



Turun yliopisto
University of Turku

TILINTARKASTAJAN JA YRITYSJOHDON VAHINGONKORVAUSVASTUUN EROT

Liiketaloustiede, laskentatoimen ja ra-
hoituksen pro gradu -tutkielma

Laatija
Antti Kolari

Ohjaajat:
KTL Ulla-Maarit Valve
KTM Matti Niinikoski

24.3.2016
Turku



Turun kauppakorkeakoulu • Turku School of Economics

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä

Sisällys

1	JOHDANTO	5
	1.1 Johdatus aiheeseen	5
	1.2 Tutkielman tavoitteet ja rajaukset	7
	1.3 Tutkimusote ja rakenne	8
2	VAHINGONKORVAUSOIKEUDEN PERUSKÄSITTEET JA KORVAUSPERIAATTEET	10
	2.1 Vastuun pääperiaatteet	10
	2.1.1 Tuottamus	10
	2.1.2 Syy-yhteys.....	12
	2.1.3 Ennalta-arvattavuus.....	13
	2.1.4 Vahingon aiheutuminen	14
	2.2 Korvausvastuu kolmansille osapuolille.....	14
	2.2.1 Johdon vastuu kolmansille osapuolille	14
	2.2.2 Tilintarkastajan korvausvastuu kolmansille osapuolille	15
	2.3 Vastuun kohdentamisperusteet.....	16
	2.4 Vastuu kirjanpidosta.....	17
3	TILINTARKASTAJAN VAHINGONKORVAUSVASTUU	19
	3.1 Vahingonkorvausvastuun edellytykset.....	19
	3.2 Tilintarkastajan huolellisuusarviointi	23
	3.3 Tilintarkastajan vastuuta rajoittavat tekijät	26
	3.4 Vastuunjako tilintarkastajan ja tarkastusyhteisön välillä	28
4	JOHDON HENKILÖKOHTAINEN VASTUU.....	32
	4.1 Yleisesti vastuuperusteista	32
	4.2 Vahingonkorvausvastuun edellytykset.....	34
	4.3 Hallituksen vastuuta rajoittavat tekijät	39
	4.4 Vastuunjako yritysjohdon ja tilintarkastajan välillä.....	44
5	KORKEIMMAN OIKEUDEN TAPAUKSIA JOHDON JA TILINTARKASTAJAN VASTUUSTA	47
	5.1 KKO: 1991:13 Hallituksen ja tilintarkastajan vastuu	47
	5.2 KKO:1992:98 Yhtiön varojen käyttö.....	50
	5.3 KKO:1997:188 Tilintarkastajan, hallituksen ja isännöitsijän vastuu.....	52

5.4 KKO:1999:118 Hallituksen jäsenen ja tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu.....	54
6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO	60
6.1 Johtopäätökset.....	60
6.2 Yhteenveto	62
LÄHDELUETTELO.....	70

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus aiheeseen

Yhtiön hallituksen, toimitusjohtajan ja tilintarkastajan tekemät moitittavat teot syntyvät yleensä useiden yhtiössä työskentelevien henkilöiden laiminlyöntien, päätösten ja toimenpiteiden seurauksena. Yritysjohdon vastuuta voi olla vaikeaa tilanteessa, jossa johto on ajanut yhtiönsä etua ja päätöksentekoon on osallistunut useita eri henkilöitä. Hallituksen ja tilintarkastajan tekemät rikkeet kytkeytyvät tavallisesti hyvin läheisesti yhtiön toimintaan, eivätkä tehtävissä toimineet henkilöt ole välttämättä itse pyrkinet hyötymään tekemästään rikoksesta yrityksen puolesta.

Tilintarkastajalle ja yritysjohdolle voi syntyä suuri henkilökohtainen vastuu tehtäviensä myötä. Heidän henkilökohtaista vastuuta ei ole juuri lailla rajoitettu. Viime vuosina on keskusteltu paljon siitä, pitäisikö varsinkin tilintarkastajan henkilökohtaista vastuuta rajoittaa tai jopa poistaa kokonaan. Keskustelua on ollut myös siitä, onko perusteltua, että päävastuullisen tilintarkastajan ja muiden tilintarkastusyhteisön palveluksessa toimivien tilintarkastajien vastuut eroavat olennaisesti toisistaan. Tilintarkastuksessa taloudellisen edun saaja on suurelta osin usein tilintarkastusyhteisö, joten onko oikeudenmukaista, että tilintarkastaja on itse henkilökohtaisesti vahingonkorvausvastuussa.

Yrityksen hallituksen, johdon ja tilintarkastajien tulee olla tietoisia omista vastuistaan ja velvollisuuksistaan. Esimerkiksi osakeyhtiölain 6. luku sisältää melko yksityiskohtaisia säännöksiä johdon tehtävistä. Näissä tehtävissä vastuut voivat nousta todella suuriksi, jopa moninkertaisiksi heidän vuosipalkkaansa verrattuna. Vahingonkorvausvastuulliseksi voi joutua myös silloin, jos jättää tekemättä jonkin vaadittavan tehtävän, joten henkilöiden tulee olla hyvin perillä heille kuuluvista tehtävistään. Vastuukysymykset eivät ole välttämättä kovin helposti määriteltävissä. Kuka on esimerkiksi silloin korvausvelvollinen, kun yhtiön johto on tuottamuksellisesti laatinut olennaisesti virheellisen tilinpäätöksen? Tilintarkastajan olisi kuitenkin tullut havaita virhe, mikäli hän olisi suorittanut tilintarkastuksen riittävällä huolellisuudella. Mitä puolestaan on riittävä huolellisuus? Tällaisissa tilanteissa voi olla vaikea määritellä sitä, kuka on korvausvelvollinen. Entä jos he joutuvat korvaamaan vahingon yhteisvastuullisesti, niin kuka tällöin on vastuussa ja mihin määrään saakka.

Tällä hetkellä Suomessa ei nosteta kannetta kovin helposti. Kansainvälistymisen myötä suomalaisten yhtiöiden omistajat ovat yhä enenevässä määrin ulkomaalaisia. Myös suomalaisilla yrityksillä on yhä enemmän tytäryhtiöitä ulkomailla. Suurimpien tilintarkastusyhteisöjen toiminta on kansainvälistä. Tästä seuraa, että tilintarkastajat ovat tiiviisti mukana kansainvälisessä kehityksessä. Ulkomailla, kuten esimerkiksi Yhdysvalloissa,

nostetaan yrityksen johtoa ja tilintarkastajia kohtaan kanne paljon herkemmin kuin Suomessa. Tästä voi seurata, että myös Suomessa olevassa kanneherkkyydessä voi tulevaisuudessa tapahtua muutoksia. Yrityksen johdon ja tilintarkastajien tulisi olla valmiita tähän muutokseen ja heidän tulee olla tietoisia omista vastuistaan ja velvollisuuksistaan. Myös tilintarkastuslautakunnan eli TILA:n kantana on ollut, että suomalaisten ja muualla EU-alueella toimivien tilintarkastajien vastuuperusteiden tulisi olla yhteneväiset, varsinkin listayhtiöiden osalta. (TILA:n kannanotto)

Tilintarkastus ei ole alana Suomessa kovinkaan uusi, sillä jo 1895 osakeyhtiölaissa oli maininta yhtiön tilien tarkastamisesta. Vuonna 1911 Suomessa aloitti Suomen tilintarkastajain yhdistys. Ensimmäinen tilintarkastuslaki tuli kuitenkin voimaan vasta 1995, tätä ennen tultiin toimeen eri yhtiölakien sääntelyn avulla. Vuonna 2007 alettiin soveltamaan vuoteen 2015 tilinpäätöksiin asti voimassa ollutta lakia. Vuoden 2015 tilinpäätökset siis tarkastettiin vuonna 2007 voimaan tulleen lain mukaisesti. Vuoden 2016 alussa astui puolestaan voimaan jälleen uusi tilintarkastuslaki. Voidaan huomata, että tilintarkastusala on ollut lähes jatkuvan muutoksen alaisena. Viimeaikaiset lakimuutokset ovat aiheutuneet lähinnä kansainvälistymisen vaatimista muutoksista. Muutokset eivät kuitenkaan ole olleet kovinkaan suuria, sen sijaan laista on tullut entistä yksityiskohtaisempi, mikä on osaltaan lisännyt tilintarkastajien vastuuta. (Kosonen 2005, 3.)

Tilintarkastukseen vaikuttavien lakien määrä ei ole lisääntynyt ainoastaan tilintarkastuslain uusien pykälien kautta, vaan sitä lisää myös kansainvälistymisen mukanaan tuoma sääntely. Nykyisin pörssiyhtiöiden pitää noudattaa kansainvälisiä IFRS-tilinpäätösnormeja. IFRS-normit tulivat käyttöön vuonna 2005. IFRS-normeja käyttävän pörssiyhtiön tarkastuksessa täytyy noudattaa kansainvälisiä ISA-tilintarkastusstandardeja. (Roine 2005, 4.)

Tilintarkastajan korvausvelvollisuutta voidaan lähestyä esimerkiksi tilintarkastuslain, osakeyhtiölain, vahingonkorvauslain ja myös varallisuus oikeuden sopimusperusteiden kautta. Yhtiön johdon korvausvelvollisuutta täytyy tarkastella osittain eri lakien kautta. Tällöin on mahdollista, että tilintarkastaja joutuu suurempaan korvausvelvollisuuteen kuin yritysjohto. Viimeaikoina on ollut keskustelua siitä, että pitäisikö nykyinsäädäntöä muuttaa tilintarkastajien kannalta suotuisammaksi. Tilintarkastuksen pykälämäärä on kasvanut nopeasti viime vuosikymmenten aikana nykyään he joutuvat noudattamaan yksityiskohtaisempia ohjeistuksia kuin ennen. Ennen vuonna 2005 voimaan tullutta tilintarkastuslakia tilintarkastajat toimivat pitkälti osakeyhtiö- ja kirjanpitolakien pohjalta. Tilintarkastusalaan vaikuttavalla sääntelyllä on mahdollisesti ollut vaikutusta tilintarkastajien työnkuvan muutokseen. Yksityiskohtaiset säännökset tuovat mukanaan sen, että tilintarkastajat joutuvat myös dokumentoimaan tekemänsä tarkastustoimenpiteet entistä tarkemmin. Tarkastuksen dokumentointi on tärkeää oman puolustuksen kannalta mahdollisissa oikeudenkäynneissä. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi)

Lait on toisaalta hyvä tehdä melko tiukoiksi. Näin saadaan vahva ennaltaehkäisevä eli preventiivinen vaikutus. Toisaalta tiukan lain kääntöpuolena on se, että niiden noudattaminen kuormittaa huomattavasti lain alaisuudessa toimivia. Lakien ei tulisi olla liian tiukoja, jotta ne eivät aiheuttaisi toiminnan vähenemistä. (Savela 2007, 2.)

Liian tiukoilla laeilla ja määräyksillä on mahdollisesti vaikutusta sekä uusien toimijoiden markkinoille tulemiseen, että uusien työntekijöiden hankkimiseen. Tilintarkastajien ja johtohenkilöiden henkilökohtaiset vastuut voivat nousta niin suuriksi, että näihin työtehtäviin voi olla vaikeaa saada ammattitaitoisia työntekijöitä. Näissä tehtävissä tehdään usein paljon melko suuriakin päätöksiä lyhyen ajan sisällä. Yritystoiminnassa liikkuvat usein niin isot rahasummat, että pienestäkin virheestä johtuva vahingonkorvaus voi koitua ylivoimaiseksi johtajalle tai tilintarkastajalle. (komission suositus 2008/473/EY)

Johtotason palkkiot ja tilintarkastuksen hinta ovat osittain riippuvaisia tehtävään sisältyvistä vastuista. Jos jatkossa joutuu vastaamaan laiminlyönneistään entistä helpommin, niin sillä voi olla vaikutusta johtajien palkkavaatimuksiin, tilintarkastajan palkkioihin ja näihin tehtäviin haluavien hakijoiden määrään.

1.2 Tutkielman tavoitteet ja rajaukset

Tutkielman tarkoituksena on vertailla tilintarkastajan ja johdon vahingonkorvausvastuuta. Tutkielmassa selvitetään sitä, mitä yhtäläisyyksiä ja eroja tilintarkastajan sekä yritysjohtajan vahingonkorvausvastuussa on.

Tutkielmassa tutkitaan yrityksen johtotasoa ja tilintarkastajan korvausvastuuta. Yrityksen johdolla tarkoitetaan tässä tutkielmassa ainoastaan toimitusjohtajaa ja hallituksen jäseniä. Tilintarkastajien korvausvastuuta tutkitaan ainoastaan lakisääteisen tilintarkastuksen kautta ja tutkielman ulkopuolelle jätettiin pääsääntöisesti muut heidän tarjoamansa palvelut.

Johto voi joutua henkilökohtaiseen vastuuseen useista erilaisista teoista. Teot voivat olla esimerkiksi tahallisia tai laiminlyönnejä. Tutkielmassa tutkitaan ainoastaan taloudellisia vahinkoa aiheuttaneita tapauksia. Jätän siten tutkielman ulkopuolelle esimerkiksi erilaiset työturvallisuuden puutteista johtuneen vahingonkorvausvaateet. Myös tilintarkastajan osalta tutkin ainoastaan taloudellisia vahinkoja. Heidän aiheuttamansa vahingot ovat pääsääntöisesti juuri taloudellisia.

Tutkielmassa tutkitaan korkeimman oikeuden tapauksia, joiden avulla pyritään tuomaan esille sitä, millaisia ovat olleet ne syyt, joista vahinko on aiheutunut ja millä perusteilla syytetyt ovat mahdollisesti välttäneet vahingonkorvausvelvollisuutensa. Oikeustapauksien avulla ei voida kuitenkaan antaa kovin kattavaa kuvaa siitä, ovatko nämä juuri ne yleisimmät syyt, jotka aiheuttavat vahingonkorvausvelvollisuuden tai joiden avulla

syytetyt välttävät vahingonkorvausten maksamiselta. Korkeimman oikeuden tapaukset ovat niin spesifejä, että niissä esiintyneet seikat soveltuvat vain juuri kyseiseen tilanteeseen. Korkeimman oikeuden tapauksien perusteella pystyy kuitenkin ymmärtämään paremmin, millaisia rikkeet ovat olleet ja millaisten seikkojen vuoksi eri tahot ovat selvinneet ilman vahingonkorvausvastuita.

Tutkielman kirjoittaminen aloitettiin keväällä 2015. Samana vuonna 18. syyskuuta annettiin uusi tilintarkastuslaki, jonka sisältö eroaa jonkin verran vanhasta tilintarkastuslaista. Uusi tilintarkastuslaki tuli voimaan 1.1.2016. Tutkielman kaikki lakipykälien numerot ovat vuonna 2015 voimassa olleen lain mukaiset.

Vuonna 2016 voimaan tullut uusi tilintarkastuslaki ei poikkea vahingonkorvausvastuun osalta juurikaan vanhasta tilintarkastuslaista. Uudessa tilintarkastuslaissa on määrätty esimerkiksi siitä, että tilintarkastajien valvontavastuu on jatkossa patenti- ja rekisterihallituksen alaisuudessa. (Savela 2015, 151.)

1.3 Tutkimusote ja rakenne

Tutkielma suoritetaan kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Tutkielman aluksi tehdään kirjallisuuskatsaus. Kirjallisuuskatsauksen avulla pyritään tuomaan laajasti esiin tilintarkastusalaa ja yritysjohtoa koskevaa vahingonkorvausoikeutta ja vahingonkorvausoikeuden taustalla olevia periaatteita, tästä muodostuu tutkielman teoriaosuus.

Vahingonkorvaukseen vaikuttavia lakeja esiin tuotaessa pyritään systemaattiseen tutkimusotteeseen eli tuomaan kaikki vaikuttavat lait esiin. Näin voidaan menetellä kuitenkin vain peruseriaatteiden kohdalla. Erityisesti johdon rikkeet ovat sellaisia, että niiden taustalla voi olla useita eri lakeja, kuten ympäristölainsäädäntöä, joten täyteen systemaattisuuteen ei päästy.

Teoriaosuus kirjoitetaan siten, että aluksi tutkitaan laajasti vahingonkorvausoikeudellisia periaatteita ja tutkielman edetessä tarkastellaan yhtä yksityiskohtaisempia säännöksiä. Tutkielmassa syvennytään alun yleisten periaatteiden jälkeen tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun syntymekanismeihin. Tämän jälkeen perehdytään johdon vahingonkorvausvastuun vastaaviin mekanismeihin.

Systemaattisen lakikokonaisuuden jälkeen pyritään löytämään aiheeseen sopivia oikeustapauksia, joiden avulla pääsee syvällisemmin kiinni aihealueeseen. Näiden oikeustapausten avulla tuodaan esille sitä, kuinka monia asioita vastuut pitää sisällään ja kuinka monia asioita vastuun määrittämisessä pitää ottaa huomioon. Oikeustapauksista löytyy myös ratkaisuperusteita siihen, miten eri henkilöiden päällekkäiset vastuut ja niistä johduvat erot korvausvelvollisuudessa on ratkaistu. Vastuuperusteita pyritään tuomaan esiin useasta eri näkökulmasta ja miettimään syvällisesti niiden taustalla olevia tekijöitä.

Korkeimman oikeuden päätösten tutkimus suoritetaan tapaustutkimuksena. Tapaustutkimuksen avulla pyritään löytämään tutkimuksen kohteena olevassa tapauksessa vaikuttavia seikkoja, kuten miten juuri siinä tapauksessa on vahingonkorvausvastuu ratkaistu. Kaikki vahingonkorvauksen määrään vaikuttavat seikat, sekä sitä alentavat että nostavat, pyritään tuomaan esille.

Teoriaosuudessa tuodaan esille yleisiä vahingonkorvausoikeudellisia periaatteita ja tämän jälkeen tilintarkastajaa ja yritysjohtoa koskevaa yksityiskohtaisempaa sääntelyä. Teoriaosuuden aluksi tuodaan esille yleiset vahingonkorvausoikeudelliset perusteet, minkä jälkeen esitellään tilintarkastajan vastuuperusteet ja muita vastuuseen vaikuttavia asioita. Tämän jälkeen esitellään johdon vastuuperusteet ja siihen vaikuttavia tekijöitä.

Pääasiassa tutkielmassa keskityttään johdon ja tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuseen vaikuttaviin lakeihin, kuten osakeyhtiölakiin, tilintarkastuslakiin ja vahingonkorvauslakiin. Lakien selvittämisen jälkeen perehdytään vastuukysymyksiin ja siihen, millä tavalla johdon ja tilintarkastajien vastuu ja mahdollinen korvausvelvollisuus syntyy. Kaikki vastuu juontaa juurensa totta kai laeista, mutta yritystoiminnan tilanteet ovat usein paljon monimutkaisempia ja monitahoisempia, kuin mitä lakeja luettaessa helposti voisi ajatella. Tutkielmassa pyritään tuomaan näitä monimutkaisia tilanteita esille sekä teoriailuvussa että oikeustapauksia käsittelevässä luvussa. Eri oikeustapauksien avulla saa helpoiten kuvan siitä, miten monimutkaisia oikeustapaukset voivat parhaimmillaan tai pahimmillaan olla. Oikeustapaukset valitaan sillä perusteella, että niissä kanne oli nostettu sekä tilintarkastajaa että yrityksen hallitusta vastaan. Eri henkilöiden erilaiset vastuuperusteet tulevat hyvin esille, kun heidät on tuomittu eri tavoin samasta rikkeestä.

2 VAHINGONKORVAUSOIKEUDEN PERUSKÄSITTEET JA KORVAUSPERIAATTEET

2.1 Vastuun pääperiaatteet

Vahingonkorvausvastuu voi syntyä monella eri tavalla ja monista eri rikkeistä. Vastuun määrittämiseksi voidaan joutua käyttämään useita eri lakeja samanaikaisesti. Tilintarkastajan ja yrityksen johdon tehtävät yrityksessä eroavat merkittävästi toisistaan. Tästä seuraa, että myös näiden tehtävien vastuuperusteissa on huomattavia eroja. Tilintarkastusta säätelee lisäksi aivan oma lakinsa, tilintarkastuslaki. (Savela 2007, 271.)

Vahingonkorvausoikeudellisten periaatteiden mukaan vahingon joutuu korvaamaan silloin, jos käsillä on:

- Tuottamus
- Syy-yhteys
- Ennalta-arvattavuus
- Vahingon aiheutuminen

Vahingonkorvausoikeudellisten periaatteiden mukaan vahingonkorvausvelvollisuuden alaisuuteen joutuminen edellyttää kaikkien näiden edellytysten käsillä oloa. Voidaan siis huomata, että esimerkiksi vahingon syntymisen ennalta-arvaamattomuus voi olla riittävä syy välttää vahingonkorvaus. (Savela 2007, 271.)

