

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

17.5.2021

## OSAKEYHTIÖN HALLINNON TARKASTAMINEN

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA 2/2021

## SISÄLLYS

Esipuhe.....	3
1 Johdanto .....	6
2 Hallinnon järjestämistä koskevat johdon tehtävät.....	7
3 Hallinnon tarkastuksen luonne, ajoitus ja laajuus .....	9
3.1 Hallinnon tarkastuksen ydin.....	9
3.2 Hallinnon tarkastuksen kohdentaminen ja ajoitus .....	9
3.3 Hallinnon tarkastus on laillisuustarkastusta .....	10
3.4 Hallinnon tarkastuksen laajuus ja sisältö.....	11
3.4.1 Yhteisöä koskevan lain tai yhtiöjärjestyksen rikkominen.....	11
3.4.2 Teko tai laiminlyönti, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan .....	13
3.5 Olennaisuus ja ammatillinen harkinta.....	14
3.6 Riskiperusteisuus.....	14
3.7 Hallinnon tarkastuksen rajoitukset .....	15
4 Hallinnon tarkastuksen toteutus.....	16
4.1 Hallinnon tarkastuksen suunnittelu.....	16
4.2 Esimerkkejä tarkastuksen kohdentamisesta ja tarkastusalueista .....	16
4.3 Hallinnon tarkastus konserniin kuuluvissa yhtiöissä.....	17
5 Tilintarkastajan raportointi.....	19
5.1 Tilintarkastuskertomus.....	20
5.1.1 Huomautus yhteisöä koskevan lain tai yhtiöjärjestyksen rikkomisesta .....	20
5.1.2 Huomautus teosta tai laiminlyönnistä, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan .....	22
5.1.3 Huomautuksen laatiminen .....	23
5.1.5 Erikseen pyydetyt lausumat .....	26
5.2 Muu raportointi.....	26

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajien edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyjä HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusalan ja taloushallinnon asiantuntijoita. Tavoitteenamme on auttaa tilintarkastajien ammattikuntaa menestymään sekä tuomaan lisäarvoa elinkeinoelämälle ja yhteiskunnalle. Taloudellista raportointia ja alan käytäntöjä edistämällä olemme mukana rakentamassa perustaa suomalaisen yhteiskunnan kilpailukyvyille ja hyvinvoinnille. Yhdistykseen kuuluu yli 90 % Suomessa hyväksytyistä tilintarkastajista.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

## Esipuhe

Tilintarkastuslaissa (1141/2015) tarkoitetun tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto.

Hallinnon tarkastusta ja siitä raportointia edellytettiin jo vuoden 1895 osakeyhtiölaissa. Hallinnon tarkastus siirtyi vuoden 1978 osakeyhtiölaista asiallisesti muuttumattomana ensimmäiseen varsinaiseen tilintarkastuslakiin (936/1994). Hallinnon tarkastus ja sen sisältyminen tilintarkastuksen kohteeseen ovat sisällöllisesti säilyneet muuttumattomina myöhemmissä tilintarkastuslain kokonaisuudistuksissa.

Hallinnon tarkastuksen keskeisenä tehtävänä on antaa tietoa yhtiön johdon toiminnan lainmukaisuudesta. Hallinnon tarkastuksen tarpeellisuutta voidaan selittää päämies-agentti-teorian avulla.

Hallinnon tarkastuksen tarkoitusta määritettäessä keskeisellä sijalla on ollut linkki vastuuvapauden myöntämiseen. Tilintarkastaja arvioi tarkastuksensa yhteydessä johdon toiminnan lainmukaisuutta ja tilintarkastajan raportointi antaa osakkeenomistajille tietoa päätöksenteon tueksi. Tilintarkastuskertomuksen käyttäjän tehtäväksi jää mahdollisen tilintarkastuskertomuksessa esitetyn huomautuksen merkityksen arvioiminen ja mahdollisesti siihen reagoiminen.

Tilintarkastuslakiin säännös otettiin vuoden 1978 osakeyhtiölain (734/1978) 10 luvun 10 §:stä.

*”Jos tarkastuksessa havaitaan, että yhtiön hallituksen jäsen, toimitusjohtaja tai hallintoneuvoston jäsen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muutoin rikkonut tätä lakia tai yhtiöjärjestystä, on kertomuksessa tehtävä siitä muistutus”.*

Osakeyhtiölain säännökseen on viitattu vuoden 1994 tilintarkastuslain (936/1994) esitöissä<sup>1</sup>. Hallituksen esityksen mukaan säännöksen siirtämisellä tilintarkastuslakiin ei haluttu muuttaa säännöksen sisältöä tai sen soveltamisen vakiintunutta käytäntöä. Sittemmin tilintarkastajan huomautusvelvollisuutta koskeva säännös on säilynyt tilintarkastuslaissa vastaavan sisältöisenä ja osakeyhtiölaissa ollut ilmaisu *”tätä lakia tai yhtiöjärjestystä”* muutettiin tilintarkastuslakiin tuotaessa kattamaan myös muut yhteisömuodot ja säätiöt. Lain esitöiden perusteella tarkoitus ei ollut laajentaa tarkastusta kattamaan muiden lakien kuin nimenomaisen yhteisölain noudattamisen tarkastusta.

Tilintarkastuslain säännöksen esikuvana on ollut Ruotsin osakeyhtiölain säännös, joka on edelleen saman sisältöinen eli tilintarkastajan huomautusvelvollisuus kohdistuu Ruotsissa vain osakeyhtiölain, tilinpäätöslain ja yhtiöjärjestyksen rikkomiseen<sup>2</sup>.

Suomen ja Ruotsin lisäksi Norjan tilintarkastuslainsäädännössä on säädetty hallinnon tarkastuksesta<sup>3</sup>. Muussa kansainvälisessä vertailussa lainsäädäntöön sisältyvä erillinen säännös hallinnon tarkastuksesta on harvinainen.

<sup>1</sup> HE 295/1993: 31–32.

<sup>2</sup> Aktiebolagslag (2005:551) ”Revisorns skyldighet enligt andra stycket andra meningen 9 kap. 33 § ABL avser anmärkningar när en styrelseledamot eller verkställande direktör vid fullgörandet av sitt uppdrag har brutit mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen.”

<sup>3</sup> Ks. Lov om revisjon og revisorer (LOV-2020-11-20-128) 9:1 § ja 9:7 §.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

Pitkästä historiasta huolimatta hallinnon tarkastuksen sisältö ei ole riittävällä tavalla jäsentynyt. Kotimaisen säännöksen eri vaiheiden esitöissä on osittain määritelty hallinnon tarkastuksen sisältöä. Hallinnon tarkastuksesta on käyty keskustelua ja sitä on käsitelty kirjoissa ja artikkeleissa. Osallitaan hallinnon tarkastuksen sisältöä on määrittänyt myös ammattikunnan vakiintunut käytäntö. Hallinnon tarkastuksen sisältöä ei ole kuitenkaan kokonaisvaltaisesti jäsennetty, ja tarve hallinnon tarkastuksen sisällön täsmentämiseksi on tullut selvästi esiin niin ammattikunnan kuin sen sidosryhmien taholta.

Hallinnon tarkastuksen sisällön täsmentämistarvetta on arvioitu myös työ- ja elinkeinoministeriön (TEM) työryhmässä.<sup>4</sup> TEMin työryhmä totesi hallinnon tarkastuksen olevan tärkeä osa tilintarkastusta, ja sen tulee jatkossakin olla tarkastuksen kohteena. TEMin työryhmä totesi myös, että tarkastuksen sisältö on epämääräinen ja sitä tulee täsmentää.

Työ – ja elinkeinoministeriö pyysi alkuvuonna 2018 Suomen Tilintarkastajat ry:tä selkiyttämään hallinnon tarkastuksen sisältöä. Yhdistys päätti ottaa tehtävän vastaan ja perusti kokoonpanoltaan laajapohjaisen työryhmän laatimaan hallinnon tarkastuksesta suositusta. Työryhmä otti työnsä alkuvaiheessa yhdeksi lähtökohdaksi Ruotsin tilintarkastajayhdistyksen (FAR) ohjeen hallinnon tarkastuksesta<sup>5</sup> tunnistaen kuitenkin, ettei se sovellu Suomeen sellaisenaan.

Työryhmä katsoi, että sen laatiman suosituksen tulee olla sellainen, että se soveltuu erityyppisten, eri toimialoilla toimivien, erikokoisten ja elinkaarensa eri vaiheissa olevien yritysten hallinnon tarkastukseen. Työryhmä katsoi myös, että eri yhteisöjen ja säätöiden välillä on siinä määrin eroavaisuuksia, että suosituksessa kannattaa keskittyä osakeyhtiön hallinnon tarkastukseen.

Tilintarkastuslaissa on säädetty, että hallinto on osa tilintarkastuksen kohdetta ja siitä, miten hallinnon tarkastuksesta raportoidaan kertomuksessa. Hallinnon tarkastuksen keskeisin sisältö määritetty raportointivelvoitteen kautta eli siitä, mistä tilintarkastajan tulee huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa.

Tarkastuksen sisältö ja laajuus on jätetty laissa sääntelemättä. Laissa ei siten ole säädetty hallinnon tarkastuksen tekemisestä. Työryhmä totesi, että hallinnon tarkastukseen kuuluu myös tarkastuksen suunnittelu, riskien arviointi ja tarkastustoimenpiteistä päättäminen. Koko tarkastusprosessi on käsitelty suosituksessa.

