemerkinnöistä. KHT B:n tulkinnan mukaan R:n lähipiirille, jopa R:n itselleen jääneet varat on maksettu joko vuoden 2005 uusmerkintäannin provisioidina tai sitten ne ovat lahjoitus tai osingon nosto R:lle. Mitään perustetta maksaa provisioita uusmerkintäannista vuonna 2006 ei ole ollut. Jos mainitut suoritukset ovat laskujen mukaan merkintäprovisioita, ne on merkitty väärälle tilikaudelle. Kulukirjaus olisi pitänyt tapahtua jo vuonna 2005, jolloin merkinnät on saatu tilille ja työ on tehty. Silloin ne puuttuvat yhtiön veloista per 1.1.2006 eli edellisestä tilinpäätöksestä.

Mikäli kulut ovat edellisen tilikauden kuluja, ei niitä KHT B:n mukaan saa kirjata kuluksi vuoden 2006 tuloslaskelmassa. Ne olisi tullut kirjata suoraan omasta pääomasta eikä lainkaan tuloslaskelmaan.

KHT B:n mukaan tilintarkastuslain tarkoitus on turvata osakkeenomistajille oikea tieto omistamansa yhtiön asioista. KHT B:n mukaan Ab Eukko Oy:n tilinpäätös ei anna oikeaa kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja ta-

loudellisesta asemasta. Yhtiön tilinpäätöksen tarkoitus on ollut tukea kertomusta innovaatioyrittäjästä, joka käyttäisi vuosikausia jatkuneilla osakekauppoilla keräämänsä varat yhtiön hallitseman keksinnön prototyypin kehittämiseen ja keksinnön patentoimiseen ympäri maailmaa. KHT B totesi tilintarkastusta suorittaessaan, että yhtiöllä ei ole lainkaan voimassa olevaa sopimusta R:n kertomaan patentoituun keksintöön. Keksinnön olemassaololla ei ollut mitään merkitystä yhtiön osakkeenomistajille, koska osakkailla ei missään vaiheessa olisi ollut mitään oikeuksia keksintöön, vaikka se olisi kuinka arvokas. Yhtiöön kerättyjä varoja ei käytetty lainkaan prototyypin valmistamiseen. Osa varoista siirrettiin KHT B:n mukaan R:n lähipiirille ilman päteviä sopimuksia, osa käytettiin osakeantien markkinointiin. KHT B:n mukaan markkinointi oli ainoa työ, jota R teki sinä aikana, kun KHT-yhteisö A toimi Ab Eukko Oy:n tilintarkastajana.

KHT B:n mukaan innovaatioyrittäjän suurin omaisuus on immateriaalioikeus keksintöön, johon koko toiminta perustuu. R ei KHT-yhteisö A:n saamien tietojen mukaan ollut koskaan edes hakenut patenttia kyseiselle keksinnölle.

KHT B:n mukaan R on luonut tarinan, jonka perusteella ihmiset ovat sijoittaneet suuria määriä rahaa. Sijoittajilla on oikeus saada oikeaa ja selkeää tietoa siitä, mitä heidän omistamassaan yhtiössä tapahtuu ja mihin heidän sijoituksensa oikeasti käytetään. Tähän tarkoitukseen laaditaan tilinpäätökset. Yhtiön johdon toimet kuuluvat tilintarkastuksen piiriin. Yhtiön olisi tullut kertoa osakkeenomistajille, että yhtiöllä ei ole oikeuksia keksintöön ja että prototyypin kehittämiseen ei ole käytetty kerättyistä varoista senttiäkään. Tilintarkastajan tehtävä on kertoa nämä asiat. Tilintarkastuspöytäkirja annetaan yhtiön hallitukselle, johon kuului vain R. Pöytäkirja ei siten olisi johtanut mihinkään. Asiat olivat myös niin vakavia, että niiden kertominen tilintarkastuskertomuksessa oli KHT B:n mielestä välttämätöntä.

KHT B:n mukaan tilintarkastuksessa kävi ilmi, että kaikki lähivuosien tilinpäätökset ovat olleet perusteeltaan pahasti vääriä. KHT B on tilinpäätöksen 2006 lukuja läpikäydessään

tullut vakuuttuneeksi siitä, että R tulee myöhemmin maksamaan yhtiön tililtä kuluja, joiden oikeutusta hän perustelee suullisella sopimuksella ja kulun kohdistumisella aikaisempiin vuosiin. Tilintarkastuksen yhteydessä R:ltä ei saatu minkään tasoista vakuutusta siitä, että vuoden 2006 tilinpäätöksen velat ja vastuut olisivat kattavat. Tästä syystä KHT B on päätenyt kirjoittamaan kertomukseen, että tilinpäätöstä ei voi vahvistaa.

KHT B:n mukaan tilintarkastuksen yhteydessä tarkastustyön suorittanut tiimi tapasi useita kertoja R:n ja keskusteli tämän kanssa yhtiön johtamisesta, lainsäädännöstä, R:n toiminnassa havaituista vakavista ongelmista ja yhtiön toiminnan sisällöstä. KHT B:n mukaan hän uskoi toimeksiannon alkuvaiheessa useiden osakeyhtiölain vastaisuuksien ja väärin hoidettujen asioiden johtuvan osaamattomuudesta ja tietämättömyydestä. R kuitenkin toimi tietoisesti haluamallaan tavalla, hän ei muuttanut käytöstään eikä toimiaan saamastaan ohjauksesta ja moitteista huolimatta.

KHT B:n mukaan Ab Eukko Oy:n yhtiökokouksia ei pidetty osakeyhtiölain edellyttämällä tavalla. Yhtiökokouksissa R on ilmoittanut, ettei osakkaan oikeuksia ole muilla osakkailla kuin hänellä itsellään.

KHT B:n vastineessa esittämänsä käsityksen mukaan R:n tapa johtaa yhtiötä on ollut täysin sopimaton ja törkeä. KHT B:n mukaan on selvää, että myös rangaistavuuden kriteerit rikoslain edellyttämällä tavalla täyttyvät.

KHT B tuli tilintarkastuksen yhteydessä tietoiseksi merkittävistä ongelmista, joita R halusi salata muilta osakkailla. Vaatimuksista huolimatta R ei halunnut korjata asioita eikä informoida muita osakkaita yhtiön todellisesta tilasta.

KHT B on käsityksensä mukaan antanut tilintarkastuskertomuksen lain tarkoittamalla tavalla, tuoden esiin kertomuksessa asemaansa vaikuttavat seikat sekä oleelliset, vakavat ongelmat, joita R:n johtama yhtiö ja sen yksijäseninen hallitus on hänen mielestään aiheuttanut.

KHT B:n mukaan tilintarkastuslaissa ei rajoiteta tilintarkastuskertomuksen laajuutta. Hän

on kokemuksensa perusteella arvioinut tilanteen edellyttävän hyvin poikkeuksellisen tilintarkastuskertomuksen antamista. KHT B:n mukaan negatiivinen sävy ja asioiden esittäminen laajasti tilintarkastuskertomuksessa on ollut hänen tavoitteensa. Hän on pyrkinyt tilintarkastuskertomuksessa kertomaan osakkaille selkeästi ja suoraan, että suuret asiat eivät ole totta. Yhtiötä johdetaan kelvottomasti ja siihen ei kannata sijoittaa yhtään senttiä.

KHT B:n tarkoituksena on ollut kertoa tosiasiat ja niiden vaikutus yhtiön osakkaille. Tärkeimpiä faktoja olivat tieto siitä, ettei mitään tuotekehitysprojektia prototyypin rakentamiseksi ole edes aloitettu ja että yhtiöllä ei ole mitään oikeuksia keksintöön.

KHT B on vielä vastineessaan vastannut vastinepyynnössä hänelle esitettyyn kysymyksen siitä, ovatko tilintarkastuskertomuksessa hänen mainitsemansa seikat muun muassa yhtiön ja sen pääomistajan välisestä sopimuksesta, pääomistajan ja yhtiön aikaisemista patenttihakemuksista, yhtiön aiemmasta selvitystilasta, aikaisempien tilikausien tuloksista, yhtiön varojen käytöstä ja yhtiön taloudellisesta kehityksestä olleet hänen käsityksensä mukaan tarkastustehtävään kuuluvia ja sellaisia, etteivät ne oikeudettomasti ole aiheuttaneet haittaa tarkastuskohteelle.

KHT B:n mukaan rikosoikeudelliset tunnusmerkit täyttävistä toimista raportointina tilintarkastuskertomuksessa aiheuttaa väistämättä haittaa tarkastuskohteelle. Hänen mukaansa tämä ei ole ristiriidassa tilintarkastuslain kanssa. Jos avointa ja rehellistä raportointia ei voi tehdä väärin tekevän toimia haittaamatta, velvoite yleisen edun huomioimisesta pakottaa tilintarkastajan toimimaan oikein, mahdollisesta aiheutetusta haitasta huolimatta.

KHT B:n vastineen mukaan kauniin näköinen tilintarkastuskertomus, jossa täysin moraaliton yritysjohton toiminta piilotetaan tai jopa salataan osakkeenomistajilta, on sijoittajille arvoton. Todellisista ongelmista on voitava uskaltaa kirjoittaa. KHT B:n mukaan hän on raportoinut kohteliaasti, mutta kielteiseen sävyyn.

KHT B on päätenyt kirjoittamaan tilintarkastuskertomuksen, jossa hän on kuvannut

oleellimmat ongelmat perinteistä tilintarkastuskertomusta yksityiskohtaisemmin. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastaja on velvollinen antamaan tarvittavat lisätiedot kertomuksessa. Kokemuksensa ja tekemänsä tilintarkastustyön perusteella KHT B on arvioinut kertomukseensa nostamat asiat merkittäviksi ja tärkeiksi muiden osakkaiden kannalta. Hänen kertomuksessaan esiin tuomat vakavat ongelmat ovat kuuluneet nimenomaiseen tarkastustehtävään sen oleellisena osana ja niiden raportointi on ollut lain tarkoittaman velvollisuuden täyttämistä.

KHT B:n mukaan tilintarkastajien ammattikunta on aina syytetty merkityksettömien vakio kertomusten kirjoittamisesta. Tämä luo kuvaa asioita ymmärtämättömästä, omaa vastuutaan pelkäävästä kumileimasimesta, jonka työn tuloksena ei kukaan saa mitään todella tarvitsemaansa tietoa tarkastuksen kohteesta.

KHT B:n mukaan hän ei ole tarkoituksella aiheuttanut tarkastuskohteelle haittaa. Haitta ei ole seurausta hänen ammattitaidolla tekemästään rehellisestä, lain mukaisesta raportoinnista, vaan tarkastuksen kohteen omasta valinnasta toimia väärin, lakien vastaisesti ja moraalittomasti.

KHT B on vastineessaan myöntänyt, että hänen allekirjoittamaansa tilintarkastuskertomukseen sisältyy virhe siltä osin kuin siinä on väitetty, ettei yhtiö tai R ole milloinkaan jättänyt yhtään patenttihakemusta. KHT B:n mukaan virhe on johtunut hänen patentti- ja rekisterihallituksesta saamastaan virheellisestä tiedosta.

KHT B on tarjoutunut korjaamaan tekemänsä virheen, mutta R ilmoitti, ettei hän tule esittämään KHT B:n allekirjoittamaa kertomusta yhtiökokouksessa eikä virheen korjaaminen siitä syystä ole tarpeen.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA otti kantaa siihen, ovatko KHT-yhteisö A ja sen nimeämä päävastuullinen tilintarkasta-

ja KHT B toimineet tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Ab Eukko Oy:n tilikauden 2006 tilintarkastuksessa.

TILA otti kantaa siihen, ovatko KHT-yhteisö C ja sen nimeämä päävastuullinen tilintarkastaja KHT D toimineet tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Ab Eukko Oy:n tilikausien 2006 ja 2007 tilintarkastuksessa.

Arvioitaessa tilintarkastajan toimintaa sovelletaan tilintarkastuslakia (936/1994). TILA:n suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

TILAlla ei ole toimivaltaa ottaa kantaa siihen, onko Ab Eukko Oy:n tilinpäätöksessä virheitä eikä siihen, antaako tilinpäätös oikean kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

2 Tapahtumien kulku

2.1 Tilintarkastajan valinta

Kaupparekisteriin yhtiön tilintarkastajaksi on 30.6.2006 merkitty KHT-yhteisö A, päävastuullisena tilintarkastajana KHT B ja 3.9.2007 KHT-yhteisö C, päävastuullisena tilintarkastajana KHT D. Ab Eukko Oy:n yhtiöjärjestyksen 7 §:n mukaan yhtiöllä on yksi varsilintarkastaja. Tilintarkastajat valitaan tehtäväänsä toistaiseksi.

KHT-yhteisö A on valittu Ab Eukko Oy:n tilintarkastajaksi ylimääräisessä yhtiökokouksessa 23.6.2006. Yksipuolisella tuomiolla 28.12.2006 yhtiökokouksen päätös on julistettu pätemättömäksi. Ab Eukko Oy on hakenut takaisinsaantia yksipuolisen tuomion johdosta. Käräjäoikeus on tuomiolla 5.9.2007 hylännyt yhtiön takaisinsaantikanteen.

KHT-yhteisö C on valittu Ab Eukko Oy:n tilintarkastajaksi ylimääräisessä yhtiökokouksessa 15.8.2007. Käräjäoikeudelle osoitetulla 28.8.2007 päivätyllä moitekanteella on vaadittu yhtiökokouksen päätöksen kumoamista.

2.2 Tilikauden 1.1.–31.12.2006 tilintarkastuskertomukset

KHT-yhteisö A on 11.6.2007 antanut tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2006. Tilintarkastuskertomuksen on allekirjoittanut KHT B.

Tilintarkastuskertomuksen mukaan

- 1) tilinpäätös ja toimintakertomus eivät ole laadittu kirjanpitolain sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden lakien mukaisesti
- 2) tilinpäätös ja toimintakertomus eivät anna kirjanpitoaissa tarkoitetulla tavalla oikeita ja riittäviä tietoja yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- 3) tilinpäätöstä ei voida vahvistaa
- 4) vastuuvapautta ei voida myöntää
- 5) hallituksen esitys tilikauden tappion kirjauksesta on osakeyhtiölain mukainen.

KHT-yhteisö C on 26.12.2007 antanut tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2006. Tilintarkastuskertomuksen on allekirjoittanut KHT D.

Tilintarkastuskertomuksen mukaan

- 1) tilinpäätös on laadittu kirjanpitolain sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti
- 2) tilinpäätös ja toimintakertomus antavat kirjanpitoaissa tarkoitetulla tavalla, edellä mainitut lisätiedot huomioiden, oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- 3) tilinpäätös voidaan vahvistaa, edellä mainitut lisätiedot huomioiden
- 4) vastuuvapaus voidaan myöntää hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle, paitsi edellä kuvatun osakeyhtiölain rikkomisesta mahdollisesti aiheutuvien vahinkojen osalta
- 5) hallituksen esitys tilikauden tappion käsitteystä on osakeyhtiölain mukainen.

2.3 Tilikausi 1.1.2007 – 31.12.2007

KHT-yhteisö C on 1.12.2008 antanut tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2007. Tilintarkastuskertomuksen on allekirjoittanut KHT D.

Tilintarkastuskertomuksen mukaan

- 1) tilinpäätös on laadittu kirjanpitolain sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti
- 2) tilinpäätös ja toimintakertomus antavat kirjanpitoaissa tarkoitetulla tavalla, edellä

mainitut lisätiedot huomioiden, oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta

3) tilinpäätös voidaan vahvistaa, ottaen huomioon edellä mainitut huomautukset

4) vastuuvapaus voidaan myöntää hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle, paitsi edellä kuvatun osakeyhtiölain rikkomisesta mahdollisesti aiheutuvien vahinkojen osalta

5) hallituksen esitys tilikauden tappion käsitte-lystä on osakeyhtiölain mukainen.

Tilintarkastuskertomuksen mukaan ”yhtiöllä on ollut neuvotteluja yksittäisen merkittävän sijoittajan kanssa prototyypin rahoittamiseksi. Tältä osin taseeseen merkitty erä ”Maksamattomat osakkeet” koostuu kokonaisuudessaan sijoittajan tekemästä osakeantimerkinnästä, jota ei ole maksettu eikä rekisteröity tilintarkastuksen päiväykseen mennessä. Asiaan liittyvät päätökset ovat näin ollen rekisteröi- nin osalta vanhentuneet.”

Ab Eukko Oy:n taseen 31.12.2007 liitetietojen mukaan yhtiö on tilikauden aikana sopinut uusmerkintäsopimuksen, jonka mukaan osakeannissa merkitään yhtiön osakkeita 1 600 kappaletta 1 500 euroa per osake. Osakeanti on kirjattu taseeseen an maksamattomat osakkeet per osakeanti. Toimintakertomuksen mukaan yhtiökokous hyväksyi uusmerkintätarjouksen kolmen vuoden ajaksi.

Ab Eukko Oy:n tilikauden 2007 toimintaker- tomuksen mukaan ”Yhtiö teki merkintäsopi- muksen 16.11.2007 MT:n kanssa USA:sta joka jakaantuu kahteen osaan ensimmäinen maksusuoritus tulee vuonna 2008 summal- taan 1,5 milj euroa ja siitä vuoden kuluttua toinen erä arvoltaan 0,9 milj .euroa yhteis- summaltaan 2,4 milj. euroa, jossa optiona 2,1 milj. euron edestä osakkeita jotka ilmenevät sopimuksesta. Sopimuksen kokonaisarvo voi nousta 4,5 milj. euroon, mikäli optio lunaste- taan.”

2.4 Käräjäoikeuden tuomio

Käräjäoikeus on helmikuussa 2009 tuominnut R:n törkeästä petoksesta 1 vuoden ja 7 kuu- kauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja määrännyt hänet liiketoimintakieltoon kuu- deksi vuodeksi. R on lisäksi velvoitettu suorit- tamaan yksityisoikeudellisia korvauksia ereh-

dytetyiksi tulleille asianomistajille näiden os- tamistaan osakkeista maksamat summat se- kä asianselvitys- ja oikeudenkäyntikuluja. Käräjäoikeuden turvaamistoimi 18.10.2007, jolla on määrätty omaisuutta pantavaksi va- kuustakavarikkoon ja hukkaamiskieltoon on määrätty peräytymään siltä osin kuin turvaa- mistoimi on kohdistunut Ab Eukko Oy:n omaisuuteen.

Syyte kirjanpitorikoksesta ajalla 1.1.2005– 25.9.2007 on käräjäoikeuden tuomiolla hylät- ty.

Käräjäoikeuden tuomio ei ole lainvoimainen.

3 Sovellettavat säännökset

3.1 Tilintarkastuksessa noudatettavat sään- nökset

Osakeyhtiön tilintarkastuksessa noudatetaan tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä ja tilikauden 2006 osalta osakeyhtiölain (734/78) säännöksiä sekä tilikauden 2007 osalta osa- keyhtiölain (624/2006) säännöksiä.

Osakeyhtiön tilintarkastuskertomus ja muut tilintarkastajan raportit annetaan tilintarkas- tuslain mukaan. Tilintarkastuslain 19 §:n mu- kaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Kertomus on luovutettava yhteisön hallitukselle vähin- tään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi. Ti- lintarkastuskertomuksen on sisällettävä lau- sunto tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1– 5 kohdassa tarkoitetuista seikoista.

Tilintarkastuskertomuksen on sisällettävä lausunto:

- 1) siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mu- kaisesti;
- 2) siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;
- 3) tilinpäätöksen vahvistamisesta;
- 4) tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen esittämällä tavalla; sekä
- 5) vastuuvapaudesta

Tilintarkastajan tulee tilintarkastuslain 19 §:n mukaan esittää kertomuksessaan muistutus, jos yhteisön yhtiömies, hallituksen puheenjohtaja tai sen jäsen, taikka toimitusjohtaja on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus taikka muuhun yhteisöä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen vastaiseen toimintaan.

Tilintarkastuslain 19 §:ssä säädetään myös siitä, että tilintarkastajan tulee kertomuksessaan tarvittaessa täydentää tilinpäätöstietoja. Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastaja voi antaa tilintarkastuskertomuksessa lisätietoja, jos tilintarkastaja katsoo sen olevan tarpeen.

3.2 Hyvän tilintarkastustavan vaatimukset

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

Hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, joka muodostuu huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamasta tilintarkastuskäytännöstä. Tilintarkastuslain esityöt (HE 295/1993), keskeinen oikeuskirjallisuus sekä TILA:n ja VALA:n ratkaisukäytäntö ilmentävät osaltaan, mitä hyvä tilintarkastustapa edellyttää tilintarkastuskertomukselta.

Tilintarkastuslain esitöissä (HE 295/1993) on 19 §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa todettu muun muassa seuraavasti:

- Tilintarkastajan tulee raportoinnissaan aina kiinnittää huomiota omistajien ja muiden sidosryhmien tiedontarpeeseen. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää tilintarkastuslain 19 §:ssä mainitut viisi lausuntoa. Kielteiset lausunnot on perusteltava.
- Tilintarkastaja ei voi edellyttää, että tilinpäätöksen tulisi sisältää tietoja, joita tilinpäätöksen laatimiseen sovellettavan lain mukaan ei tule antaa. Tilintarkastaja voi

itsekin pykälän 3 momentin nojalla antaa lisätietoja, jos katsoo sen olevan tarpeen.

- Tilintarkastaja voi täydentää ja korjata tilinpäätöstietoja. Täydentämällä tai korjaamalla tilinpäätöstietoja tilintarkastaja voi välttyä antamasta kielteisen tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1—3 kohdan tarkoittaman lausunnon.
- Tilintarkastaja voi kertomuksessaan ilmoittaa vain tarkastustehtävään kuuluvia seikkoja. Tiedot eivät saa oikeudettomasti aiheuttaa haittaa tarkastuskohteelle.

Oikeuskirjallisuudessa (Aho – Vänskä 1996, Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa s. 113–134, Riistama 1999 Tilinpäätöksen teoria ja käytäntö, s. 286–290, Suomela – Palvi – Karhu 1995, Tilintarkastuslaki s. 93–105, Horsmanheimo – Steiner 2002, Tilintarkastusasiakkaan opas s. 260–272) on todettu muun muassa, että:

- Tilintarkastuskertomukseen sisällytetään laissa edellytettyjen kannanottojen lisäksi tilintarkastajan kulloinkin tarpeelliseksi katsoma informaatio.
- Tilintarkastajalla on mahdollisuus täydentää tilinpäätöksen tietoja tilintarkastuskertomuksessaan, jos oikeiden ja riittävien tietojen saanti tilinpäätöksestä sitä edellyttää. Toisaalta kirjanpitolaissa ei edellytetä sitä, että yhtiön intressiryhmät saavat tilinpäätöksestä kaikki tarvitsemansa tiedot.
- Tilintarkastaja voi kertomuksessaan esittää tilinpäätöksen virheet ja puutteellisuudet. Jos tilintarkastaja katsoo, että lisäinformaatio on riittävä tilinpäätöksen oikaisemiseksi ja korjaamiseksi, tilintarkastaja voi puoltaa tilinpäätöksen vahvistamista kokonaisuudessaan ottaen huomioon tilintarkastuskertomuksessa annettu lisätieto. Tilintarkastaja voi myös ilmoittaa lausunnossaan, minkä seikan osalta hän ei puolla vahvistamista.
- Tilintarkastaja puoltaa tilinpäätöksen vahvistamista, jos tilinpäätös on laadittu kirjanpitolaista ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden lakien mukaisesti. Tilintarkastaja voi todeta tilinpäätöksen olevan laadittu oikein kaikilta multa osin, paitsi tilintarkastuskertomuksessa erikseen mainituilta osin. Tilinpäätös saattaa sisältää muutaman oleellisen virheellisyyden tai se saattaa olla tietyiltä osin oleellisesti

- puutteellinen. Tällaisessa tilanteessa tilintarkastaja esittää kertomuksessaan tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1) ja 2) kohtiin liittyvät virheellisuudet ja siinä ilmenneet puutteellisuudet. Jos tilintarkastaja katsoo, että tilintarkastuskertomuksessa annettu lisäinformaatio on riittävä tilinpäätöksen oikaisemiseksi ja korjaamiseksi, tilintarkastaja voi puoltaa tilinpäätöksen vahvistamista kokonaisuudessaan ottaen huomioon annettu lisätieto.
- Tilintarkastajat eivät välttämättä ole samaa mieltä tilintarkastuksen tuloksista. On esimerkiksi mahdollista, että yksi tilintarkastaja on sitä mieltä, että vastuuvapaus voidaan myöntää toisen tilintarkastajan ollessa eri mieltä. Tällöin yhtiökokouksella on kaksi toisistaan poikkeavaa kertomusta. Yhtiökokous tekee tällöin lopullisen ratkaisun vastuuvapauden myöntämisestä.
 - Tilintarkastajan tulee seurata yhtiön toimintaa tilikauden jälkeen tilintarkastuksen allekirjoituspäivään asti. Tilintarkastuskertomuksen lukijan on pystyttävä olemaan varma siitä, että kertomuksen päiväykseen mennessä tapahtuneet tilinpäätökseen vaikuttavat oleelliset seikat on tuotu hänen tietoonsa.
 - Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja toteaa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastukseen mahdollisesti liittyvät poikkeukselliset olosuhteet.

Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) 23.11.1995 antaman lausunnon mukaan:

- Tilintarkastuksen tarkoituksena on todeta, että tuloslaskelma on laadittu kirjanpitolain mukaan, ja että taseessa olevat varat on oikein arvostettu. Tarkoituksena on myös todeta, että yhtiö omistaa mainitut varat ja sillä on taseessa mainitut velat.
- Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu, että vähäisistä tai epäolennaisista teoista riittää raportointi yhtiön johdolle. Epäselvissä tapauksissa tulee noudattaa pidättyväisyyttä.
- Tilintarkastajan on tarkastettava ja raportoitava sellaisista seikoista, joita sidosryhmät tarvitsevat tilinpäätöksen välityksellä omaa päätöksentekoaan varten. Tällaiset seikat voivat koskea yhteisön toiminnan tulosta, taloudellista asemaa sekä yhteisön toimintaedellytyksiä jatkossa.

TILA on aikaisemmassa ratkaisukäytännössään (TILA 2/2005 ja TILA 2/2003) arvioinut hyvän tilintarkastustavan sisältöä tilintarkastajan raportoinnissa. TILA:n ratkaisukäytännön mukaan:

- Hyvän tilintarkastustavan mukaan lopullisten arvioiden ja ehdottomien päätelmien tekeminen ei yleensä kuulu tilintarkastajalle.
- Tilintarkastajan on pitäydyttävä raportoinnissaan neutraaleihin ilmaisuihin sekä pyrittävä välttämään ehdottomia kannanottoja epävarmoihin ja riidanalaisiin seikkoihin.

3.3 Tilintarkastustyön dokumentointia koskevat vaatimukset

Tilintarkastustyön dokumentointi kuuluu hyvän tilintarkastustapaan. Tilikauden 2006 tilintarkastuksen dokumentointiin sovelletaan tilintarkastusalan suositusta 230 (Dokumentointi) Suosituksen mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tilintarkastuskertomuksen antamiseksi sekä sen toteamiseksi, että tilintarkastustyö on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastajan työpapereiden tarkoituksena on a) tukea tilintarkastuksen suunnittelua ja toteutusta; b) tukea tilintarkastuksen valvontaa ja työn läpikäyntiä; ja c) taltioida ne tilintarkastusta suoritettaessa hankitut tiedot (tilintarkastusevidenssi), joihin perustuen tilintarkastaja on antanut lausuntonsa.

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

Tilikauden 2007 tilintarkastuksen dokumentointiin sovelletaan tilintarkastusstandardia 230 (Tilintarkastusdokumentaatio). Standardin mukaan tilintarkastajan tulisi laatia tilintar-

kastusdokumentaatio, joka sisältää tilintarkastuksen perusteena olevat tiedot, joita on tarpeellinen määrä ja jotka soveltuvat tarkastukseen; ja evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suoritettu tilintarkastusstandardien sekä sovellettavien lainsäädäntöön ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.

Tilintarkastajan työpapereiden tarkoituksena on muun muassa a) auttaa tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteuttamisessa; b) auttaa valvonnasta vastaavia ohjaamaan ja valvomaan tilintarkastustyötä; c) mahdollistaa sen, että tilintarkastustiimi pystyy vastaamaan suorittamastaan työstä.

Tilintarkastusstandardin 230 mukaan tilintarkastajan tulisi laatia tilintarkastusdokumentaatio siten, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen; a) niiden tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laadusta, jotka on suoritettu tilintarkastusstandardien sekä sovellettavien lainsäädäntöön ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi; b) tilintarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tilintarkastusevidenssistä; ja c) tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä asioista ja niitä koskevista johtopäätöksistä.

4 TILA:n arvio KHT-yhteisö KHT-yhteisö A:n ja sen päävastuullisen tilintarkastajan KHT B:n toiminnasta sekä KHT-yhteisö C:n ja sen päävastuullisen tilintarkastajan KHT D:n toiminnasta

4.1 Tilikausi 2006

4.1.1 Toimeksianto tilintarkastuksen suorittamiseen

KHT D

KHT D on vastineessaan viitannut allekirjoittamaansa tilintarkastuskertomukseen ja siinä olevaan informaatioon siitä, että KHT-yhteisö C:n valinta yhtiön tilintarkastajaksi saattaa olla pätemätön. KHT D on vastineessaan perustellut, miksi hän on allekirjoittanut tilintarkastuskertomuksen suorittamastaan tilintarkastuksesta, vaikka on ollut tietoinen tilintarkastajan valinnan mahdollisesta pätemät-

tömyydestä. KHT D:n työpaperit vahvistavat hänen harkintansa oikeutta antaa tilintarkastuskertomus sekä sen, että hän on vastineessaan mainitsemillaan perusteilla päättänyt siihen, että hänellä on velvollisuus antaa tilintarkastuskertomus suorittamastaan tilintarkastuksesta.

Saadun selvityksen perusteella ei TILA:n mielestä voida päätellä, että KHT D:n päätös allekirjoittaa tilintarkastuskertomus suorittamastaan tilintarkastuksesta olisi tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

KHT B

KHT B on vastineessaan perustellut, miksi hän on allekirjoittanut tilintarkastuskertomuksen suorittamastaan tilintarkastuksesta, vaikka hän on ollut tietoinen käräjäoikeuden 28.12.2006 antamasta yksipuolisesta tuomiosta, jolla yhtiökokouksen päätös tilintarkastajan valinnasta on julistettu pätemättömäksi. KHT B:n työpaperit vahvistavat hänen harkintansa oikeutta antaa tilintarkastuskertomus sekä sen, että hän on vastineessaan mainitsemillaan perusteilla päättänyt siihen, että hänellä on velvollisuus antaa tilintarkastuskertomus suorittamastaan tilintarkastuksesta. KHT-yhteisö A on antanut tilintarkastuskertomuksen hetkellä, jolloin yksipuolisella tuomiolla yhtiökokouksen tilintarkastajan valintaa koskeva päätös on kumottu, mutta yhtiön takaisinsaantikanne yksipuolisen tuomion muuttamiseksi on ollut vireillä. Tilintarkastuskertomuksessa nämä seikat on mainittu.

TILA:n mielestä KHT B:n ratkaisua antaa tilintarkastuskertomus voidaan perustellusti kritisoida, koska hän on ollut tietoinen siitä, että yhtiökokouksen tilintarkastajan valintaa koskeva päätös on yksipuolisella tuomiolla kumottu. KHT B on työpapereidensa perusteella lisäksi saanut käräjäoikeuden tuomarilta tiedon siitä, että yksipuolinen tuomio on voimassa, kunnes takaisinsaantikanne on tuomioistuimessa ratkaistu. Kun asiassa otetaan huomioon KHT B:n mainitsemat perustellut sekä tilintarkastuskertomuksen sisältämä tilintarkastajan valintaa koskeva informaatio, ei TILA:n mielestä voida kuitenkaan päätellä, että KHT B:n päätös allekirjoittaa tilintarkastuskertomus suorittamastaan tilintarkastuk-

sesta olisi tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

4.1.2 Tilintarkastuskertomukset

KHT D

Tilinpäätöksen kirjanpitolain ja muiden säännösten ja määräysten mukaisuutta koskeva lausunto

KHT D on vastineessaan selvittänyt, miksi hänen mielestään Ab Eukko Oy:n tilikauden 2006 tilinpäätös on laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. KHT D on vastineessaan selvittänyt, mitkä ovat taseen merkittävimmät erät ja mitä ulkopuolisia vahvistuksia hän on käyttänyt hankkiakseen tilintarkastusevidenssin keskeisten tase-erien sisällöstä.

