

The logo for PRH (Public Reporting of Company Information) is centered in the upper half of the slide. It consists of the letters 'PRH' in a bold, white, sans-serif font, set against a dark blue rectangular background. This rectangle is framed by a thick, multi-colored border that transitions from pink at the top to light blue at the bottom. The entire slide has a background of abstract, overlapping blue and purple geometric shapes.

PRH

Tilintarkastajan muu toiminta ja hyvä tilintarkastustapa

Oikeudellinen yksikkö

Tilintarkastusvalvonta

22.11.2022

Valvontatiimin tiimiesimies

Jaakko Mikkilä

PRH YY Oikeudellinen yksikkö

YKSIKÖN PÄÄLLIKKÖ
Jouko Koitto (ma)

TILINTARKASTUS-
LAUTAKUNTA
Pj Pekka Pajamo
Vpj Jussi Heiskanen
7 jäsentä
2 pysyvää asiantuntijaa

REKISTERI-
VALVONTATIIMI
Sari Laajaranta

- YY:n rekisteritietojen ajantasaisuus, kattavuus ja oikeellisuus
- Yritysten tilinpäätökset
- Yritysten LEI-tunnukset

TUTKINTOTIIMI
Hanna Kattainen

- Tilintarkastaja-tutkintojen järjestäminen
- Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti
- Tilintarkastajan ammattitaidon valvonta

LAADUNVARMISTUSTIIMI
Riitta Ylipiha

- Tilintarkastuksen laadunvalvonta
- Laadunvalvonta-järjestelmän kehittäminen

VALVONTATIIMI
Jaakko Mikkilä

- Tilintarkastuksen tutkinta-asiat ja laillisuusvalvonta
- Säätiöiden toiminnan valvonta
- Tekijänoikeus-järjestöjen toiminnan valvonta

LAKITIIMI
Jouko Koitto

- Lainsäädännön kehityksen seuranta, säädösvalmistelu ja lausunnot
- Juridinen osaaminen hankkeisiin
- Asiantuntijaneuvonta

TTL 1 luku 1 § 1, 2, 3 ja 4 momentit

- Tätä lakia sovelletaan, jollei muualla laissa toisin säädetä:
 - 1) kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön **tilintarkastukseen**;
 - 2) toimeen, joka **muussa laissa** tai asetuksessa **säädetään tilintarkastajan tehtäväksi *tai*** jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon **viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön**.
- Toimintaan, johon sovelletaan **julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annettua lakia (1142/2015)**, sovelletaan tämän lain 2 luvun 7 §:n 3 momenttia, 4 luvun 2, 4 ja 5 §:ää, 6–8 lukua, 9 luvun 1 §:n 1 momentin 1–3 kohtaa, 10 luvun 1–4, 7 ja 8 §:ää sekä 11 lukua.
- Tätä lakia ei sovelleta tilintarkastajan toimintaan valtiontalouden tarkastusviraston virkamiehenä.
- Tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan **muuhun** kuin 1, 2 tai 3 momentissa tarkoitettuun **toimintaan** sovelletaan 4 luvun 1–3 ja 8 §:ää, 7 ja 8 lukua, 9 luvun 1 §:ää, 10 luvun 1–4, 7 ja 8 §:ää ja 11 luvun 1 §:ää.

Tilintarkastajan raportointi Tivan ja TILAn käytännössä

- Tilintarkastuskertomus (TTL 1:1.1,1 ja 3:5)
 - Vakiomuotoinen kertomus ja vakiomuotoinen lausunto
 - Mukautetussa kertomuksessa varauman sisältävä lausunto, kielteinen lausunto tai ei lausuntoa, lisätieto (tietyn seikan painottaminen) taikka huomautus
 - Tilintarkastuspöytäkirja hallitukselle (TTL 1:1.1,1 ja 3:7)
 - *Muistio hallitukselle, kirjanpitäjälle?*
- Osakepääoman korottaminen ja apporti (OYL 9:14.3 ja 4)
- Lausunto AsuntoKL:n mukaisesta välitilinpäätöksestä
- Erityinen tarkastus (OYL 7:7 ja AYOL 9:13)
- Muut lausunnot (toimeksiannosta vai *ex lege?*)
- Velallisen hallinnon, tilien ja hallinnon erityistarkastus (KonkL 9:4, KonkValvL 5 §)
- Konkurssipesän tilintarkastus ja konkurssipesän tilien, toiminnan ja hallinnon erityistarkastus (KonkL 16:2.1 ja KonkValvL 5 §)