2.1.1 Tuottamus

Tuottamus voidaan määritellä vaadittavan huolellisuuden laiminlyönniksi, jossa toisen suojaksi laadittua normia on rikottu. Tuottamus-käsitteen taustalla on tavallisesti ajatus siitä, että henkilön on otettava huomioon tekojensa seuraukset, sekä sen vaikutukset muihin henkilöihin ja heidän asemaansa. Tuottamusarviointi ei ole välttämättä kovin yksinkertainen toimenpide. Siinä otetaan huomioon muun muassa henkilön henkilökohtaiset ominaisuudet ja mietitään sitä, mitä henkilön olisi tullut tietää tekohetken vallitsevista olosuhteista tai taloudellisista säännönmukaisuuksista, joiden mukaan teot seuraavat toisiaan. (Ståhlberg, Karhu 2013, 84.)

Vahingonkorvauslain 2:1

Joka tahallisesti tai tuottamuksesta aiheuttaa toiselle vahingon, on velvollinen korvaamaan sen, jollei siitä, mitä tässä laissa säädetään, muuta johdu.

*Vahingonkorvausta voidaan sovitella, jos korvausvelvollisuus har-
kitaan kohtuuttoman raskaaksi ottaen huomioon vahingon aiheut-
tajan ja vahingon kärsineen varallisuusolot ja muut olosuhteet. Jos
vahinko on aiheutettu tahallisesti, on kuitenkin täysi korvaus tuo-
mittava, jollei erityisistä syistä harkita kohtuulliseksi alentaa kor-
vausta.*

Tuottamus voi olla kuutta eriasteista. Niitä ovat tarkoitustahallisuus, varmuustahalli-
suus, ehdollinen tahallisuus, törkeä huolimattomuus, tavallinen huolimattomuus, lievä
huolimattomuus ja tapaturma. Vahingonkorvausoikeudellisessa mielessä tapaturma ei
kuulu tuottamuksen piiriin, sillä se ei ole vahingonkorvausoikeudellinen peruste muussa
kuin ankaran vastuun periaatteiden vallitessa. (Hemmo 2005, 24.)

Vahingonkorvausmielessä keskeistä ei ole niinkään se, minkä asteista tuottamus on
ollut, sillä kaikki tuottamusasteet aiheuttavat pääsääntöisesti vahingonkorvausvelvolli-
suuden muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta. Sen sijaan keskeistä on se, onko teko
ollut tuottamuksellinen vai tapaturma. Jos teko on ollut tapaturmainen, niin se pääsään-
töisesti estää vahingonkorvausvelvollisuuden syntymisen. Vahingonkorvaukselta voi
välttyä myös silloin, jos jollekin henkilölle aiheutetusta haitasta on seurannut yhteiskun-
nan kannalta positiivisia kokonaisvaikutuksia. (Hemmo 2005, 24-25.)

Law ja economics –perusteisen ajattelutavan pohjalta voidaan arvioida haitan ja syn-
tyneen hyödyn kokonaisvaikutuksia. Tämän ajattelutavan mukaan teko ei ole tuottamuk-
sellinen, jos se ei ole ollut kokonaistaloudellisesti epäedullinen toimenpide. (Hemmo
2005, 31.)

Tuottamusarvioinnin perustana toimivia käyttäytymismallien rikkomisia voidaan tul-
kita eri lakien, säännösten ja ohjeiden avulla, joita vahingonaiheuttajan olisi tullut nou-
dattaa. Tällainen voi olla esimerkiksi ammattikuntaa velvoittavan tapaohjeen, kuten hy-
vän tilintarkastustavan rikkomisen. Näiden ohjeiden lisäksi tuottamusta voidaan miettiä
myös esimerkiksi työnantajan laatimien ohjeiden perusteella. Tällöin oikeuden ratkaista-
vaksi jää kuitenkin se, kuinka velvoittavia nämä ohjeet ovat olleet. (Hemmo 2005, 27-
28.)

Tuottamusarviota tehdessä huolellisuusvaatimusta voidaan tarkastella sekä objektiivivi-
sestä että subjektiivisesta näkökulmasta. Rikosoikeudessa on tavallisesti otettu huomioon
yksilön henkilökohtaiset ominaisuudet, mutta vahingonkorvausoikeudessa ratkaisut teh-
dään tavallisesti ainoastaan objektiivisesta näkökulmasta. Tällöin henkilö ei voi oikeu-
dessa vedota niihin henkilökohtaisiin puutteisiinsa, jotka alentavat korvausvelvollisuutta.
(Hemmo 2005, 33.)

2.1.2 Syy-yhteys

Syy-yhteydellä tarkoitetaan sitä, että toiminnan on vaikutettava juridisesti relevantilla tavalla vahingon syntymiseen. Tämän lisäksi teon ja vahingon tulee olla riittävän läheisessä suhteessa toisiinsa. Tästä seuraa, että teosta syy-seuraus-suhteeltaan kaukana olevat vahingot jäävät korvaamatta. Ennalta-arvattavuus ja syy-yhteys liittyvät näin läheisesti toisiinsa. Syy-yhteyden ongelmana voi olla syyn ja aiheutuneen vahingon määrän välinen yhteys. Ei voida siis tietää tarkasti esimerkiksi sitä, miten yrityksen liiketoiminta olisi edennyt ilman tekoa. Usein teko ei ole edes ainoa syy vahingon syntymiseen, vaan taustalla voi olla useiden eri henkilöiden tekemiä rikkeitä, jolloin voi olla vaikeaa määrittää syyllisyyden määrää ja niiden vaikutussuhteita vahingon aiheutumiseen. (Savela 2007, 274-275.)

Syy-yhteyttä ratkaistaessa otetaan huomioon kaikki ne oikeudellisesti merkittävät tapahtumat, jotka ovat aiheuttaneet vahingon syntymisen. Jotta vahingonkorvausvelvollisuus voi syntyä, täytyy näiden tapahtumien täyttää rikoksen tunnusmerkistö. Apuna syy-seuraussuhteiden arvioinnissa käytetään kaikkea sitä tietoa, mikä on saatavissa luonnossa ja yhteiskunnassa vallitsevista syy-seuraus – suhteista. (Routamo, Ståhlberg & Karhu 2006, 316.)

Syy-yhteyden ei voida katsoa ulottuvan niin kauaksi kuin yhteyskunnan syy-seuraussuhteiden mukaan on mahdollista edetä. Tällainen periaate nimittäin johtaisi lähes äärettömän pitkiin syy-seuraussuhteisiin ja todella suuriin vahingonkorvauksiin. Syy-seuraussuhteen aiheuttava teko johtaisi yhä vain laajenevaan syy-seuraus-suhteesta johtuviin korvauksiin. (Routamo ym. 2006, 324.)

Syy-yhteys ei ole niinkään oikeudellinen ongelma, vaan se on ongelma syy-yhteyttä selittäville tieteille, kuten esimerkiksi lääketieteelle ja taloustieteelle. Oikeustieteellinen ongelma siitä tulee vasta silloin, kun tapahtumien kulusta ei ole voitu saada tarkkaa selvitystä, tällöin oikeustieteellisillä periaatteilla on ratkaistava se kenen vahingoksi puuttuva näyttö koituu. (Routamo ym. 2006, 331-332.)

Vahingonkorvauksen määrääminen ei vaadi sitä, että teko olisi täysin henkilön aiheuttamaa, vaan riittää, että teolla on jokin syy-yhteys vahingon aiheuttaneeseen tekoon. Esimerkiksi yhtiölle aiheutunut vahinko on voinut aiheutua useiden eri henkilöiden virheellisistä teoista ja he joutuvat tällöin yhteisvastuuseen aiheuttamastaan vahingosta. (Savela 2007, 275.)

Syy-yhteyden osoittaminen aiheutuneeseen vahinkoon voi olla melko haastavaa liiketoimintaympäristössä, tämän johdosta kanteen nostajan näyttötaakkaa voi olla alennettu. Tällöin syy-yhteys voidaan katsoa osoitetuksi toteen normaalia pienemmällä todennäköisyydellä ja vakuuttavuuden asteella kuin normaalisti. Jos kyseessä on puolestaan ollut korostettua huolellisuutta vaativa tehtävä, niin näyttötaakka voi olla käännetty eli yritys-

johto tai tilintarkastaja voivat joutua itse osoittamaan puuttuvan syy-yhteydensä. Normaalisti haasteen nostaja joutuu esittämään syytetyn syy-yhteyden sekä muut korvausvastuun perusteet. (Savela 2007, 276.)

2.1.3 Ennalta-arvattavuus

Ennalta-arvattavuus on katsottu yhdeksi vahingonkorvausvelvollisuuden yleiseksi kriteeriksi. Tästä seuraa, että mikäli vahingon aiheuttajan ei katsota objektiivisesti arvioiden ennalta-arvanneen aiheuttamansa teon seurauksia, niin ei hän joudu teostaan vastuuseen. Ennakoimattomuus voi syntyä esimerkiksi tilanteessa, jossa vahingonkärsijä käyttää tuotetta yllättävällä tavalla taloudellisesti hyödykseen ja tämä käyttötarkoitus tulee yllätyksenä vahingon aiheuttajalle. Ennalta arvaamattomuus voi syntyä esimerkiksi sillä tavoin, ettei vahingonaiheuttaja ymmärrä aiheuttaneensa vahinkoa, tai sitten hänelle voi tulla yllätyksenä aiheuttamansa vahingon määrä. (Hemmo 2005, 135.)

Vahingon tulee olla ennalta-arvattavissa yleisessä vahingonkorvausvelvollisuudessa. Vahingon aiheuttaja joutuu siis vastuuseen vain siltä osin kuin, miltä hänen voidaan objektiivisesti katsoen ymmärtäneen aiheuttamansa vahingon määrä. Yhtiöoikeudellisiin tilanteisiin ennalta-arvattavuutta sovellettaessa esiintyy kahdenlaisia näkemyksiä siitä, että edellytetäänkö teon ennalta-arvattavuutta vai ei. He jotka katsova, että ennalta-arvattavuutta ei vaadita, puolustavat näkökantaansa sillä, ettei yhdessäkään oikeustapauksessa, joka on johtunut normin rikkomisesta eli tuottamuksesta, ole vaadittu ennalta-arvattavuutta. Toisaalta henkilön pitää myös säännöstä, määräystä tai päätöstä vastaan menettellessään ymmärtää tekonsa seuraukset, joten ennalta-arvattavuuden pohdinta on turhaa. Ennalta-arvattavuuden puolesta puhuvat perustelevat näkemystään sillä, että jopa tahallisten rikosten vahingoilta edellytetään ennalta-arvattavuutta. (Savela 2007, 282.)

Varsinkin yhtiöoikeudellisessa kirjallisuudessa on otettu kantaa sen puolesta, että lain rikkomisesta seuraavasta vahingonkorvausvelvollisuudessa ei edellytettäisi ennalta-arvattavuutta. Lain rikkomisen seuraukset eivät voi tulla kenellekään yllätyksenä. Myös teon tuottamuksen asteella voidaan katsoa olevan merkitystä ennalta-arvattavuuden kannalta. Jos vahinko on aiheutunut törkeän huolimattomuuden tai tahallisen teon seurauksena, niin ennalta-arvattavuuden vaatimusta ei edellytetä yhtä paljoa kuin lievemässä tuottamuksessa. Tausta-ajatuksena on se, että piittaamaton henkilö joutuu kantamaan pidemmälle ulottuvan ennalta-arvattavuuden kuin huolellisemmin toimiva henkilö. (Hemmo 2005, 139.)

2.1.4 Vahingon aiheutuminen

Vahingon aiheutumisella tarkoitetaan sitä, että teko voi olla kuinka lainvastainen ja moitittava tahansa, mutta vahingonkorvausvelvollisuutta ei silti synny, jos menettelystä ei ole koitunut minkäänlaista vahinkoa. Vahingon aiheutumista voidaan tulkita sillä perusteella, että millainen on odotetun ja vahingonkorvauksen aiheuttaman tapahtumaketjun erotus ja onko tästä koitunut jonkinlaista vahinkoa. (Savela 2007, 301.)

Vahingon aiheutumisen toteen näyttäminen ei välttämättä ole kovin yksinkertaista, sillä vahingonkärsijän saattaa olla vaikeaa näyttää millainen hänen tilanteensa olisi ollut ilman vahingonaiheuttajan toimintaa. Yhtiöoikeudessa vahinko katsotaan usein aiheutetuksi silloin, kun voidaan todeta, että rahamäärä on alhaisempi kuin mitä se olisi ilman vahingonaiheuttajan menettelyä ollut. Vahinkoa on siis aiheutunut, jos vahingon kärsijä saa vähemmän rahaa, kuin mitä hän olisi saanut ilman vahingon syntymistä.. (Savela 2007, 302.)

Vahingon kärsijä saattaa kärsiä vahingollisen tapahtuman jälkeenkin vahinkoa. Myöhemmin syntyneen, esim. myyntivoiton, tulee kuitenkin olla todellisuudessa saavutettavissa, mutta sen saavutettavuudelta ei kuitenkaan edellytetä täyttä varmuutta. Vahingon aiheutumisessa otetaan huomioon myös vahingon korjaamisesta aiheutuneet kustannukset. Vahingon kärsijää ei saa kuitenkaan asettaa parempaan asemaan, kuin missä hän oli ennen vahingon kärsimistä. (Savela 2007, 307.)

2.2 Korvausvastuu kolmansille osapuolille

2.2.1 Johdon vastuu kolmansille osapuolille

Osaakeyhtiölain 22:1:ssä todetaan seuraavaa.

Hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan on korvattava vahinko, jonka hän on tehtävässään 1 luvun 8 §:ssä säädetyn huolellisuusvelvoitteen vastaisesti tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhtiölle.

Hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan on korvattava myös vahinko, jonka hän on tehtävässään muuten tätä lakia tai yhtiöjärjestyttä rikkomalla tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhtiölle, osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle.

Jos vahinko on aiheutettu rikkomalla tätä lakia muulla tavalla kuin pelkäämään rikkomalla 1 luvussa tarkoitettuja periaatteita tai jos vahinko on aiheutettu rikkomalla yhtiöjärjestyksen määräystä, vahinko katsotaan aiheutetuksi huolimattomuudesta, jollei menettelystä vastuussa oleva osoita menettelleensä huolellisesti. Sama koskee vahinkoa, joka on aiheutettu 8 luvun 6 §:n 2 momentissa tarkoitettuun yhtiön lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä toimella.

Johto voi näin osakeyhtiölain nojalla olla korvausvelvollinen myös yhtiön ulkopuolisille tahoille. Johto ei kuitenkaan joudu osakeyhtiölain 1:8 mukaisen yleisen huolellisuusvelvollisuuden rikkomisesta korvausvastuuseen kolmansille osapuolille, sillä OYL 22:1 edellyttää, että johdon on tullut aiheuttaa vahinko rikkomalla muuten kuin huolellisuusvelvoitteen osalta. Kolmansille osapuolille ei voi siten joutua korvausvelvolliseksi esimerkiksi hallituksen työjärjestyksen tai muiden yhtiön sisäisten säännösten rikkomisen. Tästä seuraa, että esimerkiksi jakautumis- tai sulautumissuunnitelman rikkomisesta ei aiheuta korvausvelvollisuutta kolmatta osapuolta kohtaan. (Savela 2007, 132-133.)

Hallitukselle on osakeyhtiölaissa määrätty erityinen toimimisvelvollisuus. Hallituksen vastuu kolmansille osapuolille rajoittuu osakeyhtiölain tähän erityisen toimintavelvollisuuden rikkomisesta aiheutuviin vahinkoihin. (Savela 2007, 76.)

OYL 22:1:2 toteaa, että vastuun jollekin kolmannelle osapuolelle aiheuttaa ”tämän lain rikkomisen” eli osakeyhtiölain rikkomisen, eikä muiden lakien rikkomisen näin aiheuta korvausvastuuta kolmansia osapuolia kohtaan. On kuitenkin katsottu, että eräitä muita lakeja voidaan rinnastaa osakeyhtiölakiin ja myös niiden rikkomisen voi aiheuttaa vastuun kolmannelle osapuolelle. Tällaisia lakeja ovat sellaiset lait, joihin on viitattu jossain kohtaa osakeyhtiölakia. Rinnastus muihin lakeihin on tehtävä, sillä muuten monista keskeisistä yhtiöoikeudellisista rikkomuksista voisi selvitä lähes täysin ilman vahingonkorvausseuraamusta. (Savela 2007, 133-135.)

2.2.2 Tilintarkastajan korvausvastuu kolmansille osapuolille

Tilintarkastaja on myös korvausvastuussa kolmansille osapuolille. Tilintarkastuslain 51:1 kuuluu:

Tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta yhteisölle tai säätiölle. Sama koskee vahinkoa, joka tätä lakia, yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhtiöjärjестystä,

sääntöjä tai yhtiösopimusta rikkomalla on aiheutettu yhteisön osakkaalle, yhtiömiehelle tai jäsenelle taikka muulle henkilölle. Tilintarkastaja vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai huolimattomuudesta on aiheuttanut.

Tilintarkastajan vastuu kolmanteen osapuoleen voi perustua joko osakeyhtiölain, tilintarkastuslain tai yhtiöjärjestyksen rikkomiseen. On hyvä huomata, että myös yhtiöjärjestyksen rikkominen aiheuttaa vahingonkorvausvastuun. (Savela 2007, 142.) Yhtiöjärjestyksen rikkominen aiheuttaa korvausvastuun lähinnä tarkastettavan yhtiön osakkeenomistajia kohtaan, sillä yhtiöjärjestys on luotu lähinnä heidän suojakseen. (Savela 2007, 138.)

2.3 Vastuun kohdentamisperusteet

Vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken on voimassa, mitä vahingonkorvauslaissa säädetään. Vahingonkorvauslaissa todetaan, että jos vahingon kärsineen puolelta on myötävaikutettu vahinkoon tai jos muu vahingon aiheuttaneeseen tekoon kuulumaton seikka on myös ollut vahingon syynä, voidaan vahingonkorvausta kohtuuden mukaan sovittaa. (Vahingonkorvauslaki 6:1)

Vahingon ollessa kahden tai useamman aiheuttama, tai jos he muuten ovat velvolliset korvaamaan saman vahingon, he joutuvat korvaamaan vahingon yhteisvastuullisesti. Se, jota ei ole tuomittu maksamaan täyttä korvausta, vastaa kuitenkin vain tuomitusta määrästä. Korvausvelvollisten kesken korvausmäärä on jaettava sen mukaan kuin harkitaan kohtuulliseksi ottaen huomioon kunkin korvausvelvollisen viaksi jäävä syyllisyyden määrä, vahinkotapahtumasta ehkä saatu etu ja muut seikat. Sillä, joka on maksanut vahingonkorvausta yli oman osuutensa, on oikeus saada kultakin muulta korvausvelvolliselta, mitä hän on tämän osalta maksanut. Jos joku korvausvelvollisista on ilmeisesti maksukyvytön tai jos hänen oleskelupaikkansa on tuntematon, on kunkin muista korvausvelvollisista maksettava osuutensa vajauksesta. (Vahingonkorvauslaki 6:2)

Vahingonkorvauslain 4 luvun 1 §:n mukaan vahingosta, jonka työntekijä työssään virheellään tai laiminlyönnillään aiheuttaa, on hän velvollinen korvaamaan määrän, joka harkitaan kohtuulliseksi ottamalla huomioon vahingon suuruus, teon laatu, vahingon aiheuttajan asema, vahingon kärsineen tarve sekä muut olosuhteet. Jos työntekijän viaksi jää vain lievä tuottamus, ei vahingonkorvausta ole tuomittava. Siinä tapauksessa kun vahinko on aiheutettu tahallisesti, on täysi korvaus tuomittava, jollei ole erityistä syytä harkita kohtuulliseksi alentaa korvausta.

Vahingonkorvauslaissa on siten määritelty se, miten vahingonkorvaus jaetaan vahingonaiheuttajien kesken. Tuomioistuimissa voi olla kuitenkin esimerkiksi haastavaa päätää, mikä on kunkin syytetyn syyllisyyden määrä esimerkiksi sellaisessa tilanteessa, jossa jokainen vahingon aiheuttaja on ollut vain yksi osa vahinkoa aiheuttavasta tapahtumaketjusta. Vahinkoa ei olisi näin syntynyt ilman tätä ketjun osaa, mutta hänen osuutensa vahingonkorvauksesta voi jäädä hyvin pieneksi. Lisäksi kun huomioidaan, että esimerkiksi yritysjohto on toiminut yrityksen puolesta ja hänen aiheuttamansa osallisuutensa ketjun osana on osoittanut ainoastaan lievää tuottamusta, niin kuuluuko tällöin jättää tuomitsematta kokonaan, vaikka eri henkilöiden aiheuttaman tapahtumaketju on saanut aikaan suurta vahinkoa.