Tuloslaskelman osalta KHT D on erikseen selvittänyt, millä perusteilla hän pitää merkittävimmän tuloslaskelmaan sisältyvän erän ”ulkopuoliset palvelut” kuluja tilikaudelle 2006 kuuluvina. KHT D:n työpapereista käy ilmi, että hän on ollut tietoinen siitä, että KHT B on tilintarkastuksessa tehnyt sen johtopäätöksen, että ”ulkopuoliset palvelut” –erän kulut olisi tullut kirjata kuluiksi tilikauden 2005 tuloslaskelmaan. KHT D:n työpapereista käy ilmi, että hän on ammatillisen harkintansa perusteella päätenyt eri kannalle kuin KHT B.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT D:n allekirjoittaman tilintarkastuskertomuksen tilinpäätöksen laatimisen lainmukaisuutta koskeva lausunto olisi tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Oikeita ja riittäviä tietoja koskeva lausunto

KHT D on vastineessaan selvittänyt, miksi Ab Eukko Oy:n tilinpäätös tilikaudelta 2006 antaa hänen käsityksensä mukaan kirjanpito-laissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, kun otetaan huomioon hänen tilintarkastuskertomuksessa antamansa lisätiedot. KHT D on erikseen perustellut, miksi hän on pitänyt tarpeellisena antaa tilintarkastuskertomuksessa lisätietoina, että:

- yhtiö on kerännyt varoja 1,3 miljoonaa euroa kehittääkseen ja luodakseen liike-toimintaa
- immateriaalioikeuksia ei ole patentoitu
- yhtiö ei ole vielä laatinut prototyyppiä
- osakkeenomistajien kannalta yhtiön oikeus immateriaalioikeuksiin on kyseenalainen.

TILA toteaa, että tilintarkastuslain esitöiden mukaan tilintarkastaja voi täydentämällä tai korjaamalla tilinpäätöstietoja välttyä antamasta kielteisen lausunnon siitä, antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastajalla on tilintarkastuslain mukaan oikeus täydentää tilinpäätöksen tietoja, mikäli hän katsoo sen tarpeelliseksi kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n 1 momentin säännöksen täyttämiseksi.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT D:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olisi oikeita ja riittäviä tietoja toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta annetun lausunnon osalta tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Lausunto tilinpäätöksen vahvistamisesta

Tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 3 kohdan lausunto tilinpäätöksen vahvistamisesta liittyy saman momentin 1 ja 2 kohdan lausuntoihin. KHT D:n allekirjoittaman tilintarkastuskertomuksen tilinpäätöksen vahvistamista koskeva lausunto on looginen tilintarkastuskertomuksen tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdissa tarkoitettuihin lausuntoihin ja hänen tilintarkastuskertomuksessa antamaansa lisätietoon nähden.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT D:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olisi tilinpäätöksen vahvistamisesta annetun lausunnon osalta tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Vastuuvapautta koskeva lausunto

KHT D on vastineessaan selvittänyt, että hän on havainnut hallinnon tarkastuksessa Ab Eukko Oy:n johdon toimineen osakeyhtiölain

vastaisesti. KHT D:n vastineen mukaan yhtiön hallinnossa on merkittäviä puutteita. KHT D:n työpaperit vahvistavat, että hän on havainnut johdon toimineen osakeyhtiölain vastaisesti yhtiökokouksen koolle kutsumisen osalta sekä osake- ja osakasluettelon pitämisen osalta. KHT D on vastineessaan perustellut, miksi hänen mielestään Ab Eukko Oy:n johdolle ei voida myöntää vastuuvapautta siltä osin kuin osakeyhtiölakia on rikottu ja yhtiölle on mahdollisesti aiheutettu vahinkoa. KHT D:n KHT D:n lausunto vastuuvapaudesta on looginen tilintarkastuskertomukseen sisältyvän, johdon osakeyhtiölain vastaista menettelyä koskevan lisätiedon kanssa.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT D:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olisi tilinpäätöksen vahvistamisesta annetun lausunnon osalta tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Muistutus tilintarkastuskertomuksessa

Tilintarkastajan on hallinnon tarkastuksessa kiinnitettävä huomiota siihen, onko yhtiön vastuuvollisen toiminta ollut olennaisesti lainvastaista vai onko rikkomus tai laiminlyönti ollut vähäinen. KHT D on vastineessaan pitänyt hallinnon tarkastuksessa havaitsemiin puutteita merkittävinä. KHT D on tilintarkastuskertomuksessa todennut, ettei osakeyhtiölakia ole noudatettu ja ettei vastuuvapautta voi myöntää siltä osin kuin osakeyhtiölakia on rikottu ja yhtiölle on mahdollisesti aiheutettu vahinkoa. KHT D on näin tilintarkastuskertomuksessa raportoinut tilintarkastuksessa tekemänsä tarkastushavainnot yhtiön vastuuvollisen osakeyhtiölain vastaisesta toiminnasta. KHT D ei ole tilintarkastuskertomuksessa käyttänyt termiä ”muistutus”. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluvan asia ennen muotoa –periaatteen nojalla ”muistutus” -sanan käyttämättä jättämiselle ei ole annettava asiassa merkitystä, sillä sana ”muistutus” ei toisi tilintarkastuskertomuksen lisää sisältöä.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT D:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olisi tilintarkastuslakiin sisältyvän muistutusvelvollisuuden

vuoksi tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Lisätiedot tilinpäätöskertomuksessa ja tilinpäätöstietojen täydentäminen

KHT D:n vastineesta ja työpapereista käy ilmi, että hän on tilintarkastuksessa tehnyt vastaavia havaintoja kuin KHT B, mutta ei ole antanut havaintojensa perusteella lisätietoja tilintarkastuskertomuksessa siinä laajuudessa kuin KHT B. Tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan perustuu, antaako tilintarkastaja lisätietoja tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuslain mukaan velvollisuutta lisätietojen antamiseen ei ole.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT D olisi toiminnut tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun hänen allekirjoittamansa tilintarkastuskertomus ei sisällä kaikkia niitä lisätietoja, joita KHT B:n kertomus sisältää.

Helsingin Sanomissa 29.10.2007 julkaistun artikkelin mukaan Ab Eukko Oy:n osakkeista enemmistön omistavan R:n omaisuutta on määrätty hukkaamiskieltoon ja takavarikkoon miljoonan euron arvosta. Sanomien artikkelista tai mistään muustakaan TILA:n käytössä olleesta ennen 26.12.2007 julkaistusta asiasta koskevasta uutisesta ei käy ilmi, että turvaamistoimi olisi kohdistunut myös Ab Eukko Oy:n omaisuuteen.

TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT D:n olisi pitänyt tilintarkastuskertomuksen allekirjoitushetkellä 26.12.2007 tietää Ab Eukko Oy:n omaisuuteen kohdistuneesta turvaamistoimenpiteestä. Siitä syystä KHT D:n ei voida katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, vaikka hänen 26.12.2007 allekirjoittamansa tilintarkastuskertomus ei sisällä tilinpäätöstä täydentävää tietoa yhtiön omaisuuteen kohdistuneesta turvaamistoimenpiteestä.

Arvopaperimarkkinalain säännösten huomioiminen tilintarkastuksessa

KHT D on vastineessaan selvittänyt, ettei Ab Eukko Oy ole vuonna 2006 järjestänyt osakeantia tai mitään muutakaan antia, johon sovellettaisiin arvopaperimarkkinalain sään-

nöksiä. Arvopaperimarkkinalain rikkominen ei näin ollen ole hänen mukaansa ollut mahdollista. KHT D:n työpapereista käy ilmi, että hän on selvittänyt asiaa. TILA pitää KHT D:n selvitystä riittävänä.

Tilintarkastuksen ajankohta ja tilinpäätösmerkintä

KHT D on vastineessaan selvittänyt, milloin hän on suorittanut Ab Eukko Oy:n tilikauden 2006 tilintarkastuksen ja minä päivänä hän on tehnyt tilinpäätösmerkinnän tilinpäätökseen. KHT D on myös selvittänyt luovuttaneensa tilintarkastuskertomuksen yhtiön hallitukselle 26.12.2007. Yhtiökokousta, jossa tilinpäätös tilikaudelta 2006 on esitettävä vahvistettavaksi, ei ole pidetty. Tilintarkastuskertomus on näin ollen luovutettu tilintarkastuslain 19 §:ssä säädettyssä ajassa.

Tilintarkastaja ja yhtiökokouksen koolle kutsuminen

KHT D on vastineessaan perustellut, miksi hän ei ole yhtiön osakkaan vaatimuksesta huolimatta kutsunut yhtiökokousta koolle. Osakeyhtiölain 9 luvun 8 §:n 2 momentin mukaan tilintarkastajalla on oikeus kutsua tietyissä tilanteissa yhtiökokous koolle. Laissa ei ole asetettu tilintarkastajalle velvollisuutta kutsua yhtiökokous koolle. TILA pitää KHT D:n selvitystä riittävänä.

Osakkeiden luovuttaminen apporttia vastaan

TILA:n käytössä olleesta aineistosta ei ole löytynyt vahvistusta sille, että Ab Eukko Oy:n osakkeita olisi tilikaudella 2006 merkitty apporttiomaisuutta vastaan. Siitä syystä TILA ei arvioi KHT D:n toimintaa tältä osin.

KHT B

Tilinpäätöksen kirjanpitolain ja muiden säännösten ja määräysten mukaisuutta koskeva lausunto

KHT B on vastineessaan perustellut, millä perusteilla hän on antanut tilinpäätöksen kirjanpitolain ja muiden säännösten ja määräysten mukaisuutta koskevan kielteisen lausunnon. KHT B on vastineessaan erikseen perustellut, miksi hänen mielestään tuloslaskel-

man merkittävimmän erän ”ulkopuoliset kulut” kuluja ei olisi tullut lainkaan kirjata tilikauden 2006 kuluihin ja tilinpäätös on siksi laadittu kirjanpitolain vastaisesti. KHT B:n työpaperit vahvistavat, että hän on tekemiensä havaintojen johdosta ammatillista harkintaa käyttäen tehnyt johtopäätöksensä, jonka hän on tuonut esiin tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuskertomuksesta ilmenee, kuinka tilinpäätös poikkeaa lain edellyttämästä.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT B:n allekirjoittaman tilintarkastuskertomuksen tilinpäätöksen laatimisen lainmukaisuutta koskeva lausunto olisi tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Oikeita ja riittäviä tietoja koskeva lausunto

KHT B on allekirjoittamassaan tilintarkastuskertomuksessa perustellut, miksi hän on antanut kielteisen lausunnon toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. KHT B on toisin kuin KHT D päätenyt siihen, että hänen tilintarkastuskertomuksessa antamistaan lisätiedoista huolimatta tilinpäätös ei anna oikeita ja riittäviä tietoja yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. KHT B:n vastineesta ja työpapereista ilmenee, että hän on arvioinut tilinpäätöstietoja kokonaisuudessaan tilintarkastuskertomuksen lukijan kannalta antaessaan kielteisen lausunnon.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT B:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olisi oikeita ja riittäviä tietoja toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta annetun lausunnon osalta tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Lausunto tilinpäätöksen vahvistamisesta

KHT B on allekirjoittamassaan tilintarkastuskertomuksessa perustellut, miksi hän on antanut kielteisen lausunnon tilinpäätöksen vahvistamisesta. Tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 3 kohdan lausunto tilinpäätöksen vahvistamisesta liittyy saman momentin 1 ja 2 kohdan lausuntoihin. Kun 1 ja 2 kohdan lausunnot ovat kielteisiä ja syynä on olennainen virhe tilinpäätöksessä, on 3 kohdan lausunnonkin oltava kielteinen.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT B:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olisi tilinpäätöksen vahvistamisesta annetun lausunnon osalta tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Vastuuvapautta koskeva lausunto

KHT B on allekirjoittamassaan tilintarkastuskertomuksessa perustellut, miksi hän on antanut vastuuvapautta koskevan kielteisen lausunnon. KHT B:n vastineesta ja työpapereista ilmenee, miten yhtiön vastuuvastainen on KHT B:n käsityksen mukaan syyllistynyt yhteisöä koskevan lain mukaan vahinkoa yhtiölle tuottaneeseen tekoon tai laiminlyöntiin.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT B:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olisi vastuuvapaudesta annetun kielteisen lausunnon osalta tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Muistutus tilintarkastuskertomuksessa

KHT B:n allekirjoittamaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy kaksi muistutusta toimista, joista saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus. Muistutukset ovat loogisia KHT B:n vastuuvapautta koskevan lausunnon kanssa.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT B:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olisi siihen sisältyvien muistutusten osalta tilintarkastuslain tai hyvä tilintarkastustavan vastainen.

Lisätiedot tilinpäätöskertomuksessa ja tilinpäätöstietojen täydentäminen

KHT B on vastineessaan perustellut, miksi hän on täydentänyt tilinpäätöstietoja ja miksi hän on antanut runsaasti lisätietoja allekirjoittamassaan tilintarkastuskertomuksessa. KHT B:n on vastineessaan todennut pyrkineensä siihen, että tilinpäätöstä täydennettäisiin siten, ettei tilintarkastajan tarvitsisi esittää arvostelua tilintarkastuskertomuksessaan. KHT B on myös perustellut, miksi kaikki hänen allekirjoittamassaan tilintarkastuskertomuk-

sessä esiintuodut seikat ovat tilintarkastustehtävään kuuluvia. KHT B on perustellut lisäksi sitä, miksi hänen antamansa tiedot eivät oikeudettomasti aiheuta haittaa tarkastuskohteelle. KHT B:n työpaperit tukevat hänen vastineessaan esiin tuomiensa seikkoja.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT B:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olisi sen poikkeuksellisen pituuden tai runsaiden lisätietojen johdosta tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Virhe tilintarkastuskertomuksessa

KHT B:n tilintarkastajan työpapereista löytyy vahvistus hänen vastineessaan esittämälle selvitykselle siitä, että hän on saanut sittemmin paikkansa pitämättömäksi osoittautuneen sähköpostiviestin patentti- ja rekisterihallituksesta koskien R:n patenttihakemuksia. Tilintarkastaja voi yleensä luottaa viranomaiselta kirjallisesti saatuun tietoon. Virheellä ei ole ollut olennaista vaikutusta tilintarkastuskertomuksen sisältöön.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT B:n toiminta olisi ollut tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaista tilintarkastuskertomukseen sisältyneen vähäisen virheen takia.

4.1.3 Tilintarkastustyön dokumentointi

KHT D

TILA on tutustunut KHT D:n Ab Eukko Oy:tä koskeviin työpapereihin. KHT D:n työpapereiden rakenne on selkeä. Keskeiset tarkastushavainnot ja asiakirjat on dokumentoitu työpapereihin tarkastuskohteen toiminnan ja tilikauden tapahtumien mukaisella tavalla.

KHT D:n työpaperit mahdollistavat sen, että asiantunteva ulkopuolinen tarkastelija voi arvostella suoritettua työn laatua ja tasoa. KHT D:n työpaperit osoittavat, kuinka tilintarkastus on tehty.

KHT B

TILA on tutustunut KHT B:n Ab Eukko Oy:tä koskeviin työpapereihin. KHT B:n työpaperei-

den rakenne on selkeä. Keskeiset tarkastushavainnot ja asiakirjat on dokumentoitu työpapereihin tarkastuskohteen toiminnan ja tilikauden tapahtumien mukaisella tavalla.

KHT B:n työpaperit mahdollistavat sen, että asiantunteva ulkopuolinen tarkastelija voi arvostella suoritettua työn laatua ja tasoa. KHT B:n työpaperit osoittavat, kuinka tilintarkastus on tehty.

4.1.4 KHT-yhteisö C:n toiminta

TILA:n saama selvitys ei osoita, että KHT-yhteisö C olisi laiminlyönyt valvontavelvollisuutensa tai jättänyt antamatta KHT D:lle riittäviä resursseja tilintarkastuksen suorittamiseksi. KHT-yhteisö C ei ole menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4.1.5 KHT-yhteisö A:n toiminta

TILA:n saama selvitys ei osoita, että KHT-yhteisö A olisi laiminlyönyt valvontavelvollisuutensa tai jättänyt antamatta KHT B:lle riittäviä resursseja tilintarkastuksen suorittamiseksi. KHT-yhteisö A ei ole menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4.2. Tilikausi 2007

4.2.1 Tilintarkastuskertomus

Tilinpäätöksen kirjanpitolain ja muiden säännösten ja määräysten mukaisuutta koskeva lausunto

KHT D on vastineessaan perustellut, miksi hänen mielestään Ab Eukko Oy:n tilinpäätös tilikaudelta 2007 on laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöstä koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. KHT D on vastineessaan erikseen selvittänyt, mistä taseeseen merkittyjen maksamattomien osakkeiden osalta on kysymys. KHT D on lisäksi tilintarkastuskertomuksessa antanut maksamattomia osakkeita koskevan lisätiedon.

Ab Eukko Oy:n taseessa osakepääomaa ei ole esitetty kahtena alueränä ”osakepääoma” ja ”osakepääoman korotus” sillä tavoin kuin kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa 21.11.2006 (Tuloslaskelman ja taseen erittä-

minen), vaan taseessa on erät ”osakepääoma” ja ”osakeanti”.

TILA toteaa, että lausunto, jonka mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus eivät ole laadittu kirjanpitolain sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden lakien mukaisesti edellyttää, että tilinpäätös on laadittu olennaisesti tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten vastaisesti. Kun otetaan huomioon yhtiön toimintakertomuksessa, taseessa, taseen liitetiedoissa sekä tilintarkastuskertomuksessa annetut tiedot erästä ”maksamattomat osakkeet”, TILA mielestä ei voida katsoa KHT D:n menetelleen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti hänen antaessaan tilinpäätöksen laatimista koskevan myönteisen lausunnon tilintarkastuskertomuksessa siitä huolimatta, ettei yhtiö ole noudattanut kirjanpitolautakunnan yleisohjetta osakeyhtiön taseen oman pääoman esittämisestä.

Vastuuvapautta koskeva lausunto

KHT D on vastineessaan selvittänyt, että hän on havainnut hallinnon tarkastuksessa Ab Eukko Oy:n johdon toimineen osakeyhtiölain vastaisesti. KHT D:n lausunto vastuuvapaudesta on looginen tilintarkastuskertomukseen sisältyvän, johdon osakeyhtiölain vastaista menettelyä koskevan lisätiedon kanssa.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT D:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olisi tilinpäätöksen vahvistamisesta annetun lausunnon osalta tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Muistutus tilintarkastuskertomuksessa

Tilintarkastajan on hallinnon tarkastuksessa kiinnitettävä huomiota siihen, onko yhtiön vastuuvollisen toiminta ollut olennaisesti lainvastaista vai onko rikkomus tai laiminlyönti ollut vähäinen. KHT D on tilintarkastuskertomuksessa todennut, että maksullista osakeantia koskevaa päätöstä ei ole rekisteröity osakeyhtiölaissa säädetyn määräajan kuluessa. KHT D on lisäksi tilintarkastuskertomuksessa todennut, ettei osakeyhtiölakia ole noudatettu ja ettei vastuuvapautta voi myön-

tää siltä osin kuin osakeyhtiölakia on rikottu ja yhtiölle on mahdollisesti aiheutettu vahinkoa.

KHT D on tilintarkastuskertomuksessa raportoinnut tilintarkastuksessa tekemänsä tarkastushavainnot yhtiön vastuuvastavallisen osakeyhtiölain vastaisesta toiminnasta. KHT D ei ole tilintarkastuskertomuksessa käyttänyt termiä ”muistutus”. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluvan asia ennen muotoa – periaatteen nojalla ”muistutus” -sanan käyttämättä jättämiselle ei ole annettava asiassa merkitystä, sillä sana ”muistutus” ei toisi tilintarkastuskertomuksen lisää sisältöä.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT D:n allekirjoittama tilintarkastuskertomus olisi tilintarkastuslakiin sisältyvän muistutusvelvollisuuden vuoksi tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastainen.

Tilintarkastaja ja yhtiökokouksen koolle kutsuminen

KHT D on vastineessaan perustellut, miksi hän ei ole yhtiön osakkaan vaatimuksesta huolimatta kutsunut yhtiökokousta koolle. Osakeyhtiölain 5 luvun 17 §:n 2 momentin mukaan tilintarkastaja on lääninhallituksen päätöksen nojalla oikeutettu kutsumaan tiettyissä tilanteissa yhtiökokous koolle. Laissa ei ole asetettu tilintarkastajalle velvollisuutta kutsua yhtiökokousta koolle. TILA pitää KHT D:n selvitystä riittävänä.

4.2.2 Tilintarkastustyön dokumentointi

TILA on tutustunut KHT D:n Ab Eukko Oy:tä koskeviin työpapereihin. KHT D:n työpapereiden rakenne on selkeä. Keskeiset tarkastushavainnot ja asiakirjat on dokumentoitu työpapereihin tarkastuskohteen toiminnan ja tilikauden tapahtumien mukaisella tavalla.

KHT D:n työpaperit mahdollistavat sen, että asiantunteva ulkopuolinen tarkastelija voi arvostella suoritetun työn laatua ja tasoa. KHT D:n työpaperit osoittavat, kuinka tilintarkastus on tehty.

4.2.3 KHT-yhteisö C:n toiminta

TILA:n saama selvitys ei osoita, että KHT-yhteisö C olisi laiminlyönyt valvontavelvollisuutensa tai jättänyt antamatta KHT D:lle riittäviä resursseja tilintarkastuksen suorittamiseksi. KHT-yhteisö C ei ole menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

5 Yhteenveto

5.1 Tilikausi 1.1.2006 -31.12.2006

KHT B ja KHT D ovat tilikauden 1.1.2006 - 31.12.2006 tilintarkastuksessa tehneet keskeisiltä osin samanlaiset havainnot Ab Eukko Oy:n toiminnasta.

KHT B ja KHT D ovat kumpikin allekirjoittamissaan tilintarkastuskertomuksissa todenneet, että yhtiön hallinnossa on rikottu osakeyhtiölakia. Kummastakin tilintarkastuskertomuksesta käy ilmi, että Ab Eukko Oy:llä ei ole immateriaalioikeuksia. Kummassakin tilintarkastuskertomuksessa on kyseenalaistettu immateriaalioikeuksien luovuttamista koskevan sopimuksen merkitys yhtiön osakkaiden kannalta. Molemmissa tilintarkastuskertomuksissa on todettu, ettei yhtiö ole rakentanut prototyyppiä, jolla immateriaalioikeuden muodostavan keksinnön toimivuus voitaisiin todeta.

KHT B ja KHT D ovat molemmat tilintarkastuskertomuksessa täydentäneet tilinpäätöstietoja ja antaneet lisätietoja. KHT D on ammatillisen harkintansa perusteella päätenyt siihen, että hänen antamansa lisätiedot huomioiden tilintarkastuskertomuksessa ei ole aiheutta kielteisiin lausuntoihin. KHT B on pitänyt tilintarkastuksessa tekemiään havaintoja sellaisina, että tilintarkastuskertomuksessa antamistaan lisätiedoista huolimatta hänen on annettava tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1-3 ja 5 kohtia koskeva kielteinen lausunto.

Ab Eukko Oy:n tuloslaskelman suurimman kuluerän kirjauskelpoisuudesta tilikauden 2006 tuloslaskelman kuluksi KHT D ja KHT B ovat eri mieltä. KHT D on ottanut huomioon KHT B:n havainnot ja raportoinnin, mutta on siitä huolimatta päätenyt eri tulokseen. KHT D ja KHT B ovat perustellusti voineet päätyä asiassa erilaiseen lopputulokseen, kumman-

kaan toimintaa ei ole tältä osin pidettävä hyvän tilintarkastustavan vastaisena.

Asiassa ei ole ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella KHT-yhteisöjen A, päävastuullisena tilintarkastajana KHT B tai C, päävastuullisena tilintarkastajana KHT D, voitaisiin katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Ab Eukko Oy:n tilintarkastajana tilikaudella 2006.

5.2 Tilikausi 2007

TILA katsoo, ettei asiassa ole ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella KHT-yhteisö C:n, päävastuullisena tilintarkastajana KHT D, voitaisiin katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Ab Eukko Oy:n tilintarkastajana tilikaudella 2007.

Ratkaisu

KHT-yhteisö A:n, KHT-yhteisö C:n, KHT B:n sekä KHT D:n toiminnan tutkinta ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

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

TILA 4/2009

Kehittämiskeskus kanteli KHT A:sta, joka oli allekirjoittanut tarkastuskertomuksen Kehittämiskeskuksen rahoittamasta Solu Oy:n projektista. Kantelun mukaan kyseiseen projektiin kohdistettiin tarkastus, jonka HTM B suoritti. Tarkastuksessa havaittiin puutteita projektikirjanpidon toteuttamisessa sekä jäljitettävyyshetken aukottomuudessa. Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen mukaisesti tarkastuksessa tulisi kiinnittää huomiota projektikirjanpidon ja työajanseurannan toteutukseen ja luotettavuuteen sekä jäljitettävyyshetken aukottomuuteen. Tarkastuksen yhteydessä havaittiin, ettei yritys ollut järjestänyt projektikirjanpitoaan yleisten ehtojen mukaisesti siten, että projektin kustannukset olisivat yksilöitävissä ja kustannusten yhteys kirjanpitoon olisi todennettavissa.

KHT A piti Kehittämiskeskuksen toiminnastaan kustannustilityksen tarkastajana aiheettomana. KHT A:n mukaan hän totesi Kehittämiskeskuksen kustannustilitykseen kuuluvassa tarkastuskertomuksessa, että Solu Oy oli olennaisilta osin noudattanut Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen kustannustilityksiä koskevia kohtia. Mitään muuta raportoitavaa Kehittämiskeskuksille ei ilmennyt, koska tarkastuksessa KHT A ei ole havainnut olennaisia virheitä tai puutteita. KHT A perusteli lisäksi kirjanpitolain säännöksiin antamansa tilintarkastuskertomusta.

TILA tutki asian ja totesi, ettei selvityksen perusteella voida päätellä, että KHT A olisi kantelussa epäilyllä tavalla jättänyt tarkastamatta vähintään puolet tilitetyistä kustannuksista kustannuslajikohtaisesti. Ei voitu myöskään päätellä, että KHT A olisi jättänyt kiinnittämättä erityistä huomiota projektikirjanpidon toteutukseen ja luotettavuuteen sekä jäljitettävyyshetken aukottomuuteen.

Selvityksen perusteella ei voitu päätellä, että KHT A olisi jättänyt kiinnittämättä erityistä huomiota työajanseurannan toteutukseen ja luotettavuuteen. TILA:n mielestä ei voitu päätellä, että KHT A:n raportointi Kehittämiskeskukselle olisi ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista. KHT A ei ollut tarkastuksessaan havainnut projektikirjanpidossa olennaisia virheitä tai puutteita eikä hän siitä syystä voinut raportoida niistä Kehittämiskeskukselle.

TILA katsoi, ettei asiassa ollut ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella KHT A:n voitaisiin katsoa toimineen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.)

Kantelu

Kehittämiskeskus teki kantelun KHT A:sta, joka oli 28.8.2006 allekirjoittanut tarkastuskertomuksen projektista 1234. Kantelun mukaan Kehittämiskeskuksen rahoittamaan projektiin 1234 kohdistettiin 10.4.2007 Kehittämiskes-

kus-tarkastus, jonka HTM B suoritti. Tarkastuksessa havaittiin puutteita projektkirjanpidon toteuttamisessa sekä jäljitettävyyssketjun aukottomuudessa. Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen mukaisesti tarkastuksessa tulisi kiinnittää huomiota projektkirjanpidon ja työajanseurannan toteutukseen ja luotavuuteen sekä jäljitettävyyssketjun aukottomuuteen.

Kehittämiskeskus-tarkastuksen yhteydessä havaittiin, ettei yritys ollut järjestänyt projektkirjanpitoaan yleisten ehtojen mukaisesti siten, että projektin kustannukset olisivat yksilöitävissä ja kustannusten yhteys kirjanpitoon olisi todennettavissa.

Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen ja rahoituspäätöksen mukaan yrityksen kirjanpitoon on avattava tili, laskentakohde, projekti-numero tai muu laskentatunniste, jolla Kehittämiskeskuksen rahoituspäätöksen tarkoittamasta kehitystyöstä aiheutuvat kustannukset voidaan erottaa yrityksen kirjanpidosta. Vaikka projekti kattaisi lähes koko yrityksen toiminnan projektiaikana, tulee tilitetystä kustannuksista kuitenkin vähentää jotain kustannuksia, kuten myös kyseisen projektin kohdalla on tehty.

Tarkastus antoi myös aiheita epäillä, ettei projektin päättyessä tehty tarkastus ole kattanut kustannuslajikohtaista vähintään puolia tilitetystä kustannuksista.

Kehittämiskeskus on tarkastuksesta antamassaan päätöksessä ja sen perusteluissa huomauttanut tukea saanutta yritystä siitä, ettei se ole järjestänyt projektkirjanpitoaan yleisten ehtojen mukaisesti siten, että projektin kustannukset olisivat yksilöitävissä ja kustannusten yhteys kirjanpitoon olisi todennettavissa.

Projektkirjanpidon tarkastaminen tarkastuksen yhteydessä on ollut vaikeaa ja tarkastus on johtanut takaisinperintään. Tarkastuksen yhteydessä tarkastettiin osa projektille mahdollisesti tilitetystä kustannuksista pistokokeellisesti. Takaisinperittävä lasku löytyi tarkastuksessa tehdyssä pistokokeessa. Kehittämiskeskus on päättänyt periä Solu Oy:ltä takaisin avustusosuutta sekä lainaosuutta lisättynä yleisten ehtojen mukaisilla koroilla.

Perusteena takaisinperinnälle on yleisten ehtojen kohta, jonka mukaan muun julkisen rahoitukseen osallistuminen ei ole hyväksyttävä kulu projektille. Takaisinperintä perustuu selkeään yksittäiseen yrityksen tulkintavirheeseen eikä se ole tilintarkastajasta tehdyn kantelun perusteena.

Kehittämiskeskus katsoo, että projektkirjanpitoa ei tukea saaneessa Solu Oy:ssä pidetty yleisten ehtojen mukaisesti ja tämä puute on vaikeuttanut tarkastuksen tekemistä. Loppuraportointivaiheessa tarkastuslausunnon antanut KHT A on laiminlyönyt velvoitteensa jättämällä raportoimatta projektkirjanpidon ilmeiset puutteet.

Kehittämiskeskus on päättänyt huomauttaa lopputilityksen varmentaneen KHT-tilintarkastajan toiminnasta TILALLE, koska KHT-tilintarkastajan lausunnossa ei ole huomautuksia, vaikka tarkastuksessa todettiin selkeitä puutteita projektkirjanpidon tekemisessä sekä jäljitettävyyssketjun aukottomuudessa.

KHT A:n vastine

KHT A antoi vastineensa Kehittämiskeskuksen kanteluun.

KHT A:n mukaan Solu Oy:n koko liiketoiminta muodostui kustannustilityksen ajanjaksolla Kehittämiskeskuksen tukemasta ”teknologia-alusta” -tutkimushankkeesta. KHT A:n mukaan Solu Oy on organisoinut liiketoimintansa siten, että kaikki sen työntekijät tekevät tutkimus- ja kehittämistoimintaa ja tukitoiminnot on ulkoistettu.

KHT A:n mukaan Solu Oy:n toiminta on muodostunut yhdestä tuotekehitysprojektista ja lähes kaikki yrityksen kulut ovat kyseisen tuotekehitysprojektin kustannuksia. Edellä mainitusta johtuen tutkimusprojektilla on ollut vain yksi kustannuspaikka, jonka kirjanpidollinen toteutus on suoritettu pääkirjanpidon kautta. Kehittämiskeskus-tilitystä laadittaessa on vähennetty ne kulut, jotka eivät ole täyttäneet kustannustilityksen kriteereitä.