Muu toiminta, sovelletut säännökset ja hyvä tiintarkastustapa

- Vuositilintarkastukseen sovelletaan *tilintarkastuslakia* (TTL 1:1) ja tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto (TTL 3:1).
- Tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle seuraamus, jos on menetelty *tilintarkastuslain*, sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti tai *muussa lainsäädännössä olevien tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesti* (TTL 10:1).
- Muuhun toimintaan sovelletaan 4 luvun 1–3 ja 8 §:ää, 7 ja 8 lukua, 9 luvun 1 §:ää, 10 luvun 1–4, 7 ja 8 §:ää ja 11 luvun 1 §:ää.

Muu toiminta, sovelletut säännökset ja hyvä tiintarkastustapa

- Tilintarkastajan on suoritettava tässä laissa tarkoitetut tehtävät *ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen* (Ammattieettiset periaatteet, TTL 4:1)
- Tilintarkastajan on *noudatettava hyvää tilintarkastustapaa* tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan (TTL 4:3.1).
- 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* (TTL 4:3.2).

The logo for PRH (Public Reporting of Company Information) is centered in the upper half of the slide. It consists of the letters 'PRH' in a bold, white, sans-serif font, set against a dark blue rectangular background. This rectangle is framed by a thick, multi-colored border that transitions from pink at the top to light blue at the bottom. The entire slide has a background of abstract, overlapping blue and purple geometric shapes.

Osakepääoma ja apportti

OYL 9:14.3 ja 4

Rekisteri-ilmoitukseen on liitettävä *yhtiön tilintarkastajien todistus* siitä, että OYL:n säännöksiä osakkeiden maksamisesta on noudatettu.

Jos osake on maksettu apporttiomaisuudella, rekisteri-ilmoitukseen on lisäksi aina liitettävä *tilintarkastajan lausunto* i) 12 §:n 2 momentissa tarkoitetusta selvityksestä ja ii) siitä, oliko omaisuudella vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle.

Osakepääoman korottaminen ja puutteellinen evidenssi

- Päävastuullinen tilintarkastaja oli antanut todistuksen (OYL 11:4.2) säännösten noudattamisesta osakkeiden maksamisesta osakeannissa.
- Osakepääoman maksu oli tapahtunut siten, että uusien osakkeiden merkitsijä oli ottanut vastattavakseen kyseisen osakeyhtiön velkoja ja sen jälkeen kuitannut merkintähintavelkansa yhtiöltä olevaa vastasaatavaansa vastaan. Jollei osakeantipäätöksessä ole määrätty toisin, merkintähinta voidaan kuitata yhtiöltä olevalla saamisella ainoastaan yhtiön hallituksen suostumuksella (OYL 9:10.2).
- Uusien osakkeiden rekisteröiminen kaupparekisteriin tapahtui yhtiön tekemän ilmoituksen perusteella. Ilmoituksen mukaan osakkeet oli maksettu.
- Osakeyhtiö oli kuitenkin ennen merkintähintasaatavan kuittausta sopinut saatavien siirrosta. Siirron jälkeen osakkeiden merkitsijä olisi voinut maksaa vain osan osakkeista edellä kuvatuilla kuittauksilla.
- Tilintarkastajalla on näissä tilanteissa syy toimia erityisen huolellisesti etenkin riittävän evidenssin hankkimiseksi ja ammatillista varovaisuutta noudattaen.
- Todistuksen taustalla oleva evidenssi oli riittämätöntä, koska pääosa evidenssistä perustui ainoastaan osakeyhtiön kirjanpitäjältä ja yhtiön sisältä saatuun tietoon.

