

Asunto Oy:n yhtiökokouksessa tilikauden 2009 toiseksi tilintarkastajaksi valittu M kanteli KHT A:n menettelystä. M oli saanut keväällä 2010 tietää isännöitsijältä, että Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastus oli suoritettu ja tilintarkastuskertomuksen olivat allekirjoittaneet yhtiökokouksessa toiseksi tilintarkastajaksi valittu HTM-yhteisö Tili Oy/KHT A sekä mainitun yhteisön palveluksessa ollut HTM B.

KHT A oli M:n mukaan ohittanut yhtiöjärjestyksen määräyksen ja yhtiökokouksen päätöksen sekä nimennyt Asunto Oy:n toiseksi tilintarkastajaksi itse valitsemansa HTM B:n.

KHT A torjui toimintaansa kohdistuneet moitteet. KHT A:n mukaan yhtiökokouksen päätös valita M toiseksi tilintarkastajaksi oli mitätön, koska M oli esteellinen toimimaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastajana. KHT A oli isännöitsijän pyynnöstä yrittänyt löytää ratkaisun esteellisyysongelmaan. KHT A oli ehdottanut isännöitsijälle, että yhtiökokouksen tilintarkastajaksi valitsema tilintarkastusyhteisö Tili Oy voisi nimetä toimistostaan henkilön varatilintarkastajaksi. Näin yhtiöjärjestyksen määräys kahdesta tilintarkastajasta täyttyi. KHT A:n mukaan olisi ollut kohtuutonta kutsua yhtiökokous koolle valitsemaan tilintarkastajaa. KHT A oli yhdessä isännöitsijän kanssa yrittänyt ratkaista asian niin, että Asunto Oy:lle ei aiheutuisi vahinkoa.

TILA otti omasta aloitteestaan tutkittavaksi myös HTM B:n menettelyn Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastuksessa ja pyysi HTM B:ltä vastineen toiminnastaan. HTM B totesi saaneensa työnantajaltaan tehtäväksi toimia varatilintarkastajan roolissa Asunto Oy:n tilikauden 2009 toisena tilintarkastajana. HTM B totesi, että M oli esteellinen toimimaan tilikauden 2009 tilintarkastajana. Tähän johtopäätökseen HTM B päätyi keskusteltuaan KHT A:n kanssa sekä tutustuttuaan yhtiön yhtiöjärjestykseen, kaupparekisteriotteeseen sekä yhtiökokouspöytäkirjaan. HTM B katsoi, että näillä perusteilla hänen toimimisensa varatilintarkastajana oli perusteltua.

TILA totesi, että KHT A oli menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti sopiessaan isännöitsijän kanssa siitä, että Tili Oy toimii Asunto Oy:n tilikauden 2009 varatilintarkastajana. KHT A:n oli täytynyt olla tietoinen siitä, ettei hänellä ja isännöitsijällä ollut toimivaltaa sopia siitä, kuka toimii yhtiön varatilintarkastajana, vaan asiasta päättäminen kuului yhtiökokoukselle. KHT A:n ehdotus isännöitsijälle sivuuttaa M tilintarkastuksessa oli virheellinen, M ei KHT A:n esittämällä perusteilla olisi ollut esteellinen toimimaan tilikauden 2009 tilintarkastajana.

TILA totesi, että tilintarkastajana HTM B:n oli täytynyt olla tietoinen siitä, että tilintarkastaja ja isännöitsijä eivät keskenään voineet sopia siitä, kuka tai kenet valitaan asunto-osakeyhtiön varatilintarkastajaksi, vaan tämä valinta kuului yksiselitteisesti yhtiökokoukselle. HTM B oli toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti suorittaessaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastuksen Tili Oy:n nimeämänä varatilintarkastajana, vaikka yhtiökokouksesta laaditun pöytäkirjan perusteella yhtiökokouksessa ei ollut valittu Tili Oy:tä varatilintarkastajaksi.

TILA antoi KHT A:lle ja HTM B:lle varoituksen. TILAn vähemmistöön jääneet jäsenet jättivät kaksi eriävää mielipidettä päätökseen. Eriävän mielipiteen jättäneet olivat enemmistön kanssa samaa mieltä KHT A:lle annettavasta seura-

muksesta, mutta olisivat antaneet HTM B:lle huomautuksen, koska heidän mielestään HTM B:n menettelyyn liittyi lieventäviä seikkoja.

TILAn päätös ei ole lainvoimainen. KHT A ja HTM B hakivat kumpikin päätöksen valittamalla muutosta VALA:lta. VALA ei ole vielä käsitelty valituksia.

Kantelu

M on pyytänyt että TILA käsitelisi KHT A:n menettelyä Asunto Oy:n tilintarkastajana.

M:n on todennut TILAlle lähettämässään muistiossa, että hänet on Asunto Oy:n varsinaisessa yhtiökokouksessa keväällä 2009 valittu yhtiön tilintarkastajaksi. Toiseksi tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö Tili Oy, päävastuullisena tilintarkastajana KHT A. Varatilintarkastajaa ei ole valittu, vaikka yhtiöjärjestys sitä edellyttää.

M on muistiossaan todennut että häneen on otettu yhteyttä isännöitsijätoimistosta keväällä 2010. M:lle on kerrottu, että tilikauden 2009 tilintarkastus on suoritettu ja toisena tilintarkastajana on toiminut HTM B. Tämän jälkeen M:lle toimitettiin tiliaineisto "silmäiltäväksi". Aineistossa ollut tilintarkastuskertomus on päivätty 12.5.2010, M:n valmiiksi kirjoitettu nimi oli pyyhitty yli ja tilalle oli käsin kirjoitettuna lisätty B:n nimi.

TILAlle toimittamassaan muistiossa M on todennut keskustelleensa KHT A:n kanssa asiasta. Keskustelussa KHT A oli M:n mukaan katsonut yhtiökokouksen tekemän päätöksen valita M tilintarkastajaksi lainvastaiseksi ja yhtiökokouksen päätöksen "mittättömäksi", koska kaupparekisterin mukaan M oli ollut Asunto Oy:n hallituksen jäsen 6.9.2009 asti. Varatilintarkastajaa ei KHT A:n mukaan myöskään tarvittu, koska tilintarkastajaksi oli valittu tilintarkastusyhteisö.

M:n käsityksen mukaan KHT A on ohittanut yhtiöjärjestyksen määräykset ja yhtiökokouksen päätöksen. KHT A on myös nimennyt Asunto-osakeyhtiön toiseksi tilintarkastajaksi itse valitsemansa henkilön.

M on muistiossa myös perustellut sitä, minkä vuoksi hän ei käsityksensä mukaan ole ollut esteellinen toimimaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastajana. M on todennut eronneensa yhtiön hallituksesta keväällä 2007. Tilikauden 2007 hän on ollut esteellinen tilintarkastajaksi, koska tilintarkastuslain mukaan kukaan ei voi tarkastaa omaa työtänsä. Keväällä 2009 hänet on esteettömänä valittu tilintarkastajaksi. Virheellinen kaupparekisterimerkintä ei ole tehnyt yhtiökokouksen päätöstä mitättömäksi. Yhtiön sisäpiirillä, mukaan lukien tilintarkastajat, katsotaan aina olevan tieto yhtiökokouksen päätöksistä.

KHT A:n kirjalliset kommentit

KHT A on kirjallisissa kommentissaan TILAlle perustellut sitä, miksi M on hänen käsityksensä mukaan ollut esteellinen toimimaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastajana. KHT A on myös vastineessaan selvittänyt, mihin toimenpiteisiin hän on ryhtynyt esteellisyyttä koskevan havaintonsa johdosta. KHT A:n vastineen liitteenä on otteita oikeuskirjallisuudesta. KHT A:n käsityksen mukaan ne tukevat hänen näkemystään siitä, että M on ollut esteellinen toimimaan yhtiön tilikauden 2009 tilintarkastajana.

KHT A on vastineessaan todennut, että hän esitti isännöitsijälle, että varatilintarkastaja astuisi M:n sijaan. Yhtiökokous ei kuitenkaan ollut nimennyt erikseen varatilintarkastajaa. Siitä syystä KHT A tarjosi toimistonsa henkilökuntaa avuksi.

KHT A:n vastineen liitteenä on sähköpostikirjeenvaihtoa KHT A:n, HTM B:n ja Asunto Oy:n isännöitsijän välillä.

KHT A on lähettänyt isännöitsijälle sähköpostiviestin, joka sisältää referoituna seuraavan tekstin: M on selkeästi jäävi tilintarkastajana. Hänen vastuunsa hallituksen jäsenenä on päättynyt 6.9.2009. Näin ainakin ulkopuolisiin nähden, koska tuo päivä on merkitty kaupparekisteriin hänen eropäiväkseen. ...Näin ollen hän tarkastaessaan tilikautta 1.1.2009–31.12.2009 tulee tarkastaneeksi omaa toimintaansa suurimmalta osin tilikautta, joka lain mukaan on jääviysperuste. ...Koska yhteisömme Tili Oy on rekisteröity tilintarkastusyhteisö, niin yhtiömme osalta ei lain mukaan ole ollut tarvetta valita varatilintarkastajaa, mutta M:lle ei ole valittu varatilintarkastajaa. Yhtiön pöytäkirjassa on varatilintarkastajuus kirjattu hieman epäselvästi. Koska yhtiöjärjestyksessä on määrätty, että valitaan yksi varatilintarkastaja, niin voidaanko tulkita, että varatilintarkastajana toimii Tili Oy, joka vuorostaan nimeäisi toisen tilintarkastajan? Mikäli sopii, niin ehdottaisin henkilöä toimistostamme joka voisi toimia varatilintarkastajana ja sellaisena allekirjoittaisi tilintarkastuskertomuksen tilikaudelta 2009. Ehdottamani henkilön nimi on B, HTM. ...Ystävällisesti ilmoittakaa miten toimimme, allekirjoittaako HTM B toisena tilintarkastajana kertomuksen ja tasekirjan vai toimitatteko materiaalin edelleen M:lle.

Isännöitsijä on vastannut KHT A:lle sähköpostiviestillä seuraavasti: 6.3.2008 pidetyssä yhtiökokouksessa M ei ole enää valittu hallitukseen. Edellisen muutoksen tekijä on jättänyt kaupparekisterimuutoksen virheellisesti. Voitte hoitaa myös varatilintarkastajan hommat. M saa nyt tutkia osakkaan roolissa asiaa.

A on lähettänyt seuraavan vastauksen isännöitsijälle: "Ok, siis kyseessä pieni rekisteriin liittyvä muodollinen moka. Jossa kuitenkin, ulkopuoliseen nähden on niin, että virallinen rekisteri määrittää vastuulliset, valitettavasti. Ulkopuolinen ei voi tietää, että eikä olettaa rekisterin olevan väärin."

HTM B on lähettänyt A:lle seuraavan viestin: "Tulkitaanko tämä nyt niin, että minä laitan nimen? Tulen seuraavaksi vasta torstaina tänne, joten pitäisi varmaan laittaa siten nimi samoin tein."

KHT A on vastannut HTM B:lle seuraavasti: Isännöitsijä totesi: "Voitte hoitaa myös varatilintarkastajan hommat." Joten siinä on nähdäkseni suostumus siihen, että käytämme "omaa" varatilintarkastajaa eikä yhtiön valitsemaa, elikkä Sinua. Edellisissä viesteissä isännöitsijälle kerroin, että heidän varatilintarkastajavalintansa (molemmat) on selkeästi jäävi valinta ja niin ollen M:n tarkastusta ei voi tehdä ja oikeastaan se olisi myös laitton tilanne, jos hän laittaa nimensä kertomuksen alle. Ilmeisesti meidän tulisi reagoida silloin.

KHT A:n vastine

Esteellisyys

KHT A on vastineessaan TILAlle perustellut kantaansa sille, että M oli esteellinen toimimaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastajana. KHT A on viitannut vastineessaan oikeuskirjallisuuteen sekä kumotun tilintarkastuslain esitöihin.

Yhtiöjärjestys

KHT A on vastineessaan esittänyt tulkintansa Asunto Oy:n yhtiöjärjestyksen tilintarkastajan valintaa (12 §) koskevasta kohdasta. Yhtiöjärjestyksen mukaan "yhtiöllä on kaksi tilintarkastajaa ja yksi varatilintarkastaja." Asunto Oy oli yhtiökokouksissaan

KHT A:n mukaan perinteisesti valinnut yhdeksi tilintarkastajaksi fyysisen taloyhtiössä asuvan henkilön ja toiseksi tilintarkastajaksi tilintarkastusyhteisön. Näin ollen, koska oli valittu tilintarkastusyhteisö, niin Asunto Oy:n hallinnosta vastaavat olivat katsooneet, ettei tuota yhtä varatilintarkastajaa tarvitse uuden tilintarkastuslain nojalla erikseen nimetä.

KHT A:n mukaan tästä seuraa, että varatilintarkastaja valitaan yhtiöjärjestyksen mukaan pakottavasti vain silloin kun yhtiöjärjestys on laadittu tilintarkastuslain voimaantulon jälkeen ja siinä silti on maininta varatilintarkastajasta, jolloin varatilintarkastajuus on katsottu osakkaiden nimenomaiseksi tahdoksi.

Esteellisyysongelman ratkaisu

Hyväksyttynä tilintarkastajana KHT A katsoi, että mikäli M allekirjoittaisi saman tilintarkastuskertomuksen KHT A:n kanssa, niin KHT A joutuu sisällyttämään tilintarkastuskertomukseen lisätiedon (ei mukautusta) tästä esteellisyydestä.