Keskeisimpiä kysymyksiä suositusta laadittaessa on ollut sen määrittäminen, minkä säädösten noudattamista tilintarkastaja tarkastaa ja minkä säädösten rikkomisesta tilintarkastaja huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa. Huomautusvelvollisuus kattaa nimenomaisen yhteisölain, toisin sanoen osakeyhtiössä osakeyhtiölain säännöksen rikkomisen, kuten myös yhtiöjärjestyksen rikkomisen. Sama koskee säädöksiä, joihin tuossa laissa (osakeyhtiölaissa) nimenomaisesti viitataan. Erytysääntelyn osalta asiaa on jäsennetty vaihtelevasti niin lain esitöissä kuin kirjallisuudessaakin, mistä syystä myös tulkinta säännöksen sisällöstä on vaihdellut.

<sup>4</sup> Työ ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2018: Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä s. 53.

<sup>5</sup> RevR 209 Förvaltningsrevision.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

Tilintarkastajan huomautusvelvollisuuden tunnistettiin työryhmässä linkittyvän vahvasti osakeyhtiölain mukaiseen johdon vahingonkorvausvelvollisuuteen. Tilintarkastaja on osa osakeyhtiölain mahdollistamaa johdon valvontaa ja tilintarkastus tukee omalta osaltaan osakkeenomistajien suorittamaa johdon mahdollisen vahingonkorvausvastuun arviointia. Tilintarkastajan tehtävänä ei ole kuitenkaan ottaa kantaa siihen, tulisiko vahingonkorvauskanne nostaa vai ei. Tilintarkastajan tehtävänä on raportoida johdon moitittavasta toiminnasta ja osakkeenomistajien tehtävänä on päättää, mihin toimenpiteisiin he tietojen perusteella ryhtyvät.

Työryhmän näkemyksen mukaan hallinnon tarkastuksessa on pitkälti kysymys enemminkin johdon toiminnan asianmukaisuuden arvioinnista kuin yksittäisten yhtiötä velvoittavien erityisnormien rikkomisen tai noudattamisen arvioimisesta. Siten suositus on rakennettu sen mukaan, että hallinnon tarkastuksessa arvioidaan, onko yhtiön johto noudattanut osakeyhtiölaissa säädettyä huolellisuusvelvoitettaan, missä arvioinnissa huolellisuusvelvoitteen rikkominen edellyttää olennaisuus- ja ilmeisyyskriteerien täyttymistä<sup>6</sup>. Työryhmä tunnistaa, että sen jäsenystapa poikkeaa aiemmasta tavasta jäsentää hallinnon tarkastuksen sisältö soveltuvien erityislakien tai muiden normien kautta.

Työryhmä pitää jäsenystavan sitomista huolellisuusvelvollisuuteen perusteltuna, sillä siinä huomioidaan erityyppisten eri toimialoilla toimivien, erikokoisten ja elinkaarensa eri vaiheessa olevien yritysten toisistaan poikkeava toimintaympäristö ja siihen liittyvä sääntely. Johdon tehtävänä on tunnistaa yrityksen toimintaympäristö ja siinä sovellettavat normit. Tilintarkastajan tehtävä puolestaan on arvioida, onko johto toiminut tältä osin huolellisesti ja raportoida, jos tilintarkastajalla on sen suhteen huomautettavaa.

Työryhmä pitää jäsenystä perusteltuna myös sen vuoksi, että se mahdollistaa sen huomioon ottamisen, että huolellisuusvelvoite elää ajassa. Hallinnon tarkastukselle annettava sisältö voi muuttua ajan myötä.

---

<sup>6</sup> Hallinnon tarkastus on laillisuustarkastusta, liiketoimintaan kuuluu tyypillisesti myös riskin ottaminen, joka edellyttää yhtiön johdon harkintaa. Johdon tarkoituksenmukaisuusharkinta (ml. business judgement rule) ei ole hallinnon tarkastuksen kohteena.

## 1 Johdanto

Tämä osakeyhtiön hallinnon tarkastusta koskeva suositus on laadittu ensisijaisesti osakeyhtiön hallinnon tarkastuksen sisällön selventämiseksi ja tilintarkastajan työn tueksi. Suositus lisää myös ymmärrystä tilintarkastajan työn sisällöstä, joten siitä saattaa olla hyötyä esimerkiksi tarkastuksen kohteena oleville yhtiöille ja niiden sidosryhmille.

Tätä suositusta suositellaan sovellettavaksi 15.12.2021 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksessa. Aikaisemmalle soveltamiselle ei ole estettä.

Suositus koskee tilintarkastuslaissa säädetyt hallinnon tarkastuksen tekemistä. Hallinnon tarkastus on osa tilintarkastuslain (1141/2015, TTL) 3:1 §:n mukaista tilintarkastusta, joka kattaa kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastuksen. Keskeisin säännös sisältyy tilintarkastajan velvollisuuteen antaa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuslain 3:5.5 §:n mukainen huomautus, mikäli sille on säännöksen mukaan aihetta. Säännös määrittelee hallinnon tarkastuksen tavoitteen, sisällön sekä sen, kenen toimintaan hallinnon tarkastus kohdistuu.

Tilintarkastuslain 3:5.5 §:n mukaan *”Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on:*

1. *syyllystynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai*
2. *rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.”*

Suositus käsittelee osakeyhtiön hallinnon tarkastusta.<sup>7</sup> Suosituksessa on johdantoluvun lisäksi neljä päälukua, jotka on jäsennellyt tilintarkastusprosessin vaiheiden mukaisesti. Luku 2 käsittelee hallinnon järjestämistä koskevia osakeyhtiön johdon tehtäviä. Luku 3 käsittelee hallinnon tarkastuksen luonnetta, ajoitusta ja laajuutta. Luku 4 käsittelee hallinnon tarkastuksen toteutusta ja luku 5 tilintarkastajan raportointia.

Tilinpäätöksen tilintarkastusta koskeviin ISA-standardeihin<sup>8</sup> sisältyy useita sellaisia osa-alueita, jotka liittyvät myös hallinnon tarkastukseen. ISA-standardeista on löydettävissä näkökulmia hallinnon tarkastuksen suorittamiseen, mutta ne eivät sellaisenaan määrittele hallinnon tarkastusta<sup>9</sup>. Tässä suosituksessa ei käsitellä ISA-standardien suhdetta hyvään tilintarkastustapaan.

<sup>7</sup> Suositus ei sovellu sellaisenaan kirjanpitolain (1336/1997) 1:9 §:n mukaisen yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön (PIE-yhteisö) hallinnon tarkastuksen ohjeistukseksi. Myös muissa yhteisömuodoissa ja säätiöissä saattaa olla sellaisia erityispiirteitä, joiden vuoksi suositus ei sellaisenaan sovellu niiden hallinnon tarkastukseen.

<sup>8</sup> ISA-standardeilla (International Standards on Auditing) tarkoitetaan kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n yhteydessä toimivan IAASB-komitean (International Auditing and Assurance Standards Board) antamia kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja.

<sup>9</sup> Esimerkiksi seuraavissa ISA-standardeissa mainitaan tarkastustoimenpiteitä, jotka sivuavat tarkastuskohteen johdon toimien arviointia:

- ISA 240 Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa
- ISA 250 Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

## 2 Hallinnon järjestämistä koskevat johdon tehtävät

Osakeyhtiön johdolla tarkoitetaan hallitusta ja mahdollisia muita lakisäätisiä johdon toimielimiä eli toimitusjohtajaa, hallintoneuvostoa ja selvitystilassa nämä korvaavaa selvitysmiestä.<sup>10</sup>

Hallituksen keskeisenä tehtävänä ja vastuualueena on huolehtia hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Hallitus vastaa esimerkiksi siitä, että kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty ja että tilinpäätös ja tarvittaessa myös toimintakertomus laaditaan. Lakimääräiseen velvoitteeseen kuuluu myös hallituksen vastuu valvoa sitä, että kirjanpito on luotettavasti laadittu. (OYL<sup>11</sup> 6:2 §, OYL 8:3 §, KPL 2 luku, KPL 3:1 §, KPL 3:7 §)

Toimitusjohtajan tehtäviin kuuluu osakeyhtiön päivittäisen toiminnan operatiivinen johtaminen. Hän hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti. Toimitusjohtaja vastaa muun muassa siitä, että kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito on luotettavalla tavalla järjestetty (OYL 6:17.1 §). Yhtiön kirjanpidosta ja sen järjestämisestä säädetään tarkemmin kirjanpitolaissa, jossa annetaan määräyksiä muun muassa tositteista, kirjausketjusta ja kirjanpitoaineiston säilyttämisestä sekä tilinpäätöksen laadinnasta. (KPL 2 ja 3 luku).

Johdon tehtävänä on järjestää sisäinen valvonta, joka on eri yhtiöissä erilainen. Sisäinen valvonta voi ilmetä esimerkiksi kirjallisina ohjesääntöinä ja toimintavaltuuksina sekä niiden seurantana. Johdolla on myös ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta.

Johdon toimintaa ohjaavat osakeyhtiölain yleiset periaatteet, joiden ei nimenomaisesti voida katsoa edellyttävän tiettyä tointa tai toimenpidettä, vaan jotka ovat koko ajan taustalla yhtiön toiminnassa. Yleisiä periaatteita ovat esimerkiksi:

- Johdon tehtävä/huolellisuusvelvollisuus: ”Yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua” (OYL 1:8 §).
- Toiminnan tarkoitus: ”Yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin” (OYL 1:5 §).