Apporttilausunto ja puutteellinen evidenssi

- Kaupparekisteriviranomaiselle oli annettu OYL 9:12 tarkoitettu lausunto apporttiselvityksestä ja lausunnon siitä, että apporttina luovutettujen osakkeiden arvo oli ollut vähintään yhtiön ilmoittaman suuruinen.
- Tilintarkastaja olisi käytettävissään ja saatavillaan olleiden tietojen perusteella apporttilausunnon antamisen ajankohtana ollut painavat perusteet suhtautua korostetun kriittisesti esitettyihin tietoihin ja niiden perusteena olleisiin kiinteistöjen arviolausuntoihin.
- Dokumentaatiosta ei käynyt ilmi, että tilintarkastaja olisi riittävästi analysoinut apporttiomaisuutena käytettyjen osakkeiden arvoa ja niihin vaikuttavia tekijöitä.
- Tilintarkastaja oli luottanut keskusteluihin yhtiön johdon kanssa ja kollegan tekemään työhön. Ei voitu todentaa, että tilintarkastaja olisi itse suorittanut huolellisuutta ja ammatillista skeptisyyttä noudattaen riittäviä tarkastustoimenpiteitä hankkiakseen evidenssiä antamansa todistuksen tueksi, koska toimeksiannosta ei ollut hänen ilmoituksensa mukaan mitään työdokumentaatiota. (ks. myös KKO 2001:36)

Voiko sopimus olla apporttia?

- Tilintarkastaja oli laatinut apporttilausunnon. Apporttiomaisuus oli muodostunut markkinointisopimuksesta. Sopimuksen arvostuksessa oli käytetty yhden jo syntyneen kaupan arvioitua katetta sekä yhtiön johdon arviota tulevien kauppojen määrästä ja niiden taloudellisista vaikutuksista.
- Tilintarkastuslautakunnan enemmistön mukaan apporttiomaisuuden arvo voitiin käsillä olevissa olosuhteissa määrittää tuottoarvion perusteella ja tilintarkastaja oli toiminut riittävän huolellisesti antaessaan lausunnon.
- Eri mieltä olevan jäsenet sekä esittelijä katsoivat, että vaikka tilintarkastaja oli sinänsä tehnyt arvonmäärityksen huolellisesti, tilintarkastajan olisi käsillä olevissa olosuhteissa tullut perustaa lausuntonsa luotettavampaan ja riippumattomampaan selvitykseen kuin apportin luovuttajien ja samalla yhtiön johdon laatimaan tuotto-odotusarvioon.
- Voidaan kysyä, voidaanko markkinointisopimus sellaisenaan merkitä taseen vastaaviin? Olisiko tilanne muuttunut, jos sopimus olisi ollut yhtiöllä, joka osakkeet olisi luovutettu apporttina?

The logo for PRH (Public Research and Information) is centered in the upper half of the slide. It consists of the letters 'PRH' in a bold, white, sans-serif font, set against a dark blue rectangular background. This rectangle is tilted slightly and has a vibrant pink and light blue border. The background of the entire slide is a complex, low-poly geometric pattern in various shades of blue.

PRH

Erityinen tarkastus

OYL 7:7 ja 8 ja AOYL 9:13

AVI voi määrätä erityisen tarkastuksen toimittamisen *yhtiön hallinnosta ja kirjanpidosta tietyltä päättyneeltä ajanjaksolta taikka tietyistä toimenpiteistä tai seikoista*. Edellytyksenä on, että ehdotusta on yhtiökokouksessa käsitelty ja kannatettu 2 momentissa tarkoitetulla tavalla. Ehdotus tarkastuksen toimittamisesta on tehtävä yhtiökokouksessa. Hakemukseen on suostuttava, jos tarkastuksen toimittamiseen katsotaan olevan painavia syitä. Aluehallintovirasto voi määrätä yhden tai useamman erityisen tarkastajan.

Mitä tilintarkastajasta säädetään tilintarkastuslain 2 luvun 7 §:ssä, 3 luvun 9 ja 10 §:ssä, 4 luvun 6–8 §:ssä ja 10 luvun 9 §:ssä, sovelletaan vastaavasti erityiseen tarkastajaan.

AVI:n määräys ja raportin määräaika

- Tapauksessa 1 lopullinen tarkastusraportti oli toimitettu yhtiölle vasta kahden vuoden ja kolmen kuukauden kuluttua tarkastustyön aloittamisesta.
- Tapauksessa 2 tarkastusraportti oli toimitettu vasta yli puolentoista vuoden kuluttua AVI:n päätöksen tiedoksisaannista.
- Tarkastusraportti oli laajuudeltaan suhteellisen suppea ja tarkastustehtävään käytetty tarkastusryhmän työmäärä vastasi yhteensä noin kahta henkilötyökuukautta.
- Tarkastustehtävän suorittamiseen oli kulunut niin pitkä aika, ettei sitä voitu pitää kohtuullisena tarkastustyön ja siitä annetun raportin laajuudesta sekä tehtävään käytetystä kokonaisajasta esitetty selvitys huomioon ottaen.
- TILA katsoi, että pitkää aikaa ei tarkastustehtävän laatuun ja laajuuteen nähden voitu pitää kohtuullisena.
- Toimintaa arvioitiin hyvän tilintarkastustavan ja ammattieettisiin periaatteisiin kuuluvan huolellisuusvaatimuksen perusteella.