Edellä kuvatussa tilanteessa KHT A kertoi isännöitsijälle perustellun näkemyksensä M:n jääviydelle, jolloin isännöitsijä pyysi KHT A:lta ehdotusta miten asia voitaisiin ratkaista. Tässä tilanteessa oli KHT A:n mukaan kohtuutonta kutsua koolle yhtiökokous ratkaisemaan ainoastaan tällaista tilintarkastuslain rikkomusta ja siis hallinnollista virhettä, kun muuta oleellista virhettä ei tilinpäätöksessä ollut.

Asunto-osakeyhtiölain mukaan (63 §) tilintarkastajan valitsee yhtiökokous. KHT A:n mukaan lainvastainen päätös ei kuitenkaan voi olla pätevä. Yhtiökokous oli valinnut yhtiöjärjestyksen mukaisesti kaksi tilintarkastajaa ja tilintarkastuslain mukaisesti varatilintarkastajaa ei nimetty. Kun KHT A:n näkemyksen mukaan toinen tilintarkastaja oli tilintarkastuslain mukaan jäävi ja hänen valintansa siis lainvastainen, silloin hänen tilalleen tulisi astua varatilintarkastaja. Niinpä yhtenä ratkaisuyrityksenä KHT A ehdotti isännöitsijälle, että varatilintarkastaja otetaan, tilintarkastuslain mukaisesti, tilintarkastusyhteisöstä. KHT A päätyi ehdottamaan, että kollega Tili Oy:stä suorittaa tilintarkastuksen toisena tilintarkastajana ja allekirjoittaa tilintarkastuskertomuksen, jolloin yhtiöjärjestyksen määräys kahdesta tilintarkastajasta täyttyy.

Hyvä tilintarkastustapa

KHT A on vastineessaan todennut, että yhtiökokous oli jo valinnut varatilintarkastajaksi Tili Oy:n. Se oli nimenomaan yhtiökokouksen tahto. Sähköpostissa isännöitsijälle KHT A:n esittämä varovainen kanta oli nimenomaan kirjoitettu tarkoituksella, että jos isännöitsijä tai hallitus olisivat tulkinnassaan halunneet tulla toiseen johtopäätökseen, niin se olisi myös helppoa.

KHT A:n mukaan hänen viestinsä ei suinkaan ollut ehdoton, vaan siihen oli helppo esittää kritiikkiä. Yhtiökokouksen valitessa jäävin tilintarkastajan, on valinta tilintarkastuslain vastainen. KHT A:n mukaan ei voi olla hyvän tilintarkastustavan mukaista olla huomauttamatta tällaisesta seikasta ja siten edistää tilintarkastuslain vastaisia valintoja.

Kirjeenvaihdossa ja puhelinkeskusteluissa isännöitsijän kanssa asiaan yritettiin löytää mahdollisimman vähän yhtiötä vahingoittava ratkaisu. Lainvastaisuus on aina merkittävä tilintarkastuskertomukseen, koska tilintarkastus on laillisuuden ja oikeellisuuden valvontaa. Tämä merkintä lain rikkomisesta on tehtävä, vaikka lainvastaisuus ei johdaisikaan välittömään vahinkoon ja siten vastuuvapauden epäämiseen. Näin ollen olisi tilintarkastuskertomuksen merkintä jääviydestä noussut Asunto Oy:n yhtiökokouksessa kohtuuttomaan merkitykseen, kun sillä ei ollut merkitystä mahdollisia vahinkoja

arvioitaessa. Tämä olisi vahingoittanut yhtiötä. KHT A:n mukaan ei voi olla hyvän tilintarkastustavan mukaista vahingoittaa yhtiötä.

Isännöitsijän kanssa käymissä lukuisissa puhelinkeskusteluissa ja sähköposteissa KHT A nosti esille jäävyyden tuoman tilintarkastuslain vastaisuuden. Vaikka yhtiökokous asunto-osakeyhtiölain 5 luvun 63 §:n mukaan valitsee tilintarkastajan, niin yhtiökokouksen tekemä valinta ei voi olla pätevä, jos valittu ei täytä tilintarkastuslain 25 §:n vaatimuksia. Tämän asian esille ottaminen ei KHT A:n mukaan voi olla hyvän tilintarkastustavan vastaista. Yhtiön hallitus katsoi silloin, että on parempi, että tilintarkastuskertomuksen allekirjoittaa kaksi tilintarkastajaa.

HTM B:n vastine

HTM B: on vastineessaan TILAlle todennut, että hän on suorittanut Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastuksen Tili Oy:n nimeämänä (Asunto-osakeyhtiölaki (809/1991) 63 §) varatilintarkastajana.

Asunto Oy:n osakkaat ovat HTM B:n mukaan tehneet yhtiökokouksessaan varatilintarkastajan osalta tulkinnanvaraisen päätöksen. Varatilintarkastajaa ei ole valittu, koska toinen valittu tilintarkastaja on HTM-yhteisö.

Saatuuan työnantajaltaan, Tili Oy:ltä, tehtäväksi suorittaa Asunto Oy:n tilintarkastuksen toisena (vara)tilintarkastajana, HTM B kävi aiheesta KHT A:n kanssa keskustelun, jossa esille nousi KHT A:n vastineessaan esittämät seikat. HTM B myös tutustui KHT A:n ja yhtiön isännöitsijän väliseen sähköpostikirjeenvaihtoon.

HTM B on vastineessaan siteerannut tilintarkastuslain 4 §:n 4 momenttia. Asunto-osakeyhtiöissä käytäntönä näyttää HTM B:n mukaan olevan tilintarkastuslain tulkinta niin, että vaikka yhtiölle olisi valittu tilintarkastusyhteisön lisäksi yksityishenkilönä toimiva tilintarkastaja, tälle ei valita erikseen varatilintarkastajaa. Näin on ainakin toimittu yleisesti Tili Oy:n asiakkaisiin kuuluvien asunto- ja kiinteistö-osakeyhtiöiden asioita hoitavien isännöintitoimistojen kohdalla.

M:n jääviyskysymys ei HTM B:n mukaan ole yksiselitteinen. HTM B totesi kuitenkin, että jäävyys on olemassa. Tähän johtopäätökseen HTM B päätyi keskusteltuaan esimiehensä, pitkän tilintarkastuskokemuksen, omaavan KHT A:n kanssa sekä tutustuttuaan yhtiön yhtiöjärjestykseen, kaupparekisteriotteeseen sekä yhtiökokouspöytäkirjaan. Keskusteluissa HTM B ja KHT A käsittelivät KHT A:n vastineen liitteenä olevien teosotteisiin merkityjä asioita.

Lisäksi HTM B totesi, että asia on myös sovittu yhtiön edustajan kanssa viitaten KHT A:n ja isännöitsijän väliseen sähköpostiketjuun. HTM B katsoi, että näillä perusteilla toimiminen varatilintarkastajana oli perusteltua.

Muilta osin HTM B tarkasti yhtiön yleisen käytännön mukaisesti tilanteessa, jossa molemmat tilintarkastajat ovat saman tilintarkastusyhteisön palveluksessa, tutustumalla KHT A:n laatimiin työpapereihin sekä tilinpäätökseen.

Henkilökohtaisesti HTM B ei ole ollut missään tekemisissä yhtiön hallituksen jäsenten tai isännöitsijän kanssa ennen kuin sai Tili Oy:ltä tehtäväksi toimia Asunto Oy vuoden 2009 toisena tilintarkastajana.

HTM B katsoo toimineensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastajana.

TILAN PÄÄTÖS

1 Päätöksen rajaus

TILA otti päätöksessään kantaa siihen, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti esittäessään Asunto Oy:n isännöitsijälle, että Tili Oy tai sen palveluksessa oleva HTM B toimisi yhtiön tilikauden 2009 varatilintarkastajana.

TILA otti ensiasteena myös HTM B:n toiminnan tutkittavakseen, koska hänen toiminnallaan oli välitön asiayhteys TILAn käsiteltävänä olevaan KHT-tilintarkastajan toimintaa koskevaan valvonta-asiaan.

TILA otti kantaa myös siihen, onko HTM B toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti, kun hän on suorittanut Asunto Oy:n tilikauden 2009 varatilintarkastajan ominaisuudessa tilintarkastuksen ja allekirjoittanut tilintarkastuskertomuksen.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

Asunto Oy:n yhtiökokouksesta laaditun pöytäkirjan kohta 13. on otsikoitu seuraavasti: ”Tilintarkastajan ja varatilintarkastajan valinta (2 tilintarkastajaa)” Pöytäkirjan mukaan tilintarkastajiksi valittiin Tili Oy ja M.

Tilikaudelta 2009 laaditun ja 12.5.2010 päivätyn tilintarkastuskertomuksen ovat allekirjoittaneet Tili Oy/KHT A sekä HTM B. M:n nimi on yliviivattu.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki ja asunto-osakeyhtiölaki

Tilintarkastuslain (459/2007) 4 §:n mukaan yhteisössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tilintarkastuslaissa ja muualla laissa säädetään.

Asunto Oy:n toimintaa on tutkinnan kohteena olevana aikana säännelty nyt jo kumottu asunto-osakeyhtiölaki (809/1991). Mainitun lain 63 §:n 2 momentin mukaan tilintarkastajan valitsee yhtiökokous.

Kumotun asunto-osakeyhtiölain 63 §:n 3 momentin mukaan velvollisuudesta valita varatilintarkastaja säädetään tilintarkastuslain 4 §:ssä. Yhtiökokous voi valita varatilintarkastajan myös yhtiössä, jossa siihen ei ole velvollisuutta, ja valita useamman varatilintarkastajan.

Tilintarkastuslain 22 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tässä laissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan. Tilintarkastajan on noudatettava yhtiömiesten sekä yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen antamia erityisiä ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen, yhtiösopimuksen, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden kanssa.

Tilintarkastuslain 57 §:n mukaan asunto-osakeyhtiössä sovelletaan kumotun tilintarkastuslain säännöksiä muun kuin KHT- tai HTM-tilintarkastajan valintaan ja tällaisen tilintarkastajan suorittamaan 1 §:n 1 momentissa tarkoitettuun tilintarkastukseen.

Kumotun tilintarkastuslain (936/1994) 9 §:n mukaan yhteisössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tilintarkastuslaissa ja muualla laissa säädetään. Jos yhteisölle on valittu vain yksi tilintarkastaja eikä tämä ole lain 5 ja 6 §:ssä tarkoitettu tilintarkastusyhteisö, on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja. Mitä tilintarkastuslaissa ja yhteisöä koskevassa muussa laissa säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan vastaavasti varatilintarkastajaan.

3.2 Asunto Oy:n yhtiöjärjestys

Asunto Oy:n yhtiöjärjestyksen 12 §:n mukaan yhtiöllä on kaksi tilintarkastajaa ja yksi varatilintarkastaja.

3.3 Oikeuskirjallisuus

Oikeuskirjallisuudessa (Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio: Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiö s. 482, Edita 2003) on todettu, että asunto-osakeyhtiön varatilintarkastajaa ei saa valita siten, että varsinaiseksi tilintarkastajaksi valittu tilintarkastusyhteisö nimeää jonkun palveluksessaan olevan varatilintarkastajaksi.

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

Tapaukseen sovellettavan asunto-osakeyhtiölain 63 §:n sekä tilintarkastuslain 4 §:n perusteella tilintarkastajan ja varatilintarkastajan valinta asunto-osakeyhtiössä kuuluu yksiselitteisesti yhtiökokoukselle.

KHT A on vastineessaan todennut, että yhtiökokous ei ollut nimennyt erikseen varatilintarkastajaa tilikaudelle 2009. KHT A on vastineessa todennut, että Asunto Oy:n yhtiökokous oli valinnut tilikauden 2009 varatilintarkastajaksi Tili Oy:n.

Yhtiökokouksesta laaditun pöytäkirjan perusteella Tili Oy on valittu toiseksi tilintarkastajaksi. Yhtiökokouksesta laaditun pöytäkirjan perusteella Tili Oy:tä ei ole valittu varatilintarkastajaksi.

KHT A ja isännöitsijä ovat KHT A:n TILAlle toimittamien sähköpostiviestien perusteella sopineet siitä, että Tili Oy toimii Asunto Oy:n tilikauden 2009 varatilintarkastajana. KHT A:n on täytynyt olla tietoinen siitä, ettei hänellä ja isännöitsijällä ole toimivaltaa sopia siitä, kuka toimii yhtiön varatilintarkastajana, vaan asiasta päättäminen kuuluu yhtiökokoukselle.

KHT A on toiminnallaan myötävaikuttanut siihen, että yhtiökokouksessa tilintarkastajaksi valittu M on sivuutettu tilikauden 2009 tilintarkastuksessa. KHT A:n ehdotus isännöitsijälle sivuuttaa M tilintarkastuksessa on ollut virheellinen. On ilmeistä, että M ei KHT A:n esittämällä perusteilla olisi ollut esteellinen toimimaan tilikauden 2009 tilintarkastajana, koska hän ei ole toiminut Asunto Oy:n hallituksen jäsenenä tilikauden 2009 aikana.

Kokonaisuutena arvioiden KHT A:n toiminta osoittaa tietämättömyyttä tai piittaamattomuutta lain säännöksistä. KHT A on menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti sopiessaan isännöitsijän kanssa siitä, että Tili Oy toimii Asunto Oy:n tilikauden 2009 varatilintarkastajana.

5 TILAn arvio HTM B:n toiminnasta

HTM B on vastineessaan todennut, että yhtiökokouksessa ei ole valittu varatilintarkastajaa, koska toinen valittu tilintarkastaja oli HTM-yhteisö. HTM B on vastineessaan vedonnut siihen, että yhtiön edustajan kanssa oli sovittu, että Tili Oy toimii Asunto Oy:n tilikauden 2009 varatilintarkastajana.