2.4 Vastuu kirjanpidosta

OYL 6:2.1 ”*Hallitus vastaa siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty.*”

OYL 6:17.1 ”*Toimitusjohtaja vastaa siitä, että yhtiön kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty.*”

OYL:n mukaan ensisijainen vastuu tilinpäätöksen oikeellisuudesta on toimitusjohtajalla. Hänelle kuuluu kirjanpidon järjestäminen ja sen yksityiskohtainen valvonta. Hallitus on puolestaan vastuussa siitä, että toimitusjohtaja hoitaa oman velvollisuutensa. Toimitusjohtaja voi joko koota yhtiön sisään tilejä hoitavan yksikön tai ulkoistaa kirjanpidon johonkin tilitoimistoon. Tilitoimistoon ulkoistaessaan toimitusjohtaja ei kuitenkaan vältty kokonaan vastuustaan, vaan hänen tulee silti valvoa, että kirjanpito tulee hyvin järjestetyksi. Toimitusjohtajan tulee erityisesti reagoida tilanteessa, jossa on syytä epäillä kirjanpidon oikeellisuutta. (Savela 2007, 112.)

Hallituksen vastuu ei lopu siihen, että toimitusjohtaja määrätään järjestämään kirjanpito asianmukaisella tavalla. Hallitus ei voi myöskään toimia siten, että se jättää kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä muodostuvat virheet tilintarkastajien huomattavaksi ja korjaa ne vasta tarvittaessa. Hallituksen tulee toimitusjohtajan ja tilintarkastajien toimien lisäksi myös itse valvoa kirjanpidon ja tilinpäätöksen oikeellisuutta. Pienissä yhtiöissä tavallisesti joku hallituksen jäsenistä valvoo henkilökohtaisesti tilinpäätöksen oikeellisuutta. Suuremmissä yhtiöissä voi olla tarpeen luoda kokonainen sisäisen tarkastuksen yksikkö. Tilinpäätöksen virheellisyydestä ei välttämättä seuraa johdolle minkäänlaista korvausvelvollisuutta. Johto voi kuitenkin joutua korvausvelvolliseksi niistä kuluista, jotka aiheutuvat heidän laiminlyöntiensä seurauksena. Tämänlaisia ovat esimerkiksi tilinpäätöksen uudelleen tekeminen sekä lisääntyneet tilintarkastuskustannukset. (Savela 2007, 114.)

Yrityksen johto ei välttämättä joudu korvausvelvolliseksi kirjanpidon virheellisyydestä. Tällöin tilintarkastaja, jolla pitäisi olla kirjanpidosta vahva asiantuntemus, voi joutua yksin korvausvastuuseen. Vahingonkorvausta määriteltäessä otetaan kuitenkin huomioon tilintarkastajan syy-yhteys vahingon syntymiseen ja sen kasvamiseen. (Savela 2007, 172.)

3 TILINTARKASTAJAN VAHINGONKORVAUSVASTUU

3.1 Vahingonkorvausvastuun edellytykset

Tilintarkastajan korvausvastuu voi syntyä kahdella eri tavalla. Lakiperusteisen korvausvastuun lisäksi korvausvastuu voi perustua toimeksiantosopimuksen rikkomiseen. Korvausta joudutaan tällöin arvioimaan sopimuksen pohjalta. Lakiperusteista korvausvastuuta kutsutaan myös deliktivastuuksi. Deliktivastuuseen joutuminen edellyttää tuottamusta eli kysymyksessä on tuottamusvastuu. Tuottamusvastuuseen joutuminen vaatii, että tilintarkastaja on aiheuttanut vahingon joko tahallaan tai tuottamuksellisesti. Tuottamukselliseen korvausvastuuseen riittää, että on aiheuttanut lievää tuottamusta. Tilintarkastaja voi toiminnallaan aiheuttaa vahinkoa yhtiölle ja siellä työskenteleville henkilöille. Tilintarkastaja ei kuitenkaan joudu tästä korvausvastuuseen, mikäli hän ei ole toiminut moitittavasti. Moitittavuutta arvioitaessa mietitään erityisesti sitä, onko tilintarkastaja toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaan. Tilintarkastajaa ei siten tule asettaa korvausvastuuseen jos hän on esimerkiksi aiheuttanut tarkastettavalle yhtiölle vahinkoa hyvän tilintarkastustavan mukaan annetun tarkastuskertomuksen myötä. (Horsmanheimo, Kaisanlahti, Steiner 2007, 354.)

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta mietittäessä otetaan huomioon myös se, onko rikkeestä aiheutunut vahinkoa. Lisäksi täytyy ottaa huomioon vahingon syntymisen ennalta-arvattavuus sekä syy-yhteyden ja muiden yleisten vahingonkorvausoikeudellisten edellytysten voimassa oleminen. (Savela 2007, 142.)

Tilintarkastajan lakimääräisestä vahingonkorvausvelvollisuuden säättää tilintarkastuslain 51§. Sen sisältö on seuraava:

Tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta yhteisölle tai säätiölle. Sama koskee vahinkoa, joka tätä lakia, yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhtiöjärjestystä, sääntöjä tai yhtiösopimusta rikkomalla on aiheutettu yhteisön osakkaalle, yhtiömiehelle tai jäsenelle taikka muulle henkilölle. Tilintarkastaja vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai huolimattomuudesta on aiheuttanut.

Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, vastaavat vahingosta yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta.

Vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken on voimassa, mitä vahingonkorvauslain 2 ja 6 luvussa säädetään

Tilintarkastajan vastuu määräytyy erityisesti tilintarkastuslain perusteella. Tuomioita voidaan perustella myös varallisuus oikeuden sopimusperusteiden kautta. Tilintarkastajan tulee noudattaa lisäksi myös tarkastettavan yhtiön yhtiöjärjestystä, osakassopimusta ja muita mahdollisia sopimuksia. Julkisesti noteeratuissa yhtiöissä myös arvopaperimarkkinain määräyksillä voi olla merkitystä vahingonkorvaukseen. (Savela 2007, 145.)

Suomen yhtiölainsäädännön mukaiset yhtiön johdon vastuuperusteet eroavat tilintarkastajien tilintarkastuslain mukaisista vastuuperusteista. Suomessa yhtiön johtohenkilöiden ja tilintarkastajien vastuuperusteet ovat itsenäisiä. Tilintarkastaja vastaa vain siitä, että hän on tehnyt työnsä tilintarkastuslain tai muun tilintarkastustyötä sääntelevän lain mukaisesti. (Tilintarkastuslautakunta)

Tilintarkastajan tulee toimia tarkastustyötä tehdessään huolellisesti ja noudattaa tarkastusta koskevia lakeja. Tilintarkastus tulee tehdä myös tilintarkastusta koskevien eettisten periaatteiden mukaisesti sekä noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastusta koskeva sääntely on tiukentunut merkittävästi erilaisten tilintarkastusskandaalien myötä. Sääntelyä on kiristetty varsinkin taloudellisesti merkittävien yhtiöiden, kuten listayhtiöiden osalta. (Komission suositus 2008/473/EY)

Nykyään tilintarkastajille on tiukat ISA-standardit, jotka ohjaavat ja sääntelevät tarkasti, miten erilaiset tilinpäätöksen oikeellisuuteen vaikuttavat seikat tulisi tarkistaa. Jotta tilintarkastaja voisi osoittaa toimineensa huolellisesti, tulee hänen noudattaa kaikkia voimassa olevia lakeja ja säännöksiä. Tämä on tehnyt tilintarkastajien työtaakasta entistä raskaamman, sillä kaikkien lakien ja säännösten noudattamiseen kuluu paljon aikaa. Tilintarkastajat joutuvat punnitsemaan jatkuvasti, mikä on järkevän ajankäytön ja säännösten yksityiskohtaisen noudattamisen sopiva suhde. (Horsmanheimo ym. 2007, 359.)

Tiukasta sääntelystä huolimatta tilintarkastus ei tuo absoluuttista varmuutta tilinpäätöksen oikeellisuudesta, vaan sen tarkoituksena on saada vain riittävä varmuus siitä, että yhtiön tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön taloudellisesta asemasta. Koska absoluuttista varmuutta ei edes tavoitella, eikä kaikkia asiakirjoja ehditä tarkastamaan, on mahdollista, että jokin tilinpäätöksen kannalta olennainen seikka jää huomaamatta. Tällainen voi tapahtua helposti esimerkiksi siten, ettei tilintarkastaja huomaa tarkastaa riittävän tarkasti jotain sopimusta, jolloin siitä voi koitua tarkastettavan yhtiön kannalta merkittävä vastuu. (Horsmanheimo ym. 2007, 359.)

Eräs tilintarkastuksessa noudatettavista säännöksistä on kansainväliset ISA-standardit. ISA-standardit on luotu lähinnä kansainvälisiä yhtiöitä varten ja se pitää sisällään yksityiskohtaisia tarkastusohjeita tilintarkastajalle. Suomessa tilintarkastajat joutuvat usein tarkastamaan myös pienempiä yhtiöitä. ISA 200 pitää sisällään olennaisuuden kriteerit ja ohjeita tilintarkastuksen laadun pitämiseksi toivotulla tasolla. Standardissa todetaan muun muassa, että tilintarkastajan tulee hankkia kohtuullinen varmuus siitä, ettei

tilinpäätös sisällä kokonaisuutena tarkastellen väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virhettä. (Horsmanheimo ym. 2007, 359.)

Tilintarkastuksen laatuvaatimuksia käsitellään myös ISA-standardissa 320. Standardissa todetaan. ”*Tieto on olennainen, jos sen esittämättä jättäminen tai totuudenvastainen esittäminen saattaa vaikuttaa tilinpäätösinformaation perusteella tehtäviin taloudellisiin päätöksiin. Olennaisuus riippuu erän tai virheen suuruudesta kyseisessä tilanteessa arvioituna.*” Standardissa todetaan lisäksi, että tilintarkastajan tulee itse arvioida olennaisuutta. Olennaisuuden arvioimiseksi ei ole mitään yhtä yhtenäistä, kaikille soveltuvaa mittaria, vaan arvio tehdään aina tapauskohtaisesti. Olennaisuuden tasoa voidaan miettiä esim. tarkastettavan yhtiön liikevaihdon tai taseen avulla. (Horsmanheimo ym. 2007, 359-360.)

Tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on tehtävää suorittaessaan aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta tarkastettavalle yhteisölle. Huolimattomuus voi tulla kyseeseen esimerkiksi silloin, jos tilintarkastaja ei ole noudattanut hyvää tilintarkastustapaa. Hyvän tilintarkastustavan rikkominen voi tapahtua esimerkiksi siten, että tilintarkastaja jättää tarkastamatta joitain tilinpäätökseen olennaisesti vaikuttavia seikkoja. (Horsmanheimo 2007, 359.)

Päävastuulliseen tilintarkastajan korvausvastuu on pääsääntöisesti normaalin vahingonkorvausvelvollisuuden alaista. (Horsmanheimo 2007, 354.) Häneen voidaan kuitenkin kohdistaa myös ankaraa vastuuta, normaalin tuottamusvastuun lisäksi. Ankaran vastuun alaisuudessa toimiessaan päävastuullinen tilintarkastaja voi joutua korvaamaan vahingon, jonka tilintarkastusyhteisö on aiheuttanut tarkastettavalle yhteisölle, vaikka päävastuullisella tilintarkastajalla ei ole ollut edes mahdollisuutta tietää tehdystä rikkeestä, saati vaikuttaa sen syntyyn. (Horsmanheimo ym. 2007, 348.)

Tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan myös vahingon, jonka hän on aiheuttanut yhtiöjärjestystä, sääntöjä tai yhtiösopimusta rikkomalla. Vahinko voi olla aiheutettu osakkaalle, yhtiömiehelle, jäsenelle taikka muulle henkilölle. Tilintarkastaja vastaa isännän vastuun nojalla myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa on tahallisesti tai huolimattomuuttaan aiheuttanut. Tilintarkastajalla on kuitenkin regressio-oikeus isännän vastuun nojalla maksamaansa korvaukseen siinä tilanteessa, jossa työntekijä on aiheuttanut vahinkoa tahallisesti tai törkeää huolimattomuuttaan (Vah.KorvL 4:1). Tilintarkastajan ollessa tilintarkastusyhteisö, vastaavat vahingosta yhteisvastuullisesti tarkastava yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Tilintarkastaja suorittaa tehtävänsä yrityksessä sopimuksen nojalla. Sopimuksen sisällöllä voi olla mahdollisesti joitain vaikutuksia tilintarkastajan vastuuseen. Tällöin mahdollisia korvauksia täytyy miettiä tilintarkastuslain lisäksi sopimuslakien perusteella. (Tilintarkastuslautakunta)

Yleisen käytännön mukaan näyttötaakka on sillä, joka vaatii vahingonkorvauksia. Vahingonkorvauksen vaatijan tulee tällöin esittää korvausvastuun yleiset edellytykset, kuten vahingon määrä, vahingonaiheuttajan syy-yhteys aiheutuneeseen vahinkoon, tuottamus

sekä vahingon aiheutuminen. (Horsmanheimo ym. 2007, 355.) Yritysjohdossa on mahdollista soveltaa erityisiä OYL 22:2:3 sallimia tuottamusolettaman mukaisia säännöksiä. Osakeyhtiölain virke toteaa:

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 menettelleensä huolellisesti. Sama koskee vahinkoa, joka on aiheutettu 8 luvun 6 §:n 2 momentissa tarkoitettuun yhtiön lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä toimella.

Tuottamusolettamassa näyttötaakka on siis käänteinen. Käänteinen näyttötaakka on perusteltua sen vuoksi, että johdolla on tavallisesti paras tieto omasta yrityksestään ja heidän on myös helpompaa hankkia tietoa omaksi tuekseen, kuin mitä yrityksen ulkopuolisilla tahoilla on hankkia tietoa heitä vastaan. Tuottamusolettamasta tulee kuitenkin huomata, että vahingonkorvauksen kantajalla on edelleen näyttötaakka kaikista muista vahingonkorvauksen edellytyksistä, paitsi tuottamuksesta. (Horsmanheimo ym. 2007, 355.)

Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta säätävissä laeissa OYL 22:4 eikä TiltL 51:ssä ei ole mainintaa, että tilintarkastajaan voitaisiin soveltaa tuottamusolettamaa. On kuitenkin johdonmukaista ajatella, että tilintarkastajaa koskee sama tuottamusolettama kuin yrityksen johtoakin. Tilintarkastajan tulee näin korvausvelvollisuutensa välttämiseksi pystyä osoittamaan tarkastustoimintansa huolellisuus. (Horsmanheimo ym. 2007, 356.)

Tuottamusolettamaa ei kuitenkaan voida lähtökohtaisesti soveltaa tilintarkastajaan siltä osin, kun hän on rikkonut tilintarkastuslain yleisiä periaatteita tai hyvää tilintarkastustapaa, vaan näyttötaakka on tällöin kanteen nostajalla. Yleisten todistustaakkaoppien mukaan tilintarkastajalle voi kuitenkin syntyä myös tällöin tuottamusolettama ja sen vaatima näyttötaakka oman huolellisuuden osoittamiseksi, sillä tilintarkastajan on huomattavasti helpompi näyttää oma huolellisuutensa toteen, kuin mitä kanteen nostajalla on esittää standardien noudattamatta jättäminen. Kanteen nostajalla on kuitenkin yhä tuottamusolettamasta riippumatta näytettävä toteen tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun muut edellytykset, kuten syy-yhteys, vahingon määrä sekä vahingon aiheutuminen. (Horsmanheimo ym. 2007, 356.)

Tilintarkastajaa voi seurata hänen virheellisten menettelyidensä seurauksena sekä vahingonkorvausvelvollisuus, että tilintarkastuslain 52§ mukainen rikosoikeudellinen vastuu. Rikosoikeudellinen vastuu ylettyy aina vankeusrangaistukseen saakka. Lisäksi hänelle voidaan antaa erilaisia hallinnollisia sanktioita tilintarkastuslain pykälien 49§ ja 50§

perusteella. Näiden lakien pohjalta keskuskauppakamari voi antaa tilintarkastajalle joko varoituksen tai huomautuksen. Törkeimmissä tapauksissa tilintarkastajalta voidaan poistaa tilintarkastajaksi hyväksyminen kokonaan. (Horsmanheimo ym. 2007, 356.)

3.2 Tilintarkastajan huolellisuusarviointi

Tilintarkastajan vastuun kannalta kaikista tärkein asia on se, onko hän toiminut työssään huolellisesti. Huolellisuuden arviointikriteerinä käytetään hyvää tilintarkastustapaa. (Horsmanheimo ym. 2007, 357.)

Hyvä tilintarkastustapa on filosofis-eettinen käsite, eikä sille ole siten yksiselitteistä määritelmää. Mitä tarkoittaa esimerkiksi sana hyvä ja mitä sana tapa? Tavallisesti hyvällä tilintarkastustavalla tarkoitetaan sellaista tapaa suorittaa tilintarkastus, jollaista pidetään hyvänä käytäntönä tilintarkastajien keskuudessa. Tilintarkastuksen toteutustavan ja laajuuden tulee olla yleisesti hyväksytyllä tasolla. Hyvää tilintarkastustapaa noudattamalla tilintarkastaja voi varmistua siitä, ettei hänen työnsä ole moitittavaa ja sitä ettei hän joudu vahingonkorvausvelvolliseksi. Hyvää tilintarkastustapaa noudattava tilintarkastaja suorittaa tarkastuksen sellaisella tavalla kuin keskimääräinen tilintarkastaja alalla suorittaa. (Satopää 2002, 18-19.)

Käsitys hyvästä tilintarkastustavasta muuttuu jatkuvasti. Se muotoutuu tilintarkastusta määrittävän lainsäädännön ja käytännön tilintarkastustyön yhteensovittamisen pohjalta. Käsitys hyvästä tavasta muuttuu myös yhteiskunnan vaatimusten mukana, taloudelliset ja yhteiskunnalliset käsitykset ovat jatkuvassa muutoksessa. Laissa hyvää tilintarkastustapaa ei ole tarkemmin määritelty, vaikka se voi olla hyvin ratkaiseva seikka tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun kannalta. Tämä johtuu siitä, ettei eettisistä asioista voida milloinkaan luoda täydellisiä ja kaikki tilanteet kattavia lakeja. (Satopää 2002, 19-20.)

Hyvä tilintarkastustavan sisältö vaihtelee maittain jonkin verran. Suomessa sen sisältö on ollut perinteisesti laillisuusvalvontaa ja kirjanpitosäännösten noudattamisten valvontaa. Tilintarkastajia on pelkän laillisuusvalvonnan sijaan kehoitettu ottamaan kantaa tilinpäätöksiin rohkeammin myös yleisemmällä tasolla. Tällöin tilintarkastus ei ole ainoastaan laillisuusvalvontaa, vaan siinä tarkastetaan myös se, että tilinpäätös on yleisten liikemoraalikäsitysten mukainen. (Satopää 2002, 4.)

Hyvä tilintarkastustapa on hyvin keskeinen normisto ohjaamaan tilintarkastajan toimintaa. Sen avulla myös tilintarkastuspalveluiden käyttäjät pystyvät arvioimaan tilintarkastuksen laatua eli sitä onko tilintarkastus suoritettu asianmukaisesti. Hyvä tilintarkastustapa koostuu tilintarkastajan henkilökohtaisen arvion, lainsäädännön ja eettisten normien yhteensovittamisesta. Hyvä tilintarkastustapa velvoittaa tilintarkastajalta korkeaa

moraalia. Tilintarkastajan tulee esimerkiksi käyttäytyä rehellisesti ja objektiivisesti, lisäksi tilintarkastuksen tulee olla itsenäistä ja puolueetonta. (Satopää 2002, 21.)

Hyvä tilintarkastustapa koostuu juridisista ja eettisistä lähteistä. Eettiset säännöt tulevat pitkälti IFACin eettisten ohjeiden pohjalta, jotka antavat tilintarkastajalle ohjeita muun muassa tilintarkastuksen ammatillisesta pätevyydestä, riippumattomuudesta ja itsenäisyydestä sekä luottamuksesta ja vaitiolovelvollisuudesta. (Satopää 2002, 29.)