Tuleeko raportoinnin olla ”enemmän kuin osiensa summa”?

- Tilintarkastaja oli suorittanut AOYL 9:13 tarkoitetun erityisen tarkastuksen.
- Tilintarkastaja oli tarkastuslausunnossaan rajannut tehtävänsä liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 mukaiseksi, joten hän oli siten katsonut olevansa velvollinen lausumaan vain havainnoistaan.
- TILA totesi, että tilintarkastaja ei voi standardiin viittaamalla sivuuttaa tehtävän keskeistä sisältöä, joka erityisessä tarkastuksessa määräytyy AOYL 9 luvun säännösten ja AVIn määräyksen perusteella.
- TILA katsoi, että hän ei ollut tarkastustyöllään onnistunut tuottamaan erityistä lisäarvoa jo ennen tarkastusta tiedossa olleiden seikkojen lisäksi.

The logo for PRH (Public Research and Higher Education) is centered in the upper half of the slide. It consists of the letters 'PRH' in a bold, white, sans-serif font, set against a dark blue rectangular background. This rectangle is tilted slightly and is framed by a vibrant, multi-colored border that transitions from pink to blue. The background of the entire slide is a complex, low-poly geometric pattern in various shades of blue, creating a modern and abstract aesthetic.

PRH

Tilintarkastajan muut lausunnot

Positiivinen kanta, aineisto ja riippumattomuus

- Yhtiön tilintarkastaja oli antanut tilintarkastajan ominaisuudessa asiakirjan, jossa oli otettu positiivista kantaa tilintarkastukseen liittyviin asiakokonaisuuksiin, kuten yhtiön johdon toimintaan, osaamiseen yhtiössä, vakavaraisuuteen ja rahoitustilanteeseen. Lisäksi asiakirjassa otettiin kantaa oikeudelliseen kysymykseen eräästä vahingonkorvauskanteesta.
- TILA totesi, että koska asiakirjassa ei ollut esitetty aineistoa, siitä ei ole pääteltävissä, mihin asiakirjan kannanotot perustuvat. Tilintarkastaja ei myöskään perustellut asiakirjassa väitteitään lukuarvoihin perustuvilla tarkastushavainnoilla eikä kertonut, minkälaisia toimia hän oli tehnyt pystyäkseen perustelemaan asiakirjassa esitetyt kannanotot.
- Antamalla asiakirjan tilintarkastajan riippumattomuus oli vaarantunut eikä riippumattomuutta uhkaavia tekijöitä voitu kokonaisuutena arvioiden pitää merkityksettöminä.

Sananvapaus tilintarkastajan muussa toiminnassa

- Tilintarkastaja oli esittänyt tilintarkastajan ominaisuudessa annetussa asiakirjassa kannanottoja muun muassa poliisin, verohallinnon, syyttäjänlaitoksen ja ulosottolaitoksen toiminnasta.
- Kun kannanotot oli esitetty tilintarkastajan ominaisuudessa, toimintaa ei voitu arvioida yksinomaan sananvapauskysymyksenä vaan tilintarkastajalta vaadittavien ammattieettisten periaatteiden ja hyvän tilintarkastustavan puitteissa.
- Asia-argumenttien mittapuiksi oli otettava ammattieettiset periaatteet ja hyvä tilintarkastustapa. Tilintarkastajan ominaisuudessa asia-argumenteille asetetut vaatimukset olivat näin olleen vaativampia ja argumentaation perustelumahdollisuudet rajoitetumpia kuin muutoin yleisessä keskustelussa.
- Kannanotot ja kritiikin esittämistapa olivat ylittäneet sen, mitä voidaan katsoa ammattieettisten periaatteiden ja hyvän tilintarkastustavan perusteella hyväksyttävänä.