Tilintarkastajana HTM B:n on täytynyt olla tietoinen siitä, että tilintarkastaja ja isännöitsijä eivät keskenään voi sopia siitä, kuka tai kenet valitaan asunto-osakeyhtiön varatilintarkastajaksi, vaan tämä valinta kuuluu yksiselitteisesti yhtiökokoukselle.

HTM B on toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti suorittaessaan Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastuksen Tili Oy:n nimeämänä varatilintarkastajana, vaikka yhtiökokouksesta laaditun pöytäkirjan perusteella yhtiökokouksessa ei ole valittu Tili Oy:tä varatilintarkastajaksi.

Ratkaisu

Tilintarkastuslain 49 §:n perusteella TILA päätti antaa KHT A:lle ja HTM B:lle varoituksen. TILAn päätökseen liittyy eriävä mielipide.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 4 §, 22 §, 40 §, 49 §, 53 §, 54 § ja 57 §

Tilintarkastuslaki (936/1994) 9 §

Eriävä mielipide

Asiaa ratkaistaessa on toimitettu äänestys ja esitetty jäsenten X, Y ja Z eriävä mielipide sekä jäsenen V eriävä mielipide.

X, Y ja Z:

"Siltä osin kuin asiassa on kyse KHT A:n toiminnan arvioinnista, olemme samaa mieltä kuin TILAn enemmistö. Siltä osin kuin asiassa on kysymys HTM B:n toiminnan arvioinnista, toteamme seuraavaa:

HTM B ei ole ollut aktiivinen toimija arvioitaessa tapahtunutta kokonaisuutena. HMT B ei ole toiminnallaan myötävaikuttanut siihen, että yhtiökokouksessa tilintarkastajaksi valittu M on sivuutettu tilikauden 2009 tilintarkastuksessa. HTM B ei ole ollut osallisena päätettäessä siitä, että HTM-yhteisö Tili Oy ja B sen edustajana suorittaa varatilintarkastajan ominaisuudessa tilikauden 2009 tilintarkastuksen. HTM B on TILAn saaman selvityksen perusteella saanut työnantajansa edustajalta KHT A:lta tehtäväksi toimia tilikauden 2009 varatilintarkastajan ominaisuudessa tilikauden 2009 toisena tilintarkastajana. HTM B on luottanut kokeneen tilintarkastajan KHT A:n arvioon siitä, että hänellä on oikeus suorittaa tilintarkastus.

Edellä mainitut lieventävät seikat huomioon ottaen HTM B:lle on tilintarkastuslain 49 §:n perusteella annettava huomautus."

V:

"Käsillä olevassa valvontatapauksessa tulee arvioitavaksi kahden hyväksytyyn tilintarkastajan toiminta saman tilintarkastustehtävän suorittamisessa. Yhtiökokouksen valitsema toinen tilintarkastaja ei ole TILAn valvottava, joten hänen toimintansa arviointi

tilintarkastustehtävän suorittamisessa tulee rajata tarkastelun ulkopuolelle. Tilintarkastajien toimintaa on arvioitava sen mukaan, mikä on ollut yksittäisen tilintarkastajan toiminnan tosiasiallinen merkitys tarkasteltavassa asiakokonaisuudessa. Kurinpidollisen vastuu tulee kohdentaa kunkin osallisen henkilön toiminnan moitittavuuden mukaan.

Siltä osin kuin asiassa on kyse KHT A:n toiminnan arvioinnista, olen samaa mieltä kuin TILAn enemmistö. Siltä osin kuin asiassa on kysymys HTM B:n toiminnan arvioinnista, totean seuraavan.

Arvioitaessa tapahtunutta kokonaisuutena voidaan todeta, että tilintarkastuksen päävastuun on kantanut KHT A eikä HTM B ole ollut aktiivinen toimija. HTM B ei myöskään ole toiminnallaan myötävaikuttanut siihen, että yhtiökokouksessa tilintarkastajaksi valitun toisen tilintarkastajan toimintaedellytyksiä on vaikeutettu. HTM B:llä ei ole ollut erityisiä perusteita epäillä hänelle annetun tilintarkastustehtävän päätöspäätösten virheellisyyttä. On ymmärrettävää, että hän on luottanut työnantajaansa edustavan kokeneen tilintarkastajan ohjeistukseen siitä, että hänellä on oikeus suorittaa tilintarkastus.

Edellä mainitut lieventävät seikat huomioon ottaen HTM B:lle on tilintarkastuslain 49 §:n perusteella annettava huomautus.”

TILA 2/2011

TILA kiinnitti huomiota Tilinpäätösvalvojan Listayhtiölle antamaan julkiseen varoitukseen. Tilinpäätösvalvojan mukaan Listayhtiön tilikauden 2006 konsernitilinpäätös ei antanut oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, sillä konsernitilinpäätökseen sisältyi olennainen virhe. Yhtiön ei olisi tullut sisällyttää käyttämättömien verotuksellisten tappioiden perusteella laskennallista verosaamista vuoden 2006 konsernitilinpäätökseen. Kirjaamisedellytykset eivät Tilinpäätösvalvojan mukaan täytyneet, koska yhtiöllä ei ollut esittää vakuuttavaa näyttöä verotettavan tulon kertymisestä tulevaisuudessa ja siten verosaamisen hyödynnettävyydestä. Virheen määrä oli olennainen. Laskennallinen verosaaminen verovelooilla vähennettynä, jonka kirjaamisedellytykset eivät täytyneet, oli 51 % omasta pääomasta 31.12.2006.

KHT A:n allekirjoittaman tilintarkastuskertomuksen mukaan tilikauden 2006 konsernitilinpäätös antoi oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastuskertomuksessa oli lisäksi mainittu, että konsernin taseessa on laskennallinen verosaaminen, jonka arvo riippuu siitä, kääntyykö emoyhtiön tulos lähivuosina voitolliseksi.

KHT A totesi vastineessaan TILAlle, että laskennallinen verosaaminen on voitu sisällyttää vuoden 2006 tilinpäätökseen. KHT A:n perusteli näkemystään sillä, että Listayhtiön tilikauden 2005 tilinpäätös oli voitollinen ja Listayhtiö oli esittänyt tilinpäätöksessään riittävällä tasolla laskennallisen verosaamisen kirjaamista tukevan näytön luonteeseen. KHT A:n mukaan Listayhtiö Oyj:n laskennallisesta verosaamisesta esitetty näyttö perustui pääasiassa yhtiön laatimiin tulostenusteisiin. Lisäksi laskennallista verosaamista ja tulostenusteita oli arvioitu yhtiön tilauskannan, toteutettujen saneeraus- ja muiden järjestelyjen sekä yhtiön edustajien kanssa käytyjen keskustelujen perusteella. Laskennalliseen verosaamiseen oli KHT A:n mukaan kiinnitetty erityistä huomiota ja sen perusteisiin oli paneuduttu erityisellä huolellisuudella. Aiheesta oli pidetty erityinen palaveri, jonka lähtökohtana oli ollut sen arvioiminen, voidaanko laskennallinen verosaaminen sisällyttää Listayhtiön taseeseen tilikaudella 2006. Asiasta oli myös käyty perusteellisia keskusteluja tarkastusryhmän kesken.

TILA tutki, oliko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti tilikauden 2006 tilintarkastuksessa siltä osin kuin kyseessä oli Listayhtiön tilinpäätökseen kirjattuun laskennalliseen verosaamiseen kohdistuvat tarkastustoimenpiteet ja niiden dokumentointi sekä laskennallisesta verosaamisesta raportointi tilintarkastuskertomuksessa.

TILA totesi, että KHT A oli antanut TILAlle selvityksen suorittamistaan tilintarkastustoimenpiteistä, joiden perusteella hän oli muodostanut edellä mainitun käsityksensä. KHT A:n toimittamat tilintarkastajan työpaperit ja tilintarkastusdokumentaatio eivät kuitenkaan kaikilta osin tukeneet hänen vastineissaan esille tuomia seikkoja. Tilintarkastajan työpapereiden ja tilintarkastusdokumentaation perusteella ei voitu todentaa, että kaikki KHT A:n vastineissa esittämät tilintarkastustoimenpiteet olisi suoritettu.

Tilintarkastusdokumentaatio oli laskennalliseen verosaamiseen liittyvien tilintarkastustoimenpiteiden luonteen ja laajuuden sekä tarkastuksen tuloksen osalta ollut puutteellista ja näin ollen hyvän tilintarkastustavan vastaista.

TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

(KHT A ei hakenut valittamalla muutosta TILAn päätökseen.)

Ratkaisuselosteesta on poistettu TILAn päätökseen sisältyvät tiedot, jotka on viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 24 §:n nojalla pidettävä salassa.

Tilinpäätösvalvojan lehdistötiedote

TILA on kiinnittänyt huomiota Tilinpäätösvalvojan lehdistötiedotteeseen. Lehdistötiedotteen mukaan Listayhtiön vuosien 2005 ja 2006 konsernitilinpäätökset eivät antaneet oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, sillä konsernitilinpäätöksiin sisältyi olennainen virhe. Yhtiön ei olisi tullut sisällyttää käyttämättömien verotuksellisten tappioiden perusteella laskennallista verosaamista vuosien 2005 ja 2006 konsernitilinpäätöksiin.

Laskennallisen verosaamisen kirjaamisedellytykset eivät täytyneet, koska yhtiö oli lähimenneisyydessä tehnyt tappiota, ja yhtiöllä ei ollut esittää vuosien 2005 ja 2006 konsernitilinpäätöksissä IAS 12 Tuloverot –standardin mukaista muuta vakuuttavaa näyttöä verotettavan tulon kertymisestä tulevaisuudessa ja siten verosaamisen hyödynnettävyydestä.

Virheen määrä oli olennainen, sillä laskennallinen verosaaminen veroveljoilla vähennettynä, jonka kirjaamisedellytykset eivät täytyneet, oli 24 % konsernitaseen omasta pääomasta 31.12.2005 ja 51 % omasta pääomasta 31.12.2006. Yhtiö tiedotti päätöksestään oikaista vuoden 2007 konsernitilinpäätöksessään vuosien 2005 ja 2006 vertailutietoja laskennallisen verosaamisen osalta.

Tilinpäätösvalvojan päätös

Tilinpäätösvalvoja on päätöksellään antanut Listayhtiö Oyj:lle julkisen varoituksen. Tilinpäätösvalvojan päätöksen mukaan yhtiön tilinpäätökset 31.2.2005 ja 31.12.2006 eivät antaneet tuolloin voimassa olleen AML 2 luvun 6 §:n 2 momentin nojalla oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta yhtiön kirjattua laskennallisen verosaamisen konsernitilinpäätöksiinsä.

Yhtiö oli kirjannut 31.12.2005 konsernitilinpäätökseensä 1 650 tuhatta euroa sellaista laskennallista verosaamista, joka ei Tilinpäätösvalvojan näkemyksen mukaan täyttänyt IFRS-standardien kirjaamisedellytyksiä. Konsernitilinpäätöksessä 31.12.2006 vastaavan laskennallisen verosaamisen määrä oli 1 329 tuhatta euroa.

Yhtiön konsernitilinpäätösten vuosien 2002–2004 tulokset ennen veroja olivat tappiollisia, vuoden 2005 konsernitulos ennen veroja oli niukasti voitollinen, ja vuoden 2006 selvästi tappiollinen. Emoyhtiön tulos ennen veroja ja konserniavustuksia oli tappiollinen kaikkina vuosina 2002–2006.

Yhtiö perusti laskennallisen verosaamisen kirjaamisen yhtiön tulevaisuuden tulonodotuksiin ja siten näkemykseen emoyhtiön vahvistettujen tappioiden hyödyntämisestä tulevaisuudessa.

Tilinpäätösvalvojan päätöksen perustelut tilikauden 2006 tilinpäätöksen osalta

Yhtiöllä ei Tilinpäätösvalvojan näkemyksen mukaan ollut tilikauden 2006 päättyessä vakuuttavaa näyttöä siitä, että yhtiöllä olisi käytettävissä riittävästi verotettavaa tuloa laskennallisen verosaamisen hyödyntämiseksi.

Tilinpäätösvalvojan näkemyksen mukaan yhtiön ennuste- ja budjetointijärjestelmien tuottama informaatio arvioidusta tuloskehityksestä ei ollut IAS 12.35-36:n edellyttämää vakuuttavaa näyttöä seuraavista syistä:

- Yhtiön kyky ennustaa tuloskehitystä ei ollut luotettavaa, sillä yhtiön vuoden 2006 aikana markkinoille antama ohjeistus yhtiön tuloskehityksestä koko vuodelle ja vuosineljänneksille poikkesi merkittävästi ja toistuvasti yhtiön toteutuneesta tuloskehityksestä.
- Yhtiön budjettien sisältämät kasvuprosentit eivät Tilinpäätösvalvojan näkemyksen mukaan olleet perusteltuja.

Tilinpäätösvalvojan näkemyksen mukaan konsernitilinpäätös 31.12.2006 sisälsi olennaisen virheen, mistä syystä tilinpäätös ei antanut AML 2 luvun 6 §:n 2 momentin edellyttämää oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Laskennallinen verosaaminen veroveljoilla vähennettynä oli 51 % konsernitaseen 31.12.2006 mukaisesta omasta pääomasta.

Tilinpäätösten oikaisu

Tilinpäätösvalvojan päätöksessä on todettu, että yhtiö on pörssitiedotteensa mukaan arvioinut uudelleen laskennallisen verosaamisen IAS 12:n mukaiset kirjausperusteet keskusteltuaan IFRS-standardien tulkinnasta Tilinpäätösvalvojan kanssa. Yhtiön hallitus on päättänyt konsernitilinpäätöksessä 2007 oikaista vuoden 2005 ja 2006 vertailutietoja IAS 8 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet - standardin mukaisesti laskennallisen verosaamisen kirjaamisen osalta.