Hyvään tilintarkastustapaan vaikuttaa myös juridiset lähteet. Muun muassa kirjanpitolaki vaikuttaa välillisesti tilintarkastukseen, koska niillä on lähestulkoon sama päämäärä. Kirjanpitolaian noudattamisesta nimittäin seuraa yhtiön taloudellisen aseman ja tuloksen oikea ja riittävä esitys tilinpäätöksessä. Juridisesti suomalaista hyvää kirjanpitolittoa on ratkaistu muun muassa KHT-yhdistyksen tilintarkastusalan suositusten, alan ammattijulkaisujen, TILA:n ja VALA:n ratkaisujen sekä tuomioistuimien ratkaisujen perusteella. Nykyään hyvään tilintarkastustapaan vaikuttaa osaltaan myös kansainvälisen lainsäädännön mukana tulema sääntely kuten IFAC:n ISA-suositukset. Esimerkiksi ISA-suositukset antavat melko yksityiskohtaisiakin ohjeita tilintarkastuksen suorittamiseksi, mutta ne eivät silti ole läheskään riittävät korvaamaan hyvän tilintarkastustavan käsitettä. (Satopää 2002, 23-25.)

Suomen hyvää tilintarkastustapaa määrittelee osaltaan myös hallituksen esitykset, kuten HE 295/1993 Tilintarkastuslaiksi. Tämän lain 16§ toteaa hyvästä tilintarkastustavasta seuraavasti.

Tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan.

Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudella tarkoitetaan velvollisuutta toimia tilintarkastustehtävissä huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattaman tilintarkastuskäytännön mukaisesti. Tilintarkastajan tulee käyttää hyväkseen tilintarkastuksen suunnittelussa, toteutuksessa ja raportoinnissa menetelmiä, joita huolelliset ammattihenkilöt yleisesti käyttävät. Tilintarkastajan tulisi tarkastaa tarpeelliset seikat, jotta hän voisi antaa lain 19 §:n mukaisen tilintarkastuskertomuksen.

Hyvä tilintarkastustapa on hyvään asianajajatapaan ja hyvään kirjanpitotapaan rinnastettavaa tapaoikeutta. Tilintarkastajan tulee toiminnassaan noudattaa sekä eettisesti että ammatillisesti hyväksyttäviä periaatteita.

Horsmanheimo ym. 2007 toteaa: ”Tilintarkastajan tulee siten toimia sellaisella tavalla, jota tilintarkastajan asemassa toimiva huolellinen henkilö noudattaisi.” Tilintarkastajan työsuoritusta ei tule siis verrata tilintarkastusalan parhaaseen suoritukseen, vaan

siihen keskimääräiseen tasoon, jota tilintarkastajalta voidaan vaatia kyseisen asian tarkastamiseksi. Tilintarkastajan tekemän rikkeen suuruudella ei ole merkitystä teon tuomittavuuteen, vaan pienikin rike voi johtaa korvausvastuuseen. (Horsmanheimo ym. 2007, 357.)

Tilintarkastajan vastuuperusteen kannalta ei ole mitään merkitystä sillä, johtuuko teko tilintarkastajan huolimattomuudesta vai onko teho ollut tahallinen. Sillä kumpikin teko aiheuttaa tilintarkastajalle korvausvastuun. Teon tahallisuuden ja huolimattomuuden asteella on kuitenkin merkitystä tilintarkastajalle määrättävien korvauksien kannalta. Tilintarkastajalla voi olla vastuuvakuutus, joka korvaa häneen kohdistuvat vahingonkorvausvaatimukset. Vastuuvakuutus ei kuitenkaan kata tilanteita, joissa tilintarkastaja on aiheuttanut teon tahallaan. Näin tilintarkastaja joutuu korvaamaan itse aiheuttamansa vahingon, jos hän on aiheuttanut teon tahallisesti. (Horsmanheimo ym. 2007, 357.)

Tilintarkastajan mahdollisuus vastuuvakuutuksen saamiseksi on heikentynyt viime vuosina. (Keskinen 2013, 2.) Tämä on seurausta siitä, että tilintarkastajan vastuut voivat nousta niin suuriksi, etteivät vakuutusyhtiöt suostu enää antamaan vastuuvakuutuksia. Tilanne on Suomen tilintarkastajien osalta hankala. Esimerkiksi Saksassa ja Ruotsissa on lailla määrätty, että tilintarkastajan tulee hankkia vakuutus tarkastustoimenpiteitä suorittaakseen. (Kaisanlahti, Timonen 2006, 202-203.) Tilintarkastajan vastuun kannalta onkin hieman erikoista, että joissain Euroopan maissa vastuuvakuutus on pakollinen ja toisissa maissa sitä ei ole saatavilla, vaikka sellaisen haluaisi.

Suomalainen tilintarkastus on työmäärältään melko vaatimaton ja siihen on annettu enemmänkin yleisluonteisia ohjeita. Sen sijaan esimerkiksi Yhdysvalloissa tilintarkastukseen joutuu uhraamaan enemmän resursseja, sillä siellä osavaltioiden yhtiölait eivät määrittele täsmällisiä ohjeita tilinpäätöksen laatimisesta, jolloin tilintarkastuksesta tulee yhä merkittävämpi osa tilinpäätöstä. (Satopää 2002, 24.)

Tuottamuksen asteella ja teon tahallisuudella on vaikutusta myös vahingonkorvauksen määrään sekä sen sovitteluun. Jos teko on ollut tahallinen, niin se estää tavallisesti kokonaan vahingonkorvausten sovittelemisen. (Horsmanheimo ym. 2007, 357.)

Joissain tapauksissa tilintarkastaja on saattanut menetellä alkuperäisen suunnitelman mukaan ja noudattanut tarkasti hyvää tilintarkastustapaa sekä sen perustana olevia lakeja kuten ISA-standardeja. Jälkeenpäin kuitenkin voi tulla esiin tilanne, jossa huomataan, ettei tilinpäätös ole antanut oikeaa ja riittävää kuvaa, siitä huolimatta, että tilintarkastaja on antanut vakiomuotoisen lausunnon. Jos tilintarkastaja pystyy osoittamaan menetelleensä huolellisesti, niin hänen vahingonkorvausvastuulleen ei ole enää sen jälkeen perusteita, eikä kanteen nostaja voi tämän jälkeen enää kunnolla vedota minkäänlaiseen muuhun huolellisuusvastuuseen. Jos taas tilintarkastaja ei ole noudattanut ISA-standardeja, niin hänen tulee pystyä osoittamaan jollain muulla tavalla menetelleensä huolellisesti. Jälkikäteen huomattu tilintarkastuksen puutteellisuus vastaa melko pitkälti johdon vastaavaa vastuuta. Johdolla ei nimittäin myöskään ole korvausvastuuta siinä tilanteessa,

jossa aiemmin tehty liiketoimintapäätös osoittautuu huonoksi. Johdon pitää kuitenkin pystyä osoittamaan menetelleensä huolellisesti liiketoimintapäätöstä tehdessään, tai se voi joutua korvausvastuuseen. (Horsmanheimo ym. 2007, 364.)

3.3 Tilintarkastajan vastuuta rajoittavat tekijät

Osakeyhtiölain 22:9 toteaa, että tilintarkastajan vastuuta voidaan rajoittaa yhtiöjärjestyksen perusteella. Vastuunrajoituslauseke voidaan kirjata yhtiöjärjestykseen ainoastaan siinä tapauksessa, että kaikki osakkaat puoltavat vastuunrajoitusta.

OYL 22:9

Yhtiöjärjestyksessä ei voida rajoittaa yhtiön tämän luvun tai tilintarkastuslain 51 §:n mukaista oikeutta vahingonkorvaukseen, jos vahinko on aiheutettu: (13.4.2007/461)

1) rikkomalla säännöksiä, joista ei voida poiketa yhtiöjärjestyksen määräyksellä; taikka

2) muuten tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta.

Yhtiön oikeutta vahingonkorvaukseen voidaan muuten yhtiöjärjestyksessä rajoittaa vain kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella.

Yhtiöjärjestyksessä ei voida rajoittaa osakkeenomistajan tai muun henkilön tämän luvun tai tilintarkastuslain 51 §:n mukaista oikeutta vahingonkorvaukseen tai kanteen ajamiseen.

Tällä lailla tarkoitetaan sitä, että tilintarkastajan vastuuta voidaan rajoittaa samaan tapaan kuin yritysjohdon vastuuta. Vastuuta ei voida kuitenkaan rajoittaa silloin, kun johdon tai tilintarkastajan teko tai laiminlyönti täyttää törkeän huolimattomuuden tai tahallisuuden tunnusmerkistön. Tavallisesti yrityksillä ei ole valmiiksi kirjattuna tilintarkastajan vastuunrajoitusta yhtiöjärjestykseen. Tällöin sillä ei ole mitään merkitystä, vaikka tilintarkastajat yrittäisivät kirjata toimeksiantosopimukseensa joitain vastuuta rajoittavia kohtia, jollei kaikilta osakkailta ole saatu erikseen suostumusta vastuun rajoittamiseksi. Vastuunrajoitus ei ole muutenkaan tilintarkastajan kannalta tehokas sillä, kuten lain 1 kohta toteaa, niin edes yhtiöjärjestyksessä määrätty vastuunrajoituspykälä ei ole voimassa, mikäli vastuunrajoitusmääräys rikkoo säännöksiä. Yritysjohdon vastuuta voidaan rajoittaa ilman säännösten rikkomista, koska heihin ei sovelleta tilintarkastuslakia. Sen sijaan tilintarkastajaan sovelletaan myös tilintarkastuslakia. Tilintarkastuslaki määrää tilintarkastajan noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa. Hyvä tilintarkastustapa on velkojien ja vähemmistöosakkaiden suojan näkökulmasta yhtä keskeinen säännös kuin osakeyhtiölain

mukainen yhdenvertaisuusperiaate, eikä yhtiöjärjestys voi päätöksellään poistaa tätä vastuuta, joten vastuunrajoituspykälä ei olisi tilintarkastajan kannalta voimassa. (Horsmanheimo ym. 2007, 380-381.)

Johdon vastuunrajoituspykälä voi olla tilintarkastajan kannalta ongelmallinen. Johdon vastuuta voidaan siis rajoittaa yhtiöjärjestyksen avulla, jos kaikki osakkaat puoltavat tätä. Johdon vastuuta voidaan rajoittaa vain sellaisissa teoissa, jotka eivät täytä törkeän tai tahallisen teon tunnusmerkistöjä. Eli jos johdon teko osoittaa normaalia tai lievää tuottamusta, eivät he joudu korvausvastuuseen teostaan. Sen sijaan tilintarkastaja joutuu vastuuseen jo lievästä tuottamuksesta. Vastuunrajoituslauseen alaisuudessa voi siis käydä siten, että johto ei joudu vastuuseen omasta virheestään, koska heidän vastuu on poistettu. Sen sijaan tilintarkastaja joutuu korvaamaan vahingon myös johdon osalta, vaikka tilintarkastajan tuottamus voi olla vain lievää ja yritysjohdon tuottamus on normaalia tuottamuksellisuutta. Johdon useat eri henkilöt ovat saattaneet olla itse aiheuttamassa vahinkoa, eivätkä he silti joudu vastuuseen, vaan tilintarkastaja joutuu korvaamaan vahingon myös koko johdon puolesta. (Horsmanheimo ym. 2007, 382.)

Tilintarkastajan korvausvelvollisuuden rajoittamiselle on kuitenkin olemassa vahvoja perusteita HE 187/2002 mukaan. Kyseinen hallituksen esitys koskee lähinnä vanhentumislakia, mutta sen avulla voidaan pyrkiä miettimään myös muiden vastuuperusteiden kohdentamisesta. Esityksessä todetaan, ”*Sellaista sopimusehtoa ei voida pätevästi tehdä etukäteen, jossa velkojalle annettaisiin oikeus vapauttaa yksi velallinen vastuusta samalla kun kanssavelalliset jäisivät täyteen vastuuseen*”. Lain pohjalta voidaan miettiä, kuuluuko tilintarkastajan olla korvausvelvollinen yritykselle, joka on itse vapauttanut vastuusta korvausvelvollisia. Voidaan ajatella, ettei tilintarkastajan olisi oikeudenmukaista joutua maksamaan johdon aiheuttaman vahingon määrää, vaan vain oman osuutensa verran. (HE 187/2002)

Tilintarkastajan on hyvä huomata, että tarkastuskohteen yhtiöjärjestyksen vastuunrajoituslauseke ei tuo suojaa kolmansien osapuolien, kuten velkojien ja osakkaiden kanno-oikeutta vastaan, vaan ainoastaan yhtiötä kohtaan. OYL 22:7.4 toteaa, ”*Osakkeenomistajalla ei ole oikeutta saada korvausta yhtiölle aiheutetusta vahingosta*”. Osakkeenomistajalla on tiettyjen ehtojen täytyessä oikeus ajaa kannetta yhtiönsä puolesta, mutta hänellä ei ole oikeutta saada korvausta tilintarkastajalta hänelle välillisesti koituneista vahingoista kuten osakkeen arvon laskusta. Sen sijaan velkojalle saattaa syntyä oikeus myös välillisesti syntyneisiin vahinkoihin, sillä OYL 22:7.4 ei koske ketään muuta kuin yhtiön osakasta. Tällä tavoin voi käydä esimerkiksi tilanteessa, jossa velkasaatava jää saamatta tilintarkastajan tekemän virheen vuoksi. (Horsmanheimo ym. 2007, 384.)

Tilintarkastajan vastuussa ei ole Savelan mukaan samanlaista ylivarovaisuusongelmaa, kuin mitä yhtiön johdon vastuun osalta on. Toisaalta voidaan ajatella, että tilintarkastajan tulee raportoida kaikki pienimmätkin epäilyksensä välttääkseen vastuunsa. Näin ei kuitenkaan tehdä sillä, liian tiukka raportointivelvollisuus haittaisi yrityksen toimintaa.

Yrityksen ulkopuoliset tahot saisivat nimittäin sellaisia tietoja, jotka voisivat olla yhtiön velkojien ja osakkeenomistajien kannalta haitallisia. (Savela 2007, 154.)

Tilintarkastuksen tiukka vastuu ei ole välttämättä taloudelle hyväksi. Siitä voisi nimittäin seurata se, ettei vaikeassa tilanteessa oleva yhtiö saa lainkaan tilintarkastajaa. Juuri tällaiset yritykset nimittäin tarvitsevat tilintarkastajan asiantuntemusta kaikista eniten. Tilintarkastajien siis tulee pystyä toimimaan tilanteessa kuin tilanteessa siten, etteivät he joudu toimimaan kohtuuttoman vahingonkorvausvelvollisuuden alla. (Savela 2007, 154.)

Osittain vastuuta rajaa myös se, että tilintarkastus suoritetaan usein yhteistyössä muiden tilintarkastajien kanssa, jolloin vastuu jakautuu kaikkien kesken. Tilintarkastaja ei välttä vastuutaan vain sillä perusteella, että kyseisen tarkastustoimenpiteen on suorittanut jokin toinen tilintarkastaja, vaan hänen tulee erikseen kirjata oma eriävä mielipiteensä tarkastuskertomukseen. (Savela 2007, 156.)

Euroopan yhteisön komissio on antanut suosituksen (2008/473/EY) tilintarkastusalan vastuun rajoittamiseksi. Sen pääsisältönä on, että tilintarkastusalalla oleva rajoittamaton yhteisvastuu johdon kanssa on johtanut siihen, että tilintarkastusyhteisöjen halukkuus ottaa vastaan varsinkaan suurien pörssiyrityksien tilintarkastuksia, on vähentynyt. Komission mukaan tilintarkastusalan vastuuta pitäisi vähentää. Tästä voisi seurata myös uusien toimijoiden markkinoille tulo tilintarkastusalalla. Jokaisella jäsenmaalla pitää olla oikeus määrittää tilintarkastajien vastuulle jokin yläraja, jonka lisäksi tilintarkastusalan yhteisvastuu pitäisi poistaa, jolloin tilintarkastaja olisi vastuussa vain aiheuttamansa vahingon määrästä eikä koko summasta.

3.4 Vastuunjako tilintarkastajan ja tarkastusyhteisön välillä

Tilintarkastuksen voi tilata joko tilintarkastusyhteisöltä tai yksittäiseltä tilintarkastajalta. Yksittäinen tilintarkastaja toimii omalla riskillään, eikä hän pysty jakamaan vastuutaan kenellekään muulle. Tilintarkastusyhteisöltä tilattaessa tarkastajien vastuu jakautuu tilintarkastusyhteisön ja yksittäisten tilintarkastajien välille. Tilintarkastusyhteisön ollessa tilintarkastajana, on tarkastukseen kuitenkin määrättävä päävastuullinen tilintarkastaja. (TilintL 8§) Päävastuulliseen tilintarkastajaan sovelletaan samoja korvauseriaatteita kuin yksittäiseenkin tilintarkastajaan. Tilintarkastuslaki 51.2§ kuitenkin toteaa, että päävastuullinen tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö ovat yhteisvastuullisia aiheuttamastaan vahingosta.

Tilintarkastusyhteisön ja yksittäisen tilintarkastajan välinen työsuhde ei eroa mitenkään tavallisesta työsuhteesta. Vahingonkorvauslain 3:1:1 mukaan työnantaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka työntekijä aiheuttaa laiminlyönnillään tai virheellään. Laki siis määrää, että työnantaja on vastuussa, vaikka se pystyisikin osoittamaan, että se ei ole itse toiminut tuottamuksellisesti. Vastuu kanavoidaan yksittäiseltä tilintarkastajalta

tilintarkastusyhteisölle kuitenkin vain siinä tapauksessa, että teko on ollut tuottamuksellinen eikä tahallinen. Tahallisen teon seurauksena yksittäinen tilintarkastaja joutuu solidaariseen vastuuseen yhdessä tilintarkastusyhteisön kanssa, vahingonkärsijä voi tällöin itse päättää keneltä alkaa periä korvauksia. Korvauksia peritään lähtökohtaisesti siltä kenellä on paras maksuvalmius, tällöin varakkaampi korvausvelvollinen voi joutua maksamaan koko korvaussumman vahingonkärsijälle. Korvaussumman maksaneella on kuitenkin regressio-oikeus myös muilta tuomituilta korvauksena heille kuuluva osuus tuomiosta. (Horsmanheimo ym. 2007, 354.)

Joissain tilanteissa johdon tekemän rikkeen tahallisuus on niin rangaistavaa, että johto joutuu rikkeistä suurempaan vastuuseen kuin tilintarkastaja. Solidaarisuuslaissa todetaan, että sovittelun vuoksi alempaan korvausvastuuseen joutunut tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vain oman osuutensa, eikä hän joudu solidaarisuusvastuuseen muiden rikkeistä. (Horsmanheimo ym. 2007, 352.)

Joskus toimeksianto voi tulla suoraan luonnolliselle henkilölle, joka toimii jossain tilintarkastusyhteisössä. Oikeuskirjallisuudessa esiintyy kahdenlaisia mielipiteitä siitä, miten tällaisessa tilanteessa vastuu kuuluu jakaa tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan välillä. Yksi näkemys on, että vastuunjaon kannalta ei ole mitään merkitystä keneltä tarkastustyö on tilattu, sillä voidaan tulkita, että tilintarkastaja on samanlaisessa työsuhteessa tilintarkastusyhteisöön, riippumatta siitä, keneltä tilintarkastus on loppujenlopuksi tilattu. Toinen näkemys on, että tilintarkastuslaki ei kanavoi vastuuta tilintarkastajalta tilintarkastusyhteisölle, jos tilintarkastustyön toimeksianto on tilattu luonnolliselta henkilöltä eli tilintarkastajalta, joka työskentelee tilintarkastusyhteisössä. Perusteluksi sanotaan, että tilintarkastuslain 51§ viittaa ainoastaan vahingonkorvauslain 2 ja 6 lukuun, eikä 3 lukuun jossa on säädetty isännänvastuusta. Näin ollen isännänvastuun periaatteita ei voida soveltaa tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön välisessä vastuunjaossa. (Mäntysaari 1996, 193.) Toisaalta isännänvastuun periaatteet voidaan katsoa niin yleispäteväksi laiksi, ettei sen soveltamisesta tarvitse välttämättä erikseen mainita. (Horsmanheimo ym. 2007, 350.)

Isännänvastuun periaatteilla on suuri vaikutus tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan välisen riskin jakautumisessa. Jos isännänvastuun periaatteita ei voi soveltaa tilintarkastajaan, niin tilintarkastusyhteisön olisi helppo suojautua riskeiltä, sillä yksittäinen tilintarkastaja kantaisi tällöin kaiken riskin tilintarkastusyhteisön puolesta. Tämä onnistuisi siten että tarkastajaksi valittaisiin tilintarkastusyhteisön sijaan joku tilintarkastusyhteisössä työskentelevä tilintarkastaja. Tällä olisi merkitystä varsinkin sellaisissa tilanteissa jossa teon tahallisuuden tai teon törkeyden vuoksi vastuuvakuutus ei korvaisi vahinkoa. (Steiner 2002, 390.)