Kannanotto oikeudellisesti epäselvässä asiassa

- Tilintarkastaja oli antanut yhtiön pääoman suorittamiseen liittyvässä riita-asiasta lausunnon, jossa tilintarkastaja ei ollut selvästi yksilöinyt saamaansa toimeksiantoa. Tilintarkastajan lausunnon sisältö ei vastannut lausunnon otsikkoa.
- Tilintarkastaja oli ottanut ehdottoman kannan, vaikka asia oli oikeudellisesti epäselvä. Tilintarkastaja ei ollut lausunnossaan tehnyt eroa kirjanpidollisten ja yhtiöoikeudellisten kysymysten välillä.
- Tilintarkastuslautakunta katsoi, että tilintarkastajan toiminta oli ammattitaitoa ja objektiivisuutta koskevien vaatimusten vastaista ja vaaransi luottamuksen tilintarkastajan puolueettomuuteen.

Raportointi toisen tilintarkastajan antaman raportin perusteella ja velvollisuus noudattaa muuta lakia

- Tilintarkastaja oli antanut lausunnoksi otsikoidun tarkastuskertomuksen.
- Raportti oli sisältänyt lausunto konkurssiin asetetun yhtiön TakSL 4 §:n mukaisesta ylivelkaisuudesta (varat, velat ja oikaisut) mutta raportointi poikkesi laissa asetetuista vaatimuksista.

Ylivelkaisuutta koskevassa kappaleessa oli esitetty i) oma pääoma, ii) toiminnan kannattavuus, iii) pysyvien vastaavien käyvät arvot, iv) poikkeuksellisten kulujen syntyminen, v) *going concern* arvio, vi) velallisen mahdollisuus saada lisää oman pääoman ehtoista rahoitusta. Lisäksi tarkastuskertomuksessa oli käsitelty muun muassa vii) yhtiön tappioiden kehitystä, viii) velkojen esittämistä lyhytaikaisina ja pitkäaikaisina velkoina, ix) yhtiön mahdollisuutta lisätä tililimiitin velka-saldoa, x) yhtiön *quick ratio* – tunnusluku, xi) yhtiön saamaa lisärahoitusta ja xii) yhtiön osakkeenomistajan antamia takauksia, xiii) yhtiön ostovelkojen muutosta, xiv) lyhytaikaisten velkojen ja pitkäaikaisten velkojen suhde, xv) mahdollisen jaksotusvirheen vaikutus, xvi) pörssinoteerattujen osakkeiden arvostaminen, xvii) erään yhtiön osakkeenomistajalta olevien lainasaatavien arvostamista ja xviii) yhtiön saamaa lisärahoitusta sekä xix) takaajan asemaa.

Raportointi aineiston perusteella ja toimeksiantajan tyytymättömyys

- Tilintarkastajalta oli pyydetty raporttia ja tilintarkastajan raportointi oli perustunut tilintarkastajalle annettuihin dokumentteihin.
- Tilintarkastaja oli aikaisemmin antanut samoista asioista raportin konkurssiin menneiden yhtiöiden konkurssipesien pesänhoitajille ja nyt kysymys oli kahden rajatun seikan raportoinnista dokumenttien perusteella.
- Dokumentit tilintarkastajalle toimittanut henkilö teki ilmoituksen tilintarkastajan toiminnasta.
- Kun tilintarkastaja oli perustanut toimintansa aineistoon eikä hän ollut poikennut mistään saamastaan toimeksiannosta, tilintarkastajan ei voitu katsoa toimineen lain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

The logo for PRH (Public Reporting Hall) is centered in the upper half of the slide. It consists of the letters 'PRH' in a bold, white, sans-serif font, set against a dark blue rectangular background. This rectangle is tilted slightly and has a vibrant, multi-colored border in shades of pink, purple, and blue. The background of the entire slide is a complex, low-poly geometric pattern in various shades of blue.

PRH

KANSAINVÄLINEN LIITÄNNÄISPALVELUSTANDARDI (ISRS) 4400

Toimeksiannot taloudellisen informaation kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamiseksi

- Kohdistuu taloudelliseen informaatioon
- Ei esitetä lausuntoa
- Ei esitetä johtopäätöstä (ei esim. lausuta, että kustannustilitys on laadittu rahoituspäätöksen yleisten ehtojen mukaisesti)