- 
- ISA 260 Kommunikointi hallintoelinten kanssa
  - ISA 265 Kommunikointi sisäisen valvonnan puutteellisuuksista hallintoelimille ja toimivalle johdolle
  - ISA 315 Olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla
  - ISA 501 Tilintarkastusevidenssi – erityisesti huomioon otettavia seikkoja tiettyjä eriä tarkastettaessa
  - ISA 550 Lähipiiri
  - ISA 560 Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat
  - ISA 570 Toiminnan jatkuvuus
  - ISA 580 Kirjalliset vahvistusilmoitukset.

<sup>10</sup> Osakeyhtiössä on aina oltava hallitus. Osakeyhtiölaki ei aseta velvollisuutta toimitusjohtajan valitsemiseen.

<sup>11</sup> Osakeyhtiölaki 624/2006.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

- Yhdenvertaisuus: ”Yhtiökokous, hallitus, toimitusjohtaja tai hallintoneuvosto ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella” (OYL 1:7 §).
- Pääoman pysyvyys: ”Yhtiön varoja voidaan jakaa vain siten kuin tässä laissa säädetään” (OYL 1:3.2 §).

Lisäksi johdon on otettava toiminnassaan huomioon yhtiöjärjestyksen määräykset. Osakkeenomistajat voivat yhtiöjärjestyksessä määrätä yhtiön toiminnasta. Yhtiöjärjestykseen ei voida ottaa määräystä, joka on osakeyhtiölain tai muun lain pakottavan säännöksen taikka hyvän tavan vastainen. (OYL 1:9 §).

Hallitus, hallituksen jäsen tai toimitusjohtaja ei saa noudattaa yhtiökokouksen, hallintoneuvoston tai hallituksen tekemää päätöstä, joka on osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen vastaisena pätemätön. (OYL 6:2 § ja 6:19 §).

Lain ja yhtiöjärjestyksen mukaiset velvoitteet ovat keskeisiä, kun arvioidaan johdon vastuuta, sillä velvoitteiden laiminlyönti voi aiheuttaa johdolle vahingonkorvausvastuun. Hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan on korvattava vahinko, jonka hän on tehtävässään 1:8 §:ssä säädetyn huolellisuusvelvoitteen vastaisesti tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhtiölle (OYL 22:1.1 §). Hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan on korvattava myös vahinko, jonka hän on tehtävässään muuten osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjестystä rikkomalla tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhtiölle, osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle (OYL 22:1.2 §).

Johdolla on edellä kuvattu vastuu toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä, riittävästä valvonnasta, huolellisesta toiminnasta ja tilinpäätöksen laatimisesta riippumatta siitä, onko yhtiöllä tilintarkastaja tai ei, mitä tilintarkastaja tilintarkastuksessaan havaitsee tai mitä hän tilintarkastuksen perusteella raportoi.

Varsinainen yhtiökokous käsittelee johdon vastuuvapautta. Vastuuvapauspäätös koskee päättynyttä tilikautta<sup>12</sup>. Yhtiökokous voi tarvittaessa päättää yhtiön lukuun ajettavasta vahingonkorvauskanteesta. Osakkeenomistajien, velkojien, sopimuskumppanien ja muiden osapuolten mahdollisuus vaatia vahingonkorvausta on osakeyhtiölaissa edellä kuvatulla tavalla rajoitettu vahinkoihin, jotka johtoon kuuluva henkilö on aiheuttanut rikkomalla osakeyhtiölakia taikka yhtiöjärjестystä.

<sup>12</sup> Tilikausi, jota koskeva tilinpäätös kyseisessä yhtiökokouksessa vahvistetaan.



<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

### 3 Hallinnon tarkastuksen luonne, ajoitus ja laajuus

#### 3.1 Hallinnon tarkastuksen ydin

Hallinnon tarkastus on lähtöisin tarpeesta saada yhtiökokoukseen kokoontuville osakkeenomistajille riippumattomalta tilintarkastajalta informaatiota johdon toiminnan lainmukaisuudesta.

Hallinnon tarkastuksen ydin sisältyy tilintarkastuslain 3:5.5 §:n mukaiseen velvollisuuteen antaa tilintarkastuskertomuksessa huomautus, mikäli sille on kyseisen säännöksen mukaan aihetta. Säännöksen tavoitteena on, että tilintarkastuskertomuksen lukijat saavat tilintarkastajalta informaatiota johdon toiminnan lainmukaisuudesta. Tätä informaatiota voidaan tarvita muun muassa silloin, kun osakkeenomistajat varsinaisessa yhtiökokouksessa päättävät vastuuvapaudesta.

Yhtiöiden toiminta ja olosuhteet vaikuttavat hallinnon tarkastuksen sisältöön, jolloin tarkastus muotoutuu erilaiseksi erityyppisissä osakeyhtiöissä. Tyypillisesti hallinnon tarkastuksen laajuuteen ja sisältöön vaikuttavia seikkoja ovat muun muassa yrityksen koko, omistus pohja, toiminnan luonne ja riskit, rahoitus, yhtiön taloudellinen tilanne sekä toimiala.

Esimerkiksi jos yhtiöllä on vain yksi osakkeenomistaja, yhdenvertaisuusperiaate ei ole relevantti asia. Sen sijaan lähipiirtransaktioita ja velkojensuojaa koskevat näkökulmat voivat tällöin nousta keskeisempään rooliin. Jos osakkeenomistajia on useampia, voivat yhdenvertaisuuskysymykset korostua hallinnon tarkastuksessa.

#### 3.2 Hallinnon tarkastuksen kohdentaminen ja ajoitus

Tilintarkastuslain 3:1 §:n mukaan tilintarkastuksen kohteena on tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto<sup>13</sup>. Hallinnon tarkastus ei ole erillinen kokonaisuus vaan kiinteässä yhteydessä muuhun tilintarkastustyöhön, eli kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastukseen. Tilintarkastusta suorittaessaan tilintarkastajan tulee ottaa huomioon hallinnon tarkastuksen näkökulma. Hallinnon tarkastuksen havainnot ja johtopäätökset perustuvat suurelta osin kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastuksen perusteella tehtyihin havaintoihin. Hallinnon tarkastus suoritetaan lähtökohtaisesti saman aineiston ja tiedon perusteella, jota käytetään ja saadaan tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuksessa. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastuksessa tehtyjä havaintoja tarkastellaan hallinnon tarkastuksen näkökulmasta ja ne voivat vaikuttaa hallinnon tarkastuksen suuntaamiseen ja johtaa lisäaineiston hankkimiseen.

Tilintarkastus kohdistuu ensisijaisesti siihen tilikauteen, jolta tarkastettava tilinpäätös on laadittu. Tilintarkastuksessa tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä myös siitä, onko tilinpäätöspäivän

<sup>13</sup> Vertaa kuitenkin Ruotsi, jonka osakeyhtiölaissa (2005:551) hallinto on tarkastuksen kohteena määritetty täsmällisemmin eli hallituksen ja toimitusjohtajan hallinnoksi. ABL 9 kap. 3 §: ”Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.”

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän väliset tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, otettu tilinpäätöksessä asianmukaisesti huomioon. Tilintarkastaja huomioi tässä yhteydessä tekemänsä havainnot myös hallinnon tarkastuksessa. Tilintarkastaja ei näin ollen ole velvollinen tarkastamaan hallituksen tai toimitusjohtajan toimintaa tilinpäätöspäivän jälkeen muilta osin kuin mitä tilinpäätöksen tilintarkastus edellyttää.

Hallinnon tarkastuksessa saatetaan syventää sellaisten aihealueiden tarkastusta, jotka ovat osa (tilinpäätöksen ja kirjanpidon) tilintarkastusta. Hallinnon tarkastuksen ja muun tilintarkastuksen välistä suhdetta ja kytkentää toisiinsa voidaan kuvata seuraavalla esimerkillä:

Esimerkki: Tilinpäätösnormisto sisältää vaatimuksia lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien kirjanpitokäsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, jotta tilinpäätösten käyttäjät ymmärtäisivät kirjanpitovelvollisen lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien luonteen ja niiden todelliset tai mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen. Tilintarkastajan on muodostettava riittävä käsitys lähipiirisuhteista ja lähipiiriliiketoimista pystyäkseen toteamaan 1) tilinpäätöksen tilintarkastamisen näkökulmasta, onko lähipiiritapahtumat esitetty tilinpäätöksessä normiston mukaisesti, ja 2) hallinnon tarkastuksen näkökulmasta, onko lähipiiritransaktioissa noudatettu huolellisuusvelvoitetta, missä arvioinnissa huolellisuusvelvoitteen rikkominen edellyttää olennaisuus- ja ilmeisyyskriteerien täyttymistä.

Tilintarkastajan tulee osana kirjanpidon ja tilinpäätöksen tilintarkastusta hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä kokonaisuutena väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Olennainen virheellisyys voi tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuksen näkökulmasta aiheutua niin johdon kuin työntekijän toiminnasta, kun taas hallinnon tarkastus kohdistuu ainoastaan lakisääteisen johdon toiminnan arviointiin.

Merkitystä ei ole sillä, kuuluvatko tarkastustoimenpiteet tilinpäätöksen tarkastukseen vai hallinnon tarkastukseen. Tilintarkastuskertomuksessa sen sijaan tilinpäätöstä koskevat lausunnot ja hallinnon tarkastusta koskevat huomautukset esitetään toisistaan erillisinä.