KHT A:n mukaan Solu Oy:n johto ja tilitoimisto eivät nähneet tarpeelliseksi avata hankkeelle erillistä kustannuspaikkaa, koska yri-

tyksen koko toiminta liittyi tähän samaan projektiin. KHT A:n mukaan Kehittämiskeskukseen teknologia-asiantuntija toteaa raportissaan 2007 Solu Oy:stä, että ”Toteutusajanaan projekti on kattanut koko yrityksen toiminnan”.

KHT A kävi tarkastamassa tilitoimiston laatiman Kehittämiskeskus tilityksen kesäkuussa 2006, jolloin asia esiteltiin hänelle tilitoimiston kirjanpitäjän taholta. Tilitys oli laadittu vähentämällä kokonaisluvuista tilitykseen kuulumatomat kulut. Kehittämiskeskus-projektin kulujen jäljitettävyyttä toteutuu yhtiön pääkirjanpidon kautta ja kaikkien kustannustilitysten kuluille on vaikeuksista löydettävissä audit trail -ketju: pääkirja → tositenumero → tosite. Tarkastuksessa kulut ovat olleet vaikeuksista yksilöitävissä ja yhteys kirjanpitoon on ollut todennettävissä. Yhtiön esittämät raportit ovat täsmänneet kustannustilityksen kanssa.

KHT A:n mukaan on ollut luonteva ratkaisu seurata projektin kustannuksia pääkirjatilien avulla, koska Solu Oy:n liiketoiminta on tarkastusjaksolla kokonaisuudessaan liittynyt Kehittämiskeskukseen osin rahoittamaan projektiin. Jos tutkimustoiminta olisi muodostanut vain osan yhtiön liiketoiminnasta, niin luonnollisesti kirjanpitoon olisi avattu tälle toiminnalle oma kustannuspaikka. Myös Kehittämiskeskus on todennut edellä mainitun Solu Oy:n liiketoiminnan luonteen.

KHT A:n mukaan pääkirjatili on muodostanut Kehittämiskeskukseen yleisten ehtojen mukaan avattavan tilin ja laskentatunnisteen. Tarkastuksessa KHT A:n käytettävissä on ollut tilintoimiston laatima dokumentaatioaineisto, jossa projektin kustannukset on esitetty laskentatunnisteittain. Tästä dokumentaatiosta saadut luvut täsmäävät annettuun tilitykseen.

KHT A:n mukaan tositteiden jäljitettävyyttä voidaan toteuttaa pääkirjojen avulla, joista saadaan tositenumerot, joilla voi etsiä tositteet. Tarkastustilaisuudessa hänellä on ollut käytettävissä nämä tositteet. KHT A toteaa, ettei hänellä tai tilitoimistolla ole ollut mitään perusteltua syytä epäillä tositteiden luotettavuutta, vaikka tilintarkastajan ammattitaito ei riitä arvioimaan teknologiaprojektiin kuuluvien tositteiden asiasisältöä.

KHT A:n mukaan Solu Oy:n kustannustilitys on laadittu olennaisilta osin Kehittämiskeskukseen yleisten ehtojen ja päätöksen liitteen 3A mukaisesti. Solu Oy:n valitsema tapa seurata projektin kustannuksia on täyttänyt KHT A:n mielestä Kehittämiskeskukseen yleisten ehtojen 1.6.2004 kohdan 6.3 vaatimukset luotettavuudesta ja jäljitysketjun aukottomuudesta.

KHT A:n mukaan Solu Oy:ssä on käytössään Time-järjestelmään perustuva työajan seuranta. Kustannustilityksen liitteenä on ollut projektin henkilöittäin eritelty työajan seurantaraportti, jossa on tehty seuraava erittely: henkilö, tehtävä projektissa, raportointiajanjaksolta tilitetty palkka, projektiin käytetty työaika, tuntipalkka, raportointiajanjakson kokonaispalkat. Tämän raportin loppusumma täsmää kustannustilityksessä ilmoitettuun ”Rahapalkat teholliselta työajalta” sarakkeessa ilmoitettuun summaan. Työajan seuranta on täyttänyt KHT A:n mielestä Kehittämiskeskukseen yleisten ehtojen luotettavuudelle asetetut vaatimukset.

KHT A:n mukaan hän on todennut Kehittämiskeskukseen kustannustilitykseen kuuluvassa tarkastuskertomuksessa, että Solu Oy on olennaisilta osin noudattanut Kehittämiskeskukseen yleisten ehtojen kustannustilityksiä koskevia kohtia. Mitään muuta raportoitavaa Kehittämiskeskukselle ei ilmennyt, koska tarkastuksessa KHT A ei ole havainnut olennaisia virheitä tai puutteita.

KHT A:n mukaan Kehittämiskeskukseen takaisinperintä Solu Oy:ltä on ollut arvoltaan noin 2 500 euroa. Kokonaistutkimushankkeen arvo on ollut noin 4,5 miljoonaa euroa, mihin suhteutettuna takaisinperittävä määrä ei ole olennainen (0,055 %).

KHT A on antanut kustannustilityksestä ns. puhtaan tarkastuskertomuksen seuraavin perustein:

- 1) Kirjanpitolain 3 luvun 3 §:n 2 a) kohdassa todetaan yleisenä tilinpäätösperiaatteena, että tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava niin, että huomio kiinnitetään liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden

oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotisuus). Tämä kirjanpitolaissa mainittu yleinen tilinpäätösperiaate on kansainvälisesti tunnettu ”asia ennen muotoa” (substance over form) periaatteena. Periaatteen henki sopii juuri tähän tapaukseen. Vähentämällä bruttokirjanpidosta tilitykseen kuulumattomat liiketapahtumat päästään samaan lopputulokseen kuin kirjaamalla ne juoksevasti erikseen. Näin ollen Kehittämiskeskuksen vaatimus mainita tämä kirjaamisen menetely erikseen tarkastuskertomuksessa ei ole kirjanpitolain 3 luvun 3 §:n 2 a) kohdan mukaista, koska silloin muutoseikat menisivät asian edelle.

- 2) Tilityksen lopputulos edellä esitetyn mukaisesti antaa kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n mukaisesti kirjanpitovelvollisen (Solu Oy:n) Kehittämiskeskus toiminnan kustannuksista oikeat ja riittävät tiedot.
- 3) Tilityksessä ilmoitetut kustannusmäärät on johdettu kirjanpidosta ja ne täsmäävät pääkirjanpidon kanssa.

KHT A pitää Kehittämiskeskuksen 7.3.2008 tekemää kantelua toiminnastaan Solu Oy:n kustannustilityksen tarkastajana aiheettomana.

Kehittämiskeskuksen päätös tuotekehitysprojektin rahoituksesta

TILA oli saanut kopion Kehittämiskeskuksen vuonna 2004 tekemästä rahoituspäätöksestä, jonka mukaan yrityksen (Solu Oy) tulee toimittaa Kehittämiskeskukselle päätöksessä olevan aikataulun mukaiset väliraportit ja loppuraportti. Väli- ja loppuraportin yhteydessä tulee toimittaa kustannustilityslomake. Yrityksen on pidettävä kustannuksista erillistä projektikirjanpitoa. Yrityksen tulee palauttaa Kehittämiskeskusiin saatekirjeen liitteenä oleva projektikirjanpitoilmoitus. Lopputilityksen yhteydessä hyväksytyin tilintarkastajan on annettava kustannustilityslomakkeen mukainen tarkastuskertomus projektin kustannuksista koko projektin kestoajalta.

Rahoituspäätöksen 8 §:n mukaan rahoituspäätökseen sovelletaan teknologisen tutki-

muksen ja kehitystoiminnan rahoituksen yleisiä ehtoja.

Kehittämiskeskuksen yleiset ehdot teknologisen tutkimuksen ja kehitystoiminnan rahoituksesta

Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen mukaan projektin kustannuksista tulee pitää projektitiliä, joka voi olla kirjanpitoon tai kustannus-/projekttilaskentaan avattu tili, laskentakohde, projektinumero tai muu laskentatunniste, jolla rahoituspäätöksen tarkoittamasta kehitystyöstä aiheutuneet kustannukset on yksilöitävissä ja kustannusten yhteys kirjanpitoon on todennettavissa.

Yleisten ehtojen (Tarkastuskertomus) mukaan lopputilityksen yhteydessä on toimitettava koko projektin kestoajaksi koskeva yrityksen ulkopuolisen hyväksytyin tilintarkastajan määräämätöinen tarkastuskertomus.

Yleisten ehtojen mukaan vähintään puolet tilitetyistä kustannuksista tulee tarkastaa kustannuslajikohtaisesti. Tarkastuksessa tulee kiinnittää huomiota projektikirjanpidon ja työajanseurannan toteutukseen ja luotettavuuteen sekä jäljitettävyysetjun aukottomuuteen. Rahapalkkojen maksutapahtumien osalta todentamisen tulee tapahtua Raportointijaksolta maksettu kokonaispalkka –sarakkeen tietojen pohjalta. Projektin tarkastuskertomuksessa ei tarvitse ottaa kantaa henkilösiivu- ja yleiskustannuksiin eikä menojen nettomääräisyyteen.

Tarkastuskertomus

Solu Oy:lle 28.8.2006 antamansa tarkastuskertomuksen mukaan KHT A on tarkastanut Solu Oy:n rahoituspäätökseen nro 1234 liittyvät kustannukset ajalta 1.7.2004 — 31.7.2006. Projektin edistymisen teknisestä raportista ja kustannustilityksen laadinnasta on vastannut projektin vastuullinen johtaja. Tekemänsä tarkastuksen perusteella KHT A on antanut lausunnon kustannustilityksestä.

KHT A:n allekirjoittaman tarkastuskertomuksen mukaan tarkastus on toteutettu soveltuvin osin KHT-yhdistyksen tilintarkastussuosituksia ja erityisesti tilintarkastussuosituksista 800 (Raportointi erityistä tarkoitusta varten

tehdystä tarkastustoimeksiannosta) noudatetaan. Suositusten mukaan tarkastus suunnitellaan ja toteutetaan riittävän varmuuden saavuttamiseksi siitä, sisältääkö tarkastuksen kohteena oleva laskelma olennaisia virheitä tai puutteita. Tarkastuksessa tutkitaan laskelmassa esitettävien lukujen ja muiden tietojen pohjana olevaa aineistoa. Tarkastuksessa arvioidaan myös laskelman laatimisperusteita ja esittämistapaa. Tarkastus on tehty kohdan (Tarkastuskertomus) edellyttämällä tavalla.

KHT A on rastiinut tarkastuskertomukseen sisällyneistä seuraavista vaihtoehdoista ensimmäisen:

- Käsityksemme mukaan Solu Oy on olennaisilta osin noudattanut Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen kustannustilityksiä koskevia kohtia 4 (Hyväksyttävät kustannukset) ja 6.2 (Kustannustilitys).
- Tarkastuksessa on havaittu olennaisia virheitä tai puutteita.

Kehittämiskeskus-tarkastusraportti

HTM B on Kehittämiskeskuksen toimeksiannosta laatinut Kehittämiskeskuksen rahoittamasta projektista vuonna 2007 allekirjoitetun tarkastusraportin. Tarkastusraportin mukaan tarkastuksen tavoitteena on ollut selvittää:

- onko projekti toteutettu rahoituspäätöksen ja Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen mukaisesti,
- ovatko projektista aiheutuneet kustannukset hyväksyttävissä eli projektin kestoajana syntyneitä, yrityksen kirjanpidossa olevia, maksettuja ja arvonalisäverottomia,
- miten projektikirjanpito ja työajanseuranta yrityksessä on järjestetty,
- varmistua siitä, että projektin kustannukset ovat tarkoituksenmukaisia ja kohtuullisia saavutettuihin tuloksiin nähden, mikäli arviointi on tehtävissä tilintarkastajan osaamisalueen puitteissa.

Tarkastuksessa on ollut käytettävissä muun muassa yhtiön toimitiloissa säilytettyä kirjanpito- ja muuta aineistoa:

- tilinpäätös 31.12.2005 ja tilintarkastuskertomus
- kirjanpidon tulosteita
- palkkakirjanpitoa

Työajan seuranta ja projektin palkkakustannusten laskenta

Tarkastusraportin mukaan Solu Oy:ssä on ollut käytössä työajanseurantajärjestelmä. Työajanseurantaan liittyvät listaukset olivat käytettävissä tarkastustilaisuudessa. Tarkastuksessa ei voitu todentaa kustannustilitysten johtamista työajanseurannasta.

Palkkakustannusten tilityksessä ei ole ilmeisesti huomioitu todellisia työtunteja. Hankkeen aikana maksetut palkat on ilmeisesti sisällytetty kokonaisuudessaan hankkeeseen. Sairausajanpalkat, lomat ym. poissaolot on kuitenkin ilmeisesti vähennetty tilitetyistä palkoista, joten noudatetulla menettelyllä ei välttämättä ole ollut olennaista vaikutusta kustannustilityksiin sisällytettyjen palkkojen määrään.

Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen mukaan tilitettävien palkkojen tulee perustua työajanseurantaan. Tunnit tulee kirjata ja varmentaa systemaattisella tavalla vähintään kerran kuukaudessa. Hankkeen työajanseuranta ja palkkakustannusten tilitystä ei ole laadittu Kehittämiskeskuksen yleisten ohjeiden edellyttämällä tavalla.

Tarkastuksessa käytiin läpi työntekijäkohtaisia palkkakustannuksia vertaamalla kustannustilitysten kuukausipalkkoja palkkakirjanpidon tulosteisiin ja maksutapahtumiin. Otanan perusteella ei ole syytä epäillä, että kustannustilityksiin sisällytettyjen palkkojen määrä ylittäisi yhtiön tosiasiallisesti maksamien palkkojen määrän.

Projektikirjanpidon toteutus ja arvio hyväksytyistä kustannuksista

Solu Oy:n kirjanpito hoidetaan ulkopuolisessa tilitoimistossa. Tarkastetun hankkeen aikaan yhtiön ja hankkeen kirjanpitoa hoitaneet henkilöt eivät ole enää tilitoimiston palveluksessa. Kustannustilitykset laatineiden henkilöiden vaihtaminen on olennaisesti vaikeuttanut hankkeen tarkastamista.

Tilitoimiston kirjanpitojärjestelmästä ei ole saatavissa erillistä kustannuspaikkatulolaskelmaa tms. projektiraporttia. Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen mukaan projektin

kustannuksista tulee pitää projektitiliä, joka voi olla kirjanpitoon tai kustannus-/projektilaskentaan avattu tili, laskentakohde, projektinumero tai muu laskentatunniste, jolla rahoituspäätöksen tarkoittamasta kehitystyöstä aiheutuneet kustannukset ovat yksilöitävissä ja kustannusten yhteys kirjanpitoon on todennettävissä.

Solu Oy:n kustannustilitysten pohjana on käytetty ilmeisesti kirjanpidon pääkirjaa, josta on poistettu hankkeeseen kuulumattomat erät. Kustannustilitysten perustana käytetyt pääkirjayhteenvedot on laadittu taulukkolaskentaohjelmalla. Yhteenvedoja ei voi täsmäyttää kirjanpitoon eikä niistä pysty johtamaan kustannustilityksiin sisällytettyjä tositteita. Tarkastus-tilaisuudessa ei ollut käytettävissä dokumentaatiota, josta olisi ilmennyt mitä kustannustilityksiin on sisällytetty tai vaihtoehtoisesti miltä osin yhtiön kirjanpidon kuluja ei ole sisällytetty hankkeeseen. Näin ollen hankkeeseen sisällytettyjen kustannusten jälkitarkastus ei ole käytännössä mahdollista.

HTM B:n allekirjoittaman tilintarkastajan lausunnon mukaan yhtiön projektikirjanpitoa ei ole järjestetty Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen edellyttämällä tavalla. Noudatetulla menettelyllä ei hänen käsityksensä mukaan ole väittämättä kuitenkaan ollut vaikutusta hankkeeseen sisällytettyihin lukuihin, mikäli lähtökohtaisesti valtaosa yhtiön kirjanpidon kuluista voidaan katsoa liittyneen tarkastettuun hankkeeseen.

Saadun selvityksen mukaan hankkeeseen on sisällytetty markkinointi- ja vaihtomaisuuskuluja lukuun ottamatta yhtiön kaikki kulut. Lisäksi hankkeen ulkopuolelle on jätetty vapaaehtoiset henkilösivukulut, joista kustannustilityksiin on ilmeisesti kuitenkin sisällytetty koulutus- ja henkilöstön hankintakulut.

Tarkastuksessa voitiin analyttisesti todeta, että kustannustilityksiin sisällytettyjen kulujen määrä ei ylitä yhtiön kirjanpitoon tosiasiallisesti kirjattujen kulujen määrää.

Yhteenvetona suorittamastaan tarkastuksesta HTM B toteaa, että:

- Solu Oy:n kustannustilityksiin sisällytettyjen palkkojen ja työajanseurannan yhteyttä ei voitu varmentaa.

- Kustannustilitykset on laadittu ilmeisesti pääkirjayhteenvedojen perusteella. Yhteenvedoista ei voida johtaa hankkeeseen sisällytettyjä kirjanpidon kulutositteita.
- Analyttisessä tarkastelussa voitiin todeta, että hankkeeseen sisällytettyjen palkkakustannusten ja kulujen määrä ei ylitä yhtiön tilinpäätöksissä esitettyjen kulujen määrää.

Muistio hanketarkastuksen jatkotarkastuksesta

HTM B on Kehittämiskeskuksen toimeksiantosta laatinut ja allekirjoittanut vuonna 2007 muistion Solu Oy:n hanketarkastuksen jatkotarkastuksesta.

Muistion mukaan työntekijäkohtaisten työajanseurantatulosteiden täsmäyttäminen kustannustilityksiin osoittautui työlääksi. Tarkastuksessa ei kuitenkaan havaittu olennaisia virheitä tai puutteita.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

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

TILA:n suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

TILA ottaa päätöksessään kantaa siihen, onko KHT A toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti antaessaan Kehittämiskeskukselle tarkastuskertomuksen, jonka mukaan Solu Oy on olennaisilta osin noudattanut Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen kustannustilityksiä koskevia kohtia. TILA ei ota kantaa siihen, onko Solu Oy:n menettely täyttänyt

Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen projektikirjanpitoa koskevat vaatimukset.

2 Tapahtumien kulku

Kehittämiskeskus on tehnyt vuonna 2004 rahoituspäätöksen, jossa rahoituksen saajayritys on ollut Solu Oy. Rahoituspäätöksen kohteena on ollut Teknologia-alusta –niminen projekti. Kehittämiskeskuksen rahoituspäätöksen mukaan hyväksytyt tilintarkastajan on annettava kustannustilityslomakkeen mukainen tarkastuskertomus koko projektin kestoajalta. Projektin kestoajaksi on rahoituspäätöksen mukaan ollut 1.7.2004-30.6.2006. KHT A on allekirjoittanut antamansa tarkastuskertomuksen 28.8.2006.

Kehittämiskeskuksen toimeksiannosta HTM B on antanut tilintarkastajan lausunnon suoritustamastaan Kehittämiskeskus-tarkastuksesta 27.4.2007. Tarkastus on johtanut taksinperintään.

3 Tilintarkastusta koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain vaatimukset

Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan. Tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttämistä tilintarkastuksessa.

3.2 KHT-yhdistyksen tilintarkastussuositus 800

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

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

(d) tilinpäätöstietojen yhteenvetoihin. KHT-yhdistyksen suositus 800 ei koske yleisluonteista tarkastusta, erityistoimeksiantoja eikä taloudellisen informaation kokoamistoimeksiantoja.

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

4 TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Tilitettyjen kustannusten tarkastaminen

KHT A on vastineensa mukaan tarkastanut projektin tilitettyt kustannukset. KHT A:n vastineeseensa liittämässä kustannustilityslomakkeessa (liite 3B) on merkintöjä kaikkien lomakkeessa mainittujen kustannuslajien osalta (henkilösivukustannukset, yleiskustannukset, matkakustannukset ja niin edelleen). KHT A on lisäksi liittänyt vastineeseensa tilitoimiston laatiman dokumentaatioaineiston. Dokumentaatioissa projektin kustannukset on esitetty laskentatunnisteittain. Dokumentaatioon tehdyt merkinnät tukevat KHT A:n näkemystä, jonka mukaan hän on tarkastanut tilitettyt kustannukset. KHT A:lla on vastineensa mukaan ollut tarkastuksessa käytettävissään kirjanpidon tositteet. KHT A:n työpaperin perusteella tositteita on tarkastettu pistokokeittain, työpaperin mukaan kustannusten tilitys täsmää ja kirjanpidon kuluista on vähennetty projektille kuulumattomat kulut. Myös KHT A:n työpaperit tukevat hänen vastinettaan, jonka mukaan KHT A on tarkastanut projektin tilitettyt kustannukset.

KHT A:n asiassa antaman vastineen, hänen työpaperinsa, kustannustilityslomakkeeseen sekä tilitoimiston dokumentaatioon tehtyjen merkintöjen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT A olisi kantelussa epäilyllä tavalla jättänyt tarkastamatta vähintään puolet tilitetyistä kustannuksista kustannuslajikohtaisesti.

4.2 Projektikirjanpidon toteutus

KHT A on vastineessaan selvittänyt, että pääkirjatili on hänen käsityksensä mukaan muodostanut Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen liitteen 3A mukaisen avattavan tilin ja

laskentatunnisteen. KHT A on lisäksi vastineessaan kuvannut, miten projektin kulujen jäljitettävyyden toteutuu pääkirjanpidon kautta ja miten kaikkien kustannustilitysten kuluille on löydettävissä audit trail -ketju. KHT A on vastineessaan selvittänyt myös sen, miksi hänen käsityksensä mukaan Solu Oy:n tapa seurata projektin kustannuksia täyttää Kehittämiskeskuksen Yleisten ehtojen vaatimukset luotettavuudesta ja jäljitysketjun aukottomuudesta.

Asiassa esitetyn aineiston perusteella ei voida päätellä, että KHT A:n käsitys siitä, että Solu Oy:n koko liiketoiminta kustannustilitysten ajanjaksolla on muodostunut Kehittämiskeskuksen tukemasta tutkimushankkeesta, olisi virheellinen.

Tarkastus Oy:n/HTM B:n Kehittämiskeskus-tarkastuksesta tekemä päätelmä projektikirjanpidon toteutuksesta eroaa KHT A:n tarkastuksensa perusteella tekemästä päätelmästä. TILA toteaa, että Kehittämiskeskus-tarkastuksesta laaditun tilintarkastajan lausunnon sekä Kehittämiskeskuksen vastineen perusteella on pääteltävissä, ettei Kehittämiskeskus-tarkastuksen suorittaneella Tarkastus Oy:llä ole ollut Kehittämiskeskus-tarkastusta suorittaessaan käytettävissään kaikkea sitä dokumentaatiota (pääkirjatili, tilitoimiston dokumentaatioaineisto, tositteet), joka KHT A:lla on hänen vastineensa mukaan ollut käytettävissä hänen suorittamassaan tarkastuksessa.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT A olisi jättänyt kiinnittämättä erityistä huomiota projektikirjanpidon toteutukseen ja luotettavuuteen sekä jäljitettävyydetun aukottomuuteen.

4.3 Työajanseuranta

KHT A on vastineessaan selvittänyt, miten työajan seuranta Solu Oy:ssä on ollut järjestetty ja millä perusteilla työajan seuranta hänen käsityksensä mukaan on täyttänyt Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen kohdan 6.3 vaatimukset. KHT A on liittänyt selvityksensä tueksi Solu Oy:n työajanseurantaraportin.

Hanketarkastuksen jatkotarkastuksesta laaditun muistion mukaan työntekijäkohtaisten työajanseurantatulosteiden täsmäyttäminen osoittautui työlääksi. Tarkastuksessa ei kui-

tenkaan havaittu olennaisia virheitä tai puutteita.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT A olisi jättänyt kiinnittämättä erityistä huomiota työajanseurannan toteutukseen ja luotettavuuteen.

4.4 Raportointivelvollisuuden laiminlyöminen

Kehittämiskeskuksen kantelun mukaan KHT A on laiminlyönyt velvoitteensa jättämällä raportoimatta projektikirjanpidon ilmeiset puutteet.

Saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT A:n raportointi Kehittämiskeskukselle olisi ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista. KHT A ei ole tarkastuksessaan havainnut projektikirjanpidossa olennaisia virheitä tai puutteita eikä hän siitä syystä ole voinut niistä raportoida Kehittämiskeskukselle.

5 Yhteenveto

TILA katsoo, ettei asiassa ole ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella KHT A:n voitaisiin katsoa toimineen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti hänen antaessaan tarkastuskertomuksen Kehittämiskeskukselle.

Ratkaisu

Kantelu ei anna aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 16, 19 §; Tilintarkastuslaki (459/2007) 22, 40, 49 §

TILA 5/2009

Kehittämiskeskus kanteli KHT A:n toiminnasta. Hän oli allekirjoittanut tarkastuslausunnon Kehittämiskeskuksen rahoittamasta Group Oy:n projektista. Projektiin kohdistettiin sen päättymisen jälkeen tarkastus, jossa havaittiin, ettei työajanseuranta ollut tarkastettavissa. Kustannustilitysten työtunnit olivat tarkastuksen perusteella jälkikäteen arvioituja. Kehittämiskeskuksen päätöksen yleisten ehtojen mukaan (Projektikirjanpito) yrityksen tulee

järjestää projektiin käytetyn työajan seuranta. Projektiin käytetty työaika tulee dokumentoida kirjanpitoon tuntilistoin. Yhtiöllä oli aikanaan ollut työajanseuranta, mutta henkilöstövaihdosten johdosta työajanseuranta ei ollut käytettävissä kustannustilityksiä täytettäessä. KHT A:n myöhemmin Kehittämiskeskukselle antaman selvityksen mukaan tuntiseurantaa ei ollut käytettävissä tarkastuslausuntoa annettaessa.

TILA otti oma-aloitteisesti tutkittavaksi myös KHT A:n työnantajan KHT-yhteisö B:n toiminnan.

KHT A totesi vastineessaan alusta alkaen olleen selvää, että tuntiraportteja ei ollut tarkastuksessa käytettävissä. Tarkastuksen yhteydessä harkittiin, tulisiko tästä olla maininta lausunnossa Kehittämiskeskukselle. Tarkastuksessa selvitetiin palkkakirjanpidon kautta projektiin osallistuneille henkilöille maksettujen palkkojen perusteet ja määrät ja arvioitiin tätä kautta tilitykseen sisältyvien palkkojen oikeellisuutta. KHT A ei pitänyt laskennallisissa tuntipalkoissa todettuja eroja olennaisina eikä raportoinut siitä lausunnossaan. Projektiin osallistuneet henkilöt olivat kuukausipalkkalaisia, joille ei ollut määritelty tuntipalkkaa.

TILA totesi KHT A:n työpapereista käyvän ilmi, että hän oli havainnut työajanseurannan tuntiraporttien puuttumisen. Kehittämiskeskuksen rahoituspäätöksessä tai ohjeissa ei edellytetty, että yrityksen tulee dokumentoida projektiin käytetty työaika tuntilistoin yhtiön kirjanpitoon. Yleisten ehtojen liitteen mukaan projektiin käytetty työaika tulee dokumentoida kirjanpitoon tuntilistoin. Selvityksen mukaan KHT A oli tietoinen tästä. KHT A:n TILAlle toimittamissa työpapereissa oli arvioitu sitä, pitäisikö tuntiseurannan puuttumisesta raportoida Kehittämiskeskukselle. KHT A oli vastineessaan esittämin perustein ammatillisen harkintansa perusteella päätenyt siihen, ettei tuntilistojen puuttumisesta ollut raportoitava Kehittämiskeskukselle.

TILA:n mielestä KHT A:n päätöstä jättää raportoimatta havaitsemansa tuntilistojen

puuttuminen voitiin perustellusti kritisoida. Työajanseurannan puuttumisesta johdun kuukausipalkkaisten työntekijöiden projektille kohdistetut työtunnit perustuvat jälkikäteen määriteltyyn arvioon. Tilintarkastajan lausunnon mukaan tilitetty kustannukset perustuivat kuitenkin hyväksyttäviin menoihin kirjanpidossa. Palkkakustannusten hyväksyttävyydestä ei ollut olemassa luotettavaa dokumentaatiota työajanseurannan puuttumisen vuoksi. Työajanseurannan puuttuessa KHT A on vaihtoehtoisin menetelmin selvittänyt palkkojen perusteet ja määrät sekä arvioinut tilitykseen sisältyvien palkkojen oikeellisuutta.

TILA totesi että KHT A:n laiminlyönnit olivat vähäisiä. TILA katsoi, olennaisuuden periaatteen huomioon ottaen, ettei KHT A:n toiminta kokonaisuudessaan arvioituna ollut moitittavaa, joten sanktioiden käyttöön ei ole perusteltua syytä. TILA:n saama selvitys ei osoittanut, että KHT-yhteisö B olisi laiminlyönyt valvontavollisuutensa tai jättänyt antamatta KHT A:lle riittäviä resursseja Kehittämiskeskuksen rahoituspäätöksessä ja yleisissä ehdoissa edellytetyn tarkastuksen suorittamiseksi. KHT-yhteisö B ei ollut menettänyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen.)

Kantelu

Kehittämiskeskus teki kantelun KHT A:sta, joka oli 15.6.2006 allekirjoittanut tarkastuslausunnon projektista 489/03. Kantelun mukaan Kehittämiskeskuksen rahoittamaan Group Oy:n projektiin 4321 kohdistettiin projektin päättymisen jälkeen tarkastus, jonka suorittivat KHT C ja KTM, OTK D. Tarkastuksessa havaittiin, että työajanseuranta ei ollut tarkastettavissa. Kustannustilitysten työtunnit olivat tarkastuksen perusteella jälkikäteen arvioituja. Projektiin sovellettavien yleisten ehtojen mukaan (Projektin valvonta ja tarkastus) tilitykseen liittyvä aineisto, kuten työajanseuranta, on säilytettävä tarkastusta varten kirjanpitolain määräaikaisten mukaisesti.

Kehittämiskeskuksen päätöksen yleisten ehtojen mukaan (Projektkirjanpito) yrityksen tulee järjestää projektiin käytetyn työajan seuranta. Projektiin käytetty työaika tulee dokumentoida kirjanpitoon tuntilistoin. Yhtiöllä oli aikanaan ollut työajanseuranta, mutta henkilöstövaihdosten johdosta työajanseuranta ei ollut käytettävissä kustannustilityksiä täytettäessä. KHT A:n myöhemmin Kehittämiskeskukselle antaman selvityksen mukaan tunti-seuranta ei ollut käytettävissä tarkastuslausuntoa annettaessa.

Kehittämiskeskuksen kantelun mukaan projektille tilitettyjen palkkojen oikeellisuuden tarkastamisessa ei ole kyse siitä, voidaanko palkkoja pitää määrien ja yksikköhintojen osalta järkevällä tasolla olevina, vaan siitä, että työajanseurannan luotettavuutta arvioidaan työajanseurantajärjestelmien kautta. Palkkojen oikeellisuuden arvioon pitää olla käytössä luotettava työajanseuranta. Jos työajanseuranta ei ole tarkastuksen aikana käytettävissä, ei Kehittämiskeskuksen käsityksen mukaan arviota palkkojen oikeellisuudesta voida tehdä. Tilintarkastajan olisi ehdottomasti tullut huomauttaa asiasta Kehittämiskeskukselle toimittamassaan tarkastuslausunnossa.

Group Oy on myös raportoinut ajalta 1.3.2003 – 30.11.2003 erään työntekijän F:n palkkakustannuksia X euroa ja työaikaa Y tuntia. Raportoitu työaika sisältää 100 %:sti kyseisen työntekijän työajan. Raportointijaksolla ei oltu huomioitu kesäloma-aikaa ja kyseisellä ajanjaksolla työntekijä on osallistunut Group Oy:n johtoryhmätyöskentelyyn sekä vuonna 2003 syksyllä tehtyyn liiketoimintakaupan järjestelyihin. Edellä mainituista syistä Kehittämiskeskus ei voi hyväksyä kyseisen työntekijän palkkakustannuksia koko ajalta.