On hyvä huomata, että tilintarkastusyhteisön täytyy valita päävastuullinen tilintarkastaja ainoastaan lakisääteiseen tilintarkastukseen. Tilintarkastuslaki ei anna ohjeita lisäpalveluiden suorittamiseksi eikä päävastuullista tarkastajaa tarvita. Vastuunjako tulee siis

kysymykseen ainoastaan lakisääteistä tilintarkastusta tehtäessä. Tilintarkastaja voi kuitenkin joutua näissäkin tapauksissa korvaamaan aiheuttamansa vahingon isännänvastuun nojalla.

Tilintarkastuslaki on todella tiukka päävastuullista tilintarkastajaa kohtaa lakisääteisessä tilintarkastuksessa. Päävastuullista tilintarkastajaa kohtaan voidaan soveltaa tilintarkastuslain 51.2§ joka sallii ankaran vastuun periaatteet. Ankaraksi vastuuksi kutsutaan sellaista vastuuta, johon voidaan tuomita, vaikka ei olisi syylistynyt tuottamuksellisuuteen. Päävastuullinen tilintarkastaja voidaan näin tuomita esimerkiksi silloin, kun tilintarkastusyhteisön johto on aiheuttanut vahinkoa tarkastettavalle yhtiölle, eikä tilintarkastajalla ole ollut mahdollisuutta tietää vahingosta taikka estää sitä. (Horsmanheimo ym. 2007, 347.)

Sama ankara vastuu on kuitenkin myös tilintarkastusyhteisöllä, koska tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö ovat yhteisvastuussa aiheutuneesta vahingosta tilintarkastuslain 51.2§ mukaisesti. Tilintarkastusyhteisö voi siten joutua ankaran vastuun periaatteiden mukaiseen vastuuseen eli vastuuseen yksittäisen tilintarkastajan aiheuttamasta vahingosta, vaikkei sillä ole ollut minkäänlaista mahdollisuutta vaikuttaa hänen tekemään rikkeeseen tai edes mahdollisuutta saada tietää hänen aiheuttamastaan vahingosta. (Savela 2007, 158.)

Tilintarkastaja voi joutua henkilökohtaiseen vastuuseen kahta eri reittiä pitkin. Tilintarkastajaa kohtaan voidaan nostaa suoraan kanne, jolloin tilintarkastaja joutuu vastuuseen tilintarkastuslain nojalla. Toinen vaihtoehto on, että vahinkoa kärsinyt osapuoli nostaa kanteen tilintarkastusyhteisöä kohtaan. Tässäkin tapauksessa tilintarkastaja voi joutua henkilökohtaiseen vastuuseen tekemistään rikkeistä, se vain tapahtuu vahingonkorvauslain 4:1 eli isännänvastuun periaatteiden nojalla. (Horsmanheimo ym. 2007, 349.)

Useasti päävastuulliset tilintarkastajat ovat osakkaina tilintarkastusyhteisöissä. Yhtiön toimitusjohtaja, osakas tai hallituksen jäsen eivät ole normaalissa työsuhteessa yhtiössä. Tästä seuraa, että he eivät ole normaalin isännänvastuun piirissä. Isännänvastuun ulkopuolelle joutuminen tarkoittaa sitä, että yhteisö ei ole vastuussa heidän aiheuttamistaan vahingoista. Tällöin työsuhteen ulkopuolella työskentelevät henkilöt joutuvat itse vastuuseen teoistaan. Toisaalta vahingonkorvauslaissa 3:1:1 todetaan, että isännänvastuun alaisuuteen kuuluu myös sellainen itsenäinen yrittäjä, joka voidaan työsuhteen pysyvyyden, työn laadun ja työn muut seikat huomioon ottaen, rinnastaa normaaliin työntekijään. Tilintarkastusyhteisön partneri voidaan rinnastaa itsenäiseen yrittäjään hänen osakasasemansa ja sen perusteella, että hän työskentelee ainoastaan kyseisessä yhteisössä. (Horsmanheimo ym. 2007, 351.)

TILA:n kannanoton mukaan päävastuullisen tilintarkastajan henkilökohtainen vastuu on liian ankaraa. TILA ehdottaa, että tilintarkastuslakia muutettaisiin siten, että päävastuullisen tilintarkastajan yhteisvastuuta tilintarkastusyhteisön kanssa lievennettäisiin.

Tämä onnistuisi esimerkiksi siten, että päävastuullinen tilintarkastaja voisi olla henkilökohtaisesti nimetyn tilintarkastajan sijaan tilintarkastusyhteisö. (TILA:n kannanotto)

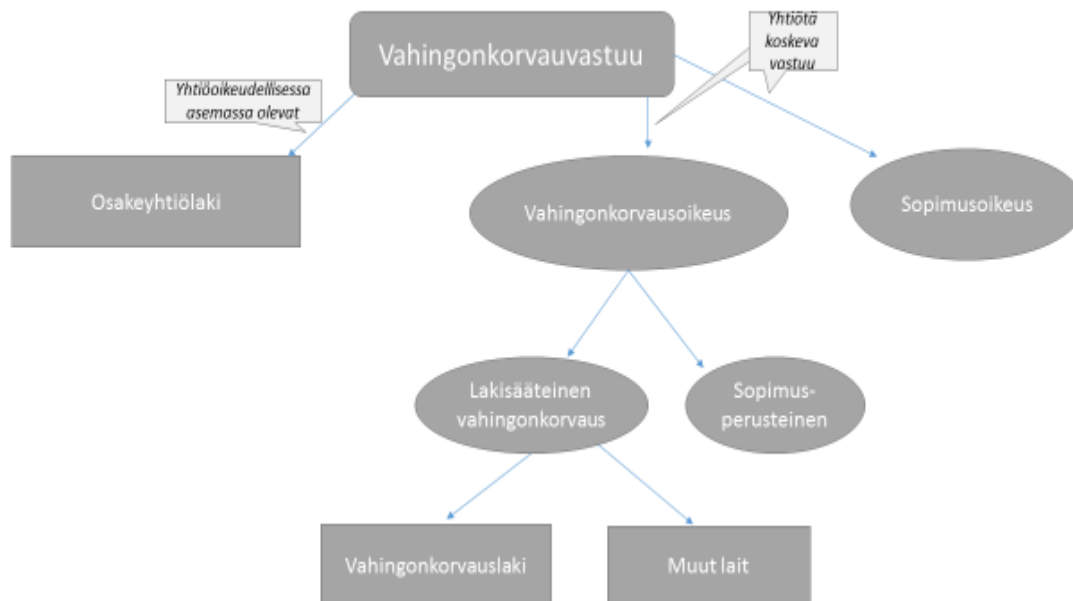
4 JOHDON HENKILÖKOHTAINEN VASTUU

4.1 Yleisesti vastuuperusteista

Pääsääntöisesti hallitus ja tilintarkastaja ovat vastuussa kaikesta aiheuttamastaan vahingosta. He ovat vastuullisia itse yhtiölle, sen osakkeenomistajille, sekä mahdollisesti yhtiön ulkopuolisille tahoille, joille he ovat aiheuttaneet vahinkoa. He voivat olla velvollisia korvaamaan myös teoistaan seuranneita epäsuoria vahinkoja. Kaikki sääntely ei ole mennyt koko ajan tiukempaan suuntaan, vaan johtajille ja tilintarkastajien vastuuta on myös rajoitettu. Vanha osakeyhtiölaki nimittäin salli vielä sen, että osakkailla oli mahdollisuus saada korvauksia välillisistä vahingoista. Nykyisen osakeyhtiölain mukaan, joka tuli voimaan vuonna 2006, osakkaalla ei enää ole mahdollisuutta saada korvausta välillisistä vahingoista, kuten korvausta yritysjohdajan aiheuttamasta vahingosta osakekurssille. (Savela 2007, 9.)

Osakeyhtiölain avulla säädellään siitä, miten yhtiöoikeudellisessa asemassa työskentelevät henkilöt voivat joutua vahingonkorvausvelvollisiksi. Sen sijaan yhtiön oma vastuu yhtiön ulkopuolisista kohtaan määräytyy yleiseen vahingonkorvausoikeuden ja sopimusoikeuden perusteiden kautta. Yleinen vahingonkorvausoikeus jaetaan kahteen eri osaan: lakisäätelyyn ja sopimusperusteiseen vahingonkorvausoikeuteen. (Savela 2007, 1-2.)

Alla kuvio siitä, miten vahingonkorvausvastuu jakautuu.



Kuvio 1. (Savela 2007, 1-2.) vahingonkorvausvastuu

Kuviosta voidaan huomata, että sopimukseen perustuva korvausvaade voi syntyä kahdella tavalla, joko sopimusoikeudellisten periaatteiden nojalla tai sitten itse sopimukseen perustuen. Itse sopimuksen sisällön perusteella nostettu vahingonkorvausvaade perustuu vahingonkorvauslain alaisiin säännöksiin, mistä seuraa, että niiden välillä on huomattavia eroja. Vahingonkorvauslain alaisen sopimusrikkomuksen tehnyt ei esimerkiksi joudu itse osoittamaan sitä, ettei ole toiminut tuottamuksellisesti. Sen sijaan sopimusoikeuden vastaisen rikkeen tehnyt sopimusosapuoli joutuu näyttämään, ettei ole menetellyt tuottamuksellisesti. Lisäksi vahingonkorvauslain alaisuudessa puhtaita varallisuusvahinkoja ei tavallisesti joudu korvaamaan, kun taas sopimusperiaatteiden mukaan myös nämä on korvattava. Sopimusoikeudellinen vastuu on siis ankarampaa kuin vahingonkorvauslakiin perustuva vastuu. (Savela 2007, 1-2.)

Osakeyhtiölain mukainen vastuu poikkeaa jonkin verran sopimusoikeudellisesta ja vahingonkorvauslain mukaisesta vastuusta. Tilintarkastajien ja yritysjohtajien voidaan katsoa tekevän sopimuksen yhtiön ja sen kautta kaikkien yhtiön osakkeenomistajien kanssa. Tällöin heidän välillään voidaan katsoa olevan sopimusverkosto. Heidän välinen suhteensa on siis hyvin lähellä sopimusoikeudellista suhdetta. Tilintarkastajan tai yritysjohtajan tekemisiä voidaan siis tulkita sopimusoikeudellisten lakien ja säännösten pohjalta, mikä on ankarampaa kuin vahingonkorvausoikeudellinen sääntely. (Savela 2007, 2.)

Toisaalta tilintarkastajilla ja johdolla voi syntyä vastuu myös sellaisia tahoja kohtaan joiden kanssa he eivät ole sopimussuhteessa edes sopimusverkostonsa kautta. Yhtiöoikeudellisessa asemassa toimivat joutuvat usein korvaamaan puhtaita varallisuusvahinkoja. Tulee kuitenkin huomata, että sopimusverkoston ja yrityksen ulkopuolella oleva taho ei voi vedota osakeyhtiölain mukaiseen korvausnormistoon, ellei johto ole menetellyt osakeyhtiölain vastaisesti. Joissain tapauksissa yhtiöjärjestyksen rikkominenkin voi aiheuttaa korvausvastuun yrityksen ulkopuolisia kohtaan. Yhtiöjärjestys on kuitenkin luotu ensisijaisesti omistajien eikä ulkopuolisten turvaksi. Tämän huomaa jo siitä, että yhtiön omistajat pystyvät muuttamaan yhtiöjärjestystä vaikka sillä olisikin sopimuksia yrityksen ulkopuolisten tahojen kanssa. Yhtiöjärjestystä ei voida kuitenkaan pitää täysin yrityksen sisäisenä asiakirjana, vaan myös sen rikkomisesta voi seurata vahingonkorvausvastuu. Lisäksi jotta vahingonkorvausvelvollinen voitaisiin tuomita osakeyhtiölain nojalla, niin hänen on tullut toimia yhtiöoikeudellisessa roolissaan, tällöin häneen voidaan soveltaa kuitenkin myös vahingonkorvauslakia (Savela 2007, 2-4.)

On hyvä huomata, että yhtiön toimitusjohtajan ja hallituksen katsotaan aiheuttavan ensisijaisesti vahinkoa sille yhtiölle, jossa he työskentelevät. Tästä vahingon aiheuttamisesta voi sitten aiheutua vahinkoa yhtiön ulkopuolisille tahoille. Yhtiön johto on ensisijaisesti vastuussa ainoastaan sille yhtiölle, jossa he työskentelevät. Yhtiöllä on kuitenkin regressio-oikeus vaatia johdolta korvauksia siltä osin, kun he ovat aiheuttaneet vahinkoa

yhtiön ulkopuoliselle taholle ja joka voidaan katsoa aiheutuneen heidän virheellisestä menettelystään. (Savela 2007, 1.)

Osakeyhtiölaki 1:8 toteaa suppeasti johdon tehtävästä seuraavasti:

Yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua.

Yritysjohtoa koskee siis huolellisuusvelvoite. Huolellisuusvelvoitteet poikkeavat merkittävästi eri tehtävissä. Osakeyhtiölaissa ei oteta kantaa tuottamuksen määrään tai siihen, onko teko ollut tahallinen. Teon tuottamus vaikuttaa kuitenkin sovittelun määrään. Teon ollessa tahallinen voidaan osakeyhtiölain ohella henkilö tuomita vahingonkorvauslain mukaan. (Savela 2007, 7.)

Osakeyhtiön hallituksen osalta osakeyhtiölain 6 luvun 2§:ssä todetaan, että hallituksen tulee huolehtia yhtiön hallinnosta ja sen toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä eli hallituksella on niin kutsuttu yleistoimivalta. Hallitus vastaa myös siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty.

Yhtiössä työskentelevät henkilöt ovat isännänvastuun alaisuudessa, jolloin he eivät vastaa ensisijaisesti aiheuttamastaan vahingosta, vaan yhtiö korvaa sen heidän puolestaan kolmansille osapuolille. Yhtiöllä on tietyn edellytyksin mahdollisuus käyttää regressio-oikeuttaan saadakseen työntekijä korvaamaan aiheuttamansa vahingon. On kuitenkin tärkeää, että myös yhtiön työntekijöille on lailla määrätty vastuuta teoistaan, eikä heidän irtisanomisensa ole ainoa heille koitua negatiivinen asia heidän rikkeistään. Lain avulla voidaan varmistaa muun muassa se, etteivät työntekijät voi käyttää varatonta yhtiötä apuna rikoksia tehdessään. Tämä on yksi tapa vähentää talousrikollisuutta. (Savela 2007, 7.)

Osakeyhtiölaki määrittelee johdon vastuun syntyperusteen siten, että johto on korvausvelvollinen suhteessa yhtiöön tuottamuksellisesta teosta. Lievä tuottamus jää siis vastuun syntyperusteen ulkopuolelle. Korvausperuste muuta kuin yhtiötä kohtaan vaatii johtajalta osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen rikkomisen. Osakeyhtiölakia pitää kuitenkin rikkoa muuten kuin osakeyhtiölain 1:8 vaatiman huolellisuusvelvoitteen osalta. Huolellisuusvelvoitteen rikkominen ei siis riitä vastuun syntymiseen yhtiön ulkopuolista kohtaan. (Savela 2007, 12.)

4.2 Vahingonkorvausvastuun edellytykset

Johdon vahingonkorvausvastuun edellytykset riippuvat siitä, kenelle johto on aiheuttanut vahinkoa ja mitä lakia on rikottu. Vahinko on voinut aiheutua joko sille yhtiölle, jossa he työskentelevät tai jollekin kolmannelle taholle. Johto on vastuussa työnantajayhteisölleen, vain mikäli he ovat rikkoneet jotain heitä koskevia lakeja, yhtiöjärjestystä tai yleistä

huolellisuusvelvoitettaan. Sen sijaan vahingonkorvausvastuu muuta kuin työnantajayhteisöään kohti edellyttää, että johtaja on tullut rikkoa osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestystä muutoin kuin osakeyhtiölain määräämän huolellisuusvelvoitteen osalta. Johtajia koskeva huolellisuusvelvoite velvoittaa siis ainoastaan työnantajayhteisöä kohtaan, ei ulkopuolisia kohtaan. (Savela 2007, 138.)

OYL 22:1 toteaa johtohenkilön vahingonkorvausvelvollisuudesta seuraavaa:

Hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan on korvattava vahinko, jonka hän on tehtävässään 1 luvun 8 §:ssä säädetyn huolellisuusvelvoitteen vastaisesti tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhtiölle.

Hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan on korvattava myös vahinko, jonka hän on tehtävässään muuten tätä lakia tai yhtiöjärjestystä rikkomalla tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhtiölle, osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle.

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 menettelleensä huolellisesti. Sama koskee vahinkoa, joka on aiheutettu 8 luvun 6 §:n 2 momentissa tarkoitettuun yhtiön lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä toimella.

Johto on saattanut rikkoa huolellisuusvelvollisuuttaan joko nimenomaisella toimella tai laiminlyönnillä. Johdolta edellytetään sellaista huolellisuutta, jota vastaavassa asemassa toimiva huolellinen henkilö objektiivisesti arvioiden noudattaisi. Tästä seuraa, että lieväkin tuottamus riittää aiheuttamaan korvausvastuun. Vastuu voi siis seurata tahallisesta tai tuottamuksellisesta toiminnasta, joka voi olla aktiivista toimintaa tai passiivista tekemättä jättämistä ja laiminlyöntiä. (Savela 2007, 138.)

Yritysjohdolla voidaan katsoa olevan lakien puitteissa kolme erilaista huolellisuusvelvoitetta. (Savela 2007, 138.)

- OYL 22:1.1 Huolellisuusvelvoite yhtiötä kohtaan.
- OYL 22:1.2 Huolellisuusvelvoite suhteessa muuhun kuin yhtiöön
- Vahingonkorvauslain mukainen velvollisuus

Huolellisuusvelvoitteen noudattaminen vaatii yritysjohtajalta sekä subjektiivisen että objektiivisen huolellisuusvelvoitteen noudattamista. Objektiivinen huolellisuus on selaista huolellisuutta, jota voidaan olettaa olevan vastaavassa asemassa toimivalla henkilöllä, jolla on asemaa vastaavaa tietämys, kokemus ja taidot. Subjektiivisessa huolellisuudessa otetaan huomioon henkilön oma kyvykkyys. Asiantuntemuksen, tietojen ja taitojen puute ei kuitenkaan yksin riitä poistamaan vastuuta. (Savela 2007, 79.)

Yleisen käytännön mukaan näyttötaakka on sillä, joka vaatii vahingonkorvauksia. Vahingonkorvauksen vaatijan tulee tällöin esittää korvausvastuun yleiset edellytykset kuten vahingon määrä, johdon syy-yhteys, tuottamus sekä vahingon aiheutuminen. Yrityksen johtoon on kuitenkin mahdollista soveltaa erityisiä edellä mainitun OYL 22:1:3 sallimia tuottamusolettaman mukaisia säännöksiä. Tuottamusolettamassa näyttötaakka on käänteinen. Käänteinen näyttötaakka on perusteltua sen vuoksi, että johdolla on tavallisesti paras tieto omasta yrityksestään ja heidän on myös helpoin hankkia tietoa omaksi tuekseen. Tulee kuitenkin huomata, että vahingonkorvauksen kantajalla on edelleen näyttötaakka kaikista muista vahingonkorvauksen edellytyksistä, paitsi tuottamuksesta. (Horsmanheimo ym. 2007, 355.)

Tuottamusolettamasta on olemassa myös oikeustapaus KKO 2000:106, jossa rahoitusyhtiö peri saataviaan sillä perusteella, ettei hallitus ollut laittanut yhtiötä selvitystilaan osakeyhtiölain 13 luvun 2 §:n (687/1983) edellyttämällä tavalla. Korkeimman oikeuden päätöksessä todetaan, että vastaajilla, jotka olivat yhtiön osakkeenomistajia sekä hallituksen jäseniä, olisi ollut rahoitusyhtiötä paremmat mahdollisuudet esittää asiasta selvitystä. Vastaajat eivät kuitenkaan olleet näyttäneet, ettei rahoitusyhtiön saataville olisi saatu suoritusta, vaikka yhtiö olisi aikanaan asetettu selvitystilaan. Näillä perusteilla johtajat ovat tältäkin osin osakeyhtiölain 15 luvun 1 §:n nojalla velvollisia korvaamaan rahoitusyhtiölle osakeyhtiölakia rikkomalla aiheuttamansa vahingon.