### 3.3 Hallinnon tarkastus on laillisuustarkastusta

Hallinnon tarkastus, kuten muukin tilintarkastus, on luonteeltaan laillisuustarkastusta. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja tarkastaa yhtiön johdon toiminnan lainmukaisuutta. Tilintarkastuksessa ei siten tule puuttua tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Tarkastus ei näin ollen kohdistu siihen, kuinka taitavasti yhtiön hallintoelimet ovat toimineet. Kyse ei myöskään ole johdon toiminnan tuoksellisuuden arvioinnista.

Osakeyhtiön liiketoimintaan kuuluu liiketaloudellisten riskien ottaminen. Johdon huolimattomasta menettelystä ei ole kysymys silloin, kun päätöksentekohetken olosuhteisiin nähden asianmukaiseen harkintaan ja selvityksiin perustuvat liiketoimintapäätökset jälkikäteen osoittautuvat

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

epäonnistuneiksi. Tilintarkastaja arvioi päätösten lainmukaisuutta eikä ota kantaa liiketaloudellisiin tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Hallinnon tarkastukseen kuuluva johdon toiminnan huolellisuuden arviointi on tästä syystä suppeampaa kuin yhtiöoikeudellisen business judgement -periaatteen sisältö<sup>14</sup>.

Esimerkiksi tilanteessa, jossa yhtiön hallitus on hyväksynyt yhtiön kannalta merkittävän sopimuksen, tilintarkastajan saattaa olla aiheellista arvioida, onko päätösprosessissa havaittavissa olenaisuus- ja ilmeisyyuskriteerit ylittäviä osakeyhtiölain vastaisuuksia. Sen sijaan tilintarkastajan tehtävänä ei ole arvioida, onko sopimus yhtiön kannalta tarkoituksenmukainen ja liiketaloudellisesti kannattava.

### 3.4 Hallinnon tarkastuksen laajuus ja sisältö

Hallinnon tarkastuksen sisältö määrittyy erityisesti tilintarkastuslaissa säädetyin huomautusvelvollisuuden perusteella. Tilintarkastajan on huomioitava raportointivelvollisuus tarkastuksen suunnittelussa ja toteuttamisessa.

”Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on:

- 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai
- 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestyksestä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.” (TTL 3:5.5 §)

#### 3.4.1 Yhteisöä koskevan lain tai yhtiöjärjestyksen rikkominen

Tilintarkastajan on arvioitava hallinnon tarkastuksessa, onko yhtiön johto rikkonut yhteisöä koskevaa lakia. Lainsäädäntöhistorian ja sen perusteella vakiintuneen käytännön mukaisesti tämä laki on osakeyhtiön tilintarkastuksessa osakeyhtiölaki.<sup>15</sup>

Seuraavassa asia jaotellaan 1) osakeyhtiölain nimenomaisen säännöksen tai yhtiöjärjestyksen, 2) osakeyhtiölaissa viitattujen säännösten ja 3) johdon huolellisuusvelvollisuuden rikkomiseksi.

<sup>14</sup> Ks. Työ ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2018: Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä s. 20–21: ”Tarkastus voi yleensä käytännössä kohdistua lähinnä siihen, onko päätösprosessissa ja päätösten toimeenpanossa noudatettu edellytettyä huolellisuutta. Johdon huolellisuusvelvollisuuden ja business judgement rule -säännöksen vastaisia toimia voivat kuitenkin olla myös esim. puutteellinen selvitystyö merkittäviä päätöksiä tehdessä tai epäjohdonmukainen päätös taustamateriaalin valossa, joiden huomaaminen olisi usein tilintarkastajalle käytännössä mahdotonta.”

<sup>15</sup> Ks. suosituksen esipuhe, jossa on käsitelty tätä kysymystä.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

### *Osakeyhtiölain nimenomaisten säännösten tai yhtiöjärjestyksen rikkominen*

Tilintarkastaja suunnittelee hallinnon tarkastukseen liittyvät toimenpiteet siten, että hänen olisi mahdollista havaita, onko johto rikkonut jotakin osakeyhtiölain nimenomaista säännöstä tai yhtiöjärjestystä. Tilintarkastaja voi esimerkiksi yhtiötä koskeviin kaupparekisterimerkintöihin tutustumalla selvittää onko yhtiön johto hoitanut velvoitteensa.

### *Osakeyhtiölaissa viitattujen säännösten rikkominen*

Osakeyhtiölakiin sisältyy säännöksiä, joissa viitataan jonkin muun lain, kuten kirjanpitolain (OYL 8:3) ja kaupparekisterilain (OYL 2:8) noudattamiseen. Myös näiden osalta tarkastustoimenpiteet suunnitellaan siten, että tilintarkastajan olisi mahdollista havaita, mikäli kyseisiä säännöksiä on rikottu.

Esimerkiksi KPL 2:9 §:n mukaan tilinpäätös, kirjanpidot, tositteet ja muu kirjanpitoaineisto on säilytettävä huolellisesti KPL 2:7 §:n vaatimukset täyttävällä tavalla siten, että niiden tarkastelu Suomesta käsin on mahdollista viranomaiselle ja tilintarkastajalle ilman aiheetonta viivettä.

Tilintarkastaja voi suunnitella tarkastuksen kohteena olevan tilikauden kirjanpitoaineiston tarkastuksen siten, että tilintarkastaja varmistuu aiempienkin tilikausien kirjanpitoaineiston säilyttämisestä kirjanpitolain säännösten mukaisesti.

### *Johdon huolellisuusvelvollisuudesta seuraavien velvollisuuksien rikkominen*

Osakeyhtiölaissa säädetty huolellisuusvelvoite edellyttää, että johto toimii huolellisesti myös muun yhtiötä koskevan sääntelyn kuin osakeyhtiölain mukaisesti. Yhtiön johdon velvollisuutena on tuntea yhtiön toimintaa keskeisesti sääntelevät normit. Johdon velvollisuutena on myös huolehtia siitä, että näitä normeja noudatetaan.

Johto on voinut täyttää velvollisuutensa esimerkiksi luomalla menettelytavat, joilla valvotaan yhtiön toiminnan kannalta keskeisten normien noudattamista yhtiössä.

Tilintarkastajan velvollisuutena on tarkastella johdon toimintaa. Tässä keskeistä on pyrkiä tunnistamaan tilanteet, jossa yhtiön johto on rikkonut olennaisuus- ja ilmeisyyskriteerit täyttävällä tavalla huolellisuusvelvoitettaan. Tämä voisi ilmetä esimerkiksi siten, että huolellisuusvelvoitetta ei ole noudatettu, kun toiminnassa ei ole huomioitu keskeistä yhtiötä koskevaa erityislainsäädäntöä. Huolellisuusvelvoitteen arviointi kytkeytyy tällöin erityisesti asiakirjoihin, joita tilintarkastaja käy läpi osana kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastusta.

Tilintarkastajalta ei voida kuitenkaan edellyttää niin syvällistä yhtiön ja sen toimintaa koskevien erityisnormien tuntemusta, että hän voisi olennaisenkaan havainnon osalta raportoida yhtiön toimintaa koskevan erityisnormin muusta kuin selvästä rikkomisesta.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

### 3.4.2 Teko tai laiminlyönti, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan

Tilintarkastuslaissa säädetty huomauttamisvelvollisuus edellyttää hallinnon tarkastuksessa myös sen arvioimista, onko yhtiön johto syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan olennaisissa ja selvissä tapauksissa.

Yhtiölle aiheutuneesta taloudellisesta vahingosta vastaa ensisijaisesti yhtiö. Osakeyhtiön johtoon kuuluva henkilö on korvausvastuussa vahingosta, jonka hän osakeyhtiölain huolellisuusvelvoitetta rikkomalla tahallaan tai huolimattomuudesta on aiheuttanut osakeyhtiölle (OYL 22:1.1 §).

Vahinkoa koskevan raportoinnin edellytys on sen tunnistaminen, onko hyvän tilintarkastustavan laajuudessa kootun tilintarkastusaineiston perusteella selvää, että yhtiölle on aiheutunut vahinkoa. Jos tilintarkastaja tunnistaa tällaisen vahingon, hänen täytyy vielä selvittää, onko yhtiön johdon vastuu siitä ilmeinen. Tähän sisältyy esimerkiksi syy-yhteyden ja sen ennakoitavuuden arviointi. Vahingonkorvausvastuu saattaa seurata esimerkiksi yhtiökokouksen päätösten noudattamatta jättämisestä.

Tilintarkastajalla ei yleensä ole varmuutta siitä, onko vahinkoa syntynyt tai onko johto syylistynyt vahingonkorvauksen aiheuttavaan tekoon tai laiminlyöntiin. Tilintarkastajan tulee hallinnon tarkastuksessa havaitsemansa vahingon osalta pyrkiä selvittämään, ovatko vahingonkorvausvastuun edellytykset olemassa. Hankaluutta arvioinnissa aiheuttaa se, että johdon vahingonkorvausvelvollisuus voi syntyä lievänsä tuottamuksen perusteella. Tilintarkastaja ei ole vastuukysymysten asiantuntija eikä tilintarkastajalla ole tehtävänsä puitteissa useinkaan mahdollisuutta arvioida kattavasti syyllisyys- ja vastuunjakokysymyksiä, kuten syy-yhteyttä. Tämän vuoksi tilintarkastajan raportointivelvollisuus koskee vain olennaisia ja selviä tilanteita.

Vahingonkorvausvelvollisuuden syntyminen yleisen huolellisuusvelvoitteen rikkomisen perusteella ei edellytä osakeyhtiölain muun säännöksen rikkomista tai yhtiöjärjestyksen vastaista toimintaa. Johdon toiminnan huolellisuutta arvioidaan objektiivisen mittapuun mukaan. Lähtökohtana on se, miten huolellinen henkilö toimisi vastaavassa tilanteessa.