Listayhtiö Oyj:n vastine Tilinpäätösvalvojalle

Listayhtiön vastineessa on todettu, että Listayhtiö Oyj ei ole tahallaan tai tuottamuksesta laiminlyönyt IFRS-standardien noudattamista eikä syyllystynyt mihinkään muuhunkaan moitittavaan tekoon.

Tilikausilla 2006 ja 2007 yhtiön tilintarkastajana on toiminut Tilintarkastus Oy. Tilintarkastaja mainitsi laskennallisesta verosaamisesta vuoden 2006 tilintarkastuskertomuksessa seuraavaa:

"Lisäksi konsernin taseessa on 1,69 milj. euron laskennallinen verosaaminen, jonka arvo riippuu siitä, kääntyykö emoyhtiön tulos lähivuosina voitolliseksi."

Oleennaista tilintarkastajan maininnassa on, että se tuli Listayhtiö Oyj:n tietoon vasta maaliskuun 2007 lopussa.

Listayhtiö Oyj tiedotti tilintarkastuskertomuksen erillisellä pörssitiedotteella viipymättä asiasta tiedon saatuaan. Tähän ja muihin vuosien 2005–2007 laskennallista verosaamista koskeviin pörssitiedotteisiin viitaten markkinoilla on ollut koko ajan tieto laskennallisesta verosaamisesta ja siihen liittyvästä mahdollisesta riskistä.

Edelleen Listayhtiö Oyj painottaa, että tilintarkastaja viittasi verosaamisen arvostuksessa tuloksen kääntymiseen voitolliseksi lähivuosina, eikä esimerkiksi vuoden 2007 jäljellä olleiden vuosineljännesten aikana. Yhtiön omat tämänhetkiset tulevaisuuden näkymät tukevat sitä, että yhtiön koko tilikauden tulos kääntyy voitolliseksi jo vuonna 2008.

Listayhtiö Oyj on osoittanut asiassa erityistä huolellisuutta konsultoidessaan laskennallisen verosaamisen kirjausperusteista ja toiminut asiantuntijoilta saamiensa ohjeiden mukaisesti.

Listayhtiö Oyj haluaa lisäksi tuoda esiin, että IFRS-asiat ovat olleet Suomessa yleisesti yhtiöille uusia ja tulkinnat vakiintumattomia. Tulkinnat ovat alkaneet vakiintua soveltamiskäytännön kautta EU:ssa vasta viime aikoina ja tämä käytännön muodostuminen jatkuu edelleen.

Yhtiön operatiivisen johdon Tilinpäätösvalvojalta pidetyssä neuvottelussa saaman palautteen perusteella yhtiö on arvioinut uudelleen laskennallisen verosaamisen kirjausperusteen. Listayhtiö Oyj:n hallitus on päättänyt kirjata alas laskennallisen verosaamisen kokonaisuudessaan ja oikaista vastaavalla määrällä tilikausien 2005 ja 2006 IFRS-tilinpäätöstä sekä vuosien 2006 ja 2007 osavuosikatsauksia.

Vuosien 2005 ja 2006 tilinpäätösten sekä vuosien 2005, 2006 ja 2007 osavuosikatsausten vertailuluvut korjataan alaskirjausta vastaavasti. Suoritettavan oikaisun perusteella laskennallista verosaamista ei huomioida enää yhtiön 1.1.–31.12.2007 tilinpäätöksessä.

Yhtiö katsoo kuitenkin, että sillä on ollut alun perin riittävät perusteet kirjauksen tekemiseen ja nämä perusteet ovat kestäneet myös uudelleenarvioinnissa, joka on toteutettu vuoden 2006 tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä. Tilinpäätökset ja osavuosikatsaukset eivät yhtiön näkemyksen mukaan ole sisältäneet olennaisia virheitä ja yhtiön toiminta on ollut huolellista.

KHT A:n vastineet

KHT A:lta on pyydetty kirjalliset kommentit Tilinpäätösvalvojan antaman julkisen varoituksen johdosta. KHT A:ta on pyydetty kommentoimaan yksilöidysti Tilinpäätösvalvojan lehdistötiedotteessa mainittuja puutteita ja laiminlyöntejä sekä ottamaan kantaa, onko yhtiön tilintarkastus suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. KHT A on antanut asiassa vastineensa.

KHT A:lta on pyydetty myös selvitystä siitä, mitä sellaista IAS 12 -standardin mukaista vakuuttavaa näyttöä väliaikaisten erojen riittävydestä tai verotettavan tulon kertymisestä tulevaisuudessa ja siten verosaamisen hyödynnettävyydestä Listayhtiö Oyj on esittänyt tilintarkastajalle, että hän on katsonut laskennallisten verosaamisten kirjausedellytysten täytyneen tilikauden 2006 tilinpäätöksessä?

KHT A:lta on pyydetty lisäksi selvitystä siitä, onko Listayhtiö Oyj hänen käsityksensä mukaan esittänyt laskennallisen verosaamisen kirjaamista tukevan näytön luonteen IAS 12 -standardin kohdan 82 edellyttämällä tavalla tilikauden 2006 tilinpäätöksessä?

KHT A:ta on myös pyydetty toimittamaan tilikauden 2006 tilintarkastusta koskevat tilintarkastajan työpaperit TILAlle siltä osin kuin niissä käsitellään laskennallista verosaamista.

KHT A:ta on pyydetty vielä toimittamaan TILAlle tilikauden 2006 tilintarkastuksen suunnittelua koskeva dokumentaatio, josta ilmenee, miten laskennallinen verosaaminen on otettu huomioon suunniteltaessa tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta sekä dokumentaatiota siitä, millä perusteilla ja millainen johtopäätös tilintarkastuksessa on tehty yhtiön budjettilaskelmien luotettavuudesta?

KHT A on antanut häneltä pyydyt vastineet.

KHT A on todennut TILAlle, että laskennallinen verosaaminen on kirjattu Listayhtiön tilinpäätökseen ensimmäisen kerran vuonna 2005, jolloin Tilintarkastus Oy ei vielä ollut yhtiön tilintarkastaja. Laskennallisen verosaamisen tuolloin oli hyväksynyt yhtiön aiempi tilintarkastaja. Laskennallinen verosaaminen tuli tässä tilanteessa "annettuna tekijänä". Laskennallisen verosaamisen arvioinnissa jouduttiin ottamaan huomioon myös se, että aiempi KHT-tilintarkastaja oli sen hyväksynyt.

KHT A:n mukaan laskennalliseen verosaamiseen Listayhtiön konsernitaseessa on suhtauduttu kriittisesti koko sen ajan kuin yhtiö on ollut Tilintarkastus Oy:n tilintarkastusasiakas.

KHT A on päättänyt antaa laskennallisia verosaamisia koskevan huomautuksen tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastuskertomuksessa on esitetty lisätietona: "Lisäksi konsernin taseessa on 1,69 milj. euron laskennallinen verosaaminen, jonka arvo riippuu siitä, kääntyykö emoyhtiön tulos lähivuosilla voitolliseksi."

KHT A on todennut, että johdon arvioiden ja sitä kautta laskennallisen verosaamisen tuomitseminen tilintarkastuksessa täysin virheellisiksi ja sitä kautta huomautus siitä, että tilinpäätös ei antaisi oikeita ja riittäviä tietoja tilikaudelta 2006 olisi edellyttänyt evidenssiä. Tätä evidenssiä on helppo esittää jälkikäteen, kun seuraavankin tilikauden tulos on tiedossa, mutta etukäteen asiasta on mahdotonta lausua kovin mustavalkoisesti.

KHT A:n arviointiin on vaikuttanut myös se, että Listayhtiön vuoden 2005 tulos oli voitollinen.

KHT A on vielä huomauttanut vastineessaan, että Tilintarkastus Oy on ensimmäinen taho, joka on julkisesti ottanut kantaa yhtiön laskennallisiin verosaamisiin.

Näyttö verosaamisten hyödynnettävyydestä

KHT A:n mukaan Listayhtiö Oyj:n laskennallisesta verosaamisesta esitetty näyttö perustuu pääasiassa yhtiön laatimiin tulosenusteisiin. Tulosenusteisiin tehtiin herkkyysanalyysi. Tämän analyysin perusteella tulosenusteiden toteutuminen vain 63 prosenttisesti johtaisi siihen, että laskennallinen verosaaminen saadaan hyödynnettyä seuraavan kolmen vuoden aikana. Lisäksi laskennallista verosaamista ja tulosenusteita on arvioitu yhtiön tilauskannan, toteutettujen saneeraus- ja muiden järjestelyjen sekä yhtiön edustajien kanssa käytyjen keskustelujen perusteella.

Tulosenusteisiin liittyvän epävarmuuden vuoksi asiasta on kuitenkin päätetty antaa lisätieto tilintarkastuskertomuksessa.

Näyttö Listayhtiön tilinpäätöksessä

KHT A:n mukaan Listayhtiö on esittänyt tilinpäätöksessään riittävällä tasolla laskennallisen verosaamisen kirjaamista tukevan näytön luonteen. Asiaa on kommentoitu tilinpäätöksen liitetiedoissa konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteissa sekä laskennallisia verosaamisia koskevassa kohdassa.

KHT A:n mukaan Tilinpäätösvalvojan julkisessa varoituksessa ei ole kiinnitetty huomiota näytön luonteen esittämiseen tilinpäätöksessä 2006. Näyttö perustuu tehtyihin tulosenusteisiin. Asian tarkempi kommentointi tilinpäätöksessä olisi KHT A:n mukaan edellyttänyt tulosenusteiden julkistamista.

Laskennalliseen verosaamiseen on KHT A:n mukaan kiinnitetty erityistä huomiota ja sen perusteisiin on paneuduttu erityisellä huolellisuudella. Aiheesta on pidetty erityinen palaveri, jonka lähtökohtana on ollut sen arvioiminen, voidaanko laskennallinen verosaaminen sisällyttää Listayhtiön taseeseen tilikaudella 2006. Asiasta on myös käyty perusteellisia keskusteluja tarkastusryhmän kesken.

Laskennallinen verosaaminen on KHT A:n mukaan ollut tarkastuksen erityisenä kohteena. Laskennallinen verosaaminen on voitu sisällyttää vuoden 2006 tilinpäätökseen edellä kerrotuilla perusteilla.

TILAN PÄÄTÖS

1 Päätöksen rajaus

Tilintarkastus Oy on valittu tilikauden 2006 tilintarkastajaksi Listayhtiö Oyj:n varsinaisessa yhtiökokouksessa, päävastuullisena tilintarkastajana tilikaudella 2006 on toiminut KHT A.

TILA otti päätöksessään kantaa siihen, onko KHT A toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti tilikauden 2006 tilintarkastuksessa siltä osin kuin kyseessä on Listayhtiön tilinpäätökseen kirjattuun laskennalliseen verosaamiseen kohdistuvat tarkastustoimenpiteet ja niiden dokumentointi sekä laskennallisesta verosaamisesta raportointi tilintarkastuskertomuksessa.

Kun tilintarkastajaksi on valittu KHT-yhteisö, joka on nimennyt päävastuullisen tilintarkastajan suorittamaan tilintarkastuksen, on TILAn ja VALAn valvontakäytännössä katsottu, että mahdolliset tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvät moitteet ja siitä seuraavat kurinpidolliset seuraamukset on ensisijaisesti kohdistettava päävastuulliseen tilintarkastajaan.

Myös Listayhtiön tilikauden 2005 konsernitilinpäätökseen on kirjattu laskennallista verosaamista. Tilikauden 2005 päävastuullinen tilintarkastaja ei ole TILAn valvonnassa. TILA ei siitä syystä tutkinut tilikauden 2005 tilintarkastajan toimintaa.

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

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

Listayhtiön tilikauden 2006 tilintarkastuksesta annettuun tilintarkastuskertomukseen sisältyy seuraava konsernitilinpäätöstä käsittelevä kappale: "EU:ssa käyttöön hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaan laadittu konsernitilinpäätös antaa näiden standardien ja kirjanpitolain tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta."

Tilintarkastuskertomuksessa on seuraava virke, joka koskee laskennallisen verosaamisen kirjaamista taseeseen: "Lisäksi konsernin taseessa on 1,69 milj. euron laskennallinen verosaaminen, jonka arvo riippuu siitä, kääntyykö emoyhtiön tulos lähivuosi- na voitolliseksi."

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslain (936/1994) 16 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan.

Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto:

- 1) siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti;
- 2) siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Tilintarkastuslain 19 §:n mukaan tilintarkastajan tulee kertomuksessaan tarvittaessa täydentää tilinpäätöstietoja. Tilintarkastaja voi antaa lisätietoja, jos tilintarkastaja katsoo sen olevan tarpeen.

3.2 IAS 12 Tuloverot

IAS 12.34 mukaan laskennallinen verosaaminen on kirjattava käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä käyttämättömistä verotukseen liittyvistä hyvityksistä siihen määrään asti kuin on todennäköistä, että tulevaisuudessa syntyy verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot sekä käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää.