Edellä mainittu oikeustapaus sekä tuottamusolettama koskevat ainoastaan tavallista tuottamusta. Sen sijaan, jos kantaja syyttää johtoa törkeästä tuottamuksesta tai tahallisuudesta, tulee kantajan itse näyttää toteen vastaajan törkeä tuottamus tai tahallisuus. Lisäksi tulee huomata, että tuottamusolettamaa ei sovelleta johtoon siltä osin, kun he ovat rikkoneet osakeyhtiölain yleisiä periaatteita. Tuottamusolettamaan käyttämiseksi vaaditaan siis osakeyhtiölain erityisten säännösten rikkominen. (Horsmanheimo ym. 2007, 355.)

On hyvä huomata, että johtajan asema poikkeaa huomattavasti tavallisen työntekijän asemasta. Työntekijän ja työnantajan välillä on normaalisti työsopimus. Esimerkiksi toimitusjohtajalla ei kuitenkaan välttämättä ole työsopimusta johtamaansa yhtiöön, vaan hänen kanssaan tehdään erillinen johtajasopimus. Tämä johtuu siitä, että työsopimuksen alaisen henkilön pitäisi toimia kohdeyrityksen johdon ja valvonnan alaisena. Toimitusjohtajan voidaan katsoa toimivan yhtiön hallituksen valvonnan alaisena ja noudattavan hallituksen päätöksiä, jolloin joskus voi olla mahdollisuus solmia toimitusjohtajan kanssa

myös normaali työsopimus, tällöin toimitusjohtajan on kuitenkin lisäksi toimittava yhtiössä työsuhteessa toimitussuhteen sijaan. Toimitusjohtajalle kuitenkin tehdään varsin usein johtajasopimus siksi, että hän saa yhtiössä melko laajat toimivaltuudet ja hänellä on lupa toimia itsenäisesti. Tästä syystä toimitusjohtajan voidaan katsoa työskentelevän yhtiöoikeudellisena orgaanina. (Jeremejeff)

Johtajasopimus eroaa merkittävästi työsopimuksesta muun muassa siten, että työntekijän irtisanomislainsäädäntö ei koske sitä. Tästä seuraa, että johtajasopimus voidaan irtisanoa saman tien. Jos johtaja tekee paljon virheitä yhtiössä, niin eräs konsti häneen ranskaisemiseksi on irtisanominen. Yhtiö ei kovin usein ensisijaisesti lähde oikeusteitse hakemaan johtajalta korvauksia, vaan ensisijaisena toimenpiteenä yritysjohtajaa vastaan käytetään hänen irtisanomistaan. Vahingonkorvauksen hakeminen johtajalta on vasta viimesijainen keino. (Savela 2007, 1-2.)

Vahingonkorvauslain 3:1 laajentaa isännänvastuun työ- ja virkasopimusten ohi. On hyvä huomata, että toimitusjohtajan työnkuva on niin lähellä tavallista työntekijää ja muun muassa toimitusjohtajan sitoutuminen yhtiöön on niin tiivis, että kohdeyhtiö on isännänvastuussa toimitusjohtajansa puolesta. Tämä siitäkkin huolimatta, että toimitusjohtaja ei ole työsopimuksessa yhtiön kanssa ja vaikka hänet voidaan katsoa yhtiöoikeudelliseksi orgaaniksi. Yhtiö voi joutua isännänvastuuseen myös silloin, kun se on palkannut ulkopuolisen yhtiön suorittamaan jonkun tehtävät. Isännänvastuu voi syntyä myös silloin, jos katsotaan, että ulkopuolinen yhtiön liiketoiminta on hyvin pitkälti riippuvaista sen palkanneesta yhtiöstä ja useat heidän toimeksiantonsa ovat tulleet kyseisen yhtiön kautta. Tällöin ulkopuolisen yrityksen aseman ei voida katsoa poikkeavan suuresti palkkasuhteesta olevasta henkilöstä, joten yhtiö voi joutua isännänvastuuseen palkkaamansa yhtiön työntekijöiden rikkeistä ja laiminlyönneistä. (Vahingonkorvauslaki 3:1)

Yhtiön johtoon kuuluvat henkilöt voivat tehdä lakikirjallisuudessa syntyneen orgaaniteorian nimissä tuottamuksellisia rikkeitä ilman, että heidät katsotaan henkilökohtaisesti syyllisiksi. Todellisuudessa ei ole suurtakaan eroa sillä, toimiiko johto orgaaniteorian vai isännänvastuun alaisuudessa. Työnantaja joutuu vahingonkorvausvelvollisuuteen silloin, kun johtaja on tehnyt rikoksen yhtiön puolesta ja pyrkinyt tavoittelemaan yhtiön etua. (Savela 2007, 195.)

Lähtökohtaisesti johtajan tulee myötävaikuttaa rikkeen syntyyn, jotta hänet voidaan tuomita sen perusteella. Yhteisöjen hallitus tekee päätöksensä enemmistöperiaatteella ja osa hallituksen jäsenistä voi olla eri mieltä tehdystä päätöksestä. Pääsääntöisesti kielteinen kanta riittää vastuun välttämiseen. (KKO 1985 II 82)

Kielteinen kanta äänestyksessä ei kuitenkaan automaattisesti tarkoita sitä, että hallituksen jäsen ei enää olisi vastuussa päätöksenalaisesta asiasta. Vaikka hallituksen jäsen olisikin äänestänyt päätöstä vastaan, niin erityisesti räikeissä tapauksissa johtajan täytyy vastaan äänestämisen lisäksi alkaa välittömiin toimiin, jotta vahingolta vältyttäisiin. Tällaisissa tilanteissa johdon tulee informoida tilanteesta hallitusta tai johtoa. Jos tämä ei

auta, niin viimeisenä keinona voidaan pitää tilintarkastajan ja yhtiökokouksen informoimista asiasta. Jos tehty päätös on selvästi lain vastainen, niin eriävän mielipiteen jättänyt hallituksen jäsen voi välttää vastuunsa myös kertomalla asiasta viranomaisille. Yhtiökokouksen, osakkeenomistajien ja viranomaisten informoimista voidaan pitää kuitenkin aivan äärimmäisenä keinona. Johtajan tuleekin pyrkiä vaikuttamaan tehtyyn päätöksiin ensisijaisesti muiden keinojen avulla. Hallituksen jäsenellä on velvollisuus toimia yhtiön edun mukaisesti ja viranomaisille raportoinnin voidaan katsoa rikkovan tätä velvollisuutta. Eräs tapa välttää vastuu tällaisissa tilanteissa on erota hallituksesta. (Savela 2007, 34-35.)

Hallituksen jäsenellä on aktiivinen läsnäolovelvollisuus hallituksen kokouksissa. Tästä seuraa, että poissaolo hallituksen kokouksista ei välttämättä poista hallituksen jäsenen vastuuta. Näin on varsinkin siinä tilanteessa, jossa hallituksen jäsen on jäänyt pois kokouksesta vastuuta pakoillakseen. Sen sijaan ylivoimainen este vapauttaa tavallisesti hallituksen jäsenen hänet vastuustaan. (Savela 2007, 38-39.)

Hallituksen päätöksen jälkeen seuraa päätöksen toimeenpano. Hallituksen päätösten toimeenpanijana toimii yleensä toimitusjohtaja. Osakeyhtiölain 6:2.2 ja 6:19.1 toteaa:

OYL 6:2.2: Hallitus tai hallituksen jäsen ei saa noudattaa yhtiökokouksen, hallintoneuvoston tai hallituksen tekemää päätöstä, joka on tämän lain tai yhtiöjärjestyksen vastaisena pätemätön.

OYL 6:19.1: Toimitusjohtajaan sovelletaan lisäksi, mitä hallituksen jäsenestä säädetään pätemättömiä päätöksiä koskevassa 2 §:n 2 momentissa.

Tästä seuraa, että toimitusjohtaja ei saa toimeenpanna sellaista päätöstä, joka rikkoo OYL 6:2.2 mainittuja kohtia. Mainittujen kohtien lisäksi toimeenpanijalla katsotaan olevan yleisen huolellisuusvelvoitteen mukainen vastuu myös siinä tapauksessa, että tehty päätös rikkoo joitain muita lakeja kuin tässä mainittuja. Niiden rikkominen ei kuitenkaan aiheuta osakeyhtiölain mukaista vahingonkorvausvelvollisuutta. (Savela 2007, 41-42.)

Yhtiökokouksessa päätettyjen tehtävien täytäntöönpano kuuluu yhtiön hallitukselle. Hallitus tekee päätöksen tehtävien toimeenpanosta, jotka yhtiön toimitusjohtaja sitten toimeenpanee. Hallituksen jäsenillä ja toimitusjohtajalla ei voida katsoa olevan tällöin osakeyhtiölain mukaista vastuuta itse yhtiötä kohtaa, silti heille voi tulla rikosoikeudellinen vastuu. (Savela 2007, 42.)

Rikoslain 30:9 toteaa tavallisesta kirjanpitorikoksesta seuraavaa:

Jos kirjanpitovelvollinen, tämän edustaja, kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä tai se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu,

laiminlyö liiketapahtumien kirjaamista tai tilinpäätöksen laatimista vastoin kirjanpitolainsäädännön mukaisia velvollisuuksia,
 2) *merkitsee kirjanpitoon vääriä tai harhaanjohtavia tietoja taikka*
 3) *hävittää, kätkee tai vahingoittaa kirjanpitoaineistoa*
ja siten vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta, hänet on tuomittava kirjanpitorikoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.

Rikoslain 30:9a säättää törkeästä kirjanpitorikoksesta

Jos kirjanpitorikoksessa

- 1) *liiketapahtumien kirjaaminen tai tilinpäätöksen laatiminen laiminlyödään kokonaan tai olennaisilta osiltaan,*
- 2) *väärien tai harhaanjohtavien tietojen määrä on huomattavan suuri, ne koskevat suuria summia tai ne perustuvat sisällöltään väriin tosittesiin taikka*
- 3) *kirjanpito hävitetään tai kätketään kokonaan tai olennaisilta osiltaan taikka sitä vahingoitetaan olennaisilta osiltaan*

ja kirjanpitorikos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä, rikoksenteijä on tuomittava törkeästä kirjanpitorikoksesta vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään neljäksi vuodeksi.

Rikoslain 30:10 säättää tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta:

Jos kirjanpitovelvollinen, tämän edustaja, kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä tai se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu, törkeästä huolimattomuudesta

- 1) *laiminlyö kokonaan tai osaksi liiketapahtumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen taikka*
- 2) *hävittää, hukkaa tai vahingoittaa kirjanpitoaineistoa*
ja siten olennaisesti vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan taloudellisesta tuloksesta tai taloudellisesta asemasta, hänet on tuomittava tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.

4.3 Hallituksen vastuuta rajoittavat tekijät

Pääsääntöisesti hallitus ja tilintarkastaja vastaavat aiheuttamastaan vahingosta täysimääräisesti. Hallituksen ja tilintarkastajan vastuuta rajoittavat kuitenkin monet tekijät. Osa-
 keyhtiölain 22:9 sallii yhtiöjärjestykseen kirjattavan erityisen vastuunrajoituslausekkeen.

Vastuunrajoitusten myötä korvausten määrä ei ole enää yhtä suuri kuin muuten olisi. Yhtiöjärjestyksessä on mahdollista rajoittaa johdon korvausvastuuta yhtiötä kohtaan, samaan tapaan, kuin sitä on mahdollista rajoittaa tilintarkastajankin kohdalla. Vastuunrajoituksen ehdottomana edellytyksenä on kaikkien osakkeenomistajien suostumus. Vastuunrajoituksen tulee selvitä kaupparekisteristä. Vastuunrajoitukseen ei ole kuitenkaan mahdollista vedota silloin, kun on rikottu lain pakottavia säännöksiä tai kun vahinko on aiheutettu törkeällä tuottamuksella tai tahallisesti. Vastuunrajoitus rajoittaa korvausvastuuta ainoastaan yhtiötä kohtaan, ei muihin tahoihin kuten osakkeenomistajiin ja velkoihin nähden. (Savela 2007, 408.)

Osakeyhtiölain 22:9 toteaa seuraavaa:

Yhtiöjärjestyksessä ei voida rajoittaa yhtiön tämän luvun tai tilintarkastuslain 51 §:n mukaista oikeutta vahingonkorvaukseen, jos vahinko on aiheutettu: (13.4.2007/461)

1) rikkomalla säännöksiä, joista ei voida poiketa yhtiöjärjestyksen määräyksellä; taikka

2) muuten tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta.

Yhtiön oikeutta vahingonkorvaukseen voidaan muuten yhtiöjärjestyksessä rajoittaa vain kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella.

Yhtiöjärjestyksessä ei voida rajoittaa osakkeenomistajan tai muun henkilön tämän luvun tai tilintarkastuslain 51 §:n mukaista oikeutta vahingonkorvaukseen tai kanteen ajamiseen.

Lain sisällöstä huomataan, että Suomen osakeyhtiölaki katsoo negatiivisesti johdon vastuun rajoittamista. Lain avulla on vähennetty johdon vastuun rajoittamisen mahdollisuutta ja pyritty tekemään osakeyhtiölain keskeisistä osista pakottavaa oikeutta. Suomen osakeyhtiölaista poiketen esimerkiksi Yhdysvalloissa on useimmissa osavaltioissa käytössä järjestelmä, jossa osakeyhtiölait mahdollistavat yritysjohton vastuun rajoittamisen yhtiöjärjestyksen avulla. Tällöin vastuun rajoittaminen ei kuitenkaan koske sellaisia tilanteita, joissa johto on tavoitellut omaa etuaan. Englannissa puolestaan johtajien vastuuta ei saa rajoittaa millään tavoin edes yhtiöjärjestyksen avulla. (Savela 2007, 407-408.)

Vahingonkorvausvastuun rajoittaminen helpottaa varsinkin pieniä ja keskisuuria yrityksiä saamaan osaavaa ja asiantuntevaa johtajistoa suhteellisen edullisesti. Hallituksen vahingonkorvauksen rajoittamisen hyväksymiseen vaaditaan kaikkien osakkeenomistajien suostumus, sillä jokaiseen osakkeenomistajan asemaa huonontavaan seikkaan vaaditaan kaikkien osakkeenomistajien suostumus. Pörssiyrityksissä on käytännössä mahdollonta saada aikaan kaikkien osakkeenomistajien suostumusta, joten jollei tätä lauseketta

ole merkitty yhtiöjärjestykseen ennen yhtiön listautumista, niin on sitä vaikeaa saada enää jälkikäteen. (Hannula, Mäki ja Kari 2014, 227.)

Eräs mahdollinen tapa saada johdon vastuunrajoitus yhtiöön ilman osakkeenomistajien suostumusta, on tehdä osakevaihtoa tai kombinaatiosulautuminen. Tällöin uuteen yhtiön yhtiöjärjestykseen voidaan ottaa sulautuvan yhtiön yhtiöjärjestyksestä johdon vastuuta rajoittava kohta. (Savela 2007, 409.)

Vastuunrajoituksen lisäksi johdolle on mahdollista myöntää vastuuvapaus. Vastuunrajoitus tehdään normaalisti jo etukäteen, esimerkiksi yritystä perustettaessa, kun vastuuvapaus puolestaan myönnetään johdolle yleensä jälkikäteen. Johdon saadessa vastuuvapauden yhtiöltä, yhtiö luopuu korvausoikeudestaan johtoa kohtaan. Vastuuvapaus vapauttaa johdon vastuustaan vain siltä osin, mitä osakkeenomistajilla on ollut tiedossa vastuuvapauden myöntäessään. On hyvä huomata, että vastuunrajoitus on mahdollista tehdä koskevaksi niin yhtiön johtoa kuin tilintarkastajaakin, kun taas vastuuvapautta ei voida myöntää tilintarkastajalle. Vastuunrajoitus on johtajien kannalta tehokkaampi tapa rajata omaa vastuutaan, sillä vastuunrajoitus on päätetty jo etukäteen, eikä sen saamiseksi tarvitse antaa erityisiä tietoja yhtiölle. (Kyläkallio, 2011.)

Myös vakuutusyhtiöt ovat huomanneet johdon suureen vastuuseen liittyvät riskit. Vakuutusyhtiöt ovat luoneet vastuuvakuutuksen, jonka toimitusjohtaja ja hallitus voivat hankkia. Sen tarkoituksena on antaa suojaa yrityksen johdolle osakeyhtiölain mukaisen korvausvastuun varalta.

Osakeyhtiölaki määrittelee yhtiön johdosta vahingonkorvausvelvollisiksi hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan. Ongelmaksi voi joskus muodostua se, missä asemassa henkilö toimii yrityksessä. Osakeyhtiölain mukainen vahingonkorvausvastuu koskee vain yhtiöoikeudellisessa asemassa tehtyjä päätöksiä. Joissain tapauksissa henkilö saattaa toimia yhtiöoikeudellisen asemansa lisäksi muuna johtajana, jolloin hänen suhteensa yhtiöön on rinnastettavissa normaaliin työsuhteeseen, tällöin osakeyhtiölain 22:1 mukainen vahingonkorvausvastuu ei koske häntä. (Savela 2007, 12.)

Henkilön tekemät rikkeet voidaan kuitenkin tuomita myös muiden kuin osakeyhtiölain säännösten nojalla. Jos henkilön katsotaan olevan muuten kuin osakeyhtiölain mukaisessa roolissaan, niin hänen vahingonkorvausvastuuseen voidaan soveltaa vahingonkorvauslakia osakeyhtiölain sijaan. (Savela 2007, 21.) Johtoon voidaan soveltaa osakeyhtiölain lisäksi vahingonkorvauslakia, mikäli teko on ollut törkeän huolimaton tai tahallinen. Tästä saattaa seurata suurempi vahingonkorvausvastuu. (Savela 2007, 59.)

Johtajan vahingonkorvausvastuun syntyä estää myös se seikka, ettei osakeyhtiölain mukainen vastuu ole kollektiivista vastuuta. Vastuu edellyttää jokaisen henkilön myötävaikutusta ja jokaisen osalta on erikseen selvitettävä hänen osallisuutensa rikkeeseen tai laiminlyöntiin. Vastuuta rajoittaa myös se, että yhtiöiden liiketoiminta pitää aina sisällään jonkin verran riskiä. Johtajien on tehtävä päivittäin riskillisiä päätöksiä, tai yritystoiminta

pysähtyisi. Punnittavaksi jää se, kuinka paljon riskiä on otettu ja kuinka paljon eri mahdollisuuksia on selvitetty. Suuret päätökset joihin sisältyy paljon riskiä, vaativat enemmän selvitystyötä kuin vähemmän merkitykselliset päätökset. (Savela 2007, 13.)

Vastuun ollessa individualistista vastuuta, voidaan ajatella, että johdon ja hallituksen jäsenet olisi vaikeaa laittaa yhteisvastuuseen aiheuttamastaan vahingosta. Oikeuskäytäntöjen mukaan näin ei kuitenkaan ole, vaan useissa päätöksissä koko johto on laitettu yhteisvastuuseen. Jokaisen johdon jäsenen osalta tulisi kuitenkin selvittää hänen tuottamuksensa määrä yksilökohtaisesti. Tuottamuksen määrään vaikutta muun muassa hänen kokemuksensa alalta sekä se, työskenteleekö hän päätoimisesti yhtiössä. (Savela 2007, 57-58.)

Johtajien vaihdokset saattavat liittyä edellisen johtajan tekemiin rikkeisiin tai laiminlyönteihin. Tällaisen johtajan sijalle tulevalla johtajalla voi olla suuri työ selvittää edellisen johtajan laiminlyömiä tehtäviä. On kuitenkin hyvä huomata, että vanhan johtajan vastuu ei lopu hänen irtisanomiseensa, vaan hän on yhä vastuussa tekemistään rikkeistä ja toisaalta uusi johtaja ei joudu vastuuseen edellisen johtajan tekemistä rikkeistä. Uudella johtajalla on kuitenkin velvollisuus lopettaa edellisen johtajan virheelliset menettelyt, eikä jatkaa niitä entiseen malliin. Uudelta johtajalta ei voida kuitenkaan heti olettaa täydellisiä tietoja ja ymmärrystä yhtiön liiketoiminnasta. Oikeuskäytännössä on muodostunut käytäntö yhden kuukauden tietämättömyssuojasta. Johtajalla on siis kuukausi aikaa ottaa asioista selvää, tänä aikana hän voi vedota tietämättömyyteensä ja välttää vastuut. Oikeuskäytäntö perustuu KKO 1991:122 päätökseen. (Savela 2007, 19.)