Raportointi ISRS 4400 standardin mukaisesti

- ISRS 4400 toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja suorittaa ne toimenpiteet, joista on erikseen sovittu, ja että tilintarkastaja raportoi tekemänsä havainnot. Minkäänlaista varmuutta ei ilmaista. Raportin käyttäjät arvioivat havaintoja tehdäkseen omat johtopäätöksensä.
- ISRS 4400 -standardissa oletuksena on, että annettava raportti tulee vain toimenpiteistä sopineiden osapuolten käyttöön, koska muut osapuolet, jotka eivät tunne toimenpiteiden syytä, saattavat tulkita tuloksia väärin (kohta 6).
- ISRS 4400 -standardin kohdissa 17-18 asetetaan vaatimuksia raportoinnille. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon yhteydessä annettavassa raportissa on tarpeellista kuvata toimeksiannon tarkoitus ja erikseen sovitut toimenpiteet riittävän yksityiskohtaisesti, jotta lukijan olisi mahdollista ymmärtää suoritettun työn luonne ja laajuus. Standardissa luetellaan raportin keskeiset osat (kohta 18).
- Kun tilintarkastaja oli raportoinut standardin mukaisesti, antanut alustavan raportin tilaajalle ja korjannut raportointia palautteen perusteella, tilintarkastaja oli toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

ISRS 4400 standardi ja tilintarkastajan toiminta ristiriidassa

- Tilintarkastaja oli saanut toimeksiannon laatia konkurssivelallisen erityistarkastus. ISRS 4400 noudattaminen kokonaisuudessaan ei soveltunut toimeksiannon normipohjaksi eikä raportointi ole vastannut ISRS 4400 -standardia.
- Raportoinnissa ei tuotu esille, miltä osin standardia olisi sovellettu ja miltä osin standardia olisi jätetty soveltamatta.
- Konkurssiain neuvottelukunnan suosituksen 8 noudattaminen velallisen hallinnon, tilien ja toiminnan erityistarkastuksissa kuuluu hyvään tilintarkastustapaan. Velallisen erityistarkastuksen ja ISRS 4400:n samanaikainen noudattaminen erittelemättä, miten ja millaisilla rajauksilla säännöksiä on toiminnassa noudatettu, ei muodostanut johdonmukaista kokonaisuutta.
- Huolellisesti toimittaessa eritellään, miten ja miltä osin ISRS 4400 noudatetaan ja jätetään noudattamatta, jos toimeksiantosopimus edellyttää mainintaa ISRS 4400 ottamisesta lopulliseen raportointiin.

Onko velvollisuutta sitoa raportointia standardiin?

- Tilintarkastajalla ei ole ehdotonta lakiperusteista velvollisuutta noudattaa lausunnon antamisessa kansainvälistä standardia. Jos tilintarkastaja kuitenkin lausunnossaan esittää, että se on laadittu jonkun kansainvälisen standardin mukaisesti, lausunnon sisältö ja rakenne eivät saa olla ristiriidassa viitatus standardin kanssa, jotta lausunto täyttäisi tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n mukaisen huolellisuusvaatimuksen.
- Sillä seikalla, että tilintarkastaja on esittänyt, että standardia on noudatettu soveltuvin osin, ei ole merkitystä asian arvioinnissa, jos tilintarkastaja ei ole eritellyt raportoinnissaan, miltä osin hän on soveltanut standardia ja miltä osin standardia ei ole sovellettu. Mikäli tilintarkastajan toimeksianto olisi annettu siten, että standardia olisi tullut soveltaa rajatusti, myös tämä rajausta olisi tullut ilmaista selvästi raportoinnissa.
- Epäjohdonmukaisuus ilmenee muun muassa, kun otetaan huomioon, että raportti ei ole tarkoitettu vain toimenpiteistä sopineiden osapuolten käyttöön.

The logo for PRH (Public Research and Information) is centered in the upper half of the slide. It consists of the letters 'PRH' in a bold, white, sans-serif font, set against a dark blue rectangular background. This rectangle is framed by a thick, multi-colored border that transitions from pink at the top to light blue at the bottom. The entire slide has a background of overlapping, semi-transparent blue polygons of various shades, creating a geometric, low-poly effect.

PRH

Erityistarkastukset

KonkL 9:4

Velkojat voivat päättää velallisen tilien ja toiminnan erityistarkastuksesta, jos velallisen kirjanpito tai muut seikat antavat siihen aiheutta.

KonkValvL 5 §

Konkurssiasiamies voi määrätä yhden tai useamman tarkastajan suorittamaan velallisen tai konkurssipesän hallinnon, tilien ja toiminnan erityistarkastuksen. Tarkastajilla on 4 §:n 1 momentin mukaiset oikeudet.