IAS 12.35 mukaan laskennallinen verosaaminen, joka johtuu käyttämättömien verotuksellisten tappioiden ja käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten siirtämisestä myöhemmin käytettäväksi, kirjataan samoilla edellytyksillä kuin vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verosaamiset. Käyttämättömät verotukselliset tappiot ovat kuitenkin vahva osoitus siitä, että tulevaisuudessa ei ehkä ole käytettävissä verotettavaa tuloa. Näin ollen, mikäli yhteisö on lähimenneisyydessä tehnyt tappiota, se kirjaa käyttämättömistä verotuksellisista tappioista sekä verotukseen liittyvistä hyvityksistä laskennallisen verosaamisen vain siihen määrään asti kuin sillä on riittävästi veron alaisia väliaikaisia eroja tai kuin sillä on muuta vakuuttavaa näyttöä siitä, että syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan se pystyy hyödyntämään käyttämättömät verotukselliset tappionsa tai verotukseen liittyvät hyvitykset. Tällaisissa tilanteissa kappale 82 edellyttää laskennallisen verosaamisen määrän sekä sen kirjaamista tukevan näytön luonteen esittämistä tilinpäätöksessä.

IAS 12.36 mukaan yhteisö ottaa seuraavat kriteerit huomioon arvioidessaan, miten todennäköisesti sillä on käytettävissään verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää:

- (a) onko yhteisöllä riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joista aiheutuu sellaisia verotukseen vaikuttavia eriä, joita vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää ennen niiden vanhentumista.

IAS 12.82 mukaan yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksessään laskennallisen verosaamisen määrä ja sen kirjaamista tukevan näytön luonne silloin, kun:

- (a) laskennallisen verosaamisen hyödyntäminen riippuu vastaisesta verotettavasta tulosta, joka ylittää olemassa olevien veronalaisten väliaikaisten erojen purkautumisesta syntyvät voitot; ja

(b) kun yhteisö on tehnyt tappiota joko tarkasteltavana olevalla tai sitä edeltävällä kaudella maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy.

3.3 Kirjallisuus

Teoksessa IFRS Käytännön käsikirja on käsitelty laskennallisen verosaamisen kirjaamista.¹ Teoksessa todetaan, että IAS 12 pääperiaatteen mukaan laskennallinen verosaaminen kirjataan kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista siihen määrään asti kuin todennäköisesti on käytettävissä verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyskelpoinen väliaikainen ero voidaan hyödyntää. Laskennalliset verosaamiset voidaan tämän vuoksi merkitä taseeseen vain silloin, kun on todennäköistä (probable), että yrityksen käytettävissä on verotettavaa tuloa, jota vastaan verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot voidaan käyttää. Käsitteen "todennäköinen" on usein katsottu tarkoittavan noin 75–80 %:n todennäköisyytensä. Vertailun vuoksi todettakoon, että kirjanpitolaissa tarkoitetun "todennäköisyyden" on usein katsottu tarkoittavan noin 90–95 %:n todennäköisyytensä.

Lähtökohtaisesti laskennallinen verosaaminen kirjataan käyttämättömistä verotuksellisista tappioista samoilla edellytyksillä kuin muista vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verosaamiset. Toisaalta käyttämättömät verotukselliset tappiot ovat kuitenkin vahva osoitus siitä, että tulevaisuudessa ei ehkä ole käytettävissä verotettavaa tuloa. Näin ollen käyttämättömistä verotuksellisista tappioista voidaan kirjata laskennallinen verosaaminen vain siihen määrään asti kuin yrityksellä on riittävästi veronalaisia väliaikaisia eroja tai kuin sillä on muuta vakuuttavaa näyttöä siitä, että sille syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan se pystyy hyödyntämään käyttämättömät verotukselliset tappiot.

Arvioitaessa sitä, miten todennäköisesti yrityksellä on käytettävissä verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot voidaan hyödyntää, on otettava huomioon seuraavat ehdot:

- onko yrityksellä riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen kohteeseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joista aiheutuu sellaisia verotukseen vaikuttavia eriä, joita vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot voidaan hyödyntää ennen niiden vanhentumista;
- onko todennäköistä, että yritykselle syntyy riittävästi verotettavaa tuloa ennen käyttämättömien verotuksellisten tappioiden vanhentumista; johtuvatko käyttämättömät verotukselliset tappiot yksilöitävissä olevista syistä, joiden uusiutuminen on epätodennäköistä; ja
- onko yrityksellä käytettävissään verosuunnittelukeinoja, joiden avulla saadaan syntymään verotettavaa tuloa sellaiselle tilikaudelle, jolla käyttämättömiä verotuksellisia tappioita voidaan hyödyntää.

Laskennallista verosaamista ei voida kirjata siltä osin kuin yritykselle ei todennäköisesti synny verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömiä verotuksellisia tappioita voidaan hyödyntää.

IAS 12:n mukaan ainoastaan sellaiset laskennalliset verosaamiset voidaan merkitä taseeseen, joiden toteutuminen on todennäköistä. Tämä tarkoittaa kahta asiaa:

- sellaisia laskennallisia verosaamisia ei voida jättää merkitsemättä taseeseen, joiden toteutuminen on todennäköistä; ja
- sellaisia laskennallisia verosaamisia ei voida merkitä taseeseen, joiden toteutuminen ei ole todennäköistä.

¹ Halonen Jari ym.: IFRS Käytännön käsikirja s. 197–204 (Edita Publishing Oy ja KPMG Oy 2006).

IAS 12:n mukaan samaa todennäköisyyden periaatetta on lähtökohtaisesti sovellettava niin tappioista merkittävään laskennalliseen verosaamiseen kuin muista eristä merkittävään laskennalliseen verosaamiseen. IAS 12:ssa ei ole siis kirjanpitolaissa tarkoitettua varovaisuuden ja erityisen varovaisuuden periaatteen välistä eroavuutta.

Yleisesti voidaan todeta, että IAS 12:ta sovellettaessa on voitava osoittaa kirjanpitolain tulkintaperinnettä selvästi vahvemmat perusteet sille, että jostakin erästä jätettäisiin laskennallinen verosaaminen kirjaamatta. IAS 12 ei esimerkiksi salli laskennallisen verosaamisen kaavamaista kirjaamista ainoastaan siltä osin kuin tämä vastaa yrityksen seuraavien kahden kolmen vuoden verotettavaa tuloa. On kuitenkin selvää, että IAS 12 ei mahdollista laskennallisen verosaamisen kirjaamista, ellei sen käyttäminen ole todennäköistä.

3.4 Tilintarkastusalan suositukset

Hyvän tilintarkastustavan mukaisia tilintarkastuksen suunnittelu-, toteutus- ja raportointivaatimuksia kuvataan KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n (KHT-yhdistyksen) julkaisemissa Tilintarkastusalan suosituksissa ja standardeissa. Tilintarkastusalan suosituksia ja standardeja voidaan käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan tilintarkastajan toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta yksittäistapauksessa. Seuraavassa viitataan KHT-yhdistyksen tilintarkastussuosituksiin, jotka ovat olleet voimassa tilikaudella 2006.

Tilintarkastussuosituksen 320 (Olennaisuus) mukaan tilintarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osin laadittu voimassaolevien säännösten ja määräysten mukaisesti ja antaako se kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastussuunnitelmaa laatiessaan tilintarkastaja määrittelee hyväksyttävän olennaisuusrajan havaitakseen määrällisesti olennaiset virheet ja puutteet. Tilintarkastaja ottaa olennaisuuden huomioon sekä suhteessa tilinpäätökseen kokonaisuutena että suhteessa yksittäisiin eriin, tapahtumalajeihin ja tilinpäätöstietoihin. Tilintarkastajan tulisi ottaa olennaisuus huomioon määrittäessään tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta ja arvioidessaan virheiden ja puutteiden vaikutusta.

Tilintarkastussuosituksen 300 (Suunnittelu) mukaan tilintarkastajan tulisi laatia ja dokumentoida tilintarkastuksen yleissuunnitelma, jossa kuvataan tarkastuksen oletettu laajuus ja sisältö. Tilintarkastuksen yleissuunnitelman toteuttamiseksi tilintarkastajan tulisi laatia ja dokumentoida tilintarkastusohjelma, jolla määritetään suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus.

Tilintarkastussuosituksen 500 (Tilintarkastusevidenssi) mukaan tilintarkastajan tulisi hankkia tarpeellisessa määrin tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä kohtuullisten johtopäätösten tekemiseksi, joihin voidaan perustaa tilintarkastajan lausunto. Tilintarkastaja pyrkii yleensä hankkimaan eri lähteistä saatua tai eriluonteista tilintarkastusevidenssiä tietyn kannanoton tueksi. Kun olennaista tilinpäätöskannanottoa on syytä vakavasti epäillä, tilintarkastajan olisi pyrittävä hankkimaan tarpeellisessa määrin tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä tällaisen epäilyksen poistamiseksi. Jos ei ole mahdollista hankkia tarpeellisessa määrin tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä, tilintarkastajan tulisi antaa ehdollinen tai avoin lausunto.

Tilintarkastussuosituksen 540 (Arvionvaraisten erien tarkastaminen) mukaan tilintarkastajan tulisi hankkia tarpeellisessa määrin arvionvaraisia eritä koskevaa tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä siitä, onko arvionvarainen erä olosuhteisiin nähden järkevä ja onko siitä annettu tarvittavat tilinpäätöstiedot. Tilintarkastussuosituks-

nessa on mainittu yhtenä esimerkkinä arvionvaraisesta erästä laskennalliset verot. Arvionvaraisten erien tarkastuksessa tilintarkastajan tulisi käyttää yhtä seuraavista lähestymistavoista tai niiden yhdistelmää:

- (a) perehtyä johdon arviota laatiessaan käyttämään menettelytapaan ja testata sen toimivuutta;
- (b) verrata johdon arviota riippumattomaan arvioon; tai
- (c) läpikäydä tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia, jotka varmentavat tehtyä arviota. Tilintarkastajan tulisi tehdä lopullinen johtopäätöksensä arvionvaraisen erän järkevyydestä perustuen tilintarkastajan tietoon tarkastuskohteen toiminnasta ja perustuen arvioidun erän johdonmukaisuuteen muun tilintarkastuksen aikana hankitun tilintarkastusevidenssin kanssa. Jos tilintarkastajan arvio, jota saatavissa oleva tilintarkastusevidenssi vahvistaa parhaiten, ja johdon tekemä tilinpäätökseen sisältyvä arvio poikkeavat toisistaan, tilintarkastajan tulisi harkita, onko tilinpäätöstä muutettava. Jos tilintarkastaja pitää eroa merkittävänä, hän voi pyytää johtoa tarkistamaan arviota.

Tilintarkastussuosituksen 560 (Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat) mukaan tilintarkastajan tulisi harkita tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien vaikutusta tilinpäätökseen ja tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastajan tulisi suorittaa toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellisessa määrin tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilintarkastuskertomuksen antamispäivään mennessä tapahtuneet seikat, jotka voivat antaa aihetta tilinpäätöksen muuttamiseen tai tilinpäätöstietojen täydentämiseen, ovat tulleet havaituksi. Kun tilintarkastaja saa tietoonsa tapahtumia, joilla on olennainen vaikutus tilinpäätökseen, hänen tulisi harkita, onko nämä tapahtumat asianmukaisesti otettu huomioon ja onko niistä annettu riittävät tiedot tilinpäätöksessä.

Tilintarkastussuosituksen 230 (Dokumentointi) 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. Työpapereihin voidaan dokumentoida kaikki merkittävät, ammatillista harkintaa vaativat asiat sekä näihin liittyvät tilintarkastajan johtopäätökset. Vaikeista periaatteellisista tai harkinnanvaraisista asioista dokumentoidaan ne seikat, jotka olivat johtopäätösten tekohetkellä tilintarkastajan tiedossa.

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Yhteenveto

Listayhtiön konsernitilinpäätösten vuosien 2002–2004 tulokset ennen veroja olivat tappiollisia, vuoden 2005 konsernitulos ennen veroja oli niukasti voitollinen. Lähimenneisyyden tappioista johtuen Listayhtiön tuli IAS 12 perusteella kirjata laskennallinen verosaaminen konsernitilinpäätökseen vain siihen määrään asti kuin sillä oli riittävästi vakuuttavaa näyttöä siitä, että syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan se pystyy hyödyntämään käyttämättömät verotukselliset tappionsa. IAS kappale 82 edellytti lisäksi laskennallisen verosaamisen määrän sekä sen kirjaamista tukevan näytön luonteen esittämistä tilinpäätöksessä.

Listayhtiön tilikauden 2006 tilintarkastajana toimineen KHT A:n käsitys on, että Listayhtiö on esittänyt riittävästi vakuuttavaa näyttöä, jotta se on voinut kirjata tilikauden 2006 tilinpäätökseen laskennallista verosaamista 1,69 miljoonaa euroa. KHT A on antanut TILAlle selvityksen suorittamistaan tilintarkastustoimenpiteistä, joiden perusteella hän on muodostanut edellä mainitun käsityksensä.

KHT A:n toimittamat tilintarkastajan työpaperit ja tilintarkastusdokumentaatio eivät kaikilta osin tue KHT A:n vastineissaan esille tuomia seikkoja. Tilintarkastajan työpapereiden ja tilintarkastusdokumentaation perusteella ei voida todentaa, että kaikki KHT A:n vastineissa esittämät tilintarkastustoimenpiteet olisi suoritettu.

KHT A:n TILAlle toimittamista työpapereista ei ilmennyt, miten laskennallista verosaamista koskeva liitetieto on tarkastettu ja mikä on tilintarkastajan johtopäätös liitetiedon asianmukaisuudesta.

KHT A on vastineessaan vedonnut tilinpäätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin, jotka hänen mukaansa tukevat laskennallisen verosaamisen kirjaamista tilikauden 2006 konsernitilinpäätökseen. KHT A:n TILAlle toimittamiin työpapereihin ei sisälly dokumentaatiota tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien osalta tehdyistä tarkastustoimenpiteistä eikä niiden perusteella tehdyistä johtopäätöksistä liittyen laskennalliseen verosaamiseen.

Edellä esitettyjen seikkojen perusteella tilintarkastusdokumentaatio on laskennalliseen verosaamiseen liittyvien tilintarkastustoimenpiteiden luonteen ja laajuuden sekä tarkastuksen tuloksen osalta ollut puutteellista ja näin ollen hyvän tilintarkastustavan vastaista.

4.2 Olennaisuus (ISA 320)

Listayhtiön tilikauden 2006 tilinpäätökseen vahvistettujen tappioiden perusteella kirjatun laskennallisen verosaamisen osuus verovelvoilla vähennettynä oli 51 % konsernitaseen omasta pääomasta. Laskennallisen verosaamisen voidaan todeta olleen olennainen tilinpäätöserä Listayhtiön 2006 konsernitilinpäätöksessä. Laskennallisen verosaamisen kirjaaminen vahvistettujen tappioiden perusteella oli olennainen asia myös arvioitaessa sitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osin laadittu voimassaolevien säännösten ja määräysten mukaisesti ja antaako se kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

4.3 Suunnittelu (ISA 300)

Tilintarkastussuosituksen 300 perusteella tilintarkastajan laatimaan tilintarkastusohjelmaan olisi tullut sisältyä laskennallisen verosaamisen osalta määritettyjen tilintarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus, niitä ei TILAlle toimitetuissa tarkastusohjelmassa tai tarkastussuunnitelmassa ollut määritetty.

4.4 Tilintarkastusevidenssi (ISA 500)

Vahvistettujen tappioiden perusteella kirjatun laskennallisen verosaamisen osalta tilintarkastusevidenssinä on käytetty pääasiassa yhtiön laatimia tulosenusteita. Tulosenusteita arvioitiin KHT A:n vastineen mukaan myös ottaen huomioon mennyt tuloskehitys, jonka mukaan yhtiön liikevaihto oli aiemmin ollut selvästi korkeammalla tasolla. KHT A:n TILAlle toimittamiin työpapereihin ei sisällynyt dokumentaatiota edellä mainitusta arvioinnista. Lisäksi laskennallista verosaamista ja tulosenusteiden realistisuutta on arvioitu KHT A:n vastineen mukaan yhtiön tilauskannan, toteutettujen saneeraus- ja muiden järjestelyjen sekä yhtiön edustajien kanssa käytyjen keskustelujen perusteella. TILAlle toimitetuissa työpapereissa on näiden seikkojen osalta dokumenttina keskustelumuistio, mutta työpapereista ei ilmene, mitä muita tarkastustoimenpiteitä on mahdollisesti tehty.

Laskennallisen verosaamisen kirjaamista koskevan näytön esittämisestä Listayhtiön tilinpäätöksessä KHT A on vastineessaan todennut, että Tilinpäätösvalvoja ei ole päätöksessään julkisesta varoituksesta kiinnittänyt huomiota laskennallisen verosaamisen kirjaamista koskevan näytön luonteen esittämiseen tilinpäätöksessä 2006. KHT A:n vastineen mukaan näyttö perustuu edellä kuvatulla tavalla tehtyihin tulosennusteisiin ja asian tarkempi kommentointi tilinpäätöksessä olisi edellyttänyt tulosennusteiden julkistamista.

IAS 12.82:ssa edellytetään, että yhteisön on ilmoitettava tilinpäätöksessään laskennallista verosaamista tukevan näytön luonne silloin, kun yhteisö on tehnyt tappiota joko tarkasteltavana olevalla tai sitä edeltävällä kaudella maassa, johon laskennallinen verosaaminen liittyy. Listayhtiö on esittänyt tilinpäätöksessä 2006, että laskennallisia verosaamia kirjataan siinä määrin, kun on todennäköistä, että niitä voidaan käyttää hyväksi tulevien tilikausien verotettavaa tuloa vastaan. Lisäksi on ilmoitettu vahvistettujen tappioiden määrä per 31.12.2006 ja tieto, minä vuosina ne vanhenevat. KHT A:n TILAlle toimittamista työpapereista ei ilmennyt, miten laskennallista verosaamista koskeva liitetieto on tarkastettu ja mikä on ollut tilintarkastajan johtopäätös liitetiedon asianmukaisuudesta.

KHT A:n TILAlle toimittamat työpaperit sisälsivät Listayhtiön tekemiä laskelmia tulosennusteista, mutta niistä ei ilmennyt, mitä tilintarkastustoimenpiteitä tilintarkastaja oli tulosennusteiden osalta tehnyt. Työpaperit eivät sisältäneet informaatiota niistä tarkastustoimenpiteistä, joiden avulla laskennallinen verosaaminen on käyty kriittisesti läpi.

Tilintarkastajan työpapereissa olisi tullut olla dokumentoituna mm., mihin Listayhtiön tulosennustelaskelmissa olevat luvut pohjautuvat sekä miten, kenen toimesta ja koska laskelmat on käyty tilintarkastajan toimesta läpi. Lisäksi tilintarkastajan olisi tullut dokumentoida tehty herkkyysanalyysi, jossa olisi esim. analysoitu tulosennusteiden realistisuutta (esim. vertaamalla edellisten vuosien toteutuneita lukuja ennusteisiin), ennusteissa mahdollisesti tapahtuvien muutosten vaikutuksia ja muiden järjestelyjen mahdollisia vaikutuksia tulosennusteisiin. Tilintarkastajan olisi tullut dokumentoida myös laskennallista verosaamista koskevan liitetiedon osalta tekemänsä tarkastustoimenpiteet ja johtopäätös.

4.5 Arvionvarainen erä (ISA 540)

KHT A:n antamassa vastineessa on todettu, että tilintarkastusevidenssinä on käytetty yhtiön laatimia tulosennusteita ja että tulosennusteita on arvioitu myös ottaen huomioon mennyt tuloskehitys.

Vastineen perusteella tilintarkastaja on käyttänyt tilintarkastussuosituksessa 540 mainittuja lähestymistapoja arvioidessaan laskennallisen verosaamisen järkevyyttä ja sitä, onko siitä annettu tarvittavat tilinpäätöstiedot. KHT A:n TILAlle toimittamien laskennallista verosaamista koskeviin työpapereihin sisältyvän dokumentaation perusteella ei kuitenkaan ollut todennettavissa, onko tilintarkastaja käyttänyt tilintarkastussuosituksessa mainittuja lähestymistapoja arvioidessaan laskennallisen verosaamisen järkevyyttä.

4.6 Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat (ISA 560)

KHT A:n TILAlle toimittamiin työpapereihin ei sisältynyt dokumentaatiota tehdyistä tarkastustoimenpiteistä eikä niiden perusteella tehdyistä johtopäätöksistä tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien osalta liittyen laskennalliseen verosaamiseen.

4.7 Tilintarkastusdokumentaatio (ISA 230)

Edellä tässä luvussa esitettyjen seikkojen perusteella tilintarkastusdokumentaatio on laskennalliseen verosaamiseen liittyvien tilintarkastustoimenpiteiden luonteen ja laajuuden sekä tarkastuksen tuloksen osalta ollut puutteellista.

4.8 Lieventävät seikat

Tilintarkastuslain 49 §:n perusteella TILAn tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, jos tämä on varomattomuudesta tai huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti. Jos tilintarkastajan menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja, tilintarkastajalle tulee antaa huomautus.

KHT A:n menettelyä arvioitaessa TILA on ottanut lieventävänä seikkana huomioon sen, että KHT A on antanut merkityksellisen lisätiedon laskennallisesta verosaamisesta tilikauden 2006 tilintarkastuskertomuksessa.

Ratkaisu

Tilintarkastuslain 49 §:n perusteella TILA päätti antaa KHT A:lle huomautuksen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 40 §, 49 §, 53 §, 54 §
Tilintarkastuslaki (936/1994) 16 §, 19 §

TILA 3/2011

Asunto Oy:n osakas X kanteli KHT A:n toiminnasta Asunto Oy:n tilintarkastajana. KHT A oli antanut lausunnon Asunto Oy:n hallitukselle. Lausunnon mukaan KHT A oli tarkastanut Asunto Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilikausilta 21.3.2008 - 31.12.2008 ja 1.1.2009 - 31.12.2009. KHT A ei kuitenkaan ollut antanut tilintarkastuskertomusta mainituilta tilikausilta. Enemmistö Asunto Oy:n hallituksesta oli X:n käsityksen mukaan ollut siinä uskossa, että he saisivat tilintarkastajan puuttumaan kirjanpidossa havaittuihin virheisiin ja antamaan tilintarkastuskertomuksen. X:n mukaan yksi Asunto Oy:n hallituksen jäsenistä oli lisäksi pyrkinyt vaikuttamaan KHT A:n toimintaan siten, että KHT A oli ajanut kyseisen hallituksen jäsenen etua.

KHT A torjui työhönsä kohdistuneet moitteet. KHT A totesi, että hän oli käynyt läpi Asunto Oy:n kirjanpidon ja saamansa hallintoaineiston ajalta 21.3.2008–31.12.2009. Vuoden 2008 tilinpäätöstä ei KHT A:n mukaan ollut allekirjoitettu ja hallinnosta oli perustamisen jälkeen vain yksi hallituksen pöytäkirja. Vuodelta 2009 tilinpäätös oli allekirjoitettu siten, että kolmella hallituksen jäsenellä oli tilinpäätökseen eriävä mielipide. Yhtiökokouksia ei ollut pidetty eikä allekirjoitettu hallituksen pöytäkirjoja. Yksi allekirjoittamaton pöytäkirja oli esitetty tilintarkastajalle. KHT A:n mukaan tilintarkastuskertomuksia ei ole voitu antaa tilinpäätösten kesken-eräisyyden vuoksi. KHT A:n mukaan tilintarkastajaa ei painostettu mitenkään.

TILA totesi, että KHT A oli vastineessaan antanut perustellun selvityksen siitä, miksi tilintarkastuskertomuksia ei ollut annettu. Tilinpäätökset eivät olleet vielä valmiit, tilintarkastusta ei voitu suorittaa loppuun tilinpäätösten keskeneräisyyden vuoksi eikä tilintarkastuskertomuksia siitä syystä ole voitu antaa. Saadun selvityksen perusteella ei ollut pääteltävissä, että KHT A:n riippumattomuus tai objektiivisuus Asunto Oy:n tilintarkastajana olisi vaarantunut painostuksen vuoksi.

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen)

Kantelu

X on lähettämällään sähköpostiviestillä kannellut TILAlle KHT A:n ja KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto Oy:n toiminnasta Asunto Oy:n tilintarkastajana.

X on toimittanut TILAlle sähköpostiviestin liitteenä kantelukirjelmän, kokouspöytäkirjan Asunto Oy:n hallituksen kokouksesta sekä KHT A:n allekirjoittaman lausunnon, joka on osoitettu Asunto Oy:n hallitukselle.

X:n mukaan Asunto Oy valitsi KHT A:n asunto-osakeyhtiön varatilintarkastajaksi yhtiön perustamiskokouksessa. Varsinaiseksi tilintarkastajaksi valittiin KHT B. Asunto Oy päätti vaihtaa KHT B:n luottamuspuolan takia varatilintarkastaja KHT A:han hallituksen kokouksessa. KHT A:n kanssa on keskusteltu toimeksiannosta vuoden 2009 lopussa, tilintarkastus on voitu aloittaa vasta vuonna 2010 lokakuussa tositteiden puutteen vuoksi.

X:n mukaan KHT A on tilintarkastuskertomuksen sijaan antanut kyseenalaisen lausunnon yhtiön hallitukselle. X:n mukaan taloyhtiölle suunnattu henkilökohtainen lausunto ei auta yhtiön kirjanpidon ja siten lakisääteisen yhtiökokouksen

järjestämisessä. X on kantelussaan kritisoinut KHT A:n lausuntoa, koska siinä ei ole otettu kantaa siihen, kenen maksettavaksi kuuluvat erään työsuorituksen arvonlisäverot ja työnantajamaksut. Lisäksi KHT A on lausunnossaan todennut X:nkin havaitsemat puutteet Asunto Oy:n kirjanpidossa, mutta on siitä huolimatta todennut johtopäätöksensä, että yhtiö on tosiasiallisesti hyväksynyt kirjanpidon, koska yhtiön hallituksen jäsenet ovat allekirjoittaneet tilinpäätöksen. X:n mukaan KHT A on itse pyytänyt hallitusta allekirjoittamaan tilinpäätöksen ennen tilintarkastusta. Enemmistö Asunto Oy:n hallituksesta on X:n käsityksen mukaan ollut siinä uskossa, että jättämällä eriävän mielipiteen tilinpäätöksestä, he saisivat tilintarkastajan puuttumaan havaittuihin virheisiin ja antamaan tilintarkastuskertomuksen.

X on vielä kantelukirjelmässä esittänyt epäilyksensä, että yksi osakkaista on jotenkin vaikuttanut sekä KHT B:hen että KHT A:han yhtiön asioiden selvittämisen vaikeuttamiseksi.

X on täydentänyt kanteluaan myöhemmin lähettämällä sähköpostiviestillä. X:n mukaan Asunto Oy:n keväällä 2011 järjestetyssä yhtiökokouksessa ilmeni yhden hallituksen jäsenen pyrkineen vaikuttamaan tilintarkastaja KHT A:n toimintaan siten että tämä on ajanut kyseisen osakkaan etua, ei yhtiön muiden jäsenten. X on kertomansa mukaan päättänyt tekemään KHT A:n toiminnasta osana petoksen suunnittelua ja toteutusta tutkintapyynnön poliisille.