Hallituksen jäsen voi vedota tietämättömyyteen myös esimerkiksi silloin, kun yhteisö työskentelee useassa eri maassa tai kun hallituksen jäsen on ulkomaalainen. Kaiken tarvittavan lainsäädäntötuntemuksen hankkiminen voi tällöin olla hyvin haastavaa. Johtajan työssään tarvitsema lainsäädäntö on monimutkaista ja täynnä erilaisia yksityiskohtia. Johtajilta ei siten voida aina olettaa kaiken mahdollisen lainsäädännön tuntemista. Tästä seuraa se, että lainsäädännön huono tietämys ja ymmärtämättömyys voivat alentaa johdon tuomion määrää. Tällaisissa tilanteissa johdon vastuuta pitäisi tulkita erityisesti huolellisuusvelvollisuuden kannalta. Pääsääntöisesti johdolla voidaan kuitenkin olettaa olevan hyvä käsitys varsinkin osakeyhtiölain sisällöstä. (Savela 2007, 63.)

KKO 1999:12 luo erityisen maallikkostandardin hallituksen vastuuseen. Tässä oikeustapauksessa asunto-osakeyhtiön hallituksen jäsenet eivät joutuneet korvausvelvolliseksi aiheuttamastaan vahingosta. Heidä ei tuomittu sen vuoksi vahingonkorvauksiin, koska heidän katsottiin maallikoiksi. Asiantuntemuksen vähyyys riittää näin vähentämään vahingonkorvausvelvollisuutta ja asiantuntemus lisää sitä. (Savela 2007, 80.)

Palkkion määrällä on myös vaikutusta vastuun syntyyn. Pääsääntöisesti voidaan katsoa, että suuri palkkio on korvausta erityisosaamisesta ja suuresta työmäärästä. Näin voidaan perustellusti katsoa, että suuri palkkio aiheuttaa myös suuren vastuun. Kääntäen pieni palkkio vähentää hänen vastuutaan. Vastuu ei kuitenkaan aina välttämättä vähene

palkkion pienuuden myötä, jos hallituksen jäsen esimerkiksi omistaa yhtiön osakkeita. Vastuu ei myöskään lakkaa kokonaan, vaikkei hallitus saisikaan työstään minkäänlaista palkkiota. (Savela 2007, 85.)

Yleisten oikeusperiaatteiden mukaan kaikki ovat velvollisia tuntemaan lain sisällön. Tällöin lain rikkominen aiheuttaa välittömästi tuottamusolettaman. Osakeyhtiölain mukaan vaaditaan kuitenkin lain rikkomisen lisäksi selkeästi erityisen tuottamuksen esille tuomista. Tosin OYL määrää tällöin joissain tapauksissa käännetyin todistustaakan. (Savela 2007, 62-63.)

Savelan mukaan oikeuskirjallisuudessa esiintyy jonkin verran vaihtelua siitä, että onko hallituksen jäsenellä velvollisuus perehtyä yhtiön toimintaan valvontavelvollisuutensa osalta muutenkin kuin vain hallituksen kokouksissa. Erään tulkintatavan mukaan johdon ei pidä epäillä virhettä yhtiön toiminnassa, ellei siihen ole erityistä syytä. Toinen näkemys puolestaan on, että hallituksen jäsenen tulee tutustua alaistensa toimintaan jo ennen kuin epäilyt heräävät. Johdolla on kuitenkin sitä tiukempi velvollisuus valvoa yhtiön liiketoimintaa, mitä heikompi taloustilanne yrityksellä on ja mitä riskialttiimmalla toimialalla yritys toimii. (Savela 2007, 66.)

Liiketoiminnallisista päätöksistä johto joutuu vain harvoin vastuuseen. Tuomioistuimissa punnitaan tavallisesti sitä, mitä johto tiesi tai mitä sen olisi pitänyt tietää. Yritystoiminnan luonteeseen kuuluu, että johdon kuuluu ottaa jonkin verran riskiä. Jälkikäteen voi olla helppo näyttää, että tehty päätös oli virheellinen. Kyse on tavallisesti siitä, kuinka suurta riskiä johto voi ottaa. Riski voi olla suurikin, jos johdon perustelut riskin ottamiselle ovat hyvät. Tuomioistuimet eivät tavallisesti lähde punnitsemaan sitä, mikä on se riski, minkä yritysjohto voi ottaa. Riskin suuruuden punnitsemisen ongelmallisuuden vuoksi johdolle on luotu erityisesti Yhdysvalloissa käytössä oleva Business judgment rule. Sen mukaan yritysjohton tule liiketoiminnallista päätöstä tehdessään toimia riittävien tietojen pohjalta hyvässä uskossa ja rehellisesti uskoen, että tehty päätös on yhtiön kannalta paras. Tuomioistuimissa ei tällöin punnita riskin tasoa, vaan niitä toimenpiteitä, joiden perusteella päätös on tehty. Business judgment rule estää tuomioistuimia puuttumasta kohtuuttomasti yhtiöiden liiketoimintapäätöksiin. (Savela 2007, 88-89.)

Suomessa Business judgment rulea vastaa HE 109/2005 ilmenevä kohta:

Riittävänä huolellisuutena voidaan yleensä pitää sitä, että ratkaisun taustaksi on hankittu tilanteen edellyttämä asianmukainen tieto, sen perusteella on tehty johdonmukainen päätös tai muu toimi eivätkä päätöksen tai muun toimen tekoon ole vaikuttaneet johdon jäsenten eturistiriidat.

Yhtiön asioiden tavanomaiseen hoitamiseen voi kuulua yhtiön johdon huolimattomuutta ja velvollisuuksien laiminlyöntiä, tätä merkityksettömämmät pienet laiminlyönnit eivät

voi perustaa vastuuta. Yhtiön kannalta tärkeisiin päätöksiin tulisi kuitenkin kiinnittää erityistä huomiota. (Savela 2007, 92.)

Johdon tehtävänä on tavallisesti tuottaa voittoa osakkeenomistajille. Tämän kohdan puuttuminen yhtiöjärjestyksestä voi muuttaa johdon vastuun luonnetta merkittävästi. Johdon tulee kuitenkin pyrkiä ajamaan päätöksillään yhtiön etua, ei omaa etua tai jonkin suuren osakkeenomistajan etua, jota hän edustaa yhtiössä. (Savela 2007, 102.)

Osakkeenomistajien kanneoikeutta yhtiön johtoa kohtaan on rajoitettu. Osakkeenomistaja ei tämän vuoksi voi saada korvauksia itselleen sen vuoksi, että johto on aiheuttanut vahinkoa yhtiölle ja jonka vuoksi osakkeen arvo on laskenut. (Tilisanomat)

4.4 Vastuunjako yritysjohton ja tilintarkastajan välillä

Vahingonkorvauslain 2:1:2 toteaa vahingonkorvauksen sovittelemisesta seuraavaa:

Vahingonkorvausta voidaan sovittaa, jos korvausvelvollisuus harkitaan kohtuuttoman raskaaksi ottaen huomioon vahingon aiheuttajan ja vahingon kärsineen varallisuusolot ja muut olosuhteet. Jos vahinko on aiheutettu tahallisesti, on kuitenkin täysi korvaus tuomittava, jollei erityisistä syistä harkita kohtuulliseksi alentaa korvausta.

Vahingonkorvauslain 6 luku pitää sisällään säännökset korvausvastuun jakautumisesta:

1§ Jos vahingon kärsineen puolelta on myötävaikutettu vahinkoon tai jos muu vahingon aiheuttaneeseen tekoon kuulumaton seikka on myös ollut vahingon syynä, voidaan vahingonkorvausta kohtuuden mukaan sovittaa.

2§ Milloin vahinko on kahden tai useamman aiheuttama taikka he muuten ovat velvolliset korvaamaan saman vahingon, vastaavat he yhteisvastuullisesti. Se, jota ei ole tuomittu maksamaan täyttä korvausta, vastaa kuitenkin vain tuomitusta määrästä ja se, joka on vastuussa 4 luvun 1 §:n 1 momentissa säädettyjen perusteiden mukaan, vain siitä määrästä, jota ei voida saada vahingosta 3 luvun mukaan vastuussa olevalta.

3§ Korvausvelvollisten kesken korvausmäärä on jaettava sen mukaan kuin harkitaan kohtuulliseksi ottaen huomioon kunkin korvausvelvollisen viaksi jäävä syyllisyyden määrä, vahinkotapahtumasta ehkä saatu etu ja muut seikat.

Sillä, joka on maksanut vahingonkorvausta yli oman osuutensa, on oikeus saada kultakin muulta korvausvelvolliselta, mitä hän on tämän osalta maksanut. Jos joku korvausvelvollisista on ilmeisesti maksukyvytön tai jos hänen oleskelupaikkansa on tuntematon, on kunkin muista korvausvelvollisista maksettava osuutensa vajauksesta.

Yritysjohdon vastuu on tavallisesti ensisijaista tilintarkastajan vastuuseen nähden. Tämä johtuu siitä, että hallitus, hallintoneuvosto, tai toimitusjohtaja on tavallisesti aiheuttanut teon tai laiminlyönnin. Jos tilintarkastaja ei ole huomannut tilintarkastusta tehdessään yritysjohdon virheellistä menettelyä, niin hän on rikkonut ainoastaan hyvää tilintarkastustapaa ja tilintarkastuslakia. (Horsmainheimo ym. 2007, 353.)

Joissain tapauksissa kuten kirjanpitoon liittyvissä virheellisissä menettelyissä yritysjohdon vastuu ei kuitenkaan välttämättä ole ensisijaista tilintarkastajan vastuuseen nähden. Tämä johtuu siitä, että tilintarkastajalla voidaan katsoa olevan parempi kyky kirjanpidon asiantuntijana löytää erilaisia virheitä kirjanpidosta, kuin mitä yritysjohdolla on. (Airaksinen, Pulkkinen, Rasinaho 2007, 557.)

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta on käyty alan ammattilaisten keskuudessa jonkin verran keskustelua. Esimerkiksi tilintarkastuslautakunta on pyytänyt lausuntoja tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun oikeudenmukaisuudesta. Tilintarkastajan voi joutua yhteisvastuuseen vahingosta yritysjohdon kanssa, vaikkei hän olekaan ollut se taho, joka on aktiivisesti menetellyt virheellisesti. Erityisesti silloin tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu on koettu epäoikeudenmukaiseksi, kun yhtiöjärjestyksen avulla on rajattu yhtiön johdon vastuu pois tai johdon vahingonkorvausvastuun kanneaika on umpeutunut. Tällöin ainoa tuomion saava on tilintarkastaja. OTT Kaisanlahti ja OTT Timonen ehdottavat TILA:n kannanotossa, että ”tilintarkastuslain 51 §:n 5 momentissa säädettäisiin tilintarkastajan oikeudesta rajoittaa tai poistaa vastuutaan tilanteessa, jossa yhtiön johdon vastuuta on osakeyhtiölain 22 luvun 9 §:n 2 momentin mukaisin yhtiöjärjestyksensä määräyksin rajoitettu.” Ilman edellä mainittua pykälän muuttamista, olisi mahdollista, että tilintarkastaja joutuu johtoa ankarampaan korvausvelvollisuuteen, vaikka yhtiön johto on tuottamuksellisesti laatinut virheellisen tilinpäätöksen ja tilintarkastajan olisi tullut vain havaita virhe. (TILA:n kannanotto)

Tilintarkastuslain 15§:ssä todetaan muun muassa seuraavaa:

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 yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Tilintarkastaja siis rikkoo velvollisuuksiaan, jollei se tuo näitä vastuuvollisia ilmi. Samalla tilintarkastaja tekee mahdollisesti itsestään osallisen johdon tekemiin rikkeisiin ja joutuu näin itsekkin vastuuseen samasta teosta. Tilintarkastuskertomuksessa on siten tärkeää tuoda esiin kaikki mahdolliset korvausvelvollisuuden aiheuttavat seikat. (Savela 2007, 154.)

Tilintarkastaja ei tavallisesti tavoittele rikkeillä omaa etuaan, vaan kyseessä on huolimattomuus. Tilintarkastajan oman edun tavoittelu ilmenee siten liian vähäisellä ajankäytöllä tarkistuskohteessa. Yritysjohdon rikkeissä puolestaan voi ilmetä oman ja hänen edustamansa yrityksen edun tavoittelua. Tilintarkastaja voi kuitenkin joutua yhteisvastuuseen johdon kanssa esimerkiksi silloin, kun hän on huomannut johdon käyttävän väärin yrityksen varoja, mutta suhtautuu siihen välinpitämättömästi. Tilintarkastajan voidaan tällöin katsoa menetelleen törkeän huolimattomasti. Törkeä tuottamus ei välttämättä edellytä tilintarkastajalta sitä, että hän on tiennyt johdon väärinkäytöksistä. Törkeä tuottamus voi syntyä myös silloin, kun tilintarkastaja on jättänyt suorittamatta olennaisia tarkastustoimenpiteitä yhtiössä ja asioiden oikean tilan olisi voitu kohtuudella tulevan ilmi normaalien tarkastustoimenpiteillä tai jos sen olisi syntynyt epäily siitä, etteivät asiat ole kunnossa. (Savela 2007, 154.)

5 KORKEIMMAN OIKEUDEN TAPAUKSIA JOHDON JA TILINTARKASTAJAN VASTUUSTA

5.1 Oikeustapausten valintaperusteet

Tässä luvussa käsitellään neljää korkeimman oikeuden tapaista. Oikeustapaukset on valittu siten, että niissä on ollut syytettynä saman kanteen alaisuudessa sekä tilintarkastaja että hänen tarkastamansa yrityksen johto. Oikeustapaukset perustuvat Finlex-verkkosivuilta saataviin korkeimman oikeuden ratkaisuteksteihin.

Oikeustapauksista on ensiksi selitetty tapahtumaseloste, minkä jälkeen niistä on tuotu esiin ratkaisun perusteisiin vaikuttavia seikkoja. Tilintarkastajan osalta oikeustapauksia on pyritty tuomaan esiin hyvän tilintarkastustavan avulla ja tutkimalla millaisia vaikutuksia niillä on käytännössä ollut tilintarkastajan saamaan tuomioon.

Oikeustapaukset on valittu siten, että ne ovat mahdollisimman uusia. Tästä huolimatta ne ajoittuvat 90-luvulle. Tätä uudempia korkeimman oikeuden tapauksia, joissa olisi ollut sekä tilintarkastaja että yritysjohto samanaikaisesti kanteen alaisena, ei ollut. Ilmeisesti nämä neljä oikeustapasta ovat niin vahvoja ennakkotapauksia, ettei korkein oikeus ole antanut valituslupaa henkilöille jotka ovat olleet tyytymättömiä hovioikeuden päätöksiin.

2000-luvulta oli olemassa myös oikeustapauksia, joissa oli tuomittu sekä tilintarkastajana toiminut henkilö että myös johtoa, mutta ne eivät olleet sopivia tutkielman kannalta. Esimerkiksi KKO 2008:115 on tapaus, jossa tilintarkastaja oli käyttänyt KHT-kirjaimia ilman tätä pätevyyttä, joten oikeustapauksesta ei pystynyt selkeästi erottelemaan hyvän tilintarkastustavan rikkomisesta aiheutunutta vahingonkorvausvastuuta. 2000-luvulta on myös toinen korkeimman oikeuden tapaus, KKO:2001:36. Tässä tilintarkastaja tuomittiin maksamaan 20 000 000 markkaa yhteisvastuullisesti johdon kanssa, koska apporttiomaisuus oli lainan panttina. Jätin tämän oikeustapauksen tutkielman ulkopuolelle, sillä sen ymmärtäminen vaatii hyvää panttioikeuden tuntemusta. Lisäksi tämä korkeimman oikeuden tapaus perustuu vuoden 1990 tapahtumiin, joten siihen sovellettava lainsäädäntö ei ole juuri sen uudempaa, kuin tutkielmaan valituissakaan oikeustapauksissa.

5.2 KKO: 1991:13 Hallituksen ja tilintarkastajan vastuu

Kanteessa oli kyse siitä, että 17.2.1983 perustettu osakeyhtiö oli tehnyt perustamisestaan asti tappiollista liiketoimintaa. Oma pääoma oli menetetty jo ensimmäisen tilikauden jälkeen. Tilintarkastaja ei kuitenkaan ilmoittanut hallitukselle sen velvollisuudesta laittaa yhtiö selvitystilaan. Liiketoiminta jatkui vuosia ja lopulta oma pääoma oli jo 791.078,42

markkaa miinuksen puolella. Hallituksen jäsenten, jotka samalla olivat ainoat osakkeenomistajat, ja tilintarkastajan menettelystä oli aiheutunut kanteen mukaan vahinkoa kanteen nostajille, eli konkurssipesälle. Tilintarkastaja ilmoitti hallitukselle sen velvollisuudesta laittaa yhtiö selvitystilaan vasta 25.4.1986 antamassaan tilintarkastuskertomuksessa. Yhtiö jatkoi liiketoimintaansa 21.10.1986 saakka. Kanteen nostaja vaati tilintarkastajaa ja hallitusta korvaamaan aiheuttamansa vahingon yhteisvastuullisesti. (Finlex KKO:1991:13)

Tilintarkastaja kiisti kaikki syytteet ja vaati kanteen hylkäämistä perusteettomana. Hän katsoi antaneensa kaikki tarvittavat tiedot tilintarkastuskertomuksessaan. Puuttuvalla huomautuksella ei hänen mielestään ollut minkäänlaista merkitystä velkojien kärsimän vahingon kanssa, sillä velkojat eivät olleet pyrkineet tutustumaan yhtiön taloudellista tilaa osoittaviin asiakirjoihin. Kanteen nostaja eli velkoja oli lisäksi ollut tietoinen, että yhtiöllä on maksuvaikeuksia, mutta oli tästä huolimatta jatkanut lainanantoa. Tilintarkastaja vaati myös korvaussumman sovittelua, koska vahingon kärsijä oli myötävaikuttanut vahingon syntyyn sekä siksi, että korvaussumma oli kohtuuton. (Finlex KKO:1991:13)

Tilintarkastajan yhtiökumppani oli antanut 30.9.1984 päättyneen tilikauden neuvottelulaisuudessa yhtiön hallituksen jäsenille tiedon heidän velvollisuuksistaan yhtiön selvitystilaan asettamiseksi. Tilintarkastuskertomuksessa ei katsottu tarpeelliseksi kertoa yhtiön hallituksen osakeyhtiölain vastaisesta menettelystä, sillä hallituksen jäsenet olivat myös ainoat osakkeenomistajat, eikä sillä olisi saavutettu minkäänlaista lisäarvoa. Tilintarkastuskertomus annetaan lähinnä sen vuoksi, että osakkeenomistajat pystyvät reagoimaan hallituksen lain vastaisiin menettelyihin. (Finlex KKO:1991:13)

Hovioikeus katsoi, että tilintarkastaja oli syksyllä 1984 järjestänyt raastuvanoikeuden päätöksessä selostetun neuvottelun yhtiön tilasta. Tilintarkastaja ei kuitenkaan onnistunut selvittämään, että tuossa neuvottelussa hallituksen jäsenille olisi huomautettu velvollisuudesta asettaa yhtiö selvitystilaan. Hallituksen jäsenet kiistivät, että he olisivat olleet ennen yhtiön konkurssia tietoisia ilmoittamisvelvollisuudestaan. Tästä syystä neuvottelua ei voitu pitää tilintarkastajan huomautuksena siitä, että osakeyhtiölakia oli rikottu selvityssäännösten osalta. (Finlex KKO:1991:13)

Hovioikeus sen sijaan katsoi, että luotonantajat olivat myötävaikuttaneet vahingon syntyyn. Velkoja oli ollut maksamatta jo yli vuoden ajalta ja osa niistä oli siirretty jo rahoitusyhtiöille perittäviksi. Velkojat olivat silti jatkaneet liiketoimintaansa yhtiön kanssa ja antaneet velan määrän kasvaa, vaikka olivat hyvin tietoisia, ettei yhtiöllä ollut sellaista omaisuutta, jolla se olisi voinut maksaa velan. He yrittivät saada velan perittyä liiketoimintaa jatkamalla. (Finlex KKO:1991:13)

Korkein oikeus ei myöntänyt hallituksen jäsenille valituslupaa ja hovioikeuden tuomiot jäivät voimaan. Tilintarkastajalle sen sijaan myönnettiin valituslupa. Korkein oikeus katsoi, että tilintarkastaja ei ollut toiminut lain mukaan jättäessään lausumatta osakepääoman menetyksestä tilintarkastuskertomuksessaan.