Johdon toiminnan yleisen huolellisuusvelvoitteen rikkominen voi osakeyhtiölain mukaan aiheuttaa korvausvastuun yhtiötä, mutta ei muita tahoja kohtaan. Täyttymistä voidaan arvioida muun muassa sen perusteella, tavoitellaanko toimenpiteillä yhtiön etua sekä perustuvatko toimenpiteet asianmukaiseen valmisteluun ja harkintaan.

Huolellisuusvelvoite saattaa rikkoutua esimerkiksi sen vuoksi, että johto ei ole noudattanut yhtiökokouksen päätöstä tai se on laiminlyönyt sisäisen valvonnan.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

### 3.5 Olennaisuus ja ammatillinen harkinta

Hallinnon tarkastuksessa sovelletaan olennaisuusperiaatetta kuten tilintarkastuksessa yleisesti muutenkin. Hallinnon tarkastuksen suunnittelussa, tarkastustoimenpiteiden suorittamisessa ja havaintojen raportoinnissa keskitytään olennaisiin asioihin. Tilintarkastajan ammatillisen harkinnan merkitys korostuu hallinnon tarkastuksessa. Ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut tehdään vallitsevat olosuhteet huomioon ottaen, ja tilintarkastajan näkemys tilintarkastuskertomuksen käyttäjien informaatiotarpeista sekä asian merkityksellisyys ja/tai luonne taikka nämä yhdessä vaikuttavat ratkaisuihin.

Tilintarkastaja arvioi, minkä tyyppisten ja kokoisten rikkomusten tai laiminlyöntien voidaan olettaa vaikuttavan tilintarkastuskertomuksen lukijoiden yhtiötä ja sen toimivaa johtoa koskevaan päätöksentekoon. Tilintarkastuskertomusta luetaan yhdessä tilinpäätöksen ja mahdollisen toimintakertomuksen kanssa. Asioiden katsotaan olevan olennaisia, jos niiden yksin tai yhdessä voisi kohtuudella odottaa vaikuttavan lukijoiden päätöksentekoon. Tilintarkastaja huomioi määrällisten seikkojen lisäksi myös laadullisia seikkoja.

Hallinnon tarkastuksessa saattaa tapauskohtaisesti tulla arvioitavaksi ja raportoitavaksi asia, jota ei tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuksessa pidettäisi olennaisena. Tällainen asia saattaisi olla esimerkiksi osakeyhtiölain oman pääoman riittävyttä koskevan säännöksen rikkominen (OYL 20:23 §).

### 3.6 Riskiperusteisuus

Hallinnon tarkastusta ohjaa muun tilintarkastuksen tapaan riskiperusteisuus, jonka mukaan tilintarkastaja tekee hallinnon tarkastusta koskevan riskiarvion osana tilintarkastuksen riskiarviointia. Tehdyn riskiarvion perusteella tilintarkastaja suunnittelee hallinnon tarkastuksessa tehtävät tarkastustoimenpiteet.

Myös hallinnon tarkastuksen näkökulmasta tilintarkastajan on tunnettava riittävässä määrin tarkastuskohteensa. Tilintarkastaja perehtyy myös asiakasyhtiöönsä ja sen toimintaympäristöön sekä sen sisäiseen valvontaan, jotta hän voi muodostaa käsityksen yhtiön toiminnasta ja näin ollen hallintoon liittyvistä riskeistä. Hallinnon tarkastuksen kannalta merkityksellisiä seikkoja ovat muun muassa:

- yhtiön osakkeenomistajien määrä
- osakkeenomistajien osallistuminen yhtiön toimintaan,
- tapa, jolla yhtiön hallinto on järjestetty (hallintomalli)
- sisäisen valvonnan järjestäminen ja

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

- kuuluuko yhtiö konserniin.

Riskien arviointiin vaikuttaa myös johdon tietoisuus ja suhtautuminen toimintaa säänteleviin keskeisiin normeihin ja yhtiötä koskeviin velvoitteisiin. Johdon suhtautuminen voi näkyä muun muassa siinä, millaisia prosesseja ja toimintatapoja yhtiössä on olemassa.

### 3.7 Hallinnon tarkastuksen rajoitukset

Hallinnon tarkastus rajoittuu lähtökohtaisesti tietoihin, joita tilintarkastaja saa käyttöönsä muun tilintarkastuksen yhteydessä (kuten pöytäkirjat ja sopimukset). Tilintarkastaja arvioi toiminnan lainmukaisuutta yleensä kirjanpito- ja pöytäkirja-aineiston pohjalta. Pienissä yrityksissä pöytäkirja-aineisto on tyypillisesti melko suppea, jolloin arviointi perustuu tarvittaessa lisäksi yhtiön johdolle suunnattuihin tiedusteluihin.

Osakkaiden keskinäisiä suhteita tai yhtiön toimintaa koskevat osakassopimukset ja niiden noudattaminen eivät lähtökohtaisesti kuulu tilintarkastuksen kohteisiin. Poikkeuksena ovat tilanteet, joissa osakassopimuksen noudattaminen sisältyy yhtiöjärjestykseen tai yhtiökokous on tehnyt nimenomaisen päätöksen sen noudattamisesta.

Hallinnon tarkastuksessa esiin tulevat oikeudelliset asiat ovat monimutkaisia ja niiden arviointiin liittyy monia epävarmuustekijöitä. Tilintarkastajan tulee kuitenkin tehdä oma arviointinsa tarkastuksen aikana eikä hän voi jäädä odottamaan esimerkiksi lopullisia tuomioistuimen ratkaisuja. Tilintarkastajan ei edellä esitetty huomioon ottaen tule ottaa ehdottomia kannanottoja riidanalaisiin tai oikeudellisesti tulkinnanvaraisiin seikkoihin. Raportoinnissa tulee tuoda esiin havaittu asia ja sen merkitys. Tilintarkastajalta ei edellytetä johtopäätöstä tarkastuksessa esiin tulevista yhtiöoikeudellisista tai mahdolliseen vahingonkorvausvastuuseen liittyvistä asioista, jotka voivat olla monimutkaisia juridisia, viime kädessä tuomioistuinmenettelyssä näyttökysymyksinä ratkaistavia asioita.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

## 4 Hallinnon tarkastuksen toteutus

### 4.1 Hallinnon tarkastuksen suunnittelu

Hallinnon tarkastuksen lähtökohtana on hyvän tilintarkastustavan mukainen tilintarkastus. Olen-  
naisen tärkeää hallinnon tarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa on, että tilintarkastaja  
muodostaa riittävän käsityksen yhtiön toiminnasta ja toimintaympäristöstä sekä toimintaan koh-  
distuvasta sääntelystä. Siihen kuuluu myös käsitys sisäisestä valvonnasta ja ohjauksesta. Käsitys  
muodostetaan, jotta tilintarkastaja pystyy arvioimaan olennaiset riskit, tekemään suunnitelman ja  
hankkimaan riittävän tilintarkastusevidenssin.

### 4.2 Esimerkkejä tarkastuksen kohdentamisesta ja tarkastusalueista

Tilintarkastaja käyttää ammatillista harkintaa suunnitellessaan hallinnon tarkastuksen kohdenta-  
mista ja toimenpiteitä. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja tyypillisesti tutustuu ja perehtyy teh-  
tyihin päätöksiin, päätösten perusteisiin sekä toimenpiteisiin, joihin päätösten perusteella on ryh-  
dytty sekä muihin yhtiön hallinnon kannalta relevantteihin seikkoihin.

Tilintarkastaja kohdistaa tarkastuksensa tietyille johdon vastuualueille, joihin liittyen hän tekee tar-  
kastustoimenpiteitä tiettyihin asiakokonaisuuksiin ja asiakirjoihin.

Hallinnon tarkastuksessa toimenpiteitä kohdistetaan yleensä esimerkiksi seuraaville *johdon vas-  
tuualueille*:

- päätöksenteon ja toiminnan lainmukaisuus sekä asioiden huolellinen hoito
- yhtiön edun ja toiminnan tarkoituksen edistäminen
- velkojensuojasäännösten noudattaminen
- osakkeenomistajien yhdenvertaisuus, mukaan lukien vähemmistönsuoja
- kirjanpidon lainmukaisuuden ja varainhoidon järjestäminen
- yhtiöjärjestyksen määräysten noudattaminen

Hallinnon tarkastuksen toimenpiteet kohdistuvat esimerkiksi seuraaviin *asiakokonaisuuksiin ja  
asiakirjoihin*:

- yhtiön hallinnon kokouspöytäkirjat ja hallintoelinten tekemät päätökset
  - Esimerkiksi perehtyminen tarkastuksen kohteena olevien toimielinten päätöksiin  
ja sen tarkastaminen, onko lain edellyttämät päätökset tehty ja mahdollisia



<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

yhtiökokouksen antamia ohjeita noudatettu ja onko keskeiset päätökset saatettu voimaan.

- sisäinen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen sekä lähipiirin tunnistaminen
  - Esimerkiksi keskeisten varallisuuserien hallinnointi, liiketoiminnalliset prosessit, kontrollit.
- yhtiön taloudellisen tilanteen ml. maksuvalmiuden ja oman pääoman riittävyyden seuranta sekä maksukyvyn riittävyyden arvioimiseen liittyvät näkökohdat varojenjakotilanteessa
- osakasluettelo
- merkittävät sopimukset, kuten keskeiset rahoitus- ja vakuusjärjestelyt
- johdon palkitseminen (esim. johtajasopimuksen noudattaminen)
- kirjanpidon ja varainhoidon sekä niiden valvonnan järjestäminen
- veroasioiden hoidon järjestäminen
- keskeiset viranomaisrekisteröinnit, kuten kaupparekisteritiedot
- sellaisten yksittäisten toimenpiteiden ja liiketapahtumien tunnistaminen ja tarkastaminen, jotka yhtiön toiminnan laajuus ja luonne huomioon ottaen ovat luonteeltaan epätavallisia tai merkitykseltään suuria.

Osana hallinnon tarkastusta käydään läpi osakkeenomistajien ja yhtiön välisiä liiketoimia siinä laajuudessa, että tarkastuksen perusteella on mahdollista arvioida osakeyhtiölain keskeisten periaatteiden olennaisia ja ilmeisiä rikkomuksia.

Edellä mainittuihin tarkastusalueisiin liittyviä tarkastustoimenpiteitä on sopeutettava yksittäisissä tapauksissa vallitsevien olosuhteiden mukaisesti. Esimerkiksi pieniä yhtiöitä tarkastettaessa tarkastustoimenpiteet voivat muodostua suurimmaksi osaksi tiedusteluista johdolta, koska virallisia tarkastettavia asiakirjoja ei välttämättä ole.

#### 4.3 Hallinnon tarkastus konserniin kuuluvissa yhtiöissä

Konsernirakenteen huomioimisesta on säädetty tilintarkastuslaissa seuraavasti:

- Tilintarkastajan valitseminen tytäryhtiölle (TTL 2:6.2 §):
  - ”Tytäryrityksen tilintarkastajaksi on valittava vähintään yksi emoyrityksen tilintarkastaja. Edellä sanotusta voidaan poiketa vain perustellusta syystä.”
- Konsernin tilintarkastus (TTL 3:2.1 §):

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

- o "Emoyrityksen tilintarkastajan on tarkastettava myös konsernitilinpäätös sekä varmistuttava siitä, että konserniin kuuluvien yritysten tilintarkastajat ovat suorittaneet tilintarkastuksen asianmukaisesti."

Tilintarkastajan velvollisuuksia koskevat nimenomaiset konsernisäännökset linkittyvät konsernitilinpäätöksen tarkastamiseen. Sen sijaan tilintarkastuslaissa ei ole erikseen määritelty konsernin tai siihen kuuluvien yhtiöiden hallinnon tarkastuksen sisältöä, vaan sääntely kohdistuu erillisyhtiöön. Täten konserniin kuuluvan osakeyhtiön hallinnon tarkastus pohjautuu muun hallinnon tarkastuksen tavoin osakeyhtiölain säännösten valvomiseen.

Osakeyhtiölaissa konsernisääntely tehdään yksittäistä yhtiötä koskevan sääntelyn kautta. Sääntelyn ydin ilmenee osakeyhtiön toiminnan keskeisistä periaatteista:

- Toiminnan tarkoitus (OYL 1:5 §): Yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin.
- Johdon tehtävä (OYL 1:8 §): Yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua.

Konserni, emoyhtiö ja tytäryhteisö on määritelty osakeyhtiölain 8 luvun 12 §:ssä, mutta näiden määrittelyiden merkitys rajautuu yksittäisiin rajoitteisiin ja tiedonantovelvollisuuksiin.<sup>16</sup>

Osakeyhtiölaakiin ei sisälly konserni-intressin käsitettä, ja siten yhtiön toiminnan tarkoituksena ja johdon toiminnan lähtökohtana on erillisyhtiön intressi.

Hallinnon tarkastuksessa kunkin konserniyhtiön toimia on arvioitava tarkastuksen kohteena olevan konserniyhtiön omista lähtökohdista. Käytännön hallinnon tarkastuksen tilanteet liittyvät silloin joko tytäryhtiön tilintarkastajana toimimiseen tai emoyhtiön tarkastamiseen.

Tytäryhtiöasemassa olevan osakeyhtiön hallinnon tarkastus rinnastuu tavanomaiseen hallinnon tarkastukseen. Konsernirakenteen ja konserniyhtiöiden välisten liiketoimien johdosta hallinnon tarkastuksen näkökohtia voi liittyä mahdollisen vähemmistöosakkeenomistajan asemaan, tytäryhtiön erillisvelkojan aseman turvaamiseen tai lähipiiriin.

Jos tarkastuksen kohteena on konsernin emoyhtiö, tilintarkastaja tarkastaa emoyhtiön hallinnon. Toiminnan luonteen mukaisesti emoyhtiön huolelliseen hoitoon sisältyy muun muassa konserniyhtiöiden keskinäisten suhteiden hallinnointi<sup>17</sup>. Lisäksi emoyhtiössä johdon velvollisuus arvioida jatkuvasti taloudellista tilannetta laajenee koskemaan koko konsernia.

Emoyhtiön tilintarkastajan työnkuva sisältää tavanomaisen erillisyhtiön hallinnon tarkastuksen lisäksi konserninäkökohtia, mutta emoyhtiön tilintarkastaja ei ole velvollinen lausumaan yksittäisten tytäryhtiöiden hallinnosta. Emoyhtiön johdon velvoitteista seuraa, että tilintarkastajan

<sup>16</sup> Mm. OYL 8:9 § konsernitilinpäätös, OYL 6:15 § tiedottaminen konsernisuhteen muodostumisesta ja taloudellisten tietojen toimittamisvelvoite.

<sup>17</sup> Ks. vuoden 1994 tilintarkastuslain (936/1994) 17 §:n 2 momentti, jonka mukaan "[e]moyrityksenä olevan yhteisön tai säätiön tilintarkastajan on myös tarkastettava konsernitilinpäätös sekä muutoinkin konserniin kuuluvien yhteisöjen ja säätiön keskinäisiä suhteita".

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

on kohdistettava toimenpiteitä konsernitilinpäätökseen ja konsernilaskentaan sekä niiden taustalla oleviin ohjaus- ja raportointijärjestelmiin. Käytännössä hallinnon tarkastuksen näkökulmasta tarkastus voi sisältää tutustumista taloudellista raportointia koskeviin ohjeisiin ja työkaluihin sekä konserniyhtiöiden keskinäisiä suhteita koskeviin hallinnointiperiaatteisiin.

## 5 Tilintarkastajan raportointi

Hallinnon tarkastuksen tuloksena voi tulla esiin havaintoja, joista tilintarkastajan harkinnan mukaan tulee kommunikoida tarkastuskohteelle.

Tilintarkastaja arvioi kuinka merkityksellisiä havainnot ovat ja missä vaiheessa sekä millä tavoin hän havainnoista kommunikoi. Tavanomaisesti tilintarkastaja kommunikoi havainnoistaan ensin johdolle ja tuo esille tarpeen ryhtyä toimenpiteisiin epäkohtien korjaamiseksi.

Tilintarkastajan tehtävänä on kuitenkin esittää havaintonsa ja päätelmänsä sellaisista seikoista, joilla tilintarkastajan arvion mukaan voi olla olennaista merkitystä osakeyhtiölain 22:1 §:n mukaista johdon vahingonkorvausvastuuta silmällä pitäen.

Tilintarkastajan hallinnon tarkastuksen raportointivelvollisuuden syntyminen edellyttää pääsääntöisesti kahden kriteerin, eli a) olennaisuuden ja b) ilmeisyyden täyttymistä.

Havainnon merkittävyyden ja muut olosuhteet huomioiden raportointi hallinnon tarkastuksesta voi tapahtua:

- Tilintarkastuskertomuksessa
  - Tilinpäätöstä koskevan lausunnon mukauttamisena ja/tai
  - Huomautuksena
  - Lisätietona<sup>18</sup>
- Tilintarkastuspöytäkirjassa
- Muuna kirjallisena raportointina
- Suullisena raportointina

<sup>18</sup> Lisätiedon antaminen hallinnon tarkastuksessa tehdyn havainnon perusteella on käytännössä harvinaista. Lisätieto ei korvaa huomautuksen antamista tilintarkastuskertomuksessa.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

## 5.1 Tilintarkastuskertomus

### 5.1.1 Huomautus yhteisöä koskevan lain tai yhtiöjärjestyksen rikkomisesta

#### *Osakeyhtiölain nimenomaisten säännösten tai yhtiöjärjestyksen määräysten rikkominen*

Silloin kun osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen rikkominen ei ole vähäinen ja epäolennainen, ja huomautuksen antamisen muut edellytykset täyttyvät, tilintarkastajan on annettava huomautus tilintarkastuskertomuksessa.

Velvollisuus antaa huomautus seuraa säännösten rikkomisesta siitä riippumatta, onko siitä aiheutunut vahinkoa.

Hallinnon tarkastukseen liittyvistä olennaisuus- ja ilmeisyysperiaatteista seuraa ettei vähäisestä säännöksen rikkomista kuitenkaan yleensä anneta huomautusta ja että säännöksen rikkominen pitää olla ilmeistä. Osakeyhtiölain nimenomaisten säännösten rikkomisia voivat esimerkiksi olla:

- osakeyhtiölain vastainen varojen jakaminen (OYL 13:1 §)
- negatiivista omaa pääomaa koskevan kaupparekisterimerkinnän tekemisen laiminlyönti (OYL 20:23 §)
- tilinpäätöksen [ja toimintakertomuksen] laatiminen myöhässä kirjanpitolain säännöstä rikkoen (OYL 8:3 §)
- hallituksen kokoonpano ei vastaa osakeyhtiölain säännöstä (OYL 6:8 §)

Yhtiöjärjestyksen määräysten rikkomisia voivat esimerkiksi olla:

- hallituksen kokoonpano ei vastaa yhtiöjärjestyksen määräystä tai toimitusjohtajaa ei ole nimetty
- yhtiökokousta ei ole pidetty yhtiöjärjestyksen mukaisesti

#### *Osakeyhtiölaissa viitattujen säännösten rikkominen*

Silloin, kun on rikottu osakeyhtiölain viittaussäännöksessä mainittua säännöstä tai säännöksiä, huomautus tilintarkastuskertomuksessa kohdistetaan siihen viitattuun säännökseen tai säännöksiin, joita on rikottu.