Palkkakustannuksia ei hyväksytä vuosiloman ja johtoryhmän työskentelyn osalta kahden kuukauden ajalta, yhteensä X euroa, sekä henkilösivukustannuksia X euroa ja yleiskustannuksia X euroa. Tarkastuksessa on havaittu myös palkkakirjanpidosta lasketuissa ja tilityksessä raportoiduissa tuntipalkoissa pieniä eroavaisuuksia. Edellä mainituista syistä johtuen Kehittämiskeskus hyväksyy 10 % pienemmät palkkakustannukset, mitä yritys

on raportoinut, pois lukien edellä mainitun työntekijän työaika, jota on käsitelty erikseen. Henkilöstön palkkakustannukset, joita ei voida hyväksyä projektille, on X euroa sekä lisäksi henkilösivukustannuksia ja yleiskustannuksia.

Kehittämiskeskus on lisäksi tarkastuksesta antamassaan päätöksessä ja sen perusteissa huomauttanut Group Oy:tä tilitetyistä mutta maksamattomista kustannuksista loppuraportin yhteydessä. Kehittämiskeskuksen päätöksen perusteluiden mukaan ostetut palvelut intressiyrityksiltä oli maksettu kustannuksiin kohdistetun palkanmaksun jälkeen. Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen mukaan hyväksyttäviä kustannuksia ovat projektista aiheutuneet maksetut menot.

Kehittämiskeskus on tarkastuksen perusteella päättänyt periä takaisin pääomana liikaa tilitettyjen kustannusten osalta X euroa korkoineen ja päättänyt huomauttaa lopputilityksen varmentaneen KHT-tilintarkastajan toiminnasta TILA:lle. KHT A:n laiminlyönnin vuoksi Kehittämiskeskus on hyväksynyt loppuraportin yhteydessä liikaa kustannuksia. Kehittämiskeskus olisi loppuraportin yhteydessä tehnyt päätöksen toimenpiteistä työajanseurannan puuttumiseen liittyen, mikäli tieto puutteesta olisi saatu Kehittämiskeskukseen.

KHT A:n vastine

KHT A on antanut kolme vastinetta Kehittämiskeskuksen kanteluun.

KHT A:n mukaan hän on toiminut Group Oy:n tilintarkastajana kesäkuusta 2004 alkaen ja hänen allekirjoittamansa lausunto koski projektia 4321 "strateginen arvoketju osatoimittajasta järjestelmätoimittajaksi". Projekti oli alkanut vuonna 2003 ja päättynyt vuonna 2005.

Tiedon suoritettavasta tarkastuksesta KHT A oli saanut kesäkuussa 2006 yhtiön talouspäällikön tehtäviä hoitaneen henkilön lähettämän aineiston yhteydessä olleesta kirjeestä. Kirjeessä hän oli todennut, että "koska ...on ollut projektin aikana kova kaaos ja vastuuhenkilöitä on vaihdettu, en ole onnistunut löytämään "time sheetejä" todentamaan projektiin käytettyä työaikaa tunneittain eriteltyinä." Toisin sanoen alusta alkaen oli selvää,

että tuntiraportteja ei ollut tarkastuksessa käytettävissä.

Tarkastuksen KHT A on toimittanut KHT-yhteisönsä tilintarkastajalla E:llä, joka silloin oli ollut toimiston palveluksessa 3,5 vuotta ja oli tarkastanut kohdeyhtiötä kesäkuusta 2004 alkaen. E on käyttänyt aineistotarkastukseen aikaa 6,5 tuntia. E:n laatimista työpapereista käy ilmi, että tuntiraporttien puuttuminen on selvästi ollut tiedossa ja KHT A:n mukaan asiassa on myös harkittu sitä, tulisiko tästä olla maininta lausunnossa.

Tarkastuksessa on KHT A:n mukaan muun muassa selvitetty palkkakirjanpidon kautta projektiin osallistuneille henkilöille maksettujen palkkojen perusteet ja määrät ja arvioitu tätä kautta tilitykseen sisältyvien palkkojen oikeellisuutta. Laskentatapa käy ilmi työpapereista ja sitä on selvitetty myös 17.12.2007 Kehittämiskeskukselle annetussa lisäpyyntöselvityksessä.

Laskennallisten tuntipalkkojen osalta KHT A toteaa, että laskennallisissa tuntipalkoissa oli eroja, mutta erot olivat kumpaankin suuntaan, mistä johtuen hän ei ole pitänyt asiaa olennaisena eikä siitä erikseen raportoinut lausunnossaan. Lisäksi kaikki kyseiseen projektiin osallistuneet henkilöt olivat kuukausipalkkalaisia, joille ei ole määritelty tuntipalkkaa.

F:n ajalta 1.3.2003 - 30.11.2003 raportointiin X tuntiin KHT A on todennut, että F:n tehtävänimike oli kehitysjohtaja ja hän toimi yhtiön johtoryhmässä sekä oli yhtiön osakkeenomistaja. F:n tehtävä ja asemahuomioon ottaen raportoidut tuntimäärät olivat perusteltuja. KHT A on vastineessaan erityisesti korostanut sitä, että omistajayrittäjän työajan voi yleisesti perustellusti ja erityisesti todeta olevan enemmän kuin 7,5 tuntia per työpäivä. Teoreettinen tuntimäärä 7,5 tuntia / työpäivä em. ajalla on 1 357 tuntia. KHT A:n mukaan tuntuisi oudolta, etteikö projektiin olisi käytetty normaalin työajan ulkopuolella tehtyjä tunteja. Joka tapauksessa normaalin työajan ulkopuolella tehdyillä tunneilla ei ole ollut kustannusvaikutusta tilitykseen, koska tilitykseen on sisällytetty vain normaalia kuukausipalkkaa vastaava osuus. Tärkeää on lisäksi huomata se, että palkkakustannuksia tilitykseen on sisällytetty vain 8,48 kuukaudelta, ei koko 9

kuukauden ajalta, joten tältä osin tarkastuksen päätösten perustelut ovat virheelliset. Kuten vuonna 2006 suoritettuna tarkastuksen tarkastusaineistosta käy ilmi, F on palkanlaskentatietojen ajalta 1.3.2003 - 30.11.2003 mukaan pitänyt kesälomaa 2 viikkoa, minkä takia tältä jaksolta osuutta kuukausipalkasta ei ole sisällytetty raportoitaviin palkkoihin. Tältä osin tilitys on tehty Kehittämiskeskuksen ohjeiden mukaisesti.

Yhteenvedona F:n työajan osalta KHT A toteaa, että hän on arvioinut käytettyä tuntimäärää ottaen huomioon kyseisen henkilön olennaisen tärkeän roolin projektissa. Koska kyseessä on ollut kuukausipalkkainen henkilö ja hän on työskennellyt täysipäiväisesti projektissa, niin hänen tilitysohjeen edellyttämä työajan seuranta on tullut tätä kautta todennettua. Tunnit koskevat projektiin alkuvaihetta, joten on perusteltua ja projektin kannalta eduksikin, että projektiin on sen alkuvaiheessa käytetty riittävästi työaikaa, joten lausuntoa vuonna 2006 antaessaan KHT A ei ole nähnyt mitään syytä pitää vuonna 2003 raportoituja tuntimääriä ja ennen kaikkea kustannuksia tilitysohjeen vastaisina, varsinkin kun kesäloma-ajalta maksettua palkkaa ei ole sisällytetty raportoituihin palkkakustannuksiin.

Perusteet sille, että tuntiraporttien puuttumisesta huolimatta KHT A on allekirjoittanut puhtaan lausunnon, ovat seuraavat:

- Tarkastuksessa todettiin, että palkkakirjanpidon kautta laskettuna tilitykseen sisällytetyistä palkkoista voitiin pitää määrän ja yksikköhintojen perusteella järkevällä tasolla.
- Toteutuneet palkkakustannukset projektin keskeyttämisestä huolimatta jäivät merkittävästi pienemmiksi kuin mitä alun perin Kehittämiskeskus oli hyväksynyt palkkakustannuksia (toteutuneet palkkakustannukset olivat X € ja Kehittämiskeskuksen projektille hyväksymät palkkakustannukset olivat X €).
- Projekti oli yhtiön aloitteesta lopetettu ja vetäytytty hankkeesta myös" jatkohankkeen osalta. Group Oy päätti keskeyttää koko projektin alkuperäisen hakemuksen aikataulun mukaisesti 31.12.2005, vaikka hankkeen jatkohakemus oli Kehittämiskeskuksen toimesta hyväksytty.

Yhteenvetona palkkojen osalta KHT A on todennut, että poikkeamat eivät olleet siinä määrin oleellisia, että niistä olisi tullut erikseen mainita lausunnossa.

Kehittämiskeskuksen lisäselvityksessä todetaan, että "Ostetut palvelut intressiyhteyksiltä oli maksettu kustannuksiin kohdistetun maksun jälkeen. Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen mukaan hyväksyttävistä kustannuksista ovat projektista aiheutuneet maksetut menot." KHT A:n mukaan Kehittämiskeskus ei ole täsmentänyt, mitä tarkoitetaan intressiyhtiöllä, hänen käsityksensä mukaan kyseessä on konserniyhtiöt. Tarkastuksessa joka tapauksessa käytiin läpi maksuaineistoa ja tarkastettiin kaikki muut paitsi konserniyhtiöille tapahtuvat maksutapahtumat ja todettiin, että ne oli maksettu rahana.

Konserniyhtiöiden veloittamien laskujen osalta tarkastuksessa varmistauduttiin KHT A:n mukaan siitä, että laskut oli kirjattu kirjanpitoon asianomaiselle velkatilille. Rahamaksulla ei luonnollisesti ole merkitystä, koska konserniyhtiöiden välillä rahaliikenne on vapaata. KHT A on vastineessaan vedonnut lisäksi alan kirjallisuuteen sekä siihen, että vakiintuneen oikeuskäytännönkin mukaan osakeyhtiön omistajan ja hänen omistamansa yhtiön väliset hyvitykset ja veloitukset katsotaan maksetuksi, kun tapahtuman todentava tosite, tässä tapauksessa ostolasku, on kirjattu henkilötalille; erilliselle tilille taseessa tai tässä tapauksessa ostoreskontratitilille. Kirjaaminen siirtosaamiseksi tai siirtovelaksi ei realisoi maksua.

Yhteenvetona KHT A toteaa, että kaikki Kehittämiskeskus-tilitykseen sisällytetyt kustannukset olivat maksettuja menoja.

Kehittämiskeskus avustusta koskevassa lausunnossa, joka perustuu Kehittämiskeskuksen vakiotekstiin, todetaan nimenomaan, että Group Oy on olennaisilta osin noudattanut Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen kustannustilityksiä koskevia kohtia. Lisäksi lausunnossa todetaan, että tarkastus on toteutettu soveltuvin osin KHT-yhdistyksen tilintarkastussuosituksia ja erityisesti tilintarkastussuosituksista 800 (Raportointi erityistä tarkoitusta varten tehdystä tarkastustoimeksiannosta) noudattaen.

KHT A:n käsityksen mukaan tarkastuksessa on noudatettu KHT-yhdistyksen tilintarkastussuosituksia ja erityisesti tilintarkastussuosituksista 800. Tarkastustyön on suorittanut henkilö, jolla on ollut riittävä ammattitaito ja kokemus avustusten tarkastamiseksi, tarkastukseen on käytetty riittävästi aikaa, tarkastustyö on riittävästi dokumentoitu, tarkastuksessa on tutkittu laskelmassa esitettyjen ja muiden tietojen pohjana olevaa A:neistoa, tarkastushavainnointia on käsitelty yhdessä päävastuullisen tarkastajan kanssa ja tarkastushavainnoista on tehty johtopäätös ottaen huomioon edellä mainittuun KHT-yhdistyksen ja tilintarkastussuositus 800 liittyvän olennaisuuden periaatteen. Olennaisuuden periaate on selkeästi tuotu ilmi itse lausunnossa toteamalla, että Group Oy on olennaisilta osin noudattanut Kehittämiskeskuksen kustannustilityksiä koskevia kohtia.

Loppukommenttina hyvän tilintarkastustavan mukaisesta tarkastuksesta koskien Kehittämiskeskus-tilityksiä KHT A on todennut, että kuukausipalkkalaisia koskeva työajan raportointi avustushakemuksissa on epäyhtenäistä. Hänen saamansa tiedon mukaan esimerkiksi EU:n säännökset eivät vaadi avustushankkeissa projekteihin päätoimisesti osallistuvien kuukausipalkkalaisten osalta henkilökohtaista tuntiseurantaa, kunhan maksettu palkka on asianmukaisesti muuten dokumentoitu. KHT A:n tiedossa on, että joissakin Kehittämiskeskuksen avustushankkeissa ei ole vaadittu tuntiraporttia, vaan Kehittämiskeskus on hyväksynyt jälkikäteen arvioidut kustannukset. KHT A on liittännyt tätä koskevan tarkastuslausuntonsa ja siihen liittyvän vakuutuksen vastineensa liitteeksi.

Koska käytäntö on edelleen epäyhtenäistä, tulee tämä KHT A:n mielestä ottaa huomioon kun arvioidaan hänen toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta vuonna 2006 annetun lausunnon perusteella.

Kehittämiskeskuksen päätös tuotekehitysprojektin rahoituksesta

Kehittämiskeskuksen 21.7.2003 päivätyn rahoituspäätöksen 6 §:n (Projektin raportointi) mukaan yrityksen (Group Oy) tulee toimittaa Kehittämiskeskukselle päätöksessä olevan

aikataulun mukaiset väliraportit ja loppuraportti. Väli- ja loppuraportin yhteydessä tulee toimittaa projektin edistymisen tekninen raportti ja kustannustilityslomake (liite 3, Yleiset ehdot, kohdat 5.1 ja 5.2). Kustannusten seurantaan varten yrityksen on pidettävä erillistä, rahoituspäätöksessä mainittuun projektiin tarkoitettua projektikirjanpitoa. Lopputilityksen yhteydessä hyväksytyn tilintarkastajan on allekirjoitettava kustannustilityslomakkeen kohdan 3 mukainen tarkastuslausunto projektin kustannuksista koko projektin voimassaoloajalta.

Rahoituspäätöksen mukaan rahoituspäätökseen sovelletaan Kehittämiskeskuksen tuotekehitysavustusten ja lainojen yleisiä ehtoja.

Teknologiseen tutkimukseen ja kehitykseen myönnettävien Kehittämiskeskuksen avustusten ja lainojen yleiset ehdot

Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen 1.1.2003 kohdan 2. (Projektikirjanpito) mukaan rahoituksen saajan tulee projektin työajan ja kustannusten seurantaan varten järjestää erillinen kirjanpito.

Yleisten ehtojen kohdan 5.2 (Kustannustilitys) mukaan projektin kustannuksista tulee pitää projektikohtaista ja erillistä, saajan kirjanpitoon perustuvaa tiliä siten, että kustannustilityslomakkeessa raportoidut kustannukset voidaan todentaa tässä tarkoitettun projektin alatileistä. Lopputilityksen yhteydessä on A:na toimitettava yrityksen ulkopuolisen tilintarkastajan lausunto kustannustilityksen kohdassa 3 (Tarkastuslausunto). Lausunnon tulee koskea projektin kokonaiskustannuksia projektin koko kestoajalta.

Yleisten ehtojen kohdan 11. (Projektin valvonta ja tarkastus) mukaan Kehittämiskeskuksella on oikeus suorittaa rahoituksen maksamisessa ja käytön valvonnassa tarpeellisissa yrityksen talouteen ja toimintaan kohdistuvia tarkastuksia. Tarkastusta varten projektikirjanpito ja tilityksiin liittyvä aineisto on säilytettävä kirjanpitolain (1336/1997) 2 luvun 10 pykälän tai 7 luvun 5 pykälän mukaisesti.

Tarkastuskertomus

Group Oy:lle 15.6.2006 antamansa tarkastuskertomuksen mukaan KHT-yhteisö B on tarkastanut Group Oy:n rahoituspäätökseen liittyvät kustannukset ajalta 1.2.2003 — 31.7.2005. Projektille tilittetyt kustannukset ovat olleet yhteensä X euroa. Projektin edistymisen teknisestä raportista ja kustannustilityksen laadinnasta oli vastannut projektin vastuullinen johtaja. Tekemänsä tarkastuksen perusteella KHT-yhteisö B on antanut lausunnon kustannustilityksestä.

KHT A:n allekirjoittaman tarkastuskertomuksen mukaan tarkastus on toteutettu soveltuvin osin KHT-yhdistyksen tilintarkastussuosituksia ja erityisesti tilintarkastussuosituksista 800 (Raportointi erityistä tarkoitusta varten tehdystä tarkastustoimeksiannosta) noudattaen. Suositusten mukaan tarkastus suunnitellaan ja toteutetaan riittävän varmuuden saavuttamiseksi siitä, sisältääkö tarkastuksen kohteena oleva laskelma olennaisia virheitä tai puutteita. Tarkastuksessa tutkitaan laskelmassa esitettävien lukujen ja muiden tietojen pohjana olevaa aineistoa. Tarkastuksessa arvioidaan myös laskelman laatimisperusteita ja esittämistapaa. Tarkastus on tehty kohdan 6.3 (Tarkastuskertomus) edellyttämällä tavalla.

KHT A on rastittanut tarkastuskertomukseen sisällyvistä seuraavista vaihtoehdoista ensimmäisen:

- Käsitksemme mukaan Group Oy on olennaisilta osin noudattanut Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen kustannustilityksiä koskevia kohtia 4 (Hyväksyttävät kustannukset) ja 6.2 (Kustannustilitys).
- Tarkastuksessa on havaittu olennaisia virheitä tai puutteita.

Tarkastuslausunto

Kehittämiskeskuksen rahoituspäätöksen (6 §) sekä yleisten ehtojen 1.1.2003 mukaan tilintarkastajan on allekirjoitettava kustannustilityslomakkeen mukainen tarkastuslausunto. KHT A on tarkastuslausunnon sijasta allekirjoittanut Kehittämiskeskuksen yleisissä ehdoissa edellytetyn tarkastuskertomuksen.

Kustannustilityksen kohdan (tilintarkastajan lausunto) tilintarkastaja ilmoittaa tarkastaneensa Kehittämiskeskuksen rahoituspäätöksen kustannustilityksen. Tilitetyt kustannukset perustuvat hyväksyttäviin, nettomääräisiin, maksettuihin ja arvonlisäverottomiin kustannuksiin kirjanpidossa. Tarkastuslausunnossa tilintarkastaja vahvistaa lisäksi, että kustannustilitys on laadittu rahoituspäätöksen ja Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen mukaisesti eikä siihen ole sisällytetty muita kustannuseriä ja että projektin kustannukset ovat todennettavissa yleisten ehtojen mukaisesti avatusta projektikirjanpidosta.

Projektin 4321 tarkastukseen liittyvä selvitys

Group Oy:tä koskevan projektin 4321 Kehittämiskeskus-tarkastukseen liittyen Kehittämiskeskus on lähettänyt Group Oy:lle kuulemiskirjeen, jossa on pyydetty KHT A:lta selvitystä siitä, miten työkustannukset on varmennettu loppuraportin jättämisen yhteydessä Group Oy:n ja intressiyriyten osalta. Lisäksi on pyydetty selvitystä siitä, onko työajanseuranta ollut käytössä sekä selvitystä siitä, millä perusteella kustannukset on hyväksytty, jos työajanseurantaa ei ole ollut käytössä.

KHT A:n 17.12.2007 päivämääräisessä selvityksessä on selvitetty työkustannusten varmistamiseksi tehtyjä tarkastustoimenpiteitä. Selvityksen yhteenvedossa on todettu, että

- hakemuksen palkat olivat johdettavissa palkkakirjanpidosta henkilöittäin tehtyyn erittelyyn, johon sisältyivät sekä Groupin että intressiyhtiöiden henkilöstön projektille kohdistuvat palkat
- tarkastettujen työntekijöiden palkkakustannus oli riittävällä tarkkuudella oikein, vaikka tuntipalkan oikeellisuudessa oli jonkin verran eroja molempiin suuntiin.

KHT A:n antaman selvityksen mukaan tarkastuksessa ei ollut käytettävissä työajanseurantaa. Yhtiöltä saadun tiedon mukaan työajanseurantaa on tehnyt projektista vastannut F, mutta hän ei ollut enää tilitystä tehtäessä yhtiön palveluksessa eikä työajanseurantatietoja löydetty. Tarkastuksessa varmistauduttiin käytetyn tuntipalkan oikeasta tasosta. Lisäksi arvioitiin tehtyjä tuntimääriä ja ne oli arvioitu yhtiössä niin tarkasti kuin se oli mahdollista. F tehtävänimike oli kehitysjohtaja ja hän toimi

yhtiön johtoryhmässä sekä oli yhtiön osakkeenomistaja. F:n tehtävä ja asema huomioon ottaen raportoidut tuntimäärät olivat perusteltuja.

Kehittämiskeskuksen tarkastusraportti

KHT C ja OTK, KTM D ovat Kehittämiskeskuksen toimeksiannosta vuonna 2008 laatineet Kehittämiskeskuksen rahoittamasta projektista allekirjoitetun tilintarkastajan lausunnon. Lausunnon mukaan työajanseuranta ei ollut tarkastettavissa. Yhtiössä on ollut työajanseuranta käytössä projektin aikana, mutta henkilövaihdojen johdosta työajanseuranta oli kadonnut yhtiöstä. Kustannustilitysten tunnit ovat jälkikäteen arvioituja. Tarkastuksessa ei voitu varmistua kuukausipalkkaisten työajan seurannan luotettavuudesta. Tarkastuksessa ei ilmennyt, että esitetyt palkkakustannukset olisivat ylittäneet sen, minkä suuruisen palkkakustannus olisi ollut, jos kuukausipalkat olisi jaettu X tunnilla tuntipalkan määrittämiseksi. Kustannustilityksissä esitetyt palkkakustannukset ovat tilintarkastajan lausunnon mukaan suuruusluokaltaan oikeat. Lainaan sovellettavien yleisten ehtojen mukaisesti tilityksiin liittyvä aineisto kuten työajan seuranta on säilytettävä tarkastusta varten kirjanpitolain määräaikaisten mukaisesti.

Tilintarkastajan lausunnon mukaan hyväksytyt kustannukset ajalla 1.2.2003–30.4.2004 sisälsivät intressitilityksiä yhteensä X euroa. Ostetut palvelut oli laskutettu, mutta ne oli maksettu myöhässä intressiyhtiöille. Maksut intressiyhtiöille oli tehty vasta kustannustilityksen jättämisen jälkeen.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

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

TILA:n suorittamaan tilintarkastajan valvontaan sovelletaan uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiä.

TILA ottaa päätöksessään kantaa siihen, ovatko KHT-yhteisö B ja tarkastuskertomuksen allekirjoittanut KHT A toimineet hyvän tilintarkastustavan mukaisesti suorittaessaan tarkastuksen ja antaessaan Kehittämiskeskukseen rahoituspäätöksessä edellytetyn hyväksytyt tilintarkastajan lausunnon. TILA ei ota kantaa siihen, onko Group Oy:n menettely rikkonut Kehittämiskeskukseen rahoituspäätöksen ehtoja tai Kehittämiskeskukseen yleisiä ehtoja.

TILA on päätöksessään ottanut huomioon sen, että KHT A on allekirjoittanut tarkastuskertomukseksi otsikoidun tilintarkastajan lausunnon, jossa viitataan Kehittämiskeskukseen yleisiin ehtoihin 1.6.2004. TILA arvioi KHT-yhteisö B:n sekä KHT A:n toimintaa sillä perusteella, mitä Group Oy:n projektiin sovellettavien Kehittämiskeskukseen rahoituspäätöksen ja Kehittämiskeskukseen yleisten ehtojen 1.1.2003 perusteella tilintarkastajan olisi tullut tarkastaa ja raportoida tilintarkastajan lausunnossa.

TILA ei ota kantaa siihen, onko tarkastus suoritettu KHT-yhdistyksen tilintarkastussuosituksen 800 mukaisesti, koska Kehittämiskeskukseen Group Oy:tä koskevassa rahoituspäätöksessä tai yleisissä ehdoissa 1.1.2003 ei ole tilintarkastajalta edellytetty mainitun suosituksen mukaista tarkastusta eikä hyvää tilintarkastustapa edellyttä suosituksen 800 tarkkaa soveltamista.

2 Tapahtumien kulku

Kehittämiskeskus on 21.7.2003 tehnyt rahoituspäätöksen. Rahoituksen saajajäritys on ollut Group Oy. Rahoituspäätöksen kohteena on ollut projekti, jonka nimi on ”strateginen arvoketju, osatoimittajasta järjestelmätoimittajaksi”. Kehittämiskeskukseen rahoituspäätöksen mukaan lopputilityksen yhteydessä auktorisoidun tilintarkastajan on allekirjoitettava kustannustilityslomakkeen mukainen tarkastuslausunto projektiin kustannuksista koko projektiin voimassaoloajalta. Projektin enimmäiskesto-aika on rahoituspäätöksen mukaan

ollut 1.2.2003–31.12.2005. KHT A ei ole allekirjoittanut kustannustilityslomakkeen mukaista tarkastuslausuntoa. KHT A on allekirjoittanut 15.6.2004 Kehittämiskeskukseen yleisissä ohjeissa 1.6.2004 edellytetyn tarkastuskertomuksen.

Kehittämiskeskukseen toimeksiannosta KHT C ja OTK, KTM D ovat tehneet Kehittämiskeskukseen tarkastuksen 2008. Tarkastus on johtanut takaisinperintään.

3 Tilintarkastusta koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain vaatimukset

Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan. Tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttämistä tilintarkastuksessa.

4 TILA:n arvio KHT B:n ja KHT A:n toiminnasta

4.1 Raportointivelvollisuuden laiminlyöminen

KHT A on vastineessaan selvittänyt, miten projektiin osallistuneille henkilöille maksettujen palkkojen perusteet ja määrät on selvitetty sekä arvioitu tilitykseen sisältyvien palkkojen oikeellisuutta. KHT A:n vastineeseensa liittämät työpaperit tukevat hänen vastineeseensa sisältyvää selvitystä. KHT A:n työpapereista käy ilmi, että hän on havainnut tuntiraporttien puuttumisen.

Kehittämiskeskukseen rahoituspäätöksessä tai yleisissä ohjeissa ei ole edellytetty, että yrityksen tulee dokumentoida projektiin käytetty työaika tuntilistoin yhtiön kirjanpitoon. Yleisten ehtojen liitteen 3B (kustannustilityslomake sivu 3) alalaidassa sen sijaan on maininta siitä, että projektiin käytetty työaika tulee dokumentoida kirjanpitoon tuntilistoin. KHT A:n TILA:lle toimittamiin työpapereihin sisältyy mainittu kustannustilityslomake. KHT A on näin ollen ollut tietoinen siitä, että projektiin käytetty työaika olisi tullut dokumentoida kirjanpitoon tuntilistoin. Myös KHT A:n TILA:lle

toimittamissa työpapereissa on arvioitu sitä, pitäisikö tuntiseurannan puuttumisesta raportoida Kehittämiskeskukseen. KHT A on vastineessaan esittämin perustein ammatillisen harkintansa perusteella päätenyt siihen, ettei tuntiiltojen puuttumisesta ole raportoitava Kehittämiskeskukseen.

TILA:n mielestä KHT A:n päätöstä jättää raportoimatta havaitsemansa tuntiiltojen puuttuminen voidaan perustellusti kritisoida. Työajanseurannan puuttumisesta johtuen kuu-kausipalkkaisten työntekijöiden projektille kohdistetut työtunnit perustuvat jälkikäteen määriteltyyn arvioon. Tilintarkastajan lausunnon mukaan tilitettyt kustannukset perustuvat kuitenkin hyväksyttäviin menoihin kirjanpidossa. Palkkakustannusten hyväksyttävyydestä ei ole olemassa luotettavaa dokumentaatiota työajanseurannan puuttumisen vuoksi. Työajanseurannan puuttuessa KHT A on toisaalta vaihtoehtoisin menetelmin selvittänyt palkkojen perusteet ja määrät sekä arvioinut tilitykseen sisältyvien palkkojen oikeellisuutta.

Kehittämiskeskukseen kantelussa erikseen mainitun F:n raportoiduista työtuntien määrästä 1.3.2003 – 30.11.2003 TILA toteaa, että KHT A:n vastineessaan antamaa selvitystä F:n kesäloman huomioimisesta on pidettävä riittävänä. Kehittämiskeskukseen lisäselvityksessä on todettu, että F on käyttänyt osan työajastaan muuhun kuin projektiin kuuluviin tehtäviin. TILA:lle toimitetusta materiaalista ei kuitenkaan käy ilmi, että KHT A olisi tiennyt tai että hänen olisi pitänyt tietää F:n käyttäneen osan työajastaan muuhun kuin projektiin kuuluviin tehtäviin.

4.2 Hyväksytyt kustannukset

KHT A on vastineessaan selvittänyt, miksi kaikki paitsi konserniyhtiöille kirjatut maksutapahtumat on tarkastettu ja että konserniyhtiöiden osalta on varmistauduttu siitä, että laskut oli kirjattu kirjanpitoon asianomaiselle velkatilille. KHT A on liittännyt vastineeseensa otteen alan kirjallisuudesta sen näkemyksensä tueksi, että omistajan ja hänen omistamansa yrityksen väliset hyvitykset ja veloituset katsotaan maksetuksi, kun tapahtuman todentava tositate on kirjattu asianomaiselle tilille.

KHT A:n viittaamassa teoksessa (WSOY Yritystieto. Kirjanpito, sivu Liikekirjanpito 6:11) on selostettu tuloverotuksen oikeuskäytäntöä ja KHO:n ratkaisua 1991/4557. KHT A:n viittaamasta teoksesta ei TILA:n mielestä saa tukea hänen käsitykselleen siitä, että vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella jo tapahtuman todentavan tosittien kirjaaminen asianomaiselle velkatilille konserniyhtiöiden välillä merkitsisi maksutapahtumaa.

Kehittämiskeskukseen yleisten ehtojen mukaan hyväksyttäviä kustannuksia ovat maksetut menot. Kehittämiskeskukseen yleisten ehtojen mukaan konserni- ja intressiyhtiöiden välillä palveluita ostettaessa kustannukset hyväksytään samoin periaattein kuin yrityksen omat kustannukset. Tarkastuslausunnon mukaan tilitettyt kustannukset perustuvat maksettuihin kustannuksiin kirjanpidossa.

Kehittämiskeskus-tarkastuksen perusteella laaditun KHT C:n ja OTK, KTM D:n lausunnon mukaan maksut intressiyhtiöille oli maksettu vasta kustannustilitysten jättämisen jälkeen.

TILA:n mielestä kustannustilityksen jättämishetkellä tilitettyjen, mutta vielä maksamattomien kustannusten määrä on olennainen suhteessa kaikkiin projektille tilitettyihin kustannuksiin.

KHT A on jättännyt tarkastamatta, ovatko intressiyhtiöiltä ostetut palvelut olleet maksettuja kustannustilityksen hetkellä. Arvioitaessa KHT A:n menettelyä on huomioitava se, että tilitettyt, mutta tilityshetkellä maksamatta olleet kustannukset sinänsä ovat Kehittämiskeskukseen käsityksenkin mukaan olleet projektille kuuluvia kustannuksia eikä Kehittämiskeskus ole ryhtynyt takaisinperintään niiden osalta.

4.3 KHT-yhteisö B:n toiminta

TILA:n saama selvitys ei osoita, että KHT-yhteisö B olisi laiminlyönyt valvontavelvollisuutensa tai jättännyt antamatta KHT A:lle riittäviä resursseja Kehittämiskeskukseen rahoituspäätöksessä ja yleisissä ehdoissa edellytetyn tarkastuksen suorittamiseksi. KHT-yhteisö B ei ole menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

5 Yhteenveto

TILA totesi, että edellä kohdissa 4.1 ja 4.2 mainitut laiminlyönnit ovat vähäisiä. TILA katsoi, olennaisuuden periaatteen huomioon ottaen, ettei KHT A:n toiminta kokonaisuudessaan arvioituna ollut moitittavaa, joten sanktioiden käyttöön ei ollut perusteltua syytä.

Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (936/1994) 16 §, 19 §
Tilintarkastuslaki (459/2007) 22 §, 40 §, 49 §.

TILA 6/2009

Tingsrätten hade utsett CGR A till god man för bevakning av minoritetsaktieägarnas intressen vid inlösningen av minoritetsaktierna i rederi F. Ombud Z, ombud för minoritetsaktieägare, hade riktat kritik mot CGR A. CGR A hade enligt minoritetsaktieägarnas kritik försökt bevisa att kärandens erbjudna pris var det rätta och genom sitt agerande hade han vidtagit åtgärder som står i konflikt med minoritetens eget agerande. I tillägg till att CGR A agerade i strid med aktiebolagslagens stadganden så var det utlåtande han hade avgivit till skiljenämnden synnerligen bristfälligt och direkt felaktigt enligt klagan.

Gode mannen konstaterade att han hade utrett gängse värde för rederi F:s aktier, och hade inte försökt bevisa att kärandens erbjudna pris är det rätta, vilket ombud Z påstod. Gode mannen hade i enlighet med aktiebolagslagen och värdepappersmarknadslagen gått igenom aktiens värdering samt händelser som kunde påverka aktiens pris. Gode mannens agerande hade inte stridit emot de aktiva minoritetsaktieägarnas åtgärder. Gode mannen hade inte agerat emot aktiebolagslagen.

Revisionsnämnden konstaterade att i den utredning som revisionsnämnden hade

fått finns det ingenting som indikerar att CGR A i egenskap av god man skulle ha agerat i strid med god revisionsred. Undersökningen av CGR A:s handlande i egenskap av god man föranledde inga åtgärder.

(I detta beslut får inte ändring sökas genom besvär.)

Klagan

Tingsrätten har utsett CGR A till god man för bevakning av minoritetsaktieägarnas intressen vid inlösningen av minoritetsaktierna i rederi F. Enligt aktiebolagslagen 18 kap. 5 § 3 mom. skall gode mannen tillvarata minoritetsaktieägarnas intressen och framföra omständigheter och bevis som stöder deras sak. I det aktuella ärendet har CGR A enligt minoritetsaktieägarnas kritik tvärtom försökt bevisa att kärandens erbjudna pris är det rätta och genom sitt agerande har han vidtagit åtgärder som står i konflikt med minoritetens eget agerande.

Vid det tillfälle då den första muntliga förhandlingen hölls i rederi F:s inlösningstvist skulle det ha varit möjligt för gode mannen att begära och få tilläggstid med att inkomma med sitt svaromål så, att han hade svarat först efter det att de aktiva minoritetsägarna hade svarat. CGR A avstod emellertid från att begära sådan tilläggstid.

I tillägg till att CGR A agerar i strid med aktiebolagslagens stadganden så är det utlåtande han har avgivit till skiljenämnden synnerligen bristfälligt och direkt felaktigt.

I den kassaflödesanalys som CGR A har satt sitt namn under utgår han ifrån en omsättningsökning på två procent per år med hänvisning till den allmänna tillväxten på lång sikt. Detta är säkerligen riktigt, men då skall man även beakta att detta antagande återspeglar en real tillväxt som han i sin tur borde beakta när han använder 6,3 procent vid diskonteringen av kassaflödena. Det är ytterst sällan vi har en sådan ränta i en så gott som inflationsfri ekonomi. Snarare rör sig realräntan mellan ca +2 och -2 procent. Om man skall använda det ena måttet på det ena stäl-

let, så skall man också beakta det på det andra.

Vidare hävdar gode mannen att "nivån på investeringarna är estimerad baserat på årliga avskrivningar under åren 2004-2007" för att upprätthålla "att varje fartyg har en ekonomisk livslängd på 33 år med start från byggnadsår". Detta är fullständigt galet eftersom kostnaderna för att hålla denna livslängd i fullklassat skick ryms gott och väl inom de 75 procent av omsättningen som har använts i hans kalkyl för driftskostnader. Man kan jämföra med vilket finskt eller övrigt rederi som helst eller helt enkelt läsa deras bokslutskommentarer. Avskrivningarna betraktas som avsättningar för att upprätthålla flottan i oförändrat skick genom ersättande nyinvesteringar och inte såsom en investering för att hålla oförändrad flotta i körbart skick i 33 år varefter fartygen är värdelösa. Fartyg blir heller aldrig helt värdelösa, de har alltid ett resterande skrotvärde.

Gode mannen har satt restvärdet till noll trots årliga investeringar på 13 500 000 euro, motsvarande åtminstone ett nytt Cargo-fartyg vartannat år. Det är i synnerhet i detta avseende som gode mannen har räknat bort sig fullständigt.

Slutligen har gode mannen helt glömt att rederi F även äger 16,5 % av rederi H. Rimligen borde även detta innehav ge någon avkastning. Såvida han inte även här har kommit fram till att också detta bolag är värt ett 30-tal miljoner euro mindre än den allmänna uppfattningen. Någon avkastning borde ju rimligen detta innehav ge.

Att gode mannen inte hanterat sitt uppdrag på det sätt som skulle kunna förutsättas framkommer även av det handläggningsavgörande som skiljenämndens advokat X har meddelat. Säkerheten som käranden skall ställa för att få äganderätten till minoritetens rederi F:s aktier fastställdes av skiljenämnden till 8 300 000 euro (dvs. samma summa som den aktiva minoriteten hade yrkat på) istället för 6 700 000 euro som käranden hade yrkat och som gode mannen hade godkänt till grund och belopp. I teorin borde ju inte minoriteten behöva vara aktiv i ett inlösningsärende eftersom gode mannen skall bevaka mino-

ritetens intressen. I nu pågående inlösningsärende är det emellertid oroväckande klart att den aktiva minoriteten behöver vara mycket aktiv.

Skiljenämnden gick emot inlösarens och gode mannen CGR A:s yrkanden och fastställde priset på aktierna till 50 cent högre än det som både CGR A och rederi H yrkade. Denna höjning gjordes på basen av sådana omständigheter som aktiva minoritetsaktieägare framförde.

I rederi F:s inlösvist framförde gode mannen CGR A även felaktiga upplysningar angående rederi L:s EBIT och EBITDA. Det visade sig vid en enkel kontroll av rederi L:s årsredovisning att dessa av CGR A använda nyckeltal var felaktiga men CGR A vidtog inte några åtgärder för att korrigera sina siffror. Med tanke på den mängd tid som gode mannen lade ner på detta ärende så borde man kunna förvänta sig att nyckeltal införskaffas direkt från källan, dvs. rederi L:s årsredovisning och inte från underleverantörer som ger felaktiga upplysningar.

Eftersom gode mannen uppenbarligen inte tar sitt uppdrag på allvar och eftersom han inte följer aktiebolagslagen anhåller ombud Z att Centralhandelskammaren riktar disciplinära åtgärder gentemot CGR A.

CGR A:s bemötande

Med anledning av klagan har CGR A gett skriftliga kommentarer samt ett bemötande.

CGR A:s kommentarer

Enligt CGR A förordnades han enligt beslut av Tingsrätten till god man för att bevaka rederi F:s minoritetsaktieägares intressen. Rederi H är inlösare för minoritetsaktierna.

Skiljemannen ordnade ett möte för en genomgång av de praktiska aspekterna gällande skiljemansförfarandet. Skiljemannen bestämde frist för erhållan av utlåtandena. Gode mannen erhöll ingen sådan information på mötet som skulle ha gjort att han ansett det nödvändigt att begära tilläggstid för utarbetande av sitt utlåtande.

Enligt CGR A har ombud Z under processen inte inom tidsfristen för utarbetande av utlåtandet tillställt gode mannen sådana tilläggsuppgifter för de minoritetsaktieägare han representerar som skulle påverka värdet på de inlösta aktierna.

Enligt aktiebolagslagens 18 kap. 5 § skall gode mannen bevaka minoritetsaktieägarnas intressen vid skiljeförfarandet. Den gode mannen har rätt och skyldighet att vid skiljeförfarandet på minoritetsaktieägarnas vägnar framföra omständigheter och bevis som stöder deras sak. Den gode mannen är inte behörig att på minoritetsaktieägarnas vägnar framställa eller godkänna lösningsanspråk eller vidta åtgärder som står i konflikt med en minoritetsaktieägares egna åtgärder.

Gode mannen har utrett gängse värde för rederi F:s aktier, och har inte försökt bevisa att kärandens erbjudna pris är det rätta, vilket ombud Z påstår. Gode mannen har i enlighet med aktiebolagslagen och värdepappersmarknadslagen gått igenom aktiens värdering samt händelser som kunde påverka aktiens pris. Gode mannens agerande har inte stridit emot de aktiva minoritetsaktieägarnas åtgärder. Gode mannen har inte agerat emot aktiebolagslagen.

Gode mannen har i sitt bemötande undersökt det riktiga lösenbeloppet genom att använda olika värderingsmetoder, och beaktat andra omständigheter som kan ha betydelse. På basen av genomgången har gode mannen kommit fram till att han inte funnit grunder för att kräva ett högre lösenbelopp än vad käranden framlagt. Det faktum att gode mannen efter en grundlig och omfattande analys kommit till slutsatsen att lösenbeloppet som käranden framlagt är tillräckligt, kan inte anses som att agera mot minoritetsaktieägarnas intressen eller annars vara i strid med aktiebolagslagen. Skiljemannen har inte klandrat på gode mannens agerande under processen.

Enligt CGR A har han följt revisionsbranschens standarder och rekommendationer i sitt arbete. CGR A har fungerat som god man i flera minoritetsaktieägares inlösningsprocesser. Sålunda har gode mannen erfarenhet

av motsvarande processer som den pågående processen för inlösen av rederi F:s aktier.

Gode mannen har agerat planenligt, och det utförda arbetet har dokumenterats på ett korrekt sätt. Gode mannen har haft hjälp av CGR-sammanslutning Y:s specialistarbetsgrupp, som innefattar en jurist, en CGR-revisor samt en värderingsexpert. Gode mannen har analyserat tillhörande material samt fakta tillsammans med denna specialistarbetsgrupp.

Därutöver har gode mannens agerande gått igenom av CGR-sammanslutning Y:s interna kvalitetskontroll. Där har det inte funnits något att anmärka gällande sättet som gode mannen har skött sin uppgift.

Ombud Z har i sina brev till Centralhandelskammaren samt till Centralhandelskammarens inlösningsnämnd påstått att gode mannens bemötande daterat innehållit fel och brister i värderingen av rederi F:s aktier. Gode mannen anser att hans bemötande inte innehåller fel eller brister. Den diskonterade kassaflödesanalysen som gode mannen använt granskar den nuvarande affärsverksamheten med nuvarande kapacitet separat för rederi Cargo och separat för rederi Cruises (enligt gängse värderingspraxis beaktas inte nyinvesteringar i detta slags diskonterad kassaflödesanalys). Därutöver granskas affärsverksamheten specifikt för varje fartyg. Tillväxtprognoserna för omsättningen samt lönsamhetsprognoserna definierades skilt för båda affärsverksamheterna. Dessa prognoser är delvis baserade på historisk information och prognoser som rederi F själv presenterat, samt delvis på ekonomins allmänna tillväxtprognoser på lång sikt. Baserat på dessa antaganden växer den fartygsspecifika omsättningen i medeltal med 1,9 % per år, och den fartygsspecifika rörelsevinsten varierar mellan 12,0 - 15,3 % av omsättningen.

I och med att gode mannen behandlar avkastningarna fartygsspecifikt, har även fartygens ekonomiska livslängd beaktats. Gode mannen har granskat olika rederiers bokslut beträffande fartygens ekonomiska verkningstider, och konstaterat att de längsta verkningstiderna ligger kring 30-35 år. I beräkningarna har gode mannen valt att använda

medeltalet av dessa verkningstider, dvs. 33 år. I gode mannens beräkning har den ekonomiska verkningstiden för det första fartyget upphört år 2024, dvs. den har uppnått 33 års ålder. Då kommer ifrågavarande fartygs avkastning att falla bort från beräkningarna, och bolagets omsättning kommer därefter att börja minska. Därav följer även att vinsten blir mindre. Samma tillvägagångssätt upprepas för alla fartyg då fartygen uppnår en ålder på 33 år.

Gode mannen har baserat investeringsprognosen på avskrivningar som redogjorts för i rederi F:s bokslut för åren 2004 - 2007. Investeringarna har även granskats fartygsspecifikt, dvs. då fartygets ekonomiska livslängd 33 år uppfylls, minskar även motsvarande investeringar från och med år 2024.

Det finns många osäkerhetsfaktorer kopplat till restvärden, beroende på att den tid då fartygen tas ur bruk är långt i framtiden. Som minimum kan man tänka sig att restvärdet är skrotmetallvärdet vid tidpunkten för fartygets nedskrotning. Gode mannen har tillämpat känslighetsanalys för problematiken kring restvärden. Gode mannen har approximerat hur stort restvärdet borde vara för att aktiestockens värde i beräkningarna skulle överstiga det värde på aktiestocken som rederi H indikerar i sin offert. Baserat på känslighetsanalysen är slutsatsen den att beaktandet av restvärdet inte skulle ändra på den slutsats som gode mannen kommit till.

Diskonteringsräntan på 6,3 % skall inte motsvara den allmänna räntenivån, utan det är frågan om Weighted Average Cost of Capital (i enlighet med finansieringsteori). Den räntan man använder skall återspegla avkastningskravet (med beaktande av finansieringsstrukturen) som aktieägarna och lånefinansierare kräver för sin investering i ifrågavarande bolag. Avkastningskravet på eget kapital är alltid större än avkastningskravet som lånefinansierare har, i och med att ägarna bär de större riskerna. Beräkningssättet får räntan finns presenterad i bilagan för gode mannens bemötande.

Anskaffningsutgiften för materiella tillgångar som hör till bestående aktiva skall aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kost-

nad genom avskrivningar enligt plan (Bokföringsnämndens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan 16.10.2007). Sålunda beskriver avskrivningarna de aktiverade anläggningstillgångarnas förslitning, och därmed kan de användas som utgångspunkt för att prognostisera investeringar, framför allt i affärsverksamheter som inte har tillväxt eller där tillväxten är liten. I gode mannens beräkningsmodell har framtidens ersättningsinvesteringar uppskattats på basen av de avskrivningar som gjorts under åren 2004-2007. Historiska investeringar kan i detta fall inte användas som grund för prognoserna i och med att de innehåller nyinvesteringar.

Rederi F:s årliga bruttoinvesteringar har under åren 2002-2007 varierat mellan 0,1 - 139,4 miljoner euro; medeltalet ligger kring 30 miljoner euro. I samband med analysen har även statistik över sjöfartsbranschens investeringar granskats; branschens investeringar har i medeltal varit 28,58 % av omsättningen under år 2007, och varierat mellan 6,09 % - 177,19 % under åren 1998 - 2007. Rederi F:s planerliga avskrivningar har historiskt sett varit kring 13 % av omsättningen. I gode mannens prognoser sjunker de absoluta investeringarna då fartygens ekonomiska verkningstid slutar (= 33 års perioden slutar). Investeringarna är till att börja med 13,5 miljoner euro per år (= 12,8 % av omsättningen) och sjunker till slutet av prognosperioden till 7,4 miljoner euro som följd av att fartygen blir färre. På grund av att den fartygsspecifika omsättningen i gode mannens beräkningar antas växa 1,9 % årligen (medan de fartygsspecifika investeringarna hålls konstanta) sjunker investeringarnas förhållande till omsättningen från utgångspunkten 12,8 % årligen, till 5,2 % för år 2036.

En del av de årliga kostnaderna som hänförs till fartygen bokas direkt som kostnad i resultaträkningen, medan en del aktiveras och avskrivs årligen. I och med att gode mannen har baserat sin prognos direkt på rederi F:s historiska siffror för flera år, tillämpas samma bokföringsprincip som använts i bolaget. I prognosen bokas därmed en del av fartygens kostnader fortfarande direkt som kostnader i resultaträkningen, och en del aktiveras och kostnadsförs via de årliga avskrivningarna.

Fartygens restvärde har inte presenterats i gode mannens beräkningar, vilket framgår i gode mannens utlåtande daterat 8.5.2008. Gode mannen har ändå inte påstått att fartygen inte skulle ha något restvärde. Enligt gode mannens beräkningsmodell slutar fartygens ekonomiska verkningstid under åren 2024 - 2036. Gode mannen gjorde känslighetsanalysen som en del av förberedelserna inför utlåtandet, baserat på vilken gode mannen kom fram till slutsatsen att beaktandet av restvärdet inte inverkar på gode mannens slutsats beträffande lösenbeloppet.

I gode mannens beräkningar baseras rederi H:s aktier på rederi F:s bokslut för år 2007. I bokslutet konstateras följande om aktiernas värdering: "Värderingen av aktierna i rederi H baseras på notering av aktiekursen på lokala börsen." Rederi F:s bokslut är uppgjort enligt IFRS-principerna och därmed skall rederi H: aktier vara värderade enligt gängse värde i rederi F:s bokslut. Detta konstateras även i rederi F:s boksluts noter (sidan 18). Bokslutet är reviderat och fastställt av bolagsstämman.

Det är inte sällsynt att gode mannen inte funnit grunder till ett högre lösenbelopp i sina värderingar än det som käranden framför. Även det att skiljemannen sätter upp en högre säkerhet än den säkerhet som käranden föreslagit, har i rättspraxis inte varit en indikation på att lösenbeloppet skulle höjas.

Sammanfattningsvis konstaterar gode mannen att baserat på de olika värderingsmetoderna och den uppgjorda analysen har gode mannen inte funnit omständigheter på basen av vilka värdet på rederi F:s aktiestock skulle överskrida det värde på aktiestocken som indikeras i det pris som rederi H erbjudit.

CGR A:s bemötande

Enligt CGR A:s bemötande har han uppskattat lösenbeloppets lagenlighet samt faktorer som påverkar värderingen, och gjort uträkningarna beträffande aktiens värde omsorgsfullt. Under processens gång kom inget sådant upp som skulle ha inneburit att gode mannen borde ha ändrat sin uppfattning i den objektiva uppskattningen av lösenbeloppet. De aktiva minoritetsaktieägarna har under

processens gång för sin del framlagt sådana faktorer som enligt dem kan påverka aktiens värde.

Gode mannen konstaterar att enligt aktiebolagslagens 18 kap. 7 § 3 mom. "när inlösenrätt och inlösenkyldighet har uppkommit i samband med ett sådant frivilligt offentligt köpeanbud som avses i 6 kap. i värdepappersmarknadslagen och inlösaren därigenom har blivit innehavare till minst nio tiondelar av de erbjudna aktierna, anses det pris som erbjudits i det offentliga köpeanbudet som det gängse priset, om det inte finns särskild anledning all förfara på annat sätt." Lösenbeloppet enligt aktiebolagslagen skulle därmed vara 17 euro per A-aktie och 16 euro per B-aktie, om det inte finns särskild anledning att förfara på annat sätt. År 2007 ordnade rederi H två köpeanbud på rederi F:s aktier. I båda fallen var anbudsvederlaget 17 euro per A-aktie och 16 euro per B-aktie. I det första köpeanbudet (i kraft 19.3. - 23.5.2007) erbjöd Rederi H möjligheten att för de rederi F:s aktieägare som godkände anbudet att delta i Rederi H:s aktieemission. Enligt rederi H:s egen uppskattning var fördelen att delta i aktieemissionen värd minst 0,50 euro per rederi F:s aktie i maj 2007 (rederi H:s pressmeddelande 9.5.2007). I det senare köpeanbudet (i kraft 9.11. - 30.11.2007) erbjöds inte motsvarande fördel för de aktieägare som godkände anbudet. Rederi H:s aktieemission förverkligades under perioden 3.10. - 23.10.2007.

Skiljemannen har i enlighet med sitt beslut höjt på lösenbeloppet med 0,50 euro för båda aktieseriernas del baserat på möjligheten att delta i rederi H:s aktieemission som erbjöds i det första anbudet. Gode mannen konstaterar att det lösenbelopp som rederi H erbjudit är i enhetlighet med det Andra Anbudets prospekt, dvs. 17 euro per A-aktie och 16 euro per B-aktie. Gode mannen har utvärderat ifall det finns särskild anledning enligt aktiebolagslagens 18 kap. 7 § 3 mom. till att avvika från anbudsvederlaget i det Andra Anbudet. Vid utvärderingen av detta har gode mannen bland annat tagit i betraktande det som framfördes i bemötandet som gode mannen givit gällande utveckling av handelsvolym och börskursen samt olika värderingsberäkningar, på basen av vilka gode mannen ej ansåg det finnas skäl att kräva ett högre lösenbelopp.

Enligt gode mannens uppfattning innebar möjligheten att i det Första Anbudet som rederi H erbjöd rederi F:s aktieägare att delta i rederi H:s aktieemission, inte en särskild anledning enligt aktiebolagslagens 18 kap. 7 § 3 mom. att avvika från anbudsvederlaget i det andra anbudet.

Enligt värdepappersmarknadslagens 6 kap. 12 § 3 mom. "skall som utgångspunkt när anbudsvederlaget bestäms betraktas det högsta pris som den som har gett köpeanbudet eller personer, sammanslutningar eller stiftelser som till denne står i ett sådant förhållande som avses i 10 § 2 mom. under de senaste sex månaderna före offentliggörandet av anbudet har betalt för de värdepapper som anbudet avser. Detta pris kan frångås av särskilda skäl". Handelsvolymen av rederi F:s aktier har varit låg såväl före det Första som det Andra Anbudet och endast i enstaka fall har kursen i ringa utsträckning överstigit 17 respektive 16 euro. Gode mannen noterade att den möjlighet som rederi H erbjöd för rederi F:s aktieägare i det Första Anbudet, dvs att delta i rederi H:s aktieemission, inte har beaktats vid fastställandet av anbudsvederlaget i det Andra Anbudet.

I samband med gode mannens utvärdering noterade han bl.a. att de aktieägare som deltog i det Andra Anbudet, dvs det slutliga anbudsvederlaget, kunde inte utnyttja den möjliga fördel som erbjöds åt rederi F:s aktieägare i samband med det Första Anbudet, dvs att delta i rederi H:s aktieemission i och med att denna fördel inte erbjöds i samband med det Andra Anbudet. Gode mannen noterade att de aktieägare som godkände det Första Anbudet kunde delta i rederi H:s aktieemission men denna fördel hade inte ett värde som man skulle ha kunnat utnyttja eftersom under tidpunkten för emissionen 3.- 23.10.2007 var värdet på rederi H:s aktier på "lokalbörsen" på samma nivå eller lägre än teckningspriset på aktieemissionen. Således konkluderade gode mannen att fördelen att delta i rederi H:s aktieemission i samband med det Första Anbudet inte hade någon betydelse vid beräkandet av lösenbeloppet.

Gode mannen har i sitt bemötande kommenterat också upplysningar angående rederi L:s EBIT och EBITDA. Rederi L:s resultaträkning

för perioden 1.11.2006 - 31.10.2007 utvisar att EBIT uppgår till 32,8 miljoner euro (årsberättelsen sid 23, bilaga 1). Gode mannen har använt Bloomberg som källa för EBIT och på basen av denna källa uppgår EBIT till 32,6 miljoner euro. Differensen mellan EBIT som använts av gode mannen och resultaträkningen uppgår således till 0,2 miljoner euro, vilket är oväsentligt i detta sammanhang. Bloomberg är en allmän källa för marknadsinformation inom finansbranschen. I Bloomborgs uppgifter justeras en del siffror gällande lönsamheten. Differensen på 0,2 miljoner har ingen praktisk betydelse vilket klargörs nedan.

Enligt resultaträkningen uppgår EV/EBIT-multipeln till $363,9/32,8 = 11,09$ det vill säga avrundat 11,1. Enligt gode mannens uträkningar uppgår EV/EBIT-multipeln till $363,9/32,6 = 11,16$ det vill säga avrundat 11,2. Värderingsmultipeln beträffande rederi Cruises är beräknad enligt medianen av de enskilda jämförelseföretagens EV/EBIT-multiplar för 2007. Eftersom det finns fyra företag i jämförelsegruppen av rederi Cruises utgörs medianen av medeltalet av de två mellersta företagens multiplar då jämförelseföretagens multiplar är placerade i storleksordning. Det vill säga, att av de fyra multiplar som använts som källa lämnas de två yttersta värdena utanför vid beräkningen av medianmultipeln. Rederi L:s EV/EBIT är det lägsta värdet jämförelsegruppen och blir därför inte matematiskt med i värderingsmultipeln av rederi Cruises.

Enligt CGR A har inte EBITDA värden använts i värderingsberäkningarna. Differensen mellan det EBITDA belopp som gode mannen använt och resultaträkningen är endast 0,1 miljoner euro, vilket är oväsentligt i detta sammanhang. Rederi L:s resultaträkning för perioden 1. 11.2006 - 31.10.2007 utvisar att EBITDA uppgår till 51,73 miljoner euro (årsberättelsen sid 23, bilaga 1). EBITDA beloppet fås då man adderar till EBIT värdet avskrivningar och nedskrivningar, det vill säga $32,80+18,93 = 51,73$ miljoner euro. Då man räknar med resultaträkningens belopp så uppgår EV/EBITDA- multipeln till $363,9/51,73 = 7,035$, avrundat 7,0. Enligt gode mannens beräkningar uppgår denna multipel till $363,9/51,6 = 7,052$, avrundat 7,1. Såsom

tidigare nämndes är gode mannens siffror baserade på Bloombergs marknadsinformation. Även den här differensen är oväsentlig och gode mannen betonar ännu att det inte ingår några EV/EBITDA-multiplar i värderingen.

TILAs beslut

Motiveringar

1 Begränsning av revisionsnämndens beslut

I sitt beslut koncentrerar sig revisionsnämnden på bedömning av CGR A:s agerande ur perspektivet om han i egenskap av god man har handlat omsorgsfullt och yrkesmässigt i enlighet med god revisionssed.

2 Händelseförlopp

Innan Käranden (rederi H) 8.3.2007 offentliggjorde sin avsikt att ge sitt första frivilliga offentliga köpeanbud på rederi F:s aktier ("Offentliggörandet") ägde Käranden ca 41,8 % av aktierna och ca 36,6 % av rösterna i Rederi F. Käranden har erbjudit sig att genom frivilliga köpeanbud i enlighet med värdepappersmarknadslagens 6 kap. och villkoren i respektive anbudshandling köpa samtliga av Rederi F emitterade aktier som inte ägs av Rederi F, dess dotterbolag eller enligt följande:

(a) anbudshandling ("Första Anbudet"); och
(b) anbudshandling ("Andra Anbudet", och tillsammans med det Första Anbudet "Anbudet").

Genom det Första Anbudet och genom köp över OMX Nordic Exchange Helsinki Oy ("Börsen") har Käranden förvärvat så många aktier i rederi F att Kärändens sammanlagda innehav uppgått till ca 54,4 % av aktierna och ca 59,9 % av rösterna i rederi F. Genom det Andra Anbudet blev Käranden ägare till mer än 9/10 av rederi F:s aktier och röster. Äganderätten till de aktier som Käranden förvärvade i det Andra Anbudet övergick till Käranden. Enligt rederi F:s aktieägarförteckning ägde Käranden då 3 974 161 A-aktier och 4 306 232 B-aktier, vilket utgör ca 96,50 % av A-aktierna, ca 95,84 % av B-aktierna och ca 96,46 % av rösterna i Rederi F.

Det erbjudna priset i det Första Anbudet var ursprungligen 16 euro per A-aktie och 14,50 euro per B-aktie. Priserna höjdes i enlighet med villkoren i det Första Anbudets anbudshandling till 17 euro per A-aktie och 16 euro per B-aktie. Priset i det Andra Anbudet och vid Kärändens förvärv över Börsen har varit 17 euro per A-aktie och 16 euro per B-aktie.

De Rederi F:s aktieägare som accepterade det Första Anbudet fick möjlighet att delta i en emission av s aktier och teckna aktier till priset 42 euro/aktie. Samma möjlighet gavs inte till dem som accepterade det Andra Anbudet. Enligt rederi H:s pressmeddelande "emissionsvillkor ger tecknaren i -emissionen en priset fördel om minst 0,50 euro".

Tingsrätten har på ansökan av Centralhandelskammarens inlösningsnämnd utsett CGR A till god man för bevakning av minoritetsaktieägarnas intressen vid skiljeförfarandet.

Centralhandelskammarens inlösningsnämnd har i enlighet med aktiebolagslagen utsett advokat X till enda skiljeman för att avgöra meningsskiljaktigheter som gäller inlösenrätt och lösenbelopp för rederi F:s minoritetsaktieägares aktier.

Enligt bemötande har gode mannen konstaterat att

- käranden har rätt att lösa in de aktier i rederi F som rederi F:s minoritetsaktieägare äger,
- säkerheten om 6 600 000 euro som käranden har erbjudit är tillräcklig,
- utgående från den information som erhållits är det verkliga lösenbeloppet för rederi F:s A-aktie 17 euro och för rederi F:s B-aktie 16 euro såsom käranden har presenterat.

Skiljenämnden har tagit beslut i ärendet av käranden erbjudna säkerheten. Enligt skiljenämndens beslut bör säkerhetens belopp beräknas så att den täcker ett eventuellt högre lösenbelopp än det erbjudna beloppet. Skiljenämnden har konstaterat att en säkerhet för betalning av lösenbeloppet jämte ränta skulle vara större än det erbjudna lösenbeloppet jämte 4,5 % ränta för tre år. Skiljenämnden har fastställt som säkerhet en bankgaranti som till sitt belopp uppgår till 8 300 000 euro.

Enligt given skiljedom skall på grund av aktiebolagslagens 18:7.3 det pris som erbjudits i ett frivilligt offentligt köpeanbud anses utgöra aktiens gängse pris om inlösaren genom det frivilliga anbudet blivit innehavare till minst 9/10 av de erbjudna aktierna och om det inte finns särskild anledning att förvara på annat sätt.

Enligt skiljedomen har gode mannen i jämförelsesyfte presenterat substans- och avkastningsvärderingar och också en värdering baserad på jämförelsemultiplar, vilka alla har ifrågasatts av svaranden. Av ombud Z företrädda svaranden har presenterat ett antal alternativa beräkningar. Generellt kan enligt skiljemannen konstateras att alla dessa bygger på olika former av antaganden och är mer eller mindre spekulativa. Värderingsmetoderna utmynnar i olika slutresultat beroende på vilka antaganden man utgått från. Avkastnings och substansvärdering är teoretiska modeller vilka baserar sig på en mängd antaganden. Värderingarna är alltid i viss mån subjektiva och kan vinklas till fördel för någondera parten genom att betona olika faktorer. Också de olika substansvärderingar som presenterats av gode mannen och sagda svaranden i det nu förevarande fallet utvisar värden som markant skiljer sig från varandra. Skillnaderna är beroende av diverse faktorer såsom huruvida t.ex. latent skatteskuld och likvidationskostnader beaktas och av vilken av alla de existerande fartygsvärderingarna som används. Skiljenämnden kan inte avgöra vilken av alla de presenterade värderingarna som är korrekt, om ens någon kan anses vara det.

Enligt skiljedomen anser skiljenämnden att rederi F:s akties marknadsvärde såsom det framgår av börskursen utgör en mer tillförlitlig grund för värderingen av aktien än en avkastnings- eller substansvärdering. Skiljenämnden konstaterar att det inte finns orsak att avvika från presumtionen i aktiebolagslagens 18:7.3 på basis av rederi F aktiens ringa omsättning, eventuella beroendeförhållanden, felaktig/bristfällig information eller rederi F:s avkastnings- eller substansvärde. Utgångspunkten är sålunda att rederi F:s akties gängse pris och inlösenpris skall utgöras av det i det Andra Anbudet erbjudna priset.

Skiljenämnden har konstaterat att på grund av ikraftvarandet av det Första Anbudet och det Andra blir värdepappersmarknadslagens 6:12.3 blir, eftersom det andra anbudet offentliggjordes och trädde i kraft inom sex månader från det att det första anbudet gick ut. Teckningsrätten bör därför ges ett värde om 0,50 euro, som var det värde rederi H uppgav att den minst skulle ha. På grund av att teckningsrätten inte beaktats vid bestämningen av anbudsvederlaget i det andra anbudet anser skiljenämnden att det till denna del finns särskild anledning att avvika från presumtionen i aktiebolagslagens 18:7.3 skiljenämnden anser att lösenbeloppet skall höjas med teckningsrättens uppskattade värde 0,50 euro/A-aktie och B-aktie.

Skiljenämnden har fastställt att lösenbeloppet för rederi F:s A-aktie är 17,50 euro och för rederi F:s B-aktie 16,50 euro.

3 Krav på god mans agerande

3.1 Tillämpning av revisionslagen och god revisionsred då revisorn verkar som god man

Enligt 1 § 1 momentet 2 punkten i revisionslagen "[tillämpas] när en revisor i denna egenskap utövar annan verksamhet än sådan som avses i 1 mom. på verksamheten bestämmelserna i 20–22, 26, 39–46, 49–50 och 53–54 §."

I punkten gällande förarbetet till revisionslagen (194/2006 punkt 3.2.4) har konstaterats att ett förslag om precisering av tillämpningsbestämmelserna ges. På sådan övrig verksamhet än verksamhet enligt 1 § 1 momentet som revisorn i egenskap av revisor utför tillämpas bestämmelserna i revisionslagen bland annat gällande huruvida god revisionsred har följts, sekretessplikt och övervakning. Enligt regeringspropositionen faller också i fortsättningen sådan verksamhet som revisorn har i annan egenskap än som revisor, till exempel som styrelsemedlem i ett bolag eller en stiftelse, utanför lagens tillämpningsområde.

Enligt de detaljerade motiveringarna till regeringspropositionen motsvarar ordalydelsen i 1 § 2 mom. i den gällande revisionslagen 1 § 2

mom. i den tidigare revisionslagen (936/1994) tekniskt justerad, men momentets materiella tillämpningsområde skall ändras. I momentets tillämpningsområde skall inte längre ingå den befattning som avses i den föreslagna 1 § 1 mom. 2 punkten, på basis av vilken ges ett skriftligt utlåtande som ställs till en myndighets eller domstols förfogande

I den juridiska litteraturen (Alakare mfl: Uusi tilintarkastuslaki säännöksistä käytäntöön s. 32) har det konstaterats att revisorns övriga verksamhet är ett omfattande begrepp vars tillämpning alltid beror på respektive fall. Som övrig verksamhet kan man till exempel tänka sig olika värderingar och rapporter.

Enligt Tilintarkastuslaki-kommentaari (Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner s. 34) är typiska exempel på revisorns övriga verksamhet revisorns värderingsutlåtanden, som grundar sig på avtal, samt uträkningar av värdet på föremål som ingår i tillgångarna. Den övriga verksamheten faller under revisionslagens tillämpningsområde om revisorn klart lyfter fram att han är revisor då han erbjuder den aktuella tjänsten. Om man i produktionen av tjänsten utnyttjar sådana arbetsmetoder, arbetsredskap och yrkeskunskap som typiskt ingår i revisionsarbetet är det i allmänhet fråga om verksamhet som faller inom ramen för revisionslagens tillämpningsområde.

Enligt 1 § 2 momentet i den tidigare revisionslagen (936/1994) när en godkänd revisor i denna egenskap bedriver annan verksamhet än sådan som avses i 1 momentet tillämpas på verksamheten 16, 25, 28—39, 41 och 42 §.

I förarbetet till den föregående revisionslagen (RP 295/93) har i detaljmotiveringarna till 1 § 2 momentet konstaterats att man vid överväganden om förutsättningar för tillämpning av revisionslagen föreligger ska beakta de förhållanden under vilka revisorn erbjuder tjänsten. I den aktuella verksamheten förlitar man sig på revisorns sakkunskap och man vill utnyttja hans oberoende ställning och ofientliga godkännande. I synnerhet CGR- och GRM-revisorerna åtnjuter allmänhetens förtroende. Det är viktigt att inkludera annan än lagstadgad verksamhet under lagens tillämp-

ningsområde även för att skydda uppdragsgivaren och utomstående.

Vid begränsningen av tillämpningsområdet har det enligt regeringspropositionen också betydelse hur revisorn själv har definierat sin ställning i förhållande till den som tar emot tjänsten. I regeringspropositionen har som exempel på verksamhet som idkas i egenkap av revisor nämnts givandet av annat utlåtande om värdet på aktierna för företagsaffär.

Enligt kommittén för utveckling av revisorssystemets betänkande 1992:14 kan revisionslagen tillämpas om uppgiften är en typisk revisorsuppgift eller om revisorn har fått sitt uppdrag huvudsakligen därför att man vet att han är yrkesrevisor. Om revisorn uttryckligen har agerat med en revisors auktoritet då han har gett utlåtandet kan detta anses vara en faktor som talar för tillämpning av revisionslagen.

I den juridiska litteraturen gällande föregående revisionslag (Suomela – Palvi – Karhu: Tilintarkastuslaki s. 31-32, Weilin + Göös 1995 samt Aho – Vänskä: Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa s. 16, Lakimiesliiton kustannus 1996) har det framförts att man som sådan övrig verksamhet som avses i revisionslagen kan anse de uppgifter som revisorn har fått just för att han är revisor. I den juridiska litteraturen har man betonat att övrig verksamhet än lagstadgad revision delvis bör inkluderas i tillämpningen av lagstiftningen för att skydda uppdragsgivarens intressen. Det mest avgörande är hur uppdragsgivaren ser på frågan.

I sitt avgörande dnr 5/2006 har revisionsnämnden granskat en CGR-revisors agerande i egenskap av god man i samband med ett inlösningsförfarande. Enligt revisionsnämndens avgörande ”kan revisorn utöver revision av lagstadgad bokföring, bokslut och förvaltning även erbjuda övriga tjänster under förutsättning att revisorn har den sakkunskap som krävs för att erbjuda dessa tjänster.

Revisionslagen och god revisionsned begränsar inte CGR-revisorns verksamhet som sådan god man som bevakar frånvarande aktieägare intressen som avses i aktiebolags-

lagens 14 kapitel 20 § under pågående förfarande med inlösnings av aktier.

För en CGR-revisor som agerar såsom god man vid ett inlösningsförfarande enligt aktiebolagslagen är det fråga om sådan övrig verksamhet som avses i revisionslagens 1 § 2 moment på vilken tillämpas revisionslagens 16 § om skyldighet att följa god revisionssed samt 25, 28–39, 41 och 42 § i revisionslagen. Enligt god revisionssed ska en revisor också i övriga uppgifter verka ärligt, omsorgsfullt och objektivt samt tillämpa för skötseln av uppgiften ändamålsenliga och yrkesmässiga granskningsmetoder.”

Med beaktande av revisionslagen, förarbetena till lagen, den juridiska litteraturen, revisionsnämndens tidigare avgöranden, tingsrättens avgörande gällande utnämning av god man, den gode mannens bemötande, skiljedomen samt klagandens uppfattning anser revisionsnämnden att CGR A har verkat i egenskap av revisor som god man i det inlösningsförfarande som har gällt inlösnings av de aktier i Rederi F som ägs av minoritetsaktieägare.

3.2 Aktiebolagslag

Enligt aktiebolagslagens (2006/624) 18 kap. 5 § 3 mom. har den gode mannen rätt och skyldighet att vid skiljeförfarandet på minoritetsaktieägarnas vägnar framföra omständigheter och bevis som stöder deras sak. Den gode mannen är inte behörig att på minoritetsaktieägarnas vägnar framställa eller godkänna lösningsanspråk eller vidta åtgärder som står i konflikt med en minoritetsaktieägarers egna åtgärder.

4. Revisionsnämndens bedömning av CGR A:s verksamhet

Revisionsnämnden har genom att ta del av CGR A:s bemötande till skiljedomstolen kunnat konstatera att CGR A har godkänt den säkerhet som klagande har erbjudit samt det inlösningspris som klagande har erbjudit för rederi F:s aktier.

Utgående från det bemötande som har inlämnats till skiljedomstolen samt de skriftliga kommentarer som har inlämnats till revi-

sionsnämnden och bemötandet har revisionsnämnden kunnat konstatera att CGR A med stöd i aktiebolagslagen i första hand har uppskattat det gängse värdet på de aktier som ska inlösas utgående från aktiernas kursutveckling. Handeln med rederi F:s aktier har varit så liten att CGR A inte har ansett det vara tillräckligt att uppskatta aktiernas gängse värde endast utgående från börskursen. Därför har han estimerat rederi F:s aktiers gängse värde genom att tillämpa tre andra metoder: 1) diskonterad kassaflödeanalys, 2) värdering baserad på jämförelsegruppens värderingsmultiplar för bolaget, 3) likvidationsvärde.

I sin skiljedom har skiljemannen konstaterat att andra värderingsmetoder än de som grundar sig på börskursen grundar sig på olika antaganden och är mer eller mindre spekulativa. CGR A har även i de bemötanden som han har lämnat in till både skiljedomstolen och revisionsnämnden lyft fram osäkerhetsfaktorerna kring värderingsmetoderna. CGR A har för revisionsnämnden motiverat de bakgrundsuppgifter och de antaganden som han har utgått från vid uträkningen av kommande års intäkter, tillväxt och lönsamhet, investeringar samt diskontoräntan. Därmed har CGR A uppskattat det gängse värdet på flera olika sätt och motiverat sin åsikt om inlösningspriset på ett ändamålsenligt sätt.

CGR A har i sina bemötanden till både skiljedomstolen och revisionsnämnden motiverat varför han ansåg den säkerhet som klagande erbjöd i inlösningsförfarandet vara tillräcklig. Revisionsnämnden anser CGR A:s utredning vara tillräcklig.

I sitt bemötande har CGR A utrett varför rederi L:s EBIT och EBITDA nyckeltal, som han har använt, avviker från siffrorna i det nämnda bolagets resultaträkning. CGR A har presenterat en utredning över att felet inte har varit väsentligt och att det inte har haft betydelse för fastställandet av det gängse värdet på rederi F:s aktier. Revisionsnämnden anser CGR A:s utredning vara tillräcklig.

I skiljedomen har skiljemannen fastställt inlösningspriset på aktierna 0,5 euro högre än vad klagande har föreslagit som inlösnings-

pris i inlösningserbjudandet, ett pris som CGR A har godkänt som gängse värde på aktierna. Höjningen av inlösningspriset med 0,5 euro har skiljemannen motiverat med värdet på teckningsrätten. I sitt bemötande har CGR A motiverat varför han hade uppfattningen att teckningsrätten inte har något värde. Revisionsnämnden anser CGR A:s utredning vara tillräcklig.

I den utredning som revisionsnämnden har fått finns det ingenting som indikerar att CGR A i egenskap av god man skulle ha agerat i strid med god revisionssed.

Avgörande

Undersökningen av CGR As handlande i egenskap av god man föranledde inga åtgärder.

Tillämpade lagrum och bestämmelser

Revisionslagen (459/2007) 22 §, 40 §; 49 §

TILA 7/2009

Valo Oy kanteli KHT A:n toiminnasta uskottuna miehenä Sähkö Oy:n osakkeiden pitkän ja mutkikkaan lunastusmenettelyn yhteydessä. Lunastushinta oli päätynyt välimiesoikeuden ratkaistavaksi. KHT A oli hyväksynyt aluksi kantajan alkuperäisen osakkeen hinnan ilman kunnon perustelua. Prosessin kuluessa kantaja oli korottanut välimiesmenettelyn aikana osakkeen hintaa. Siitä huolimatta A oli hyväksynyt kantajan vaatiman alkuperäisen hinnan. Hinta oli noussut vastaajien perusteluiden takia välitystuomiossa. Välimies oli arvostellut uskottun miehen toimintaa välitystuomiossaan. KHT A oli toiminut taitamattomasti, kun laski väärin osakkeen hinnan, eikä ojentunut tekemistään virheistä. KHT A ei ollut tehnyt tilitystä kaupparekisteriin. Kantelija pyysi, että TILA antaisi KHT A:lle vähintään varoituksen, koska tämä oli horjuttanut yhtiön osakkeenomistajien ja kaikkien Sähkö Oy:n osakkeiden lunastusriidan välitystuomiota lukevien luottamusta KHT-ammattiarvoon.

KHT A katsoi, ettei asian käsittely ei kuulunut TILAlle. Käräjäoikeus oli määrännyt

hänet edunvalvojaksi valvomaan poissaolevien Sähkö Oy:n osakkeenomistajien etua. Tämä valinta ei edellyttänyt toimintaa KHT-tilintarkastajan ominaisuudessa, vaan yleisesti sitä, että henkilöllä oli riittävä asiantuntemus ja kokemus tehtävään. KHT A ei ollut myöskään esiintynyt KHT-tilintarkastajan ominaisuudessa asiassa, koska tehtävän luonne ei ollut edellyttänyt tilintarkastuksen suorittamista tai joidenkin muiden tilintarkastuslain tarkoittamien toimenpiteiden suorittamista. KHT A oli käsityksensä mukaan uskotun miehen tehtävässä pyrkinyt objektiivisesti selvittämään Sähkö Oy:n osakkeen arvoa lunastusriita-asiassa perustuen yhtiön hankkimaan asiantuntijaselvitykseen, tilinpäätöstietoihin sekä muihin täydentäviin selvityksiin. Se seikka, että KHT A oli päätynyt osakkeen arvonmäärityksessä toiseen lopputulokseen kuin kantelija, johtui lukuisista arvomääritykseen vaikuttavista seikoista eikä siitä syystä, että osakkeen arvo olisi laskettu "väärin".

TILA katsoi, että se oli toimivaltainen tutkimaan KHT-tilintarkastajan uskotun miehen toimintaa. TILA totesi, että KHT A oli vertailun vuoksi laskenut Sähkö Oy:n osakkeiden arvon historiallisen tuottoarvon kautta sekä tarkastellut vertailukauppoja Sähkö Oy:n osakkeilla ja näin pyrkinyt varmistumaan siitä, että kantajan tarjous Sähkö Oy:n osakkeista oli ollut riittävä. Asiassa saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voitu päätellä, että KHT A olisi uskottuna miehenä toiminut huolimattomasti ja siten hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

TILA totesi, että KHT A oli laiminlyönyt lopputilityksen ilmoittamisen viipymättä rekisteröitäväksi, mikä osoitti huolimattomuutta. Lakiin sisältyvän veloitteen laiminlyönti oli johtanut asiaa koskevaan uutisointiin, mikä saattoi TILAn mielestä alentaa tilintarkastajien ammatillista luottavuutta ja arvoa. KHT A:n toimintaa kokonaisuutena arvioitaessa lopputilityksen rekisteröimisen viivästyminen ei ollut niin olennainen seikka, että hänen olisi voitu pelkästään sillä perusteella katsoa toimineen uskottuna miehenä hyvän tilintarkastustavan vastaisesti tai perusteet-

tomasti menetelleen tavalla, joka oli omaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa. Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILA:n päätökseen.)

Kantelu

Valo Oy kanteli KHT A:n toiminnasta uskottuna miehenä Sähkö Oy:n osakkeiden lunastuksen yhteydessä.

Kantelun mukaan A oli valittu tehtävään lunastusriidan uskotuksi mieheksi, koska hän on tilintarkastustoimessaan yltänyt KHT-arvoon ja tähän kirjainyhdistelmään on ollut tapana luottaa.

Osakeyhtiölain mukaan uskotun miehen tuli tehdä silloin voimassa olleen osakeyhtiölain mukaan tilitys välittömästi kaupparekisteriin, kun välimiesmenettely on päättynyt. Holhouslain mukaan asianomaisilla on 3 vuotta aikaa valittaa uskotun miehen toiminnasta alkaen tästä kaupparekisterimerkinnästä. Koska tilitystä ei ole tehty, niin juttu on vielä avoin muun muassa korvauksien määräjän suhteen, koskien uskottua miestä. Ensisijaisesti on kyse tilintarkastajan ammattitaidosta ja KHT-tilintarkastajan ammatillisesta luotettavuudesta.

Kantelijan mukaan hän totesi lunastusmenettelyn aikana KHT A:n kykenemättömäksi arvioimaan osakkeen hintaa ja yritti neuvoa häntä. KHT A hyväksyi aluksi kantajan alkuperäisen osakkeen hinnan ilman kunnon perusteluja. Prosessin kuluessa kantaja itse korotti välimiesmenettelyn aikana osakkeen hintaa. Siitä huolimatta A sitkeästi hyväksyi kantajan vaatiman alkuperäisen hinnan, joka on siis pienempi kuin kantaja myöhemmin vaati.

Lunastusjuttu oli erittäin pitkä ja mutkikas. Hinta nousikin vastaajien perusteluiden takia välitystuomiossa. Siitä ei kukaan valittanut, joten tuomio jäi lainvoimaiseksi. Harvinaista oli havaita, että välimies arvosteli uskotun miehen toimintaa välitystuomiossaan.

KHT A toimi taitamattomasti, kun laski väärin osakkeen hinnan, eikä ojentunut tekemistään virheistä, vaikka kantelija ja kaksi osakkeenomistajan asianajajaa toisin todisti.

KHT A ei vielääkään ole tehnyt tilitystä kaupparekisteriin. Kauppalehdessä 9.12.2008 oli maininta tästä A:n taitamattomasta toiminnasta.

Kantelija pyytää, että lautakunta antaa KHT A:lle vähintään varoituksen, koska hän on horjuttanut yhtiön osakkeenomistajien ja kaikkien Sähkö Oy:n osakkeiden lunastusriidan välitystuomiota lukevien luottamusta KHT-ammattiarvoon.

KHT A:n vastine

KHT A on todennut, että hänen käsityksensä mukaan asian käsittely ei kuulu TILAlle. KHT A:n mukaan käräjäoikeus on määrännyt hänet edunvalvojaksi valvomaan poissaolevien Sähkö Oy:n osakkeenomistajien etua. Tämä valinta ei edellytä KHT-tutkintoa eikä toimintaa KHT-tilintarkastajan ominaisuudessa, vaan yleisesti sitä, että henkilöllä on riittävä asiantuntemus ja kokemus tehtävään. KHT A ei ole myöskään esiintynyt KHT-tilintarkastajan ominaisuudessa asiassa, koska tehtävän luonne ei ole edellyttänyt tilintarkastuksen suorittamista tai joidenkin muiden tilintarkastuslain tarkoittamien toimenpiteiden suorittamista.

KHT A on käsityksensä mukaan uskotun miehen tehtävässä pyrkinyt objektiivisesti selvittämään Sähkö Oy:n osakkeen arvoa lunastusriita-asiassa perustuen yhtiön hankimaan asiantuntijaselvitykseen, tilinpäätöstietoihin sekä muihin täydentäviin selvityksiin. Tämän perusteella hän on päätenyt kantajan loppulausunnossa esittämään lunastushintaan, toisin kuin kantelija väittää. Se seikka, että KHT A on päätenyt osakkeen arvonnäilyksessä toiseen lopputulokseen kuin kantelija, johtuu lukuisista arvonnäilykseen vaikuttavista seikoista eikä siitä syystä, että osakkeen arvo olisi laskettu "väärin". Tärkeimpänä perusteena oli KHT-yhteisö B:n yritysjärjestely-yksikön laatima selvitys Sähkö Oy:n osakkeen arvosta sekä heiltä hankittu lisäselvitys arvonnäilyksen perusteista.

Välitystuomioistuimen päätös on tullut lainvoimaiseksi, joten ratkaisun ovat hyväksyneet kaikki osapuolet, myös edunvalvojan edustamat ja asiassa omaan lukuun esiintyneet kolme vähemmistöosakasta, heidän joukossaan myös kantelija, joka on hankkinut yhden Sähkö Oy:n osakkeen. Mitään avoimia kysymyksiä lunastushinnan tai vaadittujen palkkoiden osalta ei siten voi olla. Tämä koskee myös uskottua miestä.

KHT A on saatuaan 21.2.2008 välimiehen selvityksen tarvittavien varojen tallettamista lääninhallituksen tilille vähemmistöosakkeiden lukuun palauttanut 28.2.2008 kuittausta vastaan hallussaan olleen pankkitakauksen.

Syy lopputilityksen viivästymiseen on se, että käräjäoikeuden päätöksessä mainitaan sanataarkasti näin: "Edunvalvojan tulee pitää toimestaan sellaista kirjaa, että hän voi pyydettyäessä tehdä selonteon toimenpiteistään". KHT A huomasi asian olevan ristiriidassa osakeyhtiölain 14 luvun 20 §:n kanssa, joten hän toimitti 23.2.2009 mainitun asiakirjan kuuluttamista varten.

Arvonmäärityksen peruste

KHT A on todennut, että hänen arvonmäärityksensä perustuu KHT-yhteisö B:n yritysjärjestely-yksikön laatimaan selvitykseen Sähkö Oy:n osakkeen arvosta 23.8.2004 ja sen päivitettyyn versioon 30.6.2005. Lisäksi KHT A on saanut KHT-yhteisö B:ltä pyytämänsä lisäselvitykset 12.4.2005 ja 15.8.2005.

Muu aineisto

KHT A:n käytössä oli Sähkö Oy:n tilinpäätöstiedot 2001–2004, joista hän on laatinut koosteen yhtiön tuloskehityksestä ja taloudellisesta asemasta. KHT A on lisäksi selvittänyt aikaisempien vuosien vertailukauppoja Sähkö Oy:n osakkeilla.

Muut selvitykset

KHT A keskusteli yhtiön laatimista ennusteista ja investointisuunnitelmista 12.–13.4.2005 Sähkö Oy:n ja Sähkövirta Oy:n toimitusjohtajien kanssa. Hän sai tuolloin lisäksi selvitystä Voima Oy:n liiketoiminnasta ja omistuspohjasta yhtiön talousjohtajalta. Kommenttien

johdosta hän sai heiltä vielä lisäselvitystä 15.–16.8.2005 edellä mainituissa asioissa.

KHT A on lisäksi keskustellut toisessa KHT-yhteisössä työskentelevän KHT C: kanssa arvonmäärityksen perusteista. KHT A:n tiedossa oli, että KHT C:llä on samanaikaisesti käsiteltävänä uskotun miehen ominaisuudessa Sähkövirta Oy:n lunastusmenettely. Sen arvonmäärityksen on suorittanut myös KHT-yhteisö B. Keskustelu koski KHT-yhteisö B:n laatiman arvonmääritysmenetelmän soveltuvuutta, KHT-yhteisö B:n roolia ja asemaa arvonmäärityksen antajana sekä erityisesti sovellettavaa laskentakorkokantaa. KHT A:n käsityksen mukaan hänen ja KHT C:n näkemykset olivat yhteneväiset.

Arvonmääritys

KHT A on vastineessaan todennut että KHT-yhteisö B:n laatima arvonmääritys on tehty kassavirtaperusteisesti tulevaisuuden tuottoarvoihin perustuen. Siinä liiketoiminnan arvo muodostuu ennustejakson kassavirroista ja ennustejakson jälkeisestä jäännösarvosta, joka muodostuu ikuisuuteen jatkuvista kassavirroista. Menetelmä on hyvin yleinen ja laajalti käytetty. Laadittu arvonmääritysmenetelmä oli sovelias ja ammattitaitoisesti laadittu.

KHT A:lla oli vastineensa mukaan tiedossaan myös se, että laskelmat ovat herkkiä tulevaisuuden kassavirtojen odotuksille sekä erityisesti valittavalle laskentakorkokannalle. Ratkaisevan tärkeää siis on, millaiset odotukset Sähkö Oy:n tulevasta liiketoiminnasta on sen omistajalla Sähkövirta Oy:llä.

Käytettävissä olevan tilinpäätösaineiston ja täydentävien tietojen sekä haastattelujen perusteella KHT A:n käsitykseksi muodostui se, että ennusteen lähtökohdat ja oletamat vastaavat yhtiön johdon antamia tietoja arvonmääritystä varten.

KHT-yhteisö B:n ensimmäinen arvonmääritys oli laadittu vuoden 2003 tilinpäätöstiedoilla perustuen arvioon yhtiön kassavirroista 1.1.2004 alkaen ja arvonmäärityshetkelle päivitetty versio 31.12.2004 tilinpäätöksen ja sen jälkeisten kassavirtojen perusteella, joka laskennallisesti oli laadittu vastaamaan lunas-

tusvaatimuksen
12.11.2004.

esittämisaikajankohdtaa

Sähkö Oy:n omistamat Voima Oy:n osakkeet, joilla on huomattava merkitys yhtiön arvoon, oli arvostettu erikseen: ensimmäisessä arvonmäärittämisessä laskennallisen vertailukaupan perusteella ja päivitettyssä versiossa tuottoarvoperusteisesti. KHT A:n näkemyksen mukaan tuottoarvoperusteinen tarkastelu soveltuu paremmin, koska vertailukaupan arvo oli melko vähäinen ja ajankohta kaukainen.

Lisäksi oli tarkasteltu osakekannan arvoa lisäävänä tekijänä yhtiön ylimääräistä likviditeettiä tilinpäätöshetkellä.

Arvonmäärittämiset päättyivät lähes samaan osakekannan arvoon: Ensimmäinen arvio 11,2 miljoonaa euroa ja päivitetty arvio 11,3 miljoonaa euroa. Arvioiden rakenteellisten poikkeamien KHT A on todennut aiheutuvan muuttuneesta arviointiajankohdasta ja sen johdosta laskentakorkokannan muutoksesta, investointien mitoituksista ja liittymämaksujen kasvusta sekä Voima Oy:n osakkeiden muuttuneesta arvostusperusteesta.

Laskentakorkokanta

Kassavirtojen diskonttauksessa KHT A totesi käytetyn korkokantaa, joka oli johdettu markkinoiden riskittömästä korosta, jollaisena sovellettiin valtion pitkäaikaista viitelainaa (10 v), ja että riskikertoimeksi oli valittu 0,4 pohjoismaisten sähköyhtiöiden asteikon ollessa 0,37 - 0,72. Vaihtoehtoisena korkokantana oli tiedossa energiamarkkinaviraston (EMV) soveltama 5 v:n viitelaina ja riskikerroin 0,3. KHT-yhteisö B:n perustelut korkokantavallinnalle vaikuttivat loogisilta, koska kysymyksessä oli pitkän ajanjakson sijoitustarkastelu (ikuinen tuotto), joka oli sopusoinnussa valitun arvonmäärittämismenetelmän kanssa. KHT A totesi lisäksi, että valittavan korkokannan pituudesta vallitsi asiantuntijoiden keskuudessa erilaisia näkemyksiä. KHT-yhteisö B oli soveltanut ensimmäisessä arvonmäärittämisessä 6,2 %:n ja päivitettyssä versiossa uuden tarkasteluajankohdan mukaisesti 5,69 %. Välimies määrittämisessä korkokannan EMV-kannan mukaisesti päättyen 4,52 %:n arvoon.

Voima Oy:n osakkeet

KHT A on vastineessaan todennut, että hänen saamansa selvityksen mukaan Voima Oy on sähkön ja lämmön tuotantoon ja hankintaan erikoistunut voimayhtiö, joka toimii niin sanotulla mankala-periaatteella. Sen mukaisesti yhtiö ei tuota voittoa, vaan omakustannushintaista sähköä (ja lämpöä) osakkailleen. Osakas on oikeutettu kunkin osakesarjan mukaisesti Voima Oy:n hankkimaan energiaa ja toisaalta osakkaalla on velvoite kattaa kiinteitä ja muuttuvia kuluja ottamansa energiamäärän mukaisesti. Osakesarjoja oli 11, jotka oikeuttivat Voima Oy:n tuotantosalkun mukaiseen sähkөөn, joka on tuotettu lämpö-, vesi- tai ydinvoimalla. Sen sijaan osakesarjakohtainen oikeutus sähkömäärään kuten ei myöskään lämpövoimalaitosten lämmön ja sähkön yhteistuotannon jakautuminen ollut selvitetävissä osakesarjakohtaisen arvonmäärittämisperusteeksi.

Sähkö Oy:n omistuksessa oli vuoden 2004 tilinpäätöksen mukaan 11 osakesarjaa, yhteensä noin 135 000 kpl osakkeita vastaten 2,24%:n omistusosuutta tasearvoltaan 1,15 miljoonaa euroa. Näistä osakkeista yhteisarvoltaan 742 000 euroa oli hankittu vuosina 2003–2004. Tähän sisältyi tulevan Luodon ydinvoimalan uusantia 104 000 euroa ja päästökaupan suojautumismielessä hankittava oikeus Norjan vesivoimaan uusantina 419 000 euroa. Sähkövirta Oy:n näkemyksen mukaan osakehankinnat oli tehty suojautumismielessä liitännäisinä aikaisempiin osakehankintoihin ja etteivät ne lisää Sähkö Oy:n sähkön siirron volyyymiä eivätkä vaikuta siten osakkeiden tuottoarvoa lisäävästi.

KHT-yhteisö B:n ensimmäisessä arvonmäärittämisessä KHT-yhteisö B:n osakkeiden arvoa oli pyritty määrittelemään vertailukaupan perusteella ja päädytty arvoon 3,99 miljoonaa euroa. Vertailukauppa, arvoltaan 8 100 euroa oli tehty 31.12.2001 Sähkö Oy:n ja Energia Oy:n välillä. Päivitettyssä versiossa osakkeiden arvostusta oli tehty niiden tuottoarvon perusteella, koska vertailukaupan arvo oli melko vähäinen ja ajankohta kaukainen. Tuottoarvo perustui vuokratuottoon, jota yhtiö perii Sähkövirta Oy:lle vuokraamistaan osakkeista. Sopimuksen mukaan vuokratuotto määräytyy markkinaperäisesti ja hallintokor-

vauksena peritään 20 %, millä Sähkövirta Oy kattaa tästä aiheutuvat erilliskulut. Näin laskettu nettotuotto oli diskontattu 8 %:n vuosituotolla johtuen sähkökaupan suuremmasta riskipitoisuudesta sähköverkko-liiketoimintaan verrattuna. Tämän tueksi oli esitetty Sähköpörssi (Nord - Poolin) suuret hintavaihtelut vuosilta 2001–2005. Tuottopohjaisessa arvonmäärityksessä oli päädytty 3,5 miljoonan euron arvoon Voima Oy:n osakkeille. KHT A:n mielestä osakkeen tuottoon perustuvaa arvonmääritystä voitiin pitää perusteltuna, joskaan markkinaehtoinen tuoton määrittäminen ei ole ongelmaton. KHT A on vastineessaan välimiehelle kiinnittänyt tähän arvostusnäkökohtaan huomiota. KHT A on vielä pyrkinyt selvittämään oma-aloitteisesti muita mahdollisia vertailukauppoja koskien Voima Oy:n osakkeita neuvottelussa Voima Oy:n talousjohdon kanssa siinä kuitenkaan onnistumatta.

Osakkeen arvo

KHT A on vastineessaan todennut, että välimiesoikeudelle antamassaan lausunnossa 15.4.2005 koskien osakkeen arvonmääritystä hän on hyväksynyt osakekohtaiseksi arvoksi 80,80 euroa suorittamansa kokonaisarvion perusteella vastaten KHT-yhteisö B:n arvonmääritystä päätyen osakekannan arvoon 11 186 tuhatta euroa. Koska päivitetty arvio päättyi lähes samaan arvoon 11 290 tuhatta euroa, joka oli laadittu laskennallisesti lunastusvaatimuksen esittämisaikankohdan lisäen arvostuksen epävarmuutta, hän ei pitänyt aiheellisena ryhtyä korjaamaan aiemmin esitettyä osakekohtaista arviota.

Vertailun vuoksi KHT A on laskenut myös oman tarkastelunsa tueksi yhtiön arvoa historiallisen tuottoarvon kautta, mikä sisältää siis Voima Oy:n osakkeiden tuoton. KHT A on tarkastellut liikevoittoa (EBIT) jakson keskiarvona. Esimerkiksi valitsemalla korkein keskiarvo (vuodet 2002–2004) muodostuisi keskimääräiseksi liikevoitoksi 624 000 euroa ja käyttäen kerrointa 15 muodostuisi liiketoiminnan arvoksi 9 360 000 euroa. Lisäämällä lukuun taseen mukaisen rahoitusomaisuus lyhytaikaisella velalla vähennettynä muodostuisi yhtiön osakekannan arvoksi 10 671 000 euroa. Vastaavasti kertoimella 10 muodostuisi arvoksi 6 240 000 euroa. Kerrointa 15*Ebit on pidettävä KHT An mielestä poikkeukselli-

sen korkeana vähempi riskiselläkin alalla kuten sähköverkkotoiminnassa. Osakekannan arvo 11 181 000 euroa vastaisi osapuulle kerrointa 16. Myös tällä kriteerillä KHT A on päätellyt osakkeen arvon olevan riittävän.

KHT A on vastineessaan todennut tarkastelleensa lisäksi vertailukauppoja Sähkö Oy:n osakkeilla vuosina 2001–2004 todeten, että kaupoilla, joiden keskiarvoksi muodostui 53,86 euroa voi olla vain lievästi indikaatiivinen vaikutus osakkeiden arvonmääritykseen johtuen toteutustavasta ja -ajankohdasta.

Välimiehen arvio osakkeen arvosta

Välimies päätyi yhtiön osakekannan arvoon 21,9 miljoonaa euroa, minkä summan hän oli alentanut arvoon 20 miljoonaa euroa vastaten pyörästettynä osakkeen arvoa 144,50 euroa. KHT A on selvittänyt hänen ja välimiehen laskelmien pääasiallisia eroja ja todennut että ne johtuvat merkittävältä osin arvostuksellisista seikoista: laskentakorkokannan valinnasta, investointien tason ja osakkeiden tulevien vuokratuottojen määrittelystä.

Välimies on päätöksessään todennut KHT A:n mielestä osuvasti arvostuskysymyksen osalta seuraavaa: ”Sekä tuotto-, että substanssiarvon laskentaan sisältyy huomattavia harkinnanvaraisia tekijöitä, jotka tekevät laskelman luotettavuuden arvioinnin ja toisinaan jopa niiden ohjeellisen soveltuvuuden epävarmaksi ja vaikeaksi”. ”Tällaisia harkinnanvaraisia tekijöitä ovat kassavirtaperusteisessa tuottoarvolaskelmassa ennen muuta oletukset tulevien vuosien tuotoista, kasvusta ja kannattavuudesta sekä diskonttokoron valinta”.

Koska tuottoarvopohjainen tarkastelu on erityisen herkkä tällaisille arvostuksellisille valinnoille, voidaan lopputuloksena päätyä hyvinkin suuresti poikkeaviin lopputuloksiin.

Lopuksi

KHT A on mielestään toiminut parhaan kykynsä mukaan uskotun miehen tehtävässä ja pyrkinyt muodostamaan puolueettoman ja realistisen käsityksen Sähkö Oy:n osakkeen arvosta ja valvomaan siten poissaolevien osakkaiden etua. Lopputilityksen noin vuoden

mittaiselle viivästymiselle on väärinkäsityksestä johtuva hyväksyttävä syy eikä siitä ole aiheutunut taloudellisia edunmenetyksiä vähemmistöosakkaille. KHT A on mielestään noudattanut toiminnassaan myös hyvää tilintarkastustapaa.

TILAn päätös

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA keskittyy päätöksessään arvioimaan KHT A:n toimintaa sen kannalta, onko hän uskottuna miehenä toimiessaan menetellyt hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla huolellisesti ja ammattitaitoisesti. TILA arvioi myös sitä, onko KHT A:n menettely uskottuna miehenä tilintarkastajan ominaisuudessa ollut omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa.

2 Tapahtumien kulku

2.1 Lunastusvaatimus ja sen johdosta annetut lausunnot ja selvitykset

Sähkövirta Oy on kirjeellään 12.11.2004 Sähkö Oy:lle ilmoittanut omistavansa noin 99,1 prosenttia kaikista sen osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä ja tämän perusteella vaativansa muiden osakkeenomistajien osakkeiden lunastamista.

Poissaolevien osakkeenomistajien etua lunastusmenettelyssä valvovaksi uskotuksi mieheksi on käräjäoikeuden päätöksellä 24.11.2004 määrätty KHT A.

Keskuskauppakamarin lunastuslautakunta on 21.12.2004 määrännyt D:n ainoaksi välimieheksi välimiesoikeutena ratkaisemaan kysymyksen Sähkö Oy:n osakkeiden lunastusoikeudesta ja lunastushinnasta.

Sähkövirta Oy on vaatinut 21.2.2005 päivätyssä kannekirjelmässään, että Sähkö Oy:n osakkeiden hinnaksi vahvistetaan 80,80 euroa. Kannekirjelmän mukaan Sähkö Oy:n osakkeilla ei ole lunastushinnan määrittämiseen kelpavaa yleistä markkinahintaa. Tarjottu lunastushinta on perustunut Sähkö Oy:n osakekannan arvonmääritykseen, jonka KHT-

yhteisö B on suorittanut syksyllä 2003. Arvonmääritys on sittemmin päivätty vuoden 2003 tilinpäätöstiedoin, arvonmäärityshetkeksi on muutettu 1.1.2004 ja arvonmäärityksiäsiakirja on päivätty 23.8.2004.

KHT-yhteisö B:n suorittama arviointi on tapahtunut erikseen Sähkö Oy:n liiketoiminnan osalta ja erikseen yhtiön omistamien Voima Oy:n osakkeiden osalta. Liiketoiminnan arvon määrittämisessä on käytetty niin sanottua discounted cash flow (DCF) menetelmää, jonka mukaan liiketoiminnan arvo muodostetaan nykyarvoksi muutettavien ennustettavien tulojen vapaiden kassavirtojen pohjalta, osaksi tietyltä ennustejaksolta ja osaksi sen jälkeiseltä ajalta (jäännösarvo). Voima Oy:n osakkeiden arvo on määritetty erikseen, perustuen Voima Oy:n osakkeilla tehtyihin kaappoihin.

KHT-yhteisö B on määritellyt Sähkö Oy:n osakekannan laskennalliseksi arvoksi 11 186 000 euroa. Jakamalla tämä määrä osakkeiden lukumäärällä Sähkövirta Oy on laskenut Sähkö Oy:n osakkeen arvoksi 80,80 euroa.

Vertailuna Sähkö Oy:n tuottoarvon mukaiseen osakkeen arvonmääritykseen Sähkövirta Oy on esittänyt, että Sähkö Oy:n 31.12.2003 päivättyyn tilinpäätökseen perustuva substanssiarvo on 4 975 569 euroa eli noin 36 euroa osakkeelta.

Sähkövirta Oy on tarjonnut vakuudeksi lunastushinnan maksamisesta 90 000 euron määrällisen pankkitakauksen, joka on laskettu kertomalla tarjottu lunastushinta 80,80 euroa osakkeelta vähemmistöosakkeiden lukumäärällä 992 kappaletta, ja lisäämällä tähän 5,25 prosentin korkokannan mukaan laskettu yhden vuoden korko ja pyöristämällä näin saatu luku ylöspäin lähimpään kymmeneentuhanteen.

Uskottu mies KHT A on vastineessaan välimiehelle 15.4.2005 todennut,

- että Sähkövirta Oy:n lunastusoikeus on riidaton
- että asetettavan vakuuden tulee kattaa jäljellä oleva vähemmistöosakkaille tuleva lunastushinta

- että lunastushinnalle maksettavaa 5,25 prosentin vuoruista korkoa on pidettävä riittävänä ja
- että Sähkö oy:n osakkeista tarjottua 80,80 euron lunastushintaa voidaan pitää osakeyhtiölain mukaisena käypänä hintana.

Osa välimiehelle vastineen antaneista vähemmistöosakkaista on vaatinut, että lunastushintaan on lisättävä kahden vuoden eikä vain yhden vuoden 5,25 prosentin korkokannan mukaan laskettava korko. Neljä vähemmistöosakasta on pitänyt tarjottua vakuutta riittämättömänä, koska lunastushinta ei ole heidän käsityksensä mukaan vastannut osakkeiden käypää arvoa. Neljä vähemmistöosakasta on vaatinut tarjotun vakuuden korottamista 150 euroksi osakkeelta. Tarjottua vakuutta vastaan tehtyjen huomautusten johdosta Sähkövirta Oy on toimittanut välimiesoikeudelle ehdotuksen 150 000 euron pankkitauksesta vakuudeksi lunastushinnan maksamisesta. Välimies on ratkaisullaan 30.5.2005 hyväksynyt Sähkö Oy:n tarjoaman vakuuden.

Sähkövirta Oy on toimittanut välimiehelle 4.7.2005 päivätyin lisäselvityksen ja lausuman. Sen liitteenä on KHT-yhteisö B:n uusi 30.6.2005 päivätty arvonmääritys. Uudessa arvonmäärityksessä on arvioitu DCF -menetelmällä Sähkö Oy:n sähköverkkoliiketoiminta. KHT-yhteisö B on käyttänyt liiketoiminnan arvonmäärityksessä kaksivaiheista kassavirtalaskelmaa, jossa liiketoiminnan arvo muodostuu kassavirroista ennustejakson aikana 2005–2010 sekä jäännösarvosta. Jäännösarvo muodostuu ennustejakson jälkeen ikuisuuteen jatkuvista kassavirroista.

KHT-yhteisö B:n jälkimmäisessä arvonmäärityksessä Sähkö Oy:n omistamien Voima Oy:n osakkeiden arvo on määritelty erikseen, perustuen Sähkö Oy:n johdon laskelmaan osakkeista saatavien vuokratuottojen nykyarvosta.

Uudessa arvonmääritysraportissa Sähkö Oy:n osakekannan arvoksi on muodostunut 11 290 000 euroa. Sähkövirta Oy on esittänyt lausumassaan välimiesoikeudelle, että KHT-yhteisö B:n jälkimmäinen arvonmääritys perustuu osin lunastusvaatimuksen jälkeisiin tapahtumiin. Sähkövirta Oy on pitäytynyt al-

kuperäisen lunastusvaatimuksen mukaisessa 80,80 euron osakekohtaisessa arvossa.

Uskottu mies on antanut 14.9.2005 antanut lausunnon välimiesoikeudelle. Lausunnon mukaan uskottu mies on todennut,

- että KHT-yhteisö B on ensimmäisessä arvonmäärityksessä (23.8.2004) päätyntynyt 11 186 00 euron osakekannan arvoon vastaten osakekohtaisena arvona 80,80 euroa osakkeelta ja toisessa arvonmäärityksessä (30.6.2005) 11 290 000 euron osakekannan arvoon vastaten 81,55 euroa osakkeelta,
- että ensimmäinen arvonmääritys on perustunut taseeseen 31.12.2003 ja tämän jälkeisiin kassavirtoihin ja toinen arvonmääritys taseeseen 31.12.2004 ja sen jälkeisiin kassavirtoihin, jotka on diskontattu arvonmäärityshetkelle 12.11.2004 ja tuohon ajankohtaan määriteltyyn diskonttokorkoon,
- että ensimmäisessä arvonmäärityksessä Voima Oy:n osakkeiden arvonmäärityksessä oli käytetty vuoden 2001 kaupan perusteella laskettua arvoa, kun uudessa arvonmäärityksessä arvonmääritys on tehty osakkeista saadun vuokratuoton perusteella. Osakkeiden tuottoon perustuva arvostus ei ole ongelmaton, mutta sitä voidaan pitää hyväksyttävänä,
- että Sähkövirta Oy on pitäytynyt lunastusvaatimuksen mukaisessa 80,80 euron osakekohtaisessa arvossa vastaten ensimmäistä arvonmääritystä muun ohella sen vuoksi, että toinen arvonmääritys perustuu osin lunastusvaatimuksen esittämisen jälkeisiin tapahtumiin ja
- että myös KHT-yhteisö B on toisessa arvonmäärityksessä huomauttanut periaatteellisista ongelmista, jotka liittyvät arvonmäärityshetken jälkeen esille tulleiden tietojen käyttämiseen arvonmäärityksessä.

Uskottu mies on pitänyt Sähkövirta Oy:n näkemystä osakkeiden arvosta (80,80 euroa) hyväksyttävänä.

Sähkövirta Oy on esittänyt välimiesoikeudelle toisen lausuman 4.11.2005, jossa se on edelleen katsonut, että osakkeiden lunastushinnaksi on vahvistettava 80,80 euroa.

Uskottu mies on 28.11.2005 antamassaan lausumassa käsityksensä ilmoittanut, että Sähkövirta Oy:n esittämät lisäselvitykset vahvistavat perusteita sille, että yhtiön aiemmin esittämää lunastushintaa on pidettävä hyväksyttävänä.

Välitystuomio

Välitystuomion 8.6.2006 mukaan ei ole yksiselitteistä ja yhtä ainoaa oikeaa menetelmää osakkeen arvon määrittelemiseksi, vaan arvostus on aina tapauskohtaista. Pääsäännöksi on muodostunut, että lunastushinta määritetään osakkeen markkina-arvon perusteella, jos sellainen on luotettavasti todettavissa. Muissa tapauksissa noudatetaan yleisiä osakkeen arvon määrittämisperiaatteita siitä lähtökohdasta, että kohdeyhtiön toiminta jatkuu. Vaihtoehdot ovat tällöin tuotto- tai/ ja substanssiarvomenetelmä, ensisijaisesti kuitenkin tuottoarvomenetelmä lähinnä yleisesti käytössä olevan kassavirtaperusteisen mallin muodossa.

Sekä tuotto- että substanssiarvon mukaisiin laskelmiin sisältyy huomattavia harkinnanvaraisia tekijöitä, jotka tekevät laskelmien luotavuuden arvioinnin ja toisinaan jopa niiden ohjeellisen soveltuvuuden epävarmaksi ja vaikeaksi. Harkinnanvaraisia tekijöitä kassavirtaperusteissa tuottoarvolaskelmassa ovat ennen muuta laskelman perusteena olevat odotukset liiketoiminnan tulevien vuosien tuotoista, kasvusta ja kannattavuudesta sekä diskonttokoron valinta.

Välitystuomion mukaan Laihan Sähkö Oy:n osakkeilla ei ole yleistä markkina-arvoa. Sähkövirta Oy on perustanut lunastushintatarjouksensa kahteen KHT-yhteisö B:n tekemään arvonmääritykseen (24.8.2004 ja 30.6.2005), joissa yhtäältä Sähkö Oy:n liiketoiminta ja toisaalta sen huomattavan arvon omaavat EPV:n osakkeet on arvioitu erikseen,

- liiketoiminta DCF-menetelmän mukaisella kassavirtaperusteisella tuottoarvolaskelmalla ja

- EPV:n osakkeet, ensimmäisessä arvonmäärityksessä yhtiön osakkeilla aikaisemmin tehtyjen kauppojen perusteella ja toisessa arvonmäärityksessä edellisten vuosien vuokratuottoihin perustuvalla tuottoarvolaskelmalla.

Välimies on välitystuomiossa katsonut, että Sähkö Oy:n osakkeiden arvo on määriteltävä KHT-yhteisö B:n perusteltujen arvonmäärityksvalintojen pohjalta siten, että yhtiön omistamat Voima Oy:n osakkeet on arvioitava erillään yhtiön varsinaisesta liiketoiminnasta. Liiketoiminta on arvioitava kassavirtaperusteisen arvonmääritysmallin avulla, ja erillään yhtiön liikutuloksen tekemiseen tarpeettomista muista varoista. Voima Oy:n osakkeiden arvo on määriteltävä siten, että vuosien 2002–2004 laskennallisiin vuokratuottoihin perustuvaan osakkeiden tuottoarvoon on lisättävä vuosina 2003 ja 2004 hankittujen osakkeiden hankintahinta siltä osin kuin näistä osakkeista ei voida katsoa kertyneen tuottoarvolaskelmaan kertyneitä vuokratuottoja.

Mainituilla arvonmäärityksvalinnoilla välimies on katsonut, että Sähkö Oy:n osakkeiden ennustejakson kassavirtojen nykyarvo on 1 388 000 euroa, jäännösarvon nykyarvo 9 840 000 euroa eli liiketoiminnan arvo yhteensä 11 228 000 euroa. Voima Oy:n osakkeiden arvo on 9 127 000 euroa. Lisäksi välimiesoikeus on ottanut huomioon likvideinä varoina kassavaroista ja realisointikelpoisista osakkeista koostuvat 1 354 000 euroa sekä Sähkö Oy:n pääsaatavan ja Sähkövirta Oy:n vastasaatavan erotuksen eli yhteensä 1 597 000 euroa. Sähkö Oy:n osakekannan arvo on näin laskettuna 21 952 000 euroa. Kun Sähkö Oy:n yhden osakkeen osakekanta käsittää 138 435 osaketta, on yhden osakkeen laskennallinen arvo 158,57 euroa.

Osakkeiden arvonmääritykseen liittyvät epävarmuustekijät ja harkinnanvaraisuudet huomioon ottaen välimies on päättänyt arvioimaan osakekannan arvoksi lunastusvaatimuksen esittämisaikaan 20 000 000 euroa, pyöristettynä 144,50 euroa osakkeelta. Välimiesoikeus on vahvistanut lunastushinnaksi 144,50 euroa osakkeelta.

Välimies on asianosaisten oikeudenkäyntikuluja koskevassa välitystuomion osiossa arvioinut myös uskotun miehen toimintaa. Välimiehen mukaan osakeyhtiölain uskottua miestä koskevan sääntelyn keskeinen tarkoitus on poissa olevien – passiivisten tai tuntemattomien – osakkeenomistajien etujen valvominen lunastusmenettelyssä. Välimiesoikeus on todennut, että osakkeenomistajilla on ollut tässä asiassa hyvinkin perusteltu syy varmistaa omaa edunvalvontaansa etenkin sen vuoksi, että poissaolevien osakkeenomistajien etua valvomaan määrätty uskottu mies on pysynyt kovin passiivisena siitä huolimatta, että lunastushinnan määrittämiseksi esitetty selvitys on ollut monelta tärkeältä osalta vaillinainen ja siten osakkeenomistajien aloitetta edellyttävän korjauksen ja täydennyksen tarpeessa.

Erot uskotun miehen hyväksymän lunastushinnan ja välitystuomion lunastushinnan välillä

Uskotun miehen hyväksymän KHT-yhteisö B:n arvonmäärityksen ja välimiehen arvonmäärityksen eroavaisuudet ovat seuraavat:

- Välimies on arvioinut sähkön vuotuisen hävikkiprosentin (3 %) pienemmäksi kuin KHT-yhteisö B:n laskelmassa (4 %). Hävikin muutos on huomioitu sekä ennustejakson 2005–2010 vapaiden kassavirtojen laskelmassa, että jäännösarvon laskemisen perustana olevan normalisoidun kassavirran määrässä.
- Välimies on huomioinut Sähkö Oy:n keräämät vuosittaiset liittymismaksut vuosittaisten investointien vähennyksenä. Vaikutus on 75 000 euroa vuodessa. Liittymismaksut on otettu huomioon sekä ennustejakson 2005–2010 vapaiden kassavirtojen laskelmassa, että jäännösarvon laskemisen perustana olevan normalisoidun kassavirran määrässä.
- Liiketoiminnan arvostamisessa KHT-yhteisö B on käyttänyt diskonttokorkona 5,69 %:a ja välimies 4,52 %:a. KHT-yhteisö B:n diskonttokorko on muodostunut Suomen valtion 10 vuoden viitelainan (=riskitön korko) korosta (3,89 %), markkinariskipreemiosta (4,5 %) sekä beeta-kertoimesta (0,4). Välimiehen diskonttokorko on muodostunut Suomen valtion 5 vuoden viitelainan (=riskitön korko) korosta (3,02 %), markkinariskipreemiosta (5,0 %) sekä beeta-kertoimesta (0,3).
- Hävikin, liittymismaksut sekä diskonttokoron muutokset huomioiden välimies on laskenut Sähkö Oy:n ennustejakson 2005–2010 kassavirtojen määräksi 1 388 000 euroa, kun ne KHT-yhteisö B:n laskelmassa ovat 1 314 000 euroa. Vastaavasti välimies on laskenut jäännösarvoksi 9 840 000 euroa, kun KHT-yhteisö B:n laskelmassa jäännösarvo on 5 153 000 euroa.
- KHT-yhteisö B:n laskelmassa Voima Oy:n osakkeiden arvo on määriteltä pääomittamalla vuosien 2001–2004 vuokratuottojen keskiarvo 182 508 euroa 29 %:n verojen jälkeen 8 %:n korkokannalla ja suhteuttamalla Sähkö Oy:n omistamien osakkeiden osuus konsernin koko osakeomistukseen ja sen arvoon. Sähkö Oy:n omistamien Voima Oy:n osakkeiden arvoksi on näin laskien tullut 3 468 000 euroa. Välimiehen laskelmassa Voima Oy:n osakkeiden arvo on määriteltä pääomittamalla vuosien 2002–2004 vuokratuottojen keskiarvo 496 356,74 euroa 26 %:n verojen jälkeen 5,89 %:n korkokannalla. Vuosien 2002–2004 laskennallisiin vuokratuottoihin on lisätty vuosien 2003 ja 2004 aikana hankittujen osakkeiden hankintahinta siltä osin, kuin uusista osakkeista ei ole kertynyt tuottoarvolaskelmaan vaikuttaneita vuokratuottoja. Sähkö Oy:n omistamien osakkeiden arvoksi on näin tullut 9 127 109,26 euroa.
- KHT-yhteisö B:n laskelmassa on oletettu Sähkö Oy:n operatiivisen kassan kattavan kolmen kuukauden operatiiviset kustannukset ja lopun kassavaroista olevan ylimääräistä kassaa, joka on otettu huomioon osana yhtiön osakekannan arvoa. Ylimääräisen kassan arvo KHT-yhteisö B:n laskelmassa on 1 354 000 euroa. Välimies on katsonut, että ylimääräiseen kassaan on lisättävä Sähkö Oy:n pääsaatavan ja Sähkövirta Oy:n vastasaatavan erotus 234 274 euroa, jolloin ylimääräisen kassan arvo on 1 597 000 euroa.

Lopputilitys

Välimies on 21.2.2008 käräjäoikeuden antaman todistuksen sekä Sähkövirta Oy:n antaman selvityksen perusteella tehnyt ratkaisun,

jonka mukaan uskotun miehen hallussa ollut pankkitakaus voidaan vapauttaa ja luovuttaa Sähkövirta Oy:lle. KHT A on luovuttanut pankkitakauksen kuittausta vastaan 28.2.2008. KHT A on toimittanut uskotun miehen selonteon rekisteröitäväksi 23.2.2009.

3 Uskotun miehen toimintaa koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain soveltaminen ja hyvä tilintarkastustapa uskottuna miehenä toimittaessa

Tilintarkastuslain (936/1994) 1 §:n 2 momentin mukaan hyväksytyt tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan sovelletaan 16, 25, 28—39, 41 ja 42 §:n säännöksiä.

Tilintarkastuslain esitöissä (HE 295/93) on 1 §:n 2 momentin yksityiskohtaisissa perusteissa todettu, että tilintarkastuslain soveltamisen edellytyksiä harkittaessa on otettava huomioon olosuhteet, joissa tilintarkastaja antaa palvelun. Kyseisessä toiminnassa tilintarkastajan asiantuntemukseen luotetaan ja hänen riippumatonta asemaansa ja julkista hyväksymistään halutaan hyödyntää. Etenkin KHT- tai HTM-tilintarkastajat nauttivat yleistä luottamusta. Muun kuin lakisääteisen toiminnan sisällyttäminen lain soveltamisalaan on tärkeää myös toimeksiantajan ja sivullisten suojaamiseksi.

Soveltamisalaa rajattaessa on hallituksen esityksen mukaan merkitystä myös sillä, miten tilintarkastaja on itse määritellyt asemansa suhteessa palvelunsaajaan. Esimerkkinä hallituksen esityksessä tilintarkastajan ominaisuudessa harjoittamasta toiminnasta on mainittu muun lausunnon antaminen osakkeiden arvosta yrityskauppa varten.

Tilintarkastajajärjestelmän kehittämistoimikunnan mietinnön 1992:14 mukaan tilintarkastuslakia voidaan soveltaa, jos tehtävä on tyypillinen tilintarkastajan tehtävä tai jos tilintarkastaja on saanut toimeksiannon pääasiassa siksi, että hänet tiedetään ammattitilintarkastajaksi. Jos tilintarkastaja on lausunnon antaessaan toiminut nimenomaan tilintarkas-

tajan arvovallalla, voidaan tätä pitää tilintarkastuslain soveltamista puoltavana seikkana.

Oikeuskirjallisuudessa (Suomela – Palvi – Karhu: Tilintarkastuslaki s. 31-32, Weilin + Göös 1995 sekä Aho – Vänskä: Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa s. 16, Lakimiesliiton kustannus 1996) on esitetty, että tilintarkastajan tilintarkastuslaissa tarkoitettuna muuna toimintana pidettävät tehtävät ovat sellaisia, että tilintarkastaja on saanut ne siksi, että hän on tilintarkastaja. Oikeuskirjallisuudessa on painotettu muun kuin lakisääteisen tilintarkastuksen sisällyttämistä lain osittaisen soveltamisen piiriin toimeksiantajan intressien suojaamiseksi. Ratkaisevinta on se, miten toimeksiantaja näkee asian.

TILA on ratkaisussa dnro 5/2006 tutkinut KHT-tilintarkastajan toiminnan uskottuna miehenä lunastusmenettelyssä. TILA:n ratkaisun mukaan ”tilintarkastaja voi tarjota lakisääteisen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilintarkastuksen lisäksi myös muita palveluja, edellyttäen, että hänellä on niiden tarjoamiseen vaadittava asiantuntemus.

Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa eivät rajoita KHT-tilintarkastajan toimimista osakeyhtiölain 14 luvun 20 §:ssä tarkoitettuna poissa olevien osakkeenomistajien etua valvovana uskottuna miehenä osakkeiden lunastusmenettelyn aikana.

Osakeyhtiölain mukaisessa lunastusmenettelyssä uskottuna miehenä toimiminen on KHT-tilintarkastajalle tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua muuta toimintaa, johon sovelletaan hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuutta koskevaa tilintarkastuslain 16 §:ää sekä tilintarkastuslain 25, 28—39, 41 ja 42 §:ää. Tilintarkastajan on hyvän tilintarkastustavan mukaan toimittava muissakin tehtävissä rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti sekä sovellettava tehtävän hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaisia ja ammattimaisia tarkastusmenetelmiä.”

Kyrönmaan kärjäoikeuden päätöksestä 24.11.2004 selviää, että Sähkö Oy on ehdottanut uskotuksi mieheksi KHT Vesa Aa. Kärjäoikeus on määrännyt päätöksellään KHT Vesa An valvomaan poissaolevien osakkeenomistajien etua lunastusmenettelyssä.

Välimiesoikeudelle lähettämiinsä vastineeseen, lausuntoon sekä lisälausumaan KHT A on A:llekirjoituksen nimenselvennykseen merkinnyt kirjaimet KHT. Välimies on sekä lunastusoikeutta ja asetettavaa vakuutta koskevassa ratkaisussa 30.6.2005 että välitystuomion 8.6.2006 tuomiolauselmassa todennut uskottuna miehenä toimivan KHT Vesa An.

Tilintarkastuslaki, lain esityöt, oikeuskirjallisuus, TILA:n aikaisempi ratkaisukäytäntö, Sähkö Oy:n käräjäoikeudelle osoitettu hakemus, käräjäoikeuden uskotun miehen nimeämistä koskeva ratkaisu, KHT A:n KHT-tilintarkastajana allekirjoittamat asiakirjat (vastine, lausunto ja lausuma), välitystuomio sekä kantelijan käsitys huomioon ottaen TILA katsoo KHT A:n toimineen tilintarkastajan ominaisuudessa uskottuna miehenä lunastusmenettelyssä, jossa on ollut lunastettavana Sähkö Oy:n vähemmistöosakkeenomistajien osakkeet.

3.2 Osakeyhtiölaki

Osakeyhtiölain (1978/734) 14 luvun 20 §:n mukaan uskottu mies valvoo 19 §:n 5 momentissa tarkoitettussa välimiesmenettelyssä kaikkien poissa olevien osakkeenomistajien etua. Holhouslain vaatimusten lisäksi uskotun miehen on viipymättä ilmoitettava holhouslain 5 luvussa tarkoitettu lopputilitys rekisteröitäväksi. Poissa olleiden osakkeenomistajien katsotaan saaneen tiedon tilityksestä, kun rekisteriviranomainen on kuuluttanut tilityksen.

4. TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Poissaolevien osakkeenomistajien edun valvominen välimiesmenettelyssä

TILA on välitystuomioon, KHT A:n välimiesoikeudelle antamaan vastineeseen, lausuntoon ja lisälausumaan perehtymällä voinut todeta, että KHT A on hyväksynyt Sähkö Oy:n liiketoiminnan arvonmääritysmenetelmäksi kantajan esittämän kassavirtoihin perustuvan tuottoarvolaskelman. Lisäksi KHT A on hyväksynyt kantajan näkemyksen siitä, että Sähkö Oy:n omistamat Voima Oy:n osakkeet on arvostettava erikseen tuottoarvoperusteisesti.

Välitystuomiossa välimies on perustanut arviionsa samoihin arvostusmenetelmiin.

KHT A on hyväksynyt kantajan esittämät taustatiedot ja laskennan perusteena olevat oletukset toiminnan tulevien vuosien tuotoista, kasvusta ja kannattavuudesta sekä diskonttokorosta. Välimies on päätenyt näiden seikkojen osalta toisenlaiseen arvioon. KHT A on vedonnut vastineessaan siihen, että myös välimies on välitystuomiossa todennut, että edellä mainittuihin seikkoihin sisältyy huomattavia epävarmuustekijöitä ja harkinnanvaraisuuksia. KHT A:n näkemystä tukee välimiehen välitystuomiossa esittämä arvio diskonttokorosta. Välitystuomion perusteella osakkeiden tuottoarvoon perustuvassa arvonmäärityksessä keskeisen riskittömän koron sisällöstä ja soveltamisesta ei vallitse yhtenäistä näkemystä asiantuntijoiden keskuudessa. KHT A on vastineessaan ja lisälausumassaan perustellut, miksi hän on hyväksynyt kantajan näkemyksen edellä mainituissa arvostusvaraisissa seikoissa. Lisäksi hän on Voima Oy:n osakkeiden arvostuksen osalta tuonut esiin arvostukseen liittyviä ongelmia.

TILA on KHT A:n toimittamiin laskelmiin perehtyen voinut todeta, että KHT A on vertailun vuoksi laskenut Sähkö Oy:n osakkeiden arvon historiallisen tuottoarvon kautta sekä tarkastellut vertailukauppoja Sähkö Oy:n osakkeilla ja näin pyrkinyt varmistumaan siitä, että kantajan tarjous Sähkö Oy:n osakkeista on ollut riittävä.

Asiassa saadun selvityksen perusteella TILA:n mielestä ei voida päätellä, että KHT A olisi uskottuna miehenä toiminut huolimattomasti ja siten hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

4.2 Lopputilitys

Käräjäoikeuden uskotun miehen nimeämistä koskevassa päätöksessä 24.11.2004 on todettu, että "edunvalvojan tulee pitää toimitaan sellaista kirjaa, että hän voi pyydettyäessä tehdä selonteon toimenpiteistään". Käräjäoikeuden ratkaisussa on erikseen mainittu ratkaisuun sovellettavat lainkohdat, osakeyhtiölain 14 luvun 20 §:n sekä holhoustoimesta annetun lain 10 §:n 2-kohdan ja 50 §:n 2 momentti. Mikäli KHT A olisi tutustunut usko-

tun miehen tehtävää säänteleviin normeihin ennen kuin hän antoi suostumuksensa uskotuksi mieheksi tai mikäli hän olisi lukenut määräoikeuden päätöksessä mainitun osakeyhtiölain 14 luvun 20 §:n, hän olisi huomannut tai ainakin hänen olisi pitänyt huomata velvollisuutensa ilmoittaa lopputilitys rekisteröitäväksi viipymättä.

KHT A on itse myöntänyt vastineessaan, että lopputilityksen toimittaminen on viivästynyt. KHT A on toimittanut lopputilityksen rekisteröitäväksi noin vuoden uskotun miehen tehtävän päättymisen jälkeen. TILA toteaa, että KHT A on laiminlyönyt lopputilityksen toimittamisen laissa tarkoitetulla tavalla viipymättä.

5. Yhteenveto

Tilintarkastuslain 49 §:n nojalla TILA:n tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, jos tilintarkastaja on huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti tai jos tilintarkastaja on menetellyt tavalla, joka on omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa.

Laiminlyönti osakeyhtiölaissa edellytetyn lopputilityksen ilmoittamiseen viipymättä rekisteröitäväksi osoittaa huolimattomuutta. Lakiin sisältyvän veloitteen laiminlyönti on myös johtanut asiaa koskevaan uutisointiin, (Kaupalehti 9.12.2008) mikä saattaa alentaa tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta ja arvoa.

Uskotun miehen tärkein tehtävä on kuitenkin lausua perusteltu käsityksensä osakkeen hinnasta ja tarvittaessa esittää näyttöä siitä, mikä on oikea lunastushinta. Lopputilityksen rekisteröimisen viivästyminen ei KHT A:n toimintaa kokonaisuutena arvioitaessa ole niin olennainen seikka, että hänen voitaisiin pelkästään sillä perusteella katsoa toimineen uskottuna miehenä hyvän tilintarkastustavan vastaisesti tai perusteettomasti menetelleen tavalla, joka on omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa.

Ratkaisu

KHT A:n toiminnan tutkiminen uskottuna miehenä ei aantanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset ja määräykset

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

TILA 8/2009

Valo Oy kanteli KHT A:n toiminnasta uskottuna miehenä Sähköverkko Ab:n lunastusmenettelyn yhteydessä. KHT A oli valittu tehtävään lunastusriidan uskotuksi mieheksi, koska hän on KHT-tilintarkastaja ja tähän kirjainyhdistelmään oli muun muassa sijoittajilla ollut tapana luottaa.

Osakeyhtiölain mukaan uskotun miehen tuli tehdä tilitys välittömästi Kaupparekisteriin, kun välimiesmenettely oli päättynyt. Koska tilitystä ei oltu tehty, juttu oli vielä avoin muun muassa korvauksien määräjän suhteen. Valo Oy:n mielestä kyse oli tilintarkastajan ammattitaidosta ja siitä, voiko KHT-kirjainyhdistelmään luottaa.

KHT A totesi, että lopputilitys oli jäänyt epähuomiossa hoitamatta. Kun asia oli noussut julkisuudessa esille, KHT A oli välittömästi ryhtynyt toimenpiteisiin laatimalla kyseisen selonteon. KHT A vetosi siihen, että hän oli käsityksensä mukaan kokonaisuutena hoitanut uskotun miehen tehtävän hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Lisäksi hän oli pyrkinyt korjaamaan tilanteen lopputilityksen osalta omaaloitteisesti heti sen huomattuaan.

TILA totesi, että KHT A oli laiminlyönyt lopputilityksen ilmoittamisen viipymättä rekisteröitäväksi, mikä osoitti huolimattomuutta. Lakiin sisältyvän veloitteen laiminlyönti oli johtanut asiaa koskevaan uutisointiin, mikä saattoi TILAn mielestä alentaa tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta ja arvoa. KHT A:n toimintaa kokonaisuutena arvioitaessa lopputilityksen rekisteröimisen viivästyminen ei ollut niin olennainen seikka, että hänen voitaisiin pelkästään sillä perusteella katsoa toimineen uskottuna miehenä hyvän tilintarkastustavan vastaisesti tai perusteettomasti menetelleen tavalla, joka on omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatil-

lista luotettavuutta tai arvoa. Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILA:n päätökseen.)

Kantelu

Valo Oy kanteli KHT A:n toiminnasta uskottuna miehenä Sähköverkko Ab:n osakkeiden lunastuksen yhteydessä.

Kantelun mukaan A on valittu tehtävään lunastusriidan uskotuksi mieheksi, koska hän on KHT-tilintarkastaja ja tähän kirjainyhdistelmään on muun muassa sijoittajilla ollut tapana luottaa.

Osakeyhtiölain mukaan uskotun miehen tulee tehdä tilitys välittömästi Kaupparekisteriin, kun välimiesmenettely on päättynyt. Koska tilitystä ei ole tehty, niin juttu on vielä avoin muun muassa korvauksien määrääjän suhteen, koskien uskottua miestä. Ensisijaisesti on kyse tilintarkastajan ammattitaidosta ja voiko KHT-sanayhdistelmään luottaa.

Kantelussa on lisäksi kritisoitu KHT A:n toimintaa osakkeen hinnan määrittämisessä.

Kantelija on pyytänyt, että lautakunta antaa KHT A:lle vähintään varoituksen, koska hän on horjuttanut luottamusta KHT-arvoon, myös lehdistön sivuilla.

KHT A:n vastine

KHT A on kirjallisissa kommenteissa lisäksi todennut pyrkineensä parhaansa mukaan valvomaan poissaolevien osakkeenomistajien etua selvittämällä yhtiön arvoa useista eri lähteistä ja useilla eri tavoilla. KHT A katsoo toimineensa uskotun miehen tehtävässä hyvän tilintarkastustavan mukaisesti rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti sekä sovelta-neensa tehtävän hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaisia ja ammattimaisia menetelmiä, erityisesti huomioiden lunastusvaatimuk-sen kohteena olleiden osakkeiden kokonais-arvon.

KHT A on todennut, että Sähköverkko Ab:n lunastusprosessi aloitettiin kesällä 2005 ja fuusio rekisteröitiin 31.12.2005. Uskotun mie-

hen tehtäväksi säädetty lopputilitys jäi KHT A:n mukaan häneltä epähuomiossa tekemät-tä.

Vastineessaan KHT A on todennut ymmärtä-neensä, että lopputilitys on jäänyt hoitamatta, kun asia nostettiin julkisuudessa esille 10.12.2008. Tämän jälkeen KHT A on välit-tömästi ryhtynyt toimenpiteisiin laatimalla kyseisen selonteon 11.12.2008. Lopputilityk-sen kaupparekisterimaksu on maksettu 3.2.2009 ja lähetetty välittömästi tämän jäl-keen rekisteröitäväksi.

KHT A on vastineessaan vedonnut siihen, että hän on käsityksensä mukaan kokonai-suutena hoitanut uskotun miehen tehtävän hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Lisäksi hän on pyrkinyt korjaamaan tilanteen lopputi-lytyksen osalta oma-aloitteisesti heti sen huomattuaan.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA on päättänyt rajoittaa KHT A:n toimin-nan tutkinnan uskottuna miehenä koskemaan osakeyhtiölaissa uskotun miehen tehtäväksi säädettyä lopputilitysvelvollisuutta.

2 Tapahtumien kulku

Sähkö Oy on 19.11.2004 päivätyllä hake-muksella pyytänyt käräjäoikeudelta uskotun miehen määräämistä valvomaan välimiesme-nettelystä vähemmistöosakkaiden etua. Käräjäoikeus on määrännyt KHT A:n 23.11.2004 uskotuksi mieheksi.

Keskuskauppakamarin lunastuslautakunta on 21.12.2004 nimennyt hovioikeuden presiden-tin D:n ainoaksi välimieheksi välimiesoikeute-na ratkaisemaan kysymyksen Sähköverkko Ab:n osakkeiden lunastusoikeudesta ja lunas-tushinnasta.

Sähkö Oy on vaatinut kannekirjelmässään 22.2.2005, että Sähköverkko Ab:n vähemmis-töosakkeiden (278 kappaletta) lunastushin-naksi vahvistetaan 201,82 euroa osakkeelta.

Uskottu mies KHT A on vastineessaan välimiehelle 15.4.2005 todennut, että tarjottu lunastushinta 201,82 euroa osakkeelta on riittävä.

14.9.2005 päivätyn välitystuomion mukaan Sähkö Oy ja Valo Oy ovat 22.6.2005 allekirjoittamalla sopimuksellaan sopineet lunastushinnaksi Valo Oy:n omistaman Sähköverkko Ab:n osakkeen osalta 205 euroa. Sähkö Oy ja uskottu mies ovat 29.6.2005 päivätyn sopimuksen mukaan sopineet 277 Sähköverkko Ab:n vähemmistöosakkeen hinnaksi 205 euroa osakkeelta.

Välimies D on 20.9.2005 päivätyllä ilmoituksella ilmoittanut välitystuomion rekisteröitäväksi kaupparekisteriin. KHT A on toimittanut uskotun miehen selonteon rekisteröitäväksi 3.2.2009.

3 Uskotun miehen toimintaa koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain soveltaminen ja hyvä tilintarkastustapa uskottuna miehenä toimittaessa

Tilintarkastuslain (936/1994) 1 §:n 2 momentin mukaan hyväksytyn tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan sovelletaan 16, 25, 28—39, 41 ja 42 §:n säännöksiä.

Tilintarkastuslain esitöissä (HE 295/93) on 1 §:n 2 momentin yksityiskohtaisissa perusteissa todettu, että tilintarkastuslain soveltamisen edellytyksiä harkittaessa on otettava huomioon olosuhteet, joissa tilintarkastaja antaa palvelun. Kyseisessä toiminnassa tilintarkastajan asiantuntemukseen luotetaan ja hänen riippumatonta asemaansa ja julkista hyväksymistään halutaan hyödyntää. Etenkin KHT- tai HTM-tilintarkastajat nauttivat yleistä luottamusta. Muun kuin lakisääteisen toiminnan sisällyttäminen lain soveltamisalaan on tärkeää myös toimeksiantajan ja sivullisten suojaamiseksi.

Soveltamisalaa rajattaessa on hallituksen esityksen mukaan merkitystä myös sillä, miten tilintarkastaja on itse määritellyt asemansa suhteessa palvelunsaajaan. Esimerkkinä

hallituksen esityksessä tilintarkastajan ominaisuudessa harjoittamasta toiminnasta on mainittu muun lausunnon antaminen osakkeiden arvosta yrityskauppa varten.

Tilintarkastajajärjestelmän kehittämistoimikunnan mietinnön 1992:14 mukaan tilintarkastuslakia voidaan soveltaa, jos tehtävä on tyypillinen tilintarkastajan tehtävä tai jos tilintarkastaja on saanut toimeksiannon pääasiassa siksi, että hänet tiedetään ammattitilintarkastajaksi. Jos tilintarkastaja on lausunnon antaessaan toiminut nimenomaan tilintarkastajan arvovallalla, voidaan tätä pitää tilintarkastuslain soveltamista puoltavana seikkana.

Oikeuskirjallisuudessa (Suomela – Palvi – Karhu: Tilintarkastuslaki s. 31-32, Weilin + Göös 1995 sekä Aho – Vänskä: Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa s. 16, Lakimiesliiton kustannus 1996) on esitetty, että tilintarkastajan tilintarkastuslaissa tarkoitettuna muuna toimintana pidettävät tehtävät ovat sellaisia, että tilintarkastaja on saanut ne siksi, että hän on tilintarkastaja. Oikeuskirjallisuudessa on painotettu muun kuin lakisääteisen tilintarkastuksen sisällyttämistä lain osittaisen soveltamisen piiriin toimeksiantajan intressien suojaamiseksi. Ratkaisevinta on se, miten toimeksiantaja näkee asian.

TILA on ratkaisussa dnro 5/2006 tutkinut KHT-tilintarkastajan toiminnan uskottuna miehenä lunastusmenettelyssä. TILA:n ratkaisun mukaan ”tilintarkastaja voi tarjota lakisääteisen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilintarkastuksen lisäksi myös muita palveluja, edellyttäen, että hänellä on niiden tarjoamiseen vaadittava asiantuntemus.

Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa eivät rajoita KHT-tilintarkastajan toimimista osakeyhtiölain 14 luvun 20 §:ssä tarkoitettuna poissa olevien osakkeenomistajien etua valvovana uskottuna miehenä osakkeiden lunastusmenettelyn aikana.

Osakeyhtiölain mukaisessa lunastusmenettelyssä uskottuna miehenä toimiminen on KHT-tilintarkastajalle tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua muuta toimintaa, johon sovelletaan hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuutta koskevaa tilintarkastuslain 16 §:ää sekä tilintarkastuslain 25, 28—39, 41

ja 42 §:ää. Tilintarkastajan on hyvän tilintarkastustavan mukaan toimittava muissakin tehtävissä rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti sekä sovellettava tehtävän hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaisia ja ammattimaisia tarkastusmenetelmiä.”

Tilintarkastuslaki, lain esityöt, oikeuskirjallisuus, TILA:n aikaisempi ratkaisukäytäntö, kärjäoikeuden uskotun miehen nimeämistä koskeva ratkaisu, välitystuomio sekä kantelijan käsitys huomioon ottaen TILA katsoo KHT A:n toimineen tilintarkastajan ominaisuudessa uskottuna miehenä lunastusmenettelyssä, jossa on ollut lunastettavana vähemmistöosakkaiden omistamat Sähköverkko Ab:n osakkeet.

3.2 Osakeyhtiölaki

Osakeyhtiölain (1978/734) 14 luvun 20 §:n mukaan uskottu mies valvoo 19 §:n 5 momentissa tarkoitettussa välimiesmenettelyssä kaikkien poissa olevien osakkeenomistajien etua. Holhouslain vaatimusten lisäksi uskotun miehen on viipymättä ilmoitettava holhouslain 5 luvussa tarkoitettu lopputilitys rekisteröitäväksi. Poissa olleiden osakkeenomistajien katsotaan saaneen tiedon tilityksestä, kun rekisteriviranomainen on kuuluttanut tilityksen.

4. TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

KHT A on myöntänyt vastineessaan, että häneltä on epähuomiossa jäänyt osakeyhtiölaissa edellytetty lopputilitys tekemättä ja että hän on laatinut lopputilityksen (selonteon) 12.11.2008 sekä toimittanut lopputilityksen rekisteröitäväksi 3.2.2009. KHT A on toimittanut lopputilityksen rekisteröitäväksi runsaat kolme vuotta sen jälkeen, kun lunastusmenettely on päättynyt. TILA toteaa, että KHT A on laiminlyönyt lopputilityksen toimittamisen osakeyhtiölaissa tarkoitettulla tavalla viipymättä.

Tilintarkastuslain 49 §:n nojalla TILA:n tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, jos tilintarkastaja on huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti tai jos tilintarkastaja on menetellyt tavalla, joka on omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa.

Laiminlyönti osakeyhtiölaissa edellytetyn lopputilityksen ilmoittamiseen viipymättä rekisteröitäväksi osoittaa huolimattomuutta. Lakiin sisältyvän veloitteen laiminlyönti on myös johtanut asiaa koskevaan uutisointiin, (Kaupalehti 9.12.2008) mikä saattaa alentaa tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta ja arvoa.

Lopputilityksen rekisteröimisen viivästyminen ei ole kuitenkaan niin olennainen seikka, että KHT A:n voitaisiin pelkästään sillä perusteella katsoa toimineen uskottuna miehenä huolimattomuudesta hyvän tilintarkastustavan vastaisesti tai tavalla, joka on omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa.

Ratkaisu

KHT A:n toiminnan tutkiminen uskottuna miehenä ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset ja määräykset

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

TILA 9/2009

Sijoittaja F kanteli KHT A:n toiminnasta uskottuna miehenä Laatu Oyj:n osakkeiden lunastuksen yhteydessä. Sijoittaja F:n mielestä KHT A oli valittu tehtävään, koska hän oli KHT, minkä vuoksi hänen toimintaansa tuli valvoa.

Sijoittaja F viittasi talouslehden artikkeliin 9.12.2008, jonka mukaan KHT A ei ollut tehnyt osakeyhtiölaissa uskotulta miehelestä edellytettyä lopputilitystä. Sijoittaja F:n mukaan KHT A ei ollut toiminut osakeyhtiölain 18 luvun 5 §:n 3 momentissa edellytetyllä tavalla. Sijoittaja F pyysi TILAA tutkimaan, oliko KHT A ollut huolellinen toimiessaan uskottuna miehenä.

KHT A totesi, että aikaa uskotun miehen tehtävän päättymisestä selonteon rekisteröitäväksi jättämiseen oli kulunut alle viisi kuukautta eikä olennaista viivästystä ollut KHT A:n käsityksen mukaan tapahtunut.

TILA totesi, että KHT A oli laiminlyönyt ilmoittaa selonteon viipymättä rekisteröitäväksi osakeyhtiölaissa edellytetyllä tavalla, kun hän on tehnyt ilmoituksen vajaa viisi kuukautta uskotun miehen tehtävän päättymisen jälkeen. Selonteon rekisteröimisen viivästyminen ei ollut kuitenkaan niin olennainen seikka, että KHT A:n voitaisiin pelkästään sillä perusteella katsoa uskottuna miehenä toimineen huolimattomuudesta hyvän tilintarkastustavan vastaisesti tai tavalla, joka on omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa. Kantelu ei antanut aiheutta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILA:n päätökseen.)

Kantelu

Sijoittaja F kanteli KHT A:n toiminnasta uskotuna miehenä Laatu Oyj:n osakkeiden lunastuksen yhteydessä.

Kantelun mukaan KHT A on toiminut lunastusmenettelyssä käräjäoikeuden määräämänä uskottuna miehenä. Kantelijan käsityksen mukaan A on valittu tehtävään KHT-arvonimen perusteella, minkä takia häneen tulisi kohdistaa erityistä tarkkailua.

Kantelija on viitannut talouslehden artikkeliin 9.12.2008, jonka mukaan KHT A ei ole tehnyt osakeyhtiölaissa uskotulta mieheltä edellytetyä lopputilitystä. Kantelun mukaan KHT A ei ole toiminut osakeyhtiölain 18 luvun 5 §:n 3 momentissa edellytetyllä tavalla.

Kantelussa on lisäksi kritisoitu KHT A:n toimintaa uskottuna miehenä lunastusoikeuden olemassaoloa, vakuuden hyväksymistä, korkoa, vireilletulon ajankohtaa sekä uskotun miehen palkkiota koskevien toimenpiteiden osalta.

Kantelija pyytää lautakuntaa tutkimaan, onko KHT A noudattanut KHT-arvonimen edellyttämää huolellisuutta asiassa.

KHT A:n vastine

KHT A on todennut, että välimiesoikeus antoi välitystuomion 29.2.2008. Välimiesmenette-

lyssä asetettu pankkitakaus lunastushinnan maksamiseksi oli luovutettu KHT A:n haltuun säilytettäväksi kaikkien vähemmistöosakkeenomistajien lukuun. Saatuaan todisteet, että kaikkien lunastettavien vähemmistöosakkeiden lunastushinnat oli suoritettu vähemmistöosakkeenomistajille tai talletettu lääninhallitukseen, KHT A pystyi antamaan todistuksen lunastushintojen suorittamisesta ja luovuttamaan hallussaan olleen pankkitakuksen takaisin takauksen antajalle. KHT A antoi todistuksen lunastushintojen maksamisesta ja palautti hallussaan olleen pankkitakuksen 15.7.2008, jolloin KHT A katsoo uskotun miehen tehtävän päättyneen.

KHT A:n selonteko toimistaan uskottuna miehenä on jätetty rekisteröitäväksi 10.12.2008 ja rekisteröity kaupparekisteriin 16.12.2008. Aikaa uskotun miehen tehtävän päättymisestä selonteon rekisteröitäväksi jättämiseen kului alle viisi kuukautta eli olennaista viivästyä ei ole KHT A:n käsityksen mukaan tapahtunut.

KHT A on kirjallisissa kommentteissaan lisäksi esittänyt selvitystä lunastusoikeuden olemassaolosta, lunastusmenettelyn vireilletulosta ja korosta, vakuuden asettamisesta ja sen määrästä sekä uskotun miehen palkkiosta.

KHT A on kirjallisissa kommentteissa lisäksi todennut, että välimies on välitystuomiossa ollut hänen kanssaan samaa mieltä lunastushinnasta. KHT A on vielä todennut uskottuna miehenä valvoneensa vähemmistöosakkeenomistajien etua huolehtimalla kaikista uskotun miehen tehtävistä.

KHT A:n vastineen mukaan osakeyhtiölain (624/2006) 18 luvun 5 § 4 momentissa olevan säännöksen mukaan uskotun miehen on välimiesmenettelyn päätyttyä viipymättä ilmoitettava rekisteröitäväksi toimenpiteitään koskeva selonteko, joka katsotaan rekisteröimillä annetuksi vähemmistöosakkeenomistajille.

Uskotun miehen toimista annetun selonteon rekisteröimisaikataulu ei tässä tapauksessa ole KHT A:n mukaan aiheuttanut vähemmistöosakkeenomistajille vahinkoa, eikä Sijoittaja F ole sellaista väittänyt.

TILA:N PÄÄTÖS

Perustelut

1 TILA:n päätöksen rajaus

TILA on päättänyt rajoittaa KHT A:n toiminnan tutkinnan uskottuna miehenä koskemaan osakeyhtiölaissa uskotun miehen tehtäväksi säädettyä selontekoa.

2 Tapahtumien kulku

Käräjäoikeus on Keskuskauppakamarin lunastuslautakunnan hakemuksesta määrännyt 20.8.2007 KHT A:n uskotuksi mieheksi valvomaan vähemmistöosakkeenomistajien etua Laatu Oyj:n osakkeiden lunastusta koskevassa välimiesmenettelyssä.

Keskuskauppakamarin lunastuslautakunta on 24.9.2007 nimennyt asianajaja C:n ainoaksi välimieheksi ratkaisemaan Laatu Oyj:n lunastusriitaa koskevan asian.

Välitystuomiolla 28.2.2008 välimies on vahvistanut lunastettavien osakkeiden lunastushinnaksi Investointipankin 19.10.2007 päivällä kannekirjelmällä vaatiman ja uskotun miehen vastineellaan 23.11.2007 hyväksymän 7,60 euroa osakkeelta.

Välitystuomio on rekisteröity 28.3.2008. Uskottu mies on allekirjoittanut toimistaan selonteon ja ilmoittanut sen rekisteröitäväksi 10.12.2008. Selonteko on rekisteröity 16.12.2008.

3 Uskotun miehen toimintaa koskevat vaatimukset

3.1 Tilintarkastuslain soveltaminen ja hyvä tilintarkastustapa uskottuna miehenä toimittaessa

Tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan ”tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan sovelletaan 20–22, 26, 39–46, 49–50 ja 53–54 §:n säännöksiä.”

Tilintarkastuslain esitöiden soveltamisalaa (194/2006 kohta 3.2.4) koskevassa kohdassa

on todettu, että soveltamisalasäännöstä ehdotetaan tarkennettavaksi. Tilintarkastajan ominaisuudessa harjoitettuun muuhun kuin 1 §:n 1 momentin mukaiseen toimintaan sovelletaan tilintarkastuslain säännöksiä muun muassa hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta, salassapitovelvollisuudesta ja valvonnasta. Lain soveltamisalan ulkopuolelle jäävät hallituksen esityksen mukaan edelleen toimet, jotka tilintarkastaja suorittaa muussa kuin tilintarkastajan ominaisuudessa, esimerkiksi yhtiön tai säätiön hallituksen jäsenenä.

Hallituksen esityksen yksityiskohtaisten perustelujen mukaan pykälän 2 momentin sanamuoto vastaa aikaisemman tilintarkastuslain (936/1994) 1 §:n 2 momenttia teknisluonteisesti tarkistettuna, mutta momentin aineellinen soveltamisala muuttuu. Momentin soveltamisalaan eivät enää sisälly 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettut toimet, joiden perusteella annetaan kirjallinen lausunto viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.

Oikeuskirjallisuudessa (Alakare ym.: Uusi tilintarkastuslaki säännöksistä käytäntöön s. 32) on todettu, että tilintarkastajan muu toiminta on laaja käsite, jonka soveltaminen riippuu aina kustakin yksittäistapauksesta. Muuna toimintana voidaan ajatella esimerkiksi erilaisia arvioita ja raportteja.

Tilintarkastuslaki –kommentaarin (Horsmanheimo – Kisanlahti – Steiner s. 34) mukaan tyypillistä tilintarkastajan muuta toimintaa ovat sopimukseen perustuvat tilintarkastajan arviolausunnot ja laskelmat omaisuusesineiden arvosta. Muu toiminta kuuluu tilintarkastuslain soveltamisalaan, jos tilintarkastaja tuo kyseistä palvelua tarjotessaan selvästi esiin olevansa tilintarkastaja. Jos palvelun tuottamisessa käytetään hyväksi tyypillisesti tilintarkastustyöhön kuuluvia työmenetelmiä, työkaluja ja ammattitaitoa, on yleensä kysymys tilintarkastuslain soveltamisalaan kuuluvasta toiminnasta.

Aikaisemman tilintarkastuslain (936/1994) 1 §:n 2 momentin mukaan hyväksytyyn tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan sovelletaan 16, 25, 28–39, 41 ja 42 §:n säännöksiä.

Edellisen tilintarkastuslain esitöissä (HE 295/93) on 1 §:n 2 momentin yksityiskohtaisissa perusteluissa todettu, että tilintarkastuslain soveltamisen edellytyksiä harkittaessa on otettava huomioon olosuhteet, joissa tilintarkastaja antaa palvelun. Kyseisessä toiminnassa tilintarkastajan asiantuntemukseen luotetaan ja hänen riippumatonta asemaansa ja julkista hyväksymistään halutaan hyödyntää. Etenkin KHT- tai HTM-tilintarkastajat nauttivat yleistä luottamusta. Muun kuin lakisääteisen toiminnan sisällyttäminen lain soveltamisalaan on tärkeää myös toimeksiantajan ja sivullisten suojaamiseksi.

Soveltamisalaa rajattaessa on hallituksen esityksen mukaan merkitystä myös sillä, miten tilintarkastaja on itse määritellyt asemansa suhteessa palvelunsaajaan. Esimerkkinä hallituksen esityksessä tilintarkastajan ominaisuudessa harjoittamasta toiminnasta on mainittu muun lausunnon antaminen osakkeiden arvosta yrityskauppaa varten.

Tilintarkastajajärjestelmän kehittämistoimikunnan mietinnön 1992:14 mukaan tilintarkastuslakia voidaan soveltaa, jos tehtävä on tyypillinen tilintarkastajan tehtävä tai jos tilintarkastaja on saanut toimeksiannon pääasiassa siksi, että hänet tiedetään ammattitilintarkastajaksi. Jos tilintarkastaja on lausunnon antaessaan toiminut nimenomaan tilintarkastajan arvovallalla, voidaan tätä pitää tilintarkastuslain soveltamista puoltavana seikkana.

Edellistä tilintarkastuslakia koskeneessa oikeuskirjallisuudessa (Suomela – Palvi – Karhu: Tilintarkastuslaki s. 31-32, Weilin + Göös 1995 sekä Aho – Vänskä: Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa s. 16, Lakimiesliiton kustannus 1996) on esitetty, että tilintarkastajan tilintarkastuslaissa tarkoitettuna muuna toimintana pidettävät tehtävät ovat sellaisia, että tilintarkastaja on saanut ne siksi, että hän on tilintarkastaja. Oikeuskirjallisuudessa on painotettu muun kuin lakisääteisen tilintarkastuksen sisällyttämistä lain osittaisen soveltamisen piiriin toimeksiantajan intressien suojaamiseksi. Ratkaisevinta on se, miten toimeksiantaja näkee asian.

TILA on ratkaisussa dnro 5/2006 tutkinut KHT-tilintarkastajan toiminnan uskottuna miehenä lunastusmenettelyssä. TILA:n rat-

kaisun mukaan ”tilintarkastaja voi tarjota lakisääteisen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilintarkastuksen lisäksi myös muita palveluja, edellyttäen, että hänellä on niiden tarjoamiseen vaadittava asiantuntemus.

Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa eivät rajoita KHT-tilintarkastajan toimimista osakeyhtiölain 14 luvun 20 §:ssä tarkoitettuna poissa olevien osakkeenomistajien etua valvovana uskottuna miehenä osakkeiden lunastusmenettelyn aikana.

Osakeyhtiölain mukaisessa lunastusmenettelyssä uskottuna miehenä toimiminen on KHT-tilintarkastajalle tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua muuta toimintaa, johon sovelletaan hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuutta koskevaa tilintarkastuslain 16 §:ää sekä tilintarkastuslain 25, 28–39, 41 ja 42 §:ää. Tilintarkastajan on hyvän tilintarkastustavan mukaan toimittava muissakin tehtävissä rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti sekä sovellettava tehtävän hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaisia ja ammattimaisia tarkastusmenetelmiä.”

Tilintarkastuslaki, lain esityöt, oikeuskirjallisuus, TILA:n aikaisempi ratkaisukäytäntö, käräjäoikeuden uskotun miehen nimeämistä koskeva ratkaisu, uskotun miehen selonteko, välitystuomio sekä kantelijan käsitys huomioon ottaen TILA katsoo KHT A:n toimineen tilintarkastajan ominaisuudessa uskottuna miehenä lunastusmenettelyssä, jossa on ollut lunastettavana vähemmistöosakkaiden omistamat Laatu Oyj:n osakkeet.

3.2 Osakeyhtiölaki

Osakeyhtiölain (2006/624) 18 luvun 5 §:n 4 momentin mukaan välimiesmenettelyn päätyttyä uskotun miehen on viipymättä ilmoitettava rekisteröitäväksi toimenpiteitään koskeva selonteko, joka katsotaan rekisteröimisellä annetuksi vähemmistöosakkeenomistajille.

4. TILA:n arvio KHT A:n toiminnasta

KHT A on toimittanut toimenpiteitään koskevan selonteon rekisteröitäväksi vajaat viisi kuukautta sen jälkeen, kun uskotun miehen tehtävä on hänen käsityksensä mukaan päätynyt.

Lainsäädännössä on useissa laeissa (muun muassa laki ehdokkaan vaalirahoituksesta, verotililaki, vakuutusyhtiölaki) asetettu jollekin taholle velvoite toimia viipymättä. Lain esitöissä ei pääsääntöisesti ole esitetty mitään aikarajoja sille, mitä ”viipymättä” merkitsee. Hallituksen esityksessä laiksi edunvalvontavaltuutuksesta (HE 2006/52) on todettu, että ”säännösehdotuksen mukaan omaisuus on luovutettava viipymättä valtuutuksen lakattua olemasta voimassa. Omaisuuden luettelointi 36 §:ssä tarkoitetun päätöstilin antamista varten saattaa kuitenkin vaatia, ettei luovutusta tehdä välittömästi. Lain sanonta on tästä syystä ymmärrettävä siten, että luovutuksen tulee tapahtua välittömästi sen jälkeen, kun omaisuuden säilyttäminen valtuutetun hallussa ei ole välttämätöntä päätöstilin laatimisen kannalta.”

Luonnonsuojelulain 72 a §:n osalta eduskunnan suuri valiokunta on mietinnössään (SuVM 2/2004 vp) todennut ”säännöksessä tarkoitettavan ilmaisulla ”viipymättä” sitä, että alueellisen ympäristökeskuksen on viimeistään 30 päivän kuluessa ratkaistava, onko ilmoituksessa tarkoitettu metsänkäyttö mahdollista.” Samoin maa- ja metsätalousvaliokunta on eräässä mietinnössään (MmVM 5/2005 vp) ehdottanut metsälakiin säännöstä, jossa viranomaisen veloitettaisiin tekemään päätöksen viipymättä, kuitenkin viimeistään 30 päivän kuluessa.

Oikeuskäytännön perusteella käsitteen ”viipymättä” merkitys vaihtelee asiasta riippuen. Korkein oikeus on osakkeiden lunastusta koskevassa ratkaisussa 1991:74 katsonut, ettei lunastaja ollut ilmoittanut osakkeiden ostajalle viipymättä osakkeiden lunastushinnan tallettamisesta. Talletus oli tehty 22.2. ja ilmoitus ostajalle 9.3.

Oikeuskäytännön sekä edellä mainittujen lain esitöiden perusteella TILA toteaa, että KHT A on laiminlyönyt ilmoittaa selonteon viipymättä rekisteröitäväksi osakeyhtiölaissa edellytetyllä tavalla, kun hän on tehnyt ilmoituksen vajaa viisi kuukautta uskotun miehen tehtävän päättymisen jälkeen.

Tilintarkastuslain 49 §:n nojalla TILA:n tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, jos tilintarkas-

taja on huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti tai jos tilintarkastaja on menetellyt tavalla, joka on omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa.

Laiminlyönti osakeyhtiölaissa edellytetyn selonteon ilmoittamiseen viipymättä rekisteröitäväksi osoittaa huolimattomuutta. Lakiin sisältyvän veloitteen laiminlyönti on myös johtanut asiaa koskevaan uutisointiin, (Kauppa-lehti 9.12.2008) mikä saattaa alentaa tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta ja arvoa.

Selonteon rekisteröimisen viivästyminen ei ole kuitenkaan niin olennainen seikka, että KHT A:n voitaisiin pelkästään sillä perusteella katsoa uskottuna miehenä toimineen huolimattomuudesta hyvän tilintarkastustavan vastaisesti tai tavalla, joka on omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa.

Ratkaisu

KHT A:n toiminnan tutkiminen uskottuna miehenä ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset ja määräykset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 22 §, 40 §; 49 §



Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA)

Aleksanterinkatu 17, PL 1000

00101 Helsinki

puh. 09 4242 6200

faksi 09 650 303

tila@chamber.fi

www.tilintarkastuslautakunta.fi