Korkeimman oikeuden päätöksessä kuitenkin todetaan:

Asea Skandia Osakeyhtiön luottotappio on johtunut siitä, että yhtiö on myynyt Kangasalan Asennustekniikka Oy:lle tavaraa velaksi, vaikka Asea Skandia Osakeyhtiön edustajat ovat tienneet Kangasalan Asennustekniikka Oy:n huonosta taloudesta ja maksuhäiriöistä. Tommy Mikko Westerbergin edellä kerrottu laiminlyönti ei ole syy-yhteydessä tappioon, koska Asea Skandia Osakeyhtiö ei ole pyrkinyt tutustumaan tilintarkastuskertomuksiin ja on pääteltävissä, että Kangasalan Asennustekniikka Oy:n hallituksen jäsenet ja koko osakekannan omistajat Jokela ja Koivurinne olisivat jatkaneet yhtiön toimintaa siinäkin tapauksessa, että Westerberg olisi tehnyt tilintarkastuskertomukseen 30.9.1984 päättyneeltä tilikaudelta muistutuksen selvitystilasta. Tämän päätelmän Korkein oikeus tekee sen perusteella, että Jokela ja Koivurinne ovat jatkaneet Kangasalan Asennustekniikka Oy:n toimintaa, vaikka heille syksyllä 1984 tilitoimistossa pidetyssä neuvottelussa on tehty selväksi, että he Kangasalan Asennustekniikka Oy:n ylivelkaisuuden vuoksi saattoivat joutua vastuuseen yhtiön veloista, jos he jatkoivat sen toimintaa.

Korkein oikeus vapautti tilintarkastajan syytteistä, sillä velkojien katsottiin tienneen yhtiön heikosta taloustilanteesta ja he ovat näin itse suurin syyppää saamista arvottomuuteen. Korkein oikeus katsoi, toisin kuin hovioikeus, että vuonna 1984 yhtiössä pidetyssä neuvottelussa tilintarkastaja oli kertonut hallituksen jäsenille heidän osakeyhtiölain mukaisesta vastuustaan selvitysmenettelyssä. (Finlex KKO:1991:13)

Eri oikeusasteiden tuomiot:

Käräjäoikeus: Hallitus joutui korvaamaan yhteisvastuullisesti kaikki kanteessa vaaditut 412.265 markkaa 72 penniä. Tilintarkastaja vältti vahingonkorvauksen.

Hovioikeus: Hallituksen jäsenet joutuivat korvaamaan 250 000 markkaa yhteisvastuullisesti. Tilintarkastaja joutui korvaamaan 50 000 markkaa, hän oli tähän summaan asti yhteisvastuullinen hallituksen jäsenien kanssa.

Korkein oikeus: Korkein oikeus ei myöntänyt valituslupaa yhtiön hallitukselle eli hovioikeuden päätös jäi voimaan. Hallituksen jäsenet joutuivat korvaamaan 250 000 markkaa yhteisvastuullisesti. Tilintarkastaja vapautettiin kaikista syytteistä. (Finlex KKO:1991:13)

5.3 KKO:1992:98 Yhtiön varojen käyttö

Tämä korkeimman oikeuden tapaus koostuu kahdesta erillisestä kanteesta. Kanteet käsittelevät yhtiön varojen käyttöä. Ensimmäinen kanne koskee omistaja-johtaja A:n rahalainoja yhtiöstä ja toinen kanne yhtiön omien osakkeiden lunastamista henkilöltä A. Kummassakin kanteessa syytettyinä olivat myös tilintarkastajat B ja C. (Finlex KKO:1992:98)

Ensimmäisen kanteen mukaan henkilö A, joka oli ollut sekä yhtiön osakkeenomistaja, hallituksen puheenjohtaja, että myös toimitusjohtaja, oli lainannut vuosien mittaan omistamaltaan yhtiöltä rahaa. Rahan lainaaminen yhtiöltä oli tapahtunut varsinaisten lainojen lisäksi matkaennakoiden sekä A:n ja hänen vaimonsa puolesta maksettujen maksujen avulla. Matkaennakot ja yksityishenkilöiden puolesta tehdyt maksut katsottiin lainaksi, sillä ne oli käytetty yritystoiminnasta vieraisiin toimenpiteisiin, eikä niistä ollut annettu selvitystä edes tilikausittain. A oli velkaa yhtiölle konkurssipesän mukaan lainasta 365.000 markkaa, koroista 189.300,98 markkaa, matkaennakoista 253.997,92 markkaa sekä kassavipeistä 56.171,04 markkaa. Konkurssipesän saatavat A:lta olivat siis kanteen mukaan yhteensä 864.469,94 markkaa. (Finlex KKO:1992:98)

Tilintarkastajat puolestaan eivät olleet maininneet vuosien 1981, 1982, 1983, 1984 ja 1985 tilintarkastuskertomuksissaan mitään yhtiössä vallinneesta osakeyhtiölain vastaisesta tilanteesta. Tilintarkastajien menettelystä oli seurannut se, että yhtiön saamiset A:lta olivat jatkaneet kasvuaan. Tilintarkastajat olivat siis tuottamuksellaan aiheuttaneet yhtiölle vahinkoa. Tilintarkastajat ovat korvausvelvollisia vahingosta, jotka he ovat toimesaan tahallisesti tai tuottamuksellisesti olivat aiheuttaneet yhtiölle. He eivät selvästikään olleet noudattaneet hyvää tilintarkastustapaa, eivätkä olleet tehneet tilintarkastusta vaadittavassa laajuudessa. (Finlex KKO:1992:98)

Toisen kanteen mukaan yhtiön hallituksen päätöksen 28.12.1985 perusteella oli pääosakas A:lta lunastettu 135 yhtiön omaa osaketta 1.500 markan kappalehinnalla eli yhteensä 202.500 markan lunastushinnalla. A:lle oli tästä summasta suoritettu 167.924,30 markkaa. Lunastuksen voi suorittaa ainoastaan, mikäli yhtiöllä on omaa vapaata pääomaa. Yhtiön 31.12.1985 päivätyn taseen mukaan oli yhtiön vapaa oma pääoma ollut 98.981,31 markkaa ja tilikauden tappio 691.983,76 markkaa, joten lunastus ei ollut voinut tapahtua yhtiön omasta vapaasta pääomasta. Tilintarkastajat B ja C eivät olleet maininneet osakeyhtiölain vastaisesta lunastuksesta mitään. Lunastus aiheutti vahinkoa osakkeenomistajien yhdenvertaisuudelle sekä vahingoitti velkojien asemaa. (Finlex KKO:1992:98)

Syytetyt yrittivät oikeudessa vedota siihen, että kannetta ajettiin velkojien lukuun eikä konkurssipesän lukuun, eikä heillä näin ollen ollut kanneoikeutta. Oikeus kuitenkin totesi, että kanne oli lain mukainen ja sitä ajettiin konkurssipesän lukuun. (Finlex KKO:1992:98)

Syytetyt vetosivat myös siihen, että suuri osa syytteistä oli vanhentunut sekä siihen, että molemmissa kanteissa vaaditut korvaussummat olivat määriltään selvittämättömiä ja

perusteettomia. Oikeus ei kuitenkaan katsonut syytteitä vanhentuneiksi, sen sijaan käräjäoikeus ei ottanut huomioon niitä velkoja joiden määrät olivat epäselviä. Todistajat lausunnoissa tilien summat olivat erilaisia, joten niille ei voitu antaa todistusarvoa. Maksuja oli tapahtunut yhtiöltä henkilölle A, sekä myös toisinpäin. Tämä oli omiaan sekoittamaan todellisen lainan määrää. (Finlex KKO:1992:98)

Tilintarkastajat vetosivat ensimmäisessä kanteessa siihen, ettei heidän toimistaan ollut aiheutunut vahinkoa yhtiölle, käräjä- ja hovioikeus myös vapauttivat tilintarkastajat tuomiosta tällä perusteella, sillä kanteen nostaja ei onnistunut näyttämään toteen tilintarkastajien aiheuttamaa vahinkoa. Toisessa kanteessa kaikki osalliset vetosivat siihen, ettei konkurssipesä näyttänyt aiheuttaneen kerrotulla toiminnalla ja laiminlyönnillä yhtiölle vahinkoa. (Finlex KKO:1992:98)

Käräjä- ja hovioikeus totesivat kanteen kaksi osalta, ettei kanteen nostaja onnistunut näyttämään toteen syytetyjen toiminnasta aiheutunutta vahinkoa, ja kaikkien syytteet hylättiin. Syytteen hylkääminen perustui siihen, ettei konkurssipesä onnistunut näyttämään toteen osakkeiden lunastussumman maksamista henkilölle A. Korkein oikeus kuitenkin katsoi, ettei yhtiön tilien osoitettu olevan sisällöltään väärää, joten A joutui korvaamaan hänelle lunastetuista osakkeista maksetun summan. Osakkeiden lunastus oli korkeimman oikeuden mukaan ollut lisäksi selvästi osakeyhtiölain vastainen. Oli myös osoitettu, että lunastuksesta oli aiheutunut yhtiölle vahinkoa. Myös tilintarkastajat tuomittiin koska heidän menettelystään oli johtunut se, ettei yhtiön omien osakkeiden lunastuksen lainvastaisuutta oltu huomattu, eikä sen vuoksi osakkeiden lunastuksen täytäntöönpanoa ollut peruutettu tai niistä maksettua summaa ollut peritty takaisin. A:lla oli ollut vielä ainakin 26.11.1987 lunastuskelpoista omaisuutta, joten tilintarkastajien menettelystä oli aiheutunut yhtiölle vahinkoa. (Finlex KKO:1992:98)

Korkein oikeus otti toisen kanteen osalta huomioon vahingonkorvauksen korvausmäärissä myös sen, että vain henkilö A oli hyötynyt osakkeiden lunastuksesta. Tästä syystä tilintarkastajat joutuivat vastaamaan yhteisvastuullisesti vain puoliksi A:lle tuomittu määrä. (Finlex KKO:1992:98)

Eri oikeusasteiden päätökset:

Käräjäoikeus (raastuvanoikeus): Käräjäoikeus tuomitsi A:n maksamaan 495.101,04 markkaa 16 prosentin korkoineen 4.5.1988 lukien. Tilintarkastajat B ja C käräjäoikeus vapautti kokonaan.

Hovioikeus: Hovioikeus tuomitsi A:n maksamaan 641.999,66 markkaa 16 prosentin korkoineen 8.10.1990 lukien. Hän esitti hovioikeudessa 31.035 ja 15.045 markan määräiset kuittausvaatimukset. Tilintarkastajat B ja C hovioikeus vapautti kokonaan.

Korkein oikeus: Korkein oikeus tuomitsi ensimmäisen kanteen osalta A:n maksamaan 637.046,06 markkaa 16 prosentin korkoineen, summa pieneni hieman koska A suoritti 46.080 markan maksun konkurssipesälle. Tilintarkastajat B ja C tuomittiin maksamaan vahingonkorvauksena konkurssipesälle 265.111,71 markkaa 16 prosentin korkoineen 22.4.1988 alkaen. Tuomio tuli yhteisvastuullisena sekä A:n, B:n että C:n osalta. (Finlex KKO:1992:98)

Toisen kanteen osalta A:n, B:n ja C:n oli yhteisvastuullisesti maksettava vahingonkorvauksena konkurssipesälle 167.924,30 markkaa 16 prosentin korkoineen, B:n ja C:n 13.5.1988 ja A:n 14.5.1988 alkaen. Korvausmäärä jakautuu A:n, B:n ja C:n kesken siten, että A vastaa koko määrästä sekä B ja C kumpikin vain puoleksi siitä, mitä he tätä vahingonkorvausta suorittuun eivät saa perittyä takaisin A:lta. (Finlex KKO:1992:98)

5.4 KKO:1997:188 Tilintarkastajan, hallituksen ja isännöitsijän vastuu

Oikeustapauksessa oli kyse siitä, että tilintarkastaja, asunto-osakeyhtiön hallitus ja isännöitsijä olivat menettelleet huolimattomasti ja tästä oli aiheutunut vahinkoa asunto-osakeyhtiölle. Perustajaurakoitsija oli myynyt kiinteistön asunto-osakeyhtiölle velattomana. Perustajaurakoitsija meni konkurssiin ja tämän jälkeen vesi- ja viemäri liittymämaksu tulivat perustajaurakoitsijan sijaan kiinteistön omistajan eli asunto-osakeyhtiön maksettavaksi. Asunto-osakeyhtiö ei siis ollut ostanut kiinteistöä täysin velattomana, niin kuin tilintarkastaja, asunto-osakeyhtiön hallitus ja isännöitsijä olivat kirjanpidossa, tilinpäätöksessä ja tilintarkastuskertomuksessa kertoneet. (Finlex KKO:1997:188)

Perustajaurakoitsija oli markkinoinut myymäänsä kiinteistöä velattomana. Urakoitsija kuului lisäksi RS-järjestelmän piiriin. RS-järjestelmässä perustajaurakoitsija antaa pankille vakuuden mahdollisen konkurssin tai rakennusvirheiden varalta. Se on luotu suojaamaan asunto-osakeyhtiön osakkeen ostajaa. (FIVA) Perustajaurakoitsija oli sekä myyjän asemassa, että myös RS-järjestelmän mukaan vastuussa liittymismaksuista. Vesi- ja viemäri liittymismaksua ei ollut kuitenkaan RS-järjestelmästä huolimatta saatu perittyä. (Finlex KKO:1997:188)

Vesi- ja viemäri liittymismaksun kuten kaikkien muidenkin maksujen alkuperäiset kuitit olivat kiinteistön perustajayhtiön kirjanpidossa, joten niitä ei ollut voitu saada alkuperäisinä. Tilintarkastaja oli hyväksynyt niin sanotun muistiotositteen, jossa ei ollut liitteenä maksukuittia ja joka ei muutenkaan todentanut maksua. Tilintarkastaja oli siten hyväksynyt kirjanpitolaian vastaisen tositteen kirjanpitoon. Muistiotositteesta oli käynyt ilmi liittymismaksu, mutta liittymismaksun liitteistä olisi selvinnyt, että kyseessä oli vasta ensimmäinen suoritus kolmeosaisesta osamaksusta. Tilintarkastaja oli siis toiminut lain vas-

taisesti hyväksyessään tällaisen tosittien kirjanpitoon ja menetellyt näin hyvän tilintarkastustavan vastaisesti sekä samalla aiheuttanut asunto-osakeyhtiölle vahinkoa. (Finlex KKO:1997:188)

Käräjäoikeudessa tilintarkastaja vetosi siihen, ettei asunto-osakeyhtiölle aiheutunut vahinko ollut johtunut kirjanpidosta tai tilinpäätöksestä, vaan niistä erillisistä asioista. Kirjanpito oli tilintarkastajan mukaan hoidettu asianmukaisesti ja samoin tilintarkastus. Käräjäoikeus totesi, että kirjanpitoon viety muistiotosite olisi pitänyt todentaa kuittijäljennöksen avulla. Käräjäoikeus kuitenkin katsoi, että tilintarkastajalla oli voinut luottaa tarkastettavana olleen kirjanpitoaineiston oikeellisuuteen, eikä hänellä näin ollen ollut syytä epäillä annettuja tietoja virheellisiksi. (Finlex KKO:1997:188)

Eri oikeusasteiden tuomiot:

Käräjäoikeus: Hallitus ja isännöitsijä vastuussa yhteisvastuullisesti aiheuttamastaan vahingosta, 33 496,30 markkaa 16 prosentin korkoineen. Tilintarkastaja vältti kokonaan vahingonkorvausvastuun.

Hovioikeus ja korkein oikeus: Hallitus, isännöitsijä ja tilintarkastaja yhteisvastuullisia aiheuttamastaan vahingosta, 33 496,30 markkaa 16 prosentin korkoineen. (Finlex KKO:1997:188)

Käräjäoikeus siis vapautti tilintarkastajan syytteistä. Sen sijaan hovi ja korkein oikeus tuomitsivat hänet yhteisvastuuseen muiden kanssa. Perusteluina hovioikeus kertoi, että tilintarkastaja oli menetellyt huolimattomasti, kun hän oli hyväksynyt muistiotositteen, joka ei täyttänyt kirjanpitolaian edellytyksiä. Tästä johtui, että asunto-osakeyhtiö vuonna 1992 hyväksyi puutteellisen tosittien sisältävän kirjanpidon perusteella laaditun tilinpäätöksen ja myönsi yhtiön rakennusaikaiselle hallitukselle vastuuvapauden tilivuodelta 1991. Jos asunto-osakeyhtiö olisi saanut vuonna 1992 tietää, että perustajaurakoitsija ei ole maksanut liittymismaksuja, se olisi voinut vaatia niiden maksamista. Rakentaja ajautui konkurssiin vasta vuonna 1993, joten oli todennäköistä, että perustajaurakoitsijana toiminut rakennusyhtiö olisi tuolloin voinut maksaa liittymismaksun. Asunto-osakeyhtiö ei rakentajayhtiön konkurssin raukeamisen vuoksi saanut tältä maksua perityksi. Tästä syystä tilintarkastajan laiminlyönti oli syy-yhteydessä yhtiön vahinkoon.

Korkeimmassa oikeudessa tilintarkastajan tuomitsemisen perusteeksi kerrottiin hovioikeuden perusteiden lisäksi tarkempia kirjanpito- sekä osakeyhtiölain säännöksiä. Tilintarkastaja pyrki vetoamaan myös siihen, ettei hänellä ollut mahdollisuutta saada tarkempaa selvitystä maksutositteesta, koska se oli toisen yhtiön kirjanpidossa. Tämä ei kor-

keimman oikeuden mukaan poistanut tilintarkastajan teon moitittavuutta, sillä tilintarkastajalla on oikeus vaatia hallitukselta ja toimitusjohtajalta kaikki tarpeelliset selvitykset tilintarkastuksen tekemiseksi. Ellei niitä anneta, tilintarkastajan tulee ilmoittaa tästä tarkastuskertomuksessaan. Tästä korkeimman oikeuden tuomiosta voidaan huomata, että vastuu voi syntyä todella pienestäkin virheestä. Yhden ainoan asiakirjan huolimaton tarkastus voi johtaa suuriin korvauksiin.

Tässä tapauksessa tulee erityisen hyvin esille hyvä tilintarkastustapa ja sen noudattaminen. Korkein oikeus on joutunut tekemään päätöksen siitä, onko tilintarkastaja menettänyt hyvän tilintarkastustavan mukaisesti vai ei. Korkein oikeus on tullut siihen tulokseen, että keskimääräinen tilintarkastaja olisi suorittanut tarkastustyön sillä tarkkuudella, että hän olisi tarkistanut myös muistiotositteen liittymismaksun liitteet ja huomannut, että vasta yksi erä vaadittavista kolmesta on maksettu. Yhtiön tilintarkasta ja ei kuitenkaan tehnyt näin ja menetteli huolimattomammin kuin keskimääräinen tilintarkastaja, joten hänet voitiin tuomita vahingonkorvauksiin.

5.5 KKO:1999:118 Hallituksen jäsenen ja tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu

Korkeimman oikeuden tapauksessa oli kyse siitä, että Tapjo oy:n johtaja-omistaja Tapio Merta oli nostanut yhtiöstä itselleen varoja tavalla, joka ei ollut osakeyhtiölain mukaan sallittua. Varat oli nostettu ilman asianmukaista vakuutta ja ilman hallituksen suostumusta. Tilintarkastaja Suoma Huusko oli huomauttanut tilikaudelta 1.6.1988 - 31.5.1989 antamassaan tilintarkastuskertomuksessa osakeyhtiölain vastaisesta lainasta, mutta hallitus ei ollut ryhtynyt minkäänlaisiin toimenpiteisiin lainan takaisinsaamiseksi tai saadaakseen lainalle tarvittavat vakuudet. Merta oli ottanut lisää osakeyhtiölain vastaista lainaa myös seuraavina vuosina. Tilintarkastaja ei kuitenkaan katsonut tarpeelliseksi kertoa joka vuosi uudelleen havaintoaan Merran lainasta, koska katsoi hallituksen olevan siitä muutenkin jo tietoinen. (Finlex KKO:1999:118)

Tapjo oy asetettiin konkurssiin 8.7.1993. Tapio Merta oli kuitenkin todettu maksukyvyttömäksi 19.10.1992 toimitetussa ulosmittauksessa, eikä häneltä voitu tämän vuoksi periä hänen osakeyhtiöstä lain vastaisesti lainaamiaan varoja. Konkurssipesälle oli siten aiheutunut vahinkoa. (Finlex KKO:1999:118)

Yhtiön hallituksen jäsenillä Paula Merralla (Tapion aviopuoliso) ja Maija Pohjantähdellä (Tapion Sisko) oli osakeyhtiölain 6:2 mukainen velvollisuus järjestää yhtiön varainhoito asianmukaisella tavalla. Toimitusjohtajana