Esimerkki: (OYL 8:3 §:n) säännös kirjanpitolain soveltamisesta:

Osakeyhtiölain 8:3 §:n mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava kirjanpitolain ja OYL 8 luvun säännösten mukaisesti. Silloin kun tilintarkastaja tarkastusta suorittaessaan havaitsee, että kirjanpitolakia on rikottu sillä tavoin, että tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa, tilintarkastaja raportoi tämän tilintarkastuskertomuksessa ja mukauttaa tilinpäätöstä koskevaa lausuntoa sekä

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

antaa lisäksi huomautuksen. Huomautuksessa tilintarkastaja informoi tilintarkastuskertomuksen lukijaa nimenomaisesti kirjanpitolain rikkomisesta.

#### *Johdon huolellisuusvelvollisuuden rikkominen*

Tilintarkastajan raportointi johdon huolellisuusperiaatteen rikkomisesta edellyttää sitä, että huolellisuusperiaatteen rikkominen on a) olennaista ja b) ilmeistä.

Yhtiön johdon saatetaan katsoa rikkoneen huolellisuusvelvollisuuttaan, jos tarkastuksessa havaitaan, että yhtiön olennaista toimintaa keskeisesti sääntelevää normia on ilmeisesti rikottu, eikä johto ole luonut menettelytapoja niiden noudattamisesta.

Oheisena on esimerkkejä huomautuksen antamisesta johdon huolellisuusvelvollisuuden rikkomista koskevissa tilanteissa.

Esimerkki: Tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuksessa on havaittu olennaisia virheitä, jotka kertovat sisäisen valvonnan puutteista. Tilintarkastajan johtopäätöksen mukaan on ilmeistä, että yhtiön johto ei ole olennaisella tavalla noudattanut osakeyhtiölaissa säädettyä huolellisuusvelvoitetta. Tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksessa huomautuksen osakeyhtiölain huolellisuusvelvoitteen rikkomisesta.

Esimerkki: Yritys toimii toimialalla, jolla ympäristöluvut ovat keskeinen toiminnan edellytys. Tilintarkastaja on saanut tietoonsa, että yrityksessä on rikottu ympäristölainsäädäntöä eikä sen toiminta ole ympäristölupien mukaista. Lisäksi yhtiön johto ei ole millään tavalla pyrkinyt varmistumaan siitä, että yrityksessä noudatettaisiin ympäristölainsäädäntöä ja ympäristölupia. Tilintarkastajan johtopäätöksen mukaan on ilmeistä, että yhtiön johto ei ole olennaisella tavalla noudattanut osakeyhtiölaissa säädettyä huolellisuusvelvoitetta. Tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksessa huomautuksen osakeyhtiölain huolellisuusvelvoitteen rikkomisesta. Tilintarkastaja ei raportoi, mitä kaikkia ympäristölainsäädännön normeja toiminnassa on mahdollisesti rikottu.

#### *Muiden lakien rikkominen (kuin osakeyhtiölaki ja siinä viitattut lait)*

Tilintarkastuslaissa säädetty huomauttamisvelvollisuus ei edellytä, että tilintarkastaja raportois nimenomaisesti muiden lakien rikkomisesta, vaan niiden noudattamista arvioidaan johdon huolellisuusvelvoitteen noudattamisen kautta.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

### 5.1.2 Huomautus teosta tai laiminlyönnistä, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan

Tilintarkastajan tulee antaa huomautus tilintarkastuskertomuksessa, jos tilintarkastaja havaitsee yhtiön johtoon kuuluvan toimineen tavalla, josta saattaa seurata vahingonkorvausvastuu yhtiötä kohtaan<sup>19</sup>. ”Saattaa seurata” tarkoittaa vuoden 1978 osakeyhtiölain esitöiden mukaan, että johdon vahingonkorvausvastuu on ilmeistä. Tilintarkastajalla on huomauttamisvelvollisuus, jos johdon vastuu olennaisesta vahingosta on ilmeinen. Muussa tapauksessa tai jos asia on tulkinnanvarainen, huomauttamisvelvollisuutta ei ole.

Jos johdon tekoa tai laiminlyöntiä ei pystytä todentamaan, niin raportointivelvollisuutta ei ole. Jos johdon teko tai laiminlyönti sekä yhtiölle aiheutunut vahinko on ilmeisellä tavalla todettavissa tilintarkastuksessa muutoinkin kerätyn aineiston perusteella, niin raportointivelvollisuus on todennäköistä.

Tilintarkastuslain perusteella tilintarkastajalla ei ole huomauttamisvelvollisuutta silloin, kun johto on aiheuttanut vahinkoa jollekin muulle kuin yhtiölle, esimerkiksi osakkeenomistajalle tai velkojalle.

Tilintarkastajalla ei ole huomauttamisvelvollisuutta silloin, kun vahinko on aiheutunut yhtiölle, mutta se ei ole aiheutunut johdon toiminnasta tai laiminlyönnistä, vaan esimerkiksi yksittäisen, johtoon kuulumattoman osakkeenomistajan toiminnasta.

Yleisen huolellisuusvelvollisuuden tai muun yleisen yhtiöoikeudellisen periaatteen rikkomisen tulkinnallisuus on osakeyhtiölain tekstissäkin tunnistettu, mikä näkyy ns. käännetyn todistustaakan sääntelyssä: vahingonkorvausta vaativan on aina osoitettavaa edellä mainittu vastuuperuste toisin kuin eräissä muissa tilanteissa.<sup>20</sup> Tämä rajausta vaikuttaa myös, kun arvioidaan vahinkoperusteista huomautusvelvollisuutta. Kynnys huomauttamiseen huolellisuusvelvoitteen tai muun yleisen periaatteen rikkomisen johdosta on siksi korkeampi kuin osakeyhtiölain yksityiskohtaisen säännöksen rikkomisen vuoksi. Käytännössä tilintarkastajalla tulee olla vahva evidenssi siitä, että johto on ilmeisellä ja olennaisella tavalla rikkonut yhtiöoikeudellista periaatetta. Epäselvässä tilanteessa huomautusvelvollisuutta ei ole.

Vastuu koskee yhtiön johtoon kuuluvan tekoja ja laiminlyöntejä tehtävässään hallituksen jäsenenä tai toimitusjohtajana. Käytännössä tilintarkastajan arviointi koskee useimmiten hallitusta

<sup>19</sup> Vuoden 1978 osakeyhtiölain esitöiden (HE 1977/27:76–77) mukaan ”[j]os tilintarkastaja havaitsee jonkun yhtiön johtoon kuuluvan – toisin sanoen hallituksen tai hallintoneuvoston jäsenen taikka toimitusjohtajan – toimineen tavalla, josta ilmeisesti seuraa vahingonkorvausvastuu yhtiötä kohtaan, tulee 3 momentin mukaan muistuttaa tästä tilintarkastuskertomuksessa. Sitä vastoin hänellä ei ole muistuttamisvelvollisuutta, jos on epätietoista, onko yhtiön johto vastuussa tietyistä vahinkoa aiheuttaneesta toimenpiteestä tai laiminlyönnistä”.

<sup>20</sup> Osakeyhtiölain 22:1.3 §:n mukaan, ”jos vahinko on aiheutettu rikkomalla tätä lakia muulla tavalla kuin pelkästään rikkomalla 1 luvussa tarkoitettuja periaatteita tai jos vahinko on aiheutettu rikkomalla yhtiöjärjestyksen määräystä, vahinko katsotaan aiheutetuksi huolimattomuudesta, jollei menettelystä vastuussa oleva osoita menetelleensä huolellisesti”. Tässä on kyse tuottamusolettamasta. Tavallisesti sillä, joka väittää olevansa oikeutettu vahingonkorvaukseen, on todistustaakka korvausvastuun yleisten edellytysten kuten tuottamuksen olemassaolosta. OYL 22:1.3 §: mukaan johtohenkilön kuitenkin oletetaan menetelleen tuottamuksellisesti, jos: 1) vahinko on aiheutettu rikkomalla OYL:n yksityiskohtaisia säännöksiä tai yhtiöjärjestyksen määräyksiä. 2) vahinko aiheutetaan lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä oikeustoimella tai muulla siihen rinnastettavalla järjestelyllä (ns. lähipiiritransaktio).

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

kokonaisuutena tilintarkastajalla olevan informaation rajallisuudesta ja oikeudellisen arvioinnin haasteellisuudesta johtuen.

Esimerkki: Tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuksessa on havaittu väärinkäytös, josta on seurannut vahinkoa yhtiölle. On ilmeistä, että vahinko on aiheutunut johdon valvontavelvollisuuden laiminlyönnistä ja johdon huolellisuusvelvoitetta on olennaisesti rikottu. Tilintarkastaja antaa huomautuksen teosta tai laiminlyönnistä jos on ilmeistä, että siitä seuraa vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan.

Esimerkki: Hallitus rikkoo yhdenvertaisuusperiaatetta olennaisesti ja ilmeisesti ja sen seurauksena yhtiön osakkeenomistaja kärsii vahinkoa, mutta yhtiö ei. Tilintarkastajalle ei synny huomauttamisvelvollisuutta tilintarkastuslain 3:5.5 § 1 kohdan nojalla, koska vahinkoa ei ole aiheutettu yhtiölle. Sen sijaan tilintarkastajan tulee antaa huomautus mainitun säännöksen 2 kohdan nojalla, koska johto on rikkonut osakeyhtiölakia.

### 5.1.3 Huomautuksen laatiminen

Tilintarkastuskertomuksen huomautuskappaleessa viitataan siihen osakeyhtiölain kohtaan, jonka vastaisesti on toimittu. Poikkeuksena tästä ovat tilanteet, joissa rikotaan osakeyhtiölain viittaussäännöksessä mainittuja säännöksiä.

Tilintarkastuskertomuksessa huomautukset sijoitetaan Muut raportointivelvoitteet -pääosiossa omaan osioonsa, joka tilanteen mukaan otsikoidaan esimerkiksi "Huomautus" tai "Huomautukset". Hallinnon tarkastuksen havaintojen raportoinnista on tarkempaa ohjeistusta Suomen Tilintarkastajat ry:n julkaisemassa Tilintarkastajan raportointi -kirjassa.

Tilintarkastajan todetessa, että vain osa vastuuvollisista on syylistynyt huomautusvelvollisuuden synnyttävään toimintaan, on huomautus kohdistettava tilintarkastuskertomuksessa näihin henkilöihin. Esimerkiksi tilanteessa, jossa vain osa yhtiön hallituksen jäsenistä on syylistynyt menettelyyn, josta tilintarkastajalla on huomautusvelvollisuus, tulee hallituksen jäsenet, joihin huomautus kohdistuu, yksilöidä tilintarkastuskertomuksessa. Jos tarkastettavalla tilikaudella on huomautuksen kohteena olevan toimielimen kokoonpano vaihtunut, tulisi tilintarkastuskertomuksen tietojen perusteella olla mahdollista yksilöidä henkilöt, joihin huomautus kohdistuu esimerkiksi sisällyttämällä tilintarkastuskertomukseen tieto moitittavan menettelyn ajankohdasta.

Esimerkkejä huomautuksesta:

Esimerkki: Huomautuksena esitämme, ettei tilinpäätöstä eikä toimintakertomusta ole laadittu Kielteisen lausunnon perustelut- osiossa kuvatun seikan takia Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

Esimerkki: Huomautuksena esitämme, että tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittu ja allekirjoitettu 20.9.20xx eli kirjanpitolain 3:6 §:n mukaista tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisaikaa koskevaa säännöstä noudattamatta.

Esimerkki: Huomautuksena esitämme, että yhtiön oma pääoma on tilikauden aikana muodostunut negatiiviseksi. Hallitus ei ole tehnyt osakepääoman menettämistä osakeyhtiölain 20:23 §:n edellyttämää rekisteri-ilmoitusta.

Esimerkki: Huomautuksena esitämme, että hallituksen osingonjakoesitys ei täytä osakeyhtiölain 13:1 ja 2 §:ien edellytyksiä varojenjaon enimmäismäärän ylittymisen ja maksukyvyyn vaarantumisen vuoksi.

Huomautuksen antaminen tilintarkastuskertomuksessa, silloin kun huomautuksen antamisen edellytykset täyttyvät, on se tapa, jolla tilintarkastaja tuo asian esiin raportoinnissa.

Tilintarkastajan havaitessa tilikauden päättymisen jälkeisiä tapahtumia, jotka johtaisivat huomautuksen antamiseen tilintarkastuskertomuksessa, on hänen arvioitava, miten se vaikuttaa jo päättyneeltä tilikaudelta annettavaan tilintarkastuskertomukseen. Jos tilintarkastaja arvioi että, asiasta on raportoitava tilintarkastuskertomuksessa, tilintarkastaja esittää asiaa koskevat tiedot otsikon "Lisätieto" alla. Näistä tiedoista tulee käydä ilmi, että ne koskevat tilikauden päättymisen jälkeen toteutuneita seikkoja. Laatiessaan seuraavan tilikauden tilintarkastuksesta annettavaa tilintarkastuskertomusta tilintarkastajan on arvioitava, vaikuttavatko nämä seikat tilintarkastuskertomukseen ja miten ne vaikuttavat siihen.

Oheisessa taulukossa on esimerkinomaisesti jäsennetty sitä, miten tilinpäätöksen oikeaa ja riittävää kuvaa koskeva lausunto (TTL 3:5.2,1) ja hallinnon tarkastusta koskeva huomautus jäsentyvät raportoinnin näkökulmasta. Vaikka tarkastuksen näkökulmasta ei ole merkitystä sillä kuuluuko toimienpide tilinpäätöksen vai hallinnon tarkastukseen, niiden tavoitteessa on kuitenkin ero, joka näkyy tilintarkastuskertomuksessa. Tilinpäätöstä koskevat lausunnot ja hallinnon tarkastusta koskevat huomautukset esitetään toisistaan erillisinä. Sama moite saattaa johtaa sekä tilinpäätöstä koskevan lausunnon mukauttamiseen että huomautuksen antamiseen tilintarkastuskertomuksessa.



<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

TILINTARKASTUS- KERTOMUS	Tilinpäätöstä koskevan lausunnon (TTL 3:5.2,1) mukauttaminen	Hallinnon tarkastusta koskeva huomautus
Säädökset ja määräykset, joilla on suora vaikutus yhtiön tilinpäätökseen — KPL, KPA	x	x
Säädökset ja määräykset, jotka ovat perustavanlaa- tuisia yhtiön toiminnan jatkamiselle — Esim. toimiluvan me- nettäminen	x	x
Osakeyhtiölaki, yhtiöjär- jestys — Johdon huolellisuus- velvoite — Osakkeenomistajien yhdenvertainen koh- telu — Yhtiöjärjestyksen nou- dattaminen	-	x

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

#### 5.1.4 Muu raportointi tilintarkastuskertomuksessa

##### *Lisätieto*

Tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot seikoista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota sekä tiedot seikoista, jotka voivat antaa olennaista aihetta epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Lisätietokappaletta tulee kuitenkin käyttää vain, mikäli siihen on erityistä syytä. Lisätiedon antaminen ei vaikuta lausuntojen sisältöön eikä siinä ole kysymys huomautuksesta. Lisätieto ei korvaa huomautuksen esittämistä.

#### 5.1.5 Erikseen pyydetty lausumat

Mikäli osakeyhtiön yhtiökokous tai hallitus on erikseen pyytänyt, tulee tilintarkastajan sisällyttää tilintarkastuskertomukseen lausuma vastuuvollisten vastuuvapaudesta (TTL 3:5.6, HE 70/2016). Tilintarkastajan ei tule antaa tällaista lausuntoa oma-aloitteisesti (Vala 31.8.2009), minkä vuoksi pyyntö lausuman antamisesta tulee dokumentoida asianmukaisesti, esimerkiksi yhtiökokouksen pyytäessä lausumaa yhtiökokouksen pöytäkirjaan tai toimeksiantosopimukseen. Tilintarkastuskertomuksessa voidaan edellyttää annettavaksi ainoastaan sellaisia lausumia, jotka perustuvat suoritettuun tilintarkastukseen kuten hallinnon tarkastukseen, eivätkä ne siten muuta tilintarkastuksen kohdetta tai sisältöä.

Lausuma vastuuvapaudesta sekä mahdolliset muut erikseen pyydetty lausumat tulee erottaa tilintarkastuskertomuksessa erilliseksi osioksi, joka sijoitetaan Muut raportointivelvoitteet -pääosioon. Osio tulee otsikoida esimerkiksi "Muut lausumat". Mikäli lausuma annetaan mukautettuna, on mukautus perusteltava.

Esimerkki: Puollamme vastuuvapauden myöntämistä hallituksen jäsenille sekä toimitusjohtajalle tarkastamaltamme tilikaudelta.

## 5.2 Muu raportointi

Hallinnon tarkastuksessa saattaa tulla esiin seikkoja, joista ei ole pakollista raportoida tilintarkastuskertomuksessa, mutta joista tilintarkastajan näkemyksen mukaan on kuitenkin tarpeellista raportoida hallitukselle ja toimitusjohtajalle. Tilintarkastuslain 3:7 §:n mukaan tilintarkastaja voi antaa hallitukselle tilintarkastuspöytäkirjan, joka hallituksen on käsiteltävä viipymättä ja säilytettävä luotettavalla tavalla. Tilintarkastaja voi jo tarkastuksen aikana esittää tilintarkastuspöytäkirjassa muuta sellaista tietoa, jonka saattaminen hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen tietoon on tärkeää. Tällaisia ovat esimerkiksi havainnot pikaisten toimenpiteiden tarpeellisuudesta tai vähäisten puutteiden ja virheiden osoittaminen niiden korjaamista varten. Jos virheitä ei korjata tai asioihin ei puututa, saattaa tilintarkastaja myöhemmin joutua arvioimaan sitä, tulisiko korjaamatta jätetyt virheet tai asiat esittää myös tilintarkastuskertomuksessa.

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

Hallinnon tarkastuksen vähemmän merkityksellisistä havainnoista voidaan raportoida hallitukselle ja/tai johdolle myös kirjallisella muistiolla tai suullisesti.