KHT A:n vastine

KHT A on vastineessaan todennut, että hän on suorittanut tilintarkastusta Asunto Oy:ssä marraskuussa 2010. KHT A ei ole antanut tilintarkastuskertomuksia suorittamastaan tilintarkastuksesta, vaan ainoastaan kantelussa mainitun lausunnon.

KHT A:n mukaan hän on ennen lausunnon antamista keskustellut kaikkien kolmen hallituksessa olleiden Asunto Oy:n alkuperäisten osakkaiden kanssa lausuntoon liittyvistä asioista. Hän on ilmoittanut hallituksen jäsenille havainneensa kantelussa mainitut puutteet kirjanpidossa sekä lisäksi muita puutteita.

KHT A on vastineessaan todennut, että hän on käynyt läpi Asunto Oy:n kirjanpidon ja saamansa hallintoaineiston ajalta 21.3.2008–31.12.2009.

Vuoden 2008 tilinpäätöstä ei KHT A:n mukaan ole allekirjoitettu ja hallinnosta on perustamisen jälkeen vain yksi hallituksen pöytäkirja, jossa on päätetty Asunto Oy:n maavuokrasopimuksesta 3/2008.

Vuodelta 2009 tilinpäätös on allekirjoitettu siten, että kolmella hallituksen jäsenellä on tilinpäätökseen eriävä mielipide. Yhtiökokouksia ei ole pidetty eikä ole allekirjoitettuja hallituksen pöytäkirjoja. Yksi allekirjoittamaton pöytäkirja per 29.12.2009 on esitetty tilintarkastajalle.

KHT A:n mukaan hallituksen puheenjohtaja X:n tilikauden 2009 kirjanpitoa koskeva eriävä mielipide on laaja. Muut eriävät mielipiteet sisältävät epäilyn osakkaiden keskinäisten velkojen oikeellisuudesta.

KHT A:n mukaan kaikkia kolmea hallituksen jäsentä, joiden talot ovat olleet valmiit, on haastateltu useaan otteeseen. Haastattelujen perusteella KHT A on ymmärtänyt osakkaiden olevan erimielisiä kustannusten jaoista huoneistojen kesken. Mikäli yksimielisyyttä ei ole, ei tilinpäätöskään KHT A:n mukaan voi olla valmis.

KHT A:n mukaan tilikauden 2009 tilinpäätöksen taseeseen ei sisälly osakkaiden keskinäisiä velkoja /saatavia.

Lisäksi hallinnosta ei KHT A:n mukaan ole saatu dokumentointia, onko hallituksen puheenjohtaja (joka on kantelija) kutsunut hallitusta koolle käsittelemään yhtiön rakennusaikaisia asioita, käsittelemään ja allekirjoittamaan vuoden 2008 tilinpäätöstä tai kutsunut varsinaista yhtiökokousta koolle vuonna 2009.

Edellä kuvattujen jo osakkaiden ilmoittamien huomattavankin suurien näkemyserojen takia ja omien havaintojensa takia KHT A ei kertomansa mukaan ole voinut jatkaa tilintarkastusta, koska hän on ymmärtänyt tilinpäätösten olevan vielä kesken rakennusten kirjanpidollisten arvojen osalta.

KHT A on neuvonut osakkaita sopimaan keskinäiset näkemyseronsa, jonka jälkeen tilinpäätökset voi korjata ja täydentää.

KHT A:n mukaan tilintarkastuskertomuksia ei ole voitu antaa tilinpäätösten kesken-eräisyyden vuoksi.

KHT A:n mukaan tilintarkastajaa ei ole painostettu mitenkään. Hän ei ole tuntenut ketään Asunto Oy:öön liittyvistä henkilöistä, ennen kuin hallituksen puheenjohtaja X tuli toimistolle ja selvitti taloyhtiön tilinpäätöstä.

KHT A ei pysty ymmärtämään, miten tilintarkastajaa olisi painostettu, koska tilintarkastaja on itse ottanut yhteyttä osakkaisiin / hallituksen jäseniin asioiden selvittämiseksi.

TILAN PÄÄTÖS

1 Päätöksen rajaus

TILA tutki:

- 1) Oliko KHT A menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti, kun hän ei ole antanut tilintarkastuskertomuksia tilikausien 2008 ja 2009 tilintarkastuksista?
- 2) Oliko KHT A:n toimintaan Asunto Oy:n tilintarkastajana pyritty vaikuttamaan painostamalla ja jos, niin mihin toimenpiteisiin KHT A on ryhtynyt riippumattomuutensa ja objektiivisuutensa turvaamiseksi?

TILA ei ottanut tutkittavaksi KHT-yhteisö Tilintarkastustoimisto KHT A Oy:n toimintaa, sillä TILAn ja VALAn pitkäaikaisen valvontakäytännön perusteella mahdolliset tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvät moitteet ja siitä seuraavat kurinpidolliset seuraamukset on ensisijaisesti kohdistettava päävastuulliseen tilintarkastajaan.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

KHT A on 15.11.2010 allekirjoittamassaan lausunnossa todennut tarkastaneensa Asunto Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilikausilta 21.3.2008 - 31.12.2008¹ ja 1.1.2009 - 31.12.2009. KHT A ei ole antanut tilintarkastuskertomusta mainituilta tilikausilta.

¹ 15.11.2010 päivätyssä lausunnossa on kirjoitusvirhe, siinä mainitaan tilikaudeksi 21.3.2008–31.12.2208.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki

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

Tilintarkastuslain (459/2007) 15 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus.

Tilintarkastuslain 20 §:n mukaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät objektiivisesti.

Tilintarkastuslain 24 §:n mukaan tilintarkastajan on oltava riippumaton tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimeksiantoa suorittaessaan. Jos edellytykset riippumattomaan toimintaan puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta toimeksiantoa tai luovuttava siitä. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeen kieltäytyä tai luopua toimeksiannosta, jos tilintarkastaja on ryhtynyt riippumattomuuttaan turvaaviin toimenpiteisiin. Riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin on ryhdyttävä ainakin, jos tilintarkastajaa painostetaan.

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Tilintarkastuksen suorittaminen

KHT A on antanut Asunto Oy:n hallitukselle 15.11.2010 päivätyn lausunnon, jonka mukaan ”Olemme tarkastaneet Asunto O:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilikausilta 21.3.2008 - 31.12.2208 ja 1.1.2009 - 31.12.2009.” KHT A ei ole antanut tilintarkastuskertomuksia mainituilta tilikausilta.

KHT A on vastineessaan antanut perustellun selvityksen siitä, miksi tilintarkastuskertomuksia mainituilta tilikausilta ei ole annettu. Tilinpäätökset eivät ole vielä valmiit², tilintarkastusta ei ole voitu suorittaa loppuun tilinpäätösten keskeneräisyyden vuoksi eikä tilintarkastuskertomuksia siitä syystä ole voitu antaa.

KHT A:n lausunnon sanamuoto voi antaa ulkopuoliselle lukijalle sellaisen kuvan, että tilintarkastaja olisi suorittanut tilintarkastuksen kahdelta tilikaudelta. Lausuntoa ei kuitenkaan ole osoitettu ulkopuoliselle, vaan Asunto Oy:n hallitukselle. Asunto Oy:n hallituksen jäsenet ovat X:n kantelun perusteella olleet tietoisia KHT A:n mainitsemista lukuisista puutteista ja virheistä tilinpäätöksissä ja kirjanpidossa. Näin ollen hallituksen jäsenet eivät perustellusti ole voineet tehdä päätelmää siitä, että tilintarkastus tilikausilta 2008 ja 2009 olisi tullut kokonaisuudessaan suoritetuksi eikä heillä näin ollen ole ollut perusteltua aihetta olettaa saavansa tilintarkastuskertomuksia kyseisiltä tilikausilta.

Pelkästään lausuntoon sisältyvän kielellisen epätäsmällisyyden johdosta KHT A:n ei voida katsoa toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

² Tilikauden 2009 tilinpäätös on tosin allekirjoitettu, mutta tasejatkuvuuden periaatteesta johtuen se ei voi olla valmis, koska tilikauden 2008 tilinpäätös on edelleen allekirjoittamatta ja keskeneräinen.

4.2 Tilintarkastajan painostaminen

X on kantelunsa täydennyksessä ilmoittanut, että Asunto Oy:n keväällä 2011 järjestetyssä yhtiökokouksessa ilmeni, että yksi hallituksen jäsen on pyrkinyt vaikuttamaan KHT A:n toimintaan siten, että KHT A on ajanut tämän hallituksen jäsenen etua.

KHT A on vastineessaan todennut, että tilintarkastajaa ei ole painostettu mitenkään. KHT A on vastineessaan todennut, ettei ymmärrä, miten tilintarkastajaa olisi painostettu, koska tilintarkastaja on itse ottanut yhteyttä osakkaisiin/hallituksen jäseniin asioiden selvittämiseksi.

Asiassa saadun selvityksen perusteella ei ole pääteltävissä, että KHT A:n riippumattomuus tai objektiivisuus Asunto Oy:n tilintarkastajana olisi vaarantunut painostuksen vuoksi. Näin ollen tilintarkastajalla ei ole ollut aihetta ryhtyä tilintarkastuslain 24 §:ssä tarkoitettuihin riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin.

Ratkaisu

Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 11 §, 15 §, 20 §, 24 §, 53 § ja 54 §

TILA 4/2011

TILA kiinnitti huomiota Firma Oy:n tilintarkastajan saamaan kritiikkiin. Firma Oy:n erityisestä tarkastuksesta annetussa raportissa todettiin, että tilintarkastusraporttien perusteella arvioituna tilintarkastushavaintojen raportoinnissa hallitukselle ei riittävästi kiinnitetty huomiota yhtiön hallinnossa esiintyviin puutteisiin eikä sellaisiin sopimuksiin ja toimenpiteisiin, joita voitiin pitää yhtiön edun vastaisina, eikä myöskään yhtiön sisäisessä valvonnassa esiintyviin puutteisiin.

KHT A antoi TILAlle kirjallisen vastineen, jossa hän totesi suorittaneensa Firma Oy:n tilikauden 2008 tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. KHT A:n mukaan Firman johto oli kevään 2008 aikana tullut tietoiseksi toimitusjohtajan epäilyistä väärinkäytöksistä, mutta niistä ei annettu tietoa tilintarkastajalle lukuisten tilintarkastajan ja yhtiön kanssa käytyjen keskustelujen ja tapaamisten aikana. Tilintarkastajalla ei näin ollen ollut perusteltua syytä mahdollisten väärinkäytösten korostettuun selvittämiseen.

TILA tutki KHT A:n toiminnan Firma Oy:n tilintarkastajana tilikaudella 2008, tutkinta rajoittui seuraaviin seikkoihin:

- miten Firmassa tapahtuneet muutokset olivat heijastuneet valittuun tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tarkastussuunnitelmaan
- miten väärinkäytösriskiä oli arvioitu tilintarkastuksen suunnittelu- ja toteutusvaiheissa tarkastustiimissä ja keskusteluissa yhtiön toimivan johdon, taloudellisesta raportoinnista vastuussa olevien henkilöiden sekä hallintoelinten kanssa ja miten arvioidut riskit olivat vaikuttaneet valittuihin tilintarkastustoimenpiteisiin
- miten olennaisuus oli määritelty ja miten se oli vaikuttanut arvioon hankittavan tilintarkastusevidenssin määrästä ja luonteesta
- ilmenikö tilintarkastuksen kannalta relevanttien kontrollitoimintojen kartointus ja testaus tilintarkastajan tarkastusdokumentaatiosta
- miten lähipiirisuhteisiin ja lähipiiriliiketoimiin oli kiinnitetty huomiota
- miten tarkastuksessa oli käyty läpi/arvioitu hallinnon lainmukaisuuden ja johdon huolellisuusvelvoitteen toteutumista.

TILA totesi, että asiassa kertyneen aineiston perusteella ei ollut pääteltävissä, että KHT A olisi Firman tilikauden 2008 päävastuullisena tilintarkastajana menetteltyt tilintarkastuslain tain sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti.

Tilintarkastajan toiminnan tutkiminen ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

(Ei muutoksenhakuoikeutta TILAn päätökseen)

Asiakirjaselvitys

TILA on kiinnittänyt huomiota seuraaviin Firma Oy:tä ja sen tilikauden 2008 tilintarkastusta koskeviin tiedotteisiin ja asiakirjoihin.

Firman tiedotteen mukaan Firman ylimääräinen yhtiökokous oli päättänyt erityisen tarkastuksen toimittamisesta. Tarkastus oli kattanut Firman toiminnan osakeyhtiönä vuonna 2008 ja vuoden 2009 alkuosan. Erityisestä tarkastuksesta annetun raportin perusteella Firman ylimääräinen yhtiökokous oli päättänyt, että yhtiön entiseltä toimitusjohtajalta tullaan vaatimaan yhtiölle aiheutetun vahingon korvaamista ja että tilintarkastajan toiminnasta tilataan erillinen oikeudellinen selvitys.

Firman tiedotteen mukaan tilintarkastusyhteisö Tarkastus Oy:n kanssa käytyjen keskustelujen perusteella osapuolet olivat todenneet, että Tarkastus Oy suorittaa Firman reklamaation johdosta 100 000 euron kertakorvauksen osapuolten välisen erimielisyyden ratkaisemiseksi eikä Firmalla sen jälkeen ole vaatimuksia tilikauden 2008 tilintarkastajana toiminutta Tarkastus Oy:tä tai sen vastuuhenkilöitä kohtaan.

Firman lehdistötiedotteessa mainitusta erityisestä tarkastuksesta on annettu tarkastuskertomus. Tarkastuskertomuksen perusteella toimeksianto ei sisältänyt tilintarkastajien toimien tutkimista. Kertomuksen tiivistelmässä on kuitenkin todettu, että tilintarkastusraporttien perusteella arvioituna tilintarkastushavaintojen raportoinnissa hallitukselle ei ole riittävästi kiinnitetty huomiota yhtiön hallinnossa esiintyviin puutteisiin eikä sellaisiin sopimuksiin ja toimenpiteisiin, joita voidaan pitää yhtiön edun vastaisina, eikä myöskään yhtiön sisäisessä valvonnassa esiintyviin puutteisiin.

TILAn käytössä on ollut myös Asianajotoimisto Oy:n arvio Firman tilintarkastajan vastuusta sekä sitä täydentävä muistio.

TILAn käytössä on ollut lisäksi Helsingin käräjäoikeuden antama tuomio. Käräjäoikeus on antamallaan tuomiolla hylännyt Firman entiseen toimitusjohtajaan kohdistuneet kuusi syytettä luottamusaseman väärinkäytöstä. Entistä toimitusjohtajaa syytettiin siitä, että hän oli toimitusjohtajana käyttänyt väärin luottamusasemaansa ja/tai ylittänyt toimivaltansa ryhtymällä toimiin, johon hänellä ei ollut oikeutta. Syytteen mukaan toimitusjohtaja oli muun muassa hankkinut yhtiölle proomun eikä ollut hyväksyttänyt kauppaa hallituksella yhtiön toimintaohjeiden ja/tai työjärjestyksen mukaisesti. Syytteiden mukaan toimitusjohtaja oli myös tehnyt Firman nimissä sopimuksia, joissa sopijapuolena oli ollut yhtiö, joka oli kuulunut toimitusjohtajan lähipiiriin. Toimitusjohtaja ei ollut hyväksyttänyt sopimuksia hallituksella tai sen puheenjohtajalla. Sopimuksilla oli syytteiden mukaan aiheutettu vahinkoa Firmalle yhteensä noin kaksi miljoonaa euroa.

KHT A:n vastine

KHT A/ Tarkastus Oy ovat antaneet asiassa kirjalliset kommentit. KHT A on antanut häneltä pyydetyn kirjallisen vastineen.

KHT A:n mukaan Firman johto oli kevään 2008 aikana tullut tietoisiksi toimitusjohtajan epäilyistä väärinkäytöksistä, muun muassa proomuhankinnasta, mutta niistä ei annettu tietoa tilintarkastajalle lukuisten tilintarkastajan ja yhtiön kanssa käytyjen keskustelujen ja tapaamisten aikana. Yhtiön johdolle osoitettuun kirjalliseen tiedusteluun annetussa vastauksessa (johdon vahvistusilmoituskirje vuoden 2008 tilintarkastustiedoista) ei ole viitattu väärinkäytösepäilyihin. Tilintarkastajalla ei näin ollen ole ollut perusteltua syytä mahdollisten väärinkäytösten korostettuun selvittämiseen. Mikäli hallitus olisi kertonut tietoonsa tulleista väärinkäytösepäilyistä, tilintarkastuksessa olisi voitu suunnata tarkastustoimenpiteitä toimitusjohtajan toimien tarkastamiseen. Proomuhankintaa koskevat sopimukset eivät sinänsä sisältyneet tilintarkastuksessa otantaan hankintojen pistokokeellisessa tarkastuksessa.

Johdon vahvistuskirje kattoi myös lähipiiritapahtumia koskevan tiedustelun. Toimitusjohtaja tai talousjohtaja eivät ilmoittaneet tilintarkastajalle yhtään lähipiiritapahtumaa antamassaan johdon vahvistuskirjeessä.

KHT A on TILAlle osoittamissaan kirjelmässä todennut, että Firman tilikauden 2008 tilintarkastus on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. KHT A on antanut vas-

tineessa häneltä pyydetyn selvityksen sekä liittänyt selvityksensä tueksi tilikauden 2008 tilintarkastusdokumentaatiota.

TILAN PÄÄTÖS

1 Päätöksen rajaus

TILA päätti tutkia KHT A:n toiminnan Firma Oy:n tilikauden 2008 tilintarkastuksessa. TILA päätti rajoittaa tutkinnan kohdistumaan seuraaviin seikkoihin:

- miten Firmassa tapahtuneet muutokset ovat heijastuneet valittuun tilintarkastuksen kokonaisstrategiaan ja tarkastussuunnitelmaan
- miten väärinkäytösriskiä on arvioitu tilintarkastuksen suunnittelu- ja toteutusvaiheissa tarkastustiimissä ja keskusteluissa yhtiön toimivan johdon, taloudellisesta raportoinnista vastuussa olevien henkilöiden sekä hallintoelinten kanssa ja miten arvioidut riskit ovat vaikuttaneet valittuihin tilintarkastustoimenpiteisiin
- miten olennaisuus on määritelty ja miten se on vaikuttanut arvioon hankittavan tilintarkastusevidenssin määrästä ja luonteesta
- ilmeneekö tilintarkastuksen kannalta relevanttien kontrollitoimintojen kartoitus ja testaus tilintarkastajan tarkastusdokumentaatiosta
- miten lähipiirisuhteisiin ja lähipiiriliiketoimiin on kiinnitetty huomiota
- miten tarkastuksessa on käyty läpi/arvioitu hallinnon lainmukaisuuden ja johdon huolellisuusvelvoitteen toteutumista.

TILA rajoitti tutkinnan kohdistumaan tilikauden 2008 päävastuullisen tilintarkastajan toimintaan. TILAn ja VALAn aikaisemman valvontakäytännön perusteella mahdolliset tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvät moitteet ja siitä seuraavat mahdolliset seuraamukset on ensisijaisesti kohdistettava päävastuulliseen tilintarkastajaan.

Perustelut

2 Tapahtumien kulku

Firman tilikauden 2008 tilintarkastuksen on suorittanut KHT-yhteisö Tarkastus Oy, päävastuullisena tilintarkastajana KHT A. KHT A on antanut suoritetusta tilintarkastuksesta vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen.

3 Tilintarkastajan toiminnan arvioimisessa käytettävät lähteet

3.1 Tilintarkastuslaki

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

3.2 Tilintarkastusalan standardit ja suositukset

Hyvän tilintarkastustavan mukaisia tilintarkastuksen suunnittelu-, toteutus- ja raportointivaatimuksia kuvataan KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry:n (KHT-yhdistyksen) julkaisemissa Tilintarkastusalan standardeissa ja suosituksissa. Tilintarkastusalan standardeja ja suosituksia voidaan käyttää yhtenä lähteenä, kun arvioidaan tilintarkastajan toiminnan hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta yksittäistapauksessa. KHT A:n toiminnan arvioinnissa keskeisiä standardeja ja suosituksia ovat seuraavat tilikaudella 2008 voimassa olleet standardit ja suositukset:

- Tilintarkastusstandardi 230 (Dokumentointi)

- Tilintarkastusstandardi 240 (Tilintarkastajan velvollisuus ottaa väärinkäytös huomioon tilintarkastuksessa)
- Tilintarkastusstandardi 300 (Suunnittelu)
- Tilintarkastusstandardi 315 (Yhteisön ja sen toimintaympäristön käsittäminen sekä olennaisen virheen tai puutteen riskien arviointi)
- Tilintarkastussuositus 260 (Tilintarkastusta koskevien kysymysten kommunikatio hallintoelinten kanssa ja hallinnon tarkastus)
- Tilintarkastussuositus 320 (Olennaisuus)
- Tilintarkastussuositus 530 (Otanta ja muita testausmenetelmiä)
- Tilintarkastussuositus 550 (Lähipiiri)
- Tilintarkastussuositus 610 (Sisäisen tarkastuksen työn hyödyntäminen).

3.3 Oikeuskirjallisuus

Oikeuskirjallisuudessa¹ on todettu, että hallinnon tarkastus on laillisuustarkastusta eikä tarkoituksenmukaisuustarkastusta. Tilintarkastaja ei voi puuttua esimerkiksi yrityksen liiketoimintaa koskeviin ratkaisuihin, kuten investointeja koskeviin päätöksiin. Yritysjohdolla on osakeyhtiölakiin perustuva yleinen huolellisuus- ja lojaliteettivelvoite. Tilintarkastajan tehtävänä on valvoa huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuuden noudattamista. Käytännössä tilintarkastajan on arvioitava tapauskohtaisesti, onko hänen tehtävänsä puuttua johonkin johdon toimenpiteeseen. Mikäli tilintarkastaja puuttuu johdon toimintaan, hänen on perusteltava puuttumisensa laillisuusnäkökulmasta.

Hallinnon tarkastuksen tavoitteena on tuottaa evidenssiä sen seikan arvioimiseksi, onko tarkastuskohteen johto syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohdetta kohtaan tai onko johto rikkonut tarkastuskohdetta koskevaa lakia tai sääntöjä.²

4 TILAn arvio KHT A:n toiminnasta

4.1 Keskeiset havainnot vastinepyynnössä esitettyjen kysymysten johdosta

Firmassa tapahtuneiden muutosten vaikutus tilintarkastusstrategiaan ja tilintarkastussuunnitelmaan

KHT A:n TILAlle toimittaman vastineen sekä tilintarkastusdokumentaation perusteella Firmassa tapahtunut muutos liikelaitoksesta osakeyhtiöksi on otettu huomioon tilikauden 2008 tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa. TILAlle toimitetun selvityksen perusteella tilintarkastuksessa on tarkastettu yhtiöittämiseen liittyviä yhtiön toimenpiteitä kuten yhtiön perustamistoimet ja osakepääoman maksaminen, avaavan taseen muodostuminen, apportin arvostus ja lausunto siitä. Vuoden 2008 tilintarkastussuunnitelmasta ilmenee, että tilintarkastusstrategian valinta on perustunut tehtyyn riskiarvioon ja tarkastustoimenpiteet koostuvat sisäisten kontrollisen kartoituksesta ja testauksesta sekä merkittävien tilisaldojen ja liiketapahtumien testauksesta. Tilintarkastussuunnitelmassa on kuvattu Firman merkittävimpiä haasteita tilintarkastuksen näkökulmasta, muun muassa avoimeen kilpailu- ja yritys ympäristöön sopeutuminen – virastokulttuurista business ympäristöön – ”tulosvastuu” läpi koko organisaation ja osakeyhtiölain ja valtionyhtiön corporate governance –periaatteet ja käytännöt – riskienhallinta ja hyvä sisäinen valvonta. Firman laajentumisstrategia heijastuu tilintarkastuksen raportoinnin perusteella siten, että yrityshankintoja on käyty läpi.

¹ Horsmanheimo – Steiner: Tilintarkastus asiakkaan opas, s. 236 (WSOYpro 2008, Juva) sekä Mähönen – Säiläkivi – Villa: Osakeyhtiölaki käytännössä, s. 42-46 (Edita 2006, Helsinki)

² Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner: Tilintarkastuslaki –kommentaari, s. 84 (WSOYpro 2007, Helsinki)

Väärinkäytösriskin arviointi ja sen vaikutus tilintarkastustoimenpiteisiin

KHT A:n TILAlle toimittaman tilintarkastusdokumentaation perusteella väärinkäytösriskiä on arvioitu ja arvion perusteella tarkastustoimenpiteitä suoritettu asianmukaisesti.

Olennaisuuden määrittely

KHT A:n vastineen ja sen liitteiden perusteella olennaisuusraja on tilintarkastuksessa määriteltä asianmukaisesti varovaisuutta noudattaen.

Relevanttien kontrollitoimintojen kartoitus ja testaus

KHT A:n TILAlle toimittamasta vastineesta, tilintarkastussuunnitelmasta ja vastineen liitteistä ilmenee, että Firman tilintarkastuksessa lähestymistapa ei ollut pelkkä substanssitarkastus, vaan prosessi- ja kontrollilähtöinen tarkastus. Vastineeseen liitettyjen työpapereiden perusteella tilintarkastuksessa on keskitytty etenkin oleelliseksi ja riskialttiiksi havaitun projektinhallinnan tarkastamiseen. Lisäksi muita olennaisiksi arvioituja prosesseja on käyty läpi ja testattu suppein pistokokein.

Lähipiiriliiketoimet

KHT A:n TILAlle antama vastine ja sen liitteet osoittavat, että mahdollisia lähipiirisuhteita ja lähipiiriliiketoimia on tilintarkastuksen suunnittelu- ja toteuttamisvaiheessa pyritty asianmukaisella tavalla kartoittamaan ottaen huomioon, ettei tilintarkastajaa ole tarkastuksen kuluessa informoitu Firman hallituksen tietoon saatetuista toimitusjohtajan epäilyistä lähipiiriliiketoimista.

Hallinnon lainmukaisuus ja johdon huolellisuusvelvoite

KHT A on antanut TILAlle selvityksen tilintarkastuksessa suoritetuista toimenpiteistä, joilla on hankittu evidenssiä sen seikan arvioimiseksi, onko tarkastuskohteen johto syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohdetta kohtaan tai onko johto rikkonut tarkastuskohdetta koskevaa lakia tai sääntöjä. KHT A:n TILAlle toimittaman dokumentaation perusteella hallinnon lainmukaisuuden ja johdon huolellisuusvelvoitteen toteutumista on tarkastettu hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa ottaen huomioon se seikka, että tilintarkastajalle ei ole kerrottu yhtiön toimitusjohtajaan kohdistuvista väärinkäytösepäilyistä.

4.2 Yhteenveto

Asiassa kertyneen aineiston perusteella ei ole pääteltävissä, että KHT A olisi Firman tilikauden 2008 päävastuullisena tilintarkastajana menetellyt tilintarkastuslain tain sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti.

Ratkaisu

Tilintarkastajan toiminnan tutkiminen ei antanut aihetta toimenpiteisiin.

Sovelletut säännökset

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