KonkL 16:1.2

Tilintarkastuksen toimittamisesta päättävät velkojat. Laajassa konkurssipesässä tilintarkastus on kuitenkin toimitettava.

Erityistarkastuksen toimeksianto ja dokumentointi

- Toimeksianto määrittää tarkastustyön tarkoituksen. Toimeksiantaja määrittelee erityistarkastuksen tavoitteet, laajuuden ja tarkoituksen. Eritystarkastus voi olla laaja, rajattu ja toimeksiannossa voidaan sopia kohdennuksista tai painopistealueista.
- Toimeksiantajan ohjeet eivät saa olla ristiriidassa tilintarkastajan ammattieettisten vaatimusten tai hyvän tilintarkastustavan kanssa.
- Erityistoimeksiannon luonteeseen ja tarkoitukseen kuuluu usein, että tilintarkastaja tarkastelee asioita toimeksiantajan näkökulmasta. Tämä ei kuitenkaan saa merkitä poikkeamista muista hyvään tilintarkastustapaan kuuluvista vaatimuksista, kuten huolellisuudesta ja objektiivisuudesta.
- Toimeksiantaja voi muuttaa ohjeita tai sopia toimeksiannon muutoksista tilintarkastajan kanssa. Muutokset on dokumentoitava.

Raportointi erityistarkastuksessa

- Konkurssiain neuvottelukunta on antanut mallin erityistarkastuskertomuksen rakenteesta (Suositus 08, liite 2)
- Raportoinnissa ei ole mahdollista tyytyä pelkkien havaintojen luettelointiin.
- Päätelmien tulee olla oikeassa suhteessa tarkastusaikaan, tarkastustapaan ja muihin tarkastusolosuhteisiin sekä tehtyihin tarkastushavaintoihin nähden.
- Tilintarkastajan on pitädyttävä raportoinnissaan neutraaleihin ilmaisuihin sekä pyrittävä välttämään ehdottomia kannanottoja epävarmoihin ja riidanalaisiin seikkoihin.
- Tilintarkastajan on perustettava päätelmänsä dokumentoituihin tarkastushavaintoihin sekä vältettävä ottamasta kantaa sellaisiin seikkoihin, joiden arviointi ei ole mahdollista tarkastuksessa käytettävissä olevan aineiston perusteella.
- Raportointitavan valinnassa on pyrittävä siihen, että lukija voi saada mahdollisimman selkeän kuvan tarkastajan havainnoista ja tämän niiden perusteella tekemistä johtopäätöksistä.

Velallisen edustajan kuuleminen ja tilintarkastajalle asetetut vaatimukset

- Velallisen kuulemiselle tarkastuskertomuksen johdosta tulee tilintarkastajalla olla konkurssipesän pesänhoitajan suostumus. Toimeksiantaja voi päättää velallisen edustajien kuulemisesta (ks. Suositus 08).
- Suosituksessa todetaan, että erityistarkastuskertomuksesta on velallisen oikeusturvan vuoksi ja väärinkäsitysten välttämiseksi yleensä pyydettävä velallisen kannanotto ennen lopullisen asiakirjan valmistumista tai vastine lopullisesta asiakirjasta. Velallisen kuulemista tai lausuman pyytämistä voidaan kuitenkin lykätä. Suosituksessa todetaan muun muassa, että pesänhoitaja voi lykätä kertomuksen tai sen osan antamista, jos se on tarpeen pesän selvittämiseen tai oikeudenkäynnin valmisteluun liittyvistä painavista syistä taikka muutoin pesän oikeuksien turvaamiseksi.
- Erityistarkastus syventää konkurssihallinnon tietoa velallisen toiminnasta. Edellyttää mm. KonkL, TakSL, RL 30, 39, OYL -tuntemusta.

The logo consists of the letters 'PRH' in a bold, white, sans-serif font. The letters are set against a dark blue rectangular background. This rectangle is tilted slightly to the right and is framed by a thick, multi-colored border that transitions from pink at the top to blue at the bottom. The entire logo is centered in the upper half of the slide.

PRH

Kiitos!

Jaakko Mikkilä

Valvontatiimin tiimiesimies

Oikeudellinen yksikkö

Patentti- ja rekisterihallitus

Tel. +358 29 509 5305

Mobile +358 50 574 6718

jaakko.mikkila@prh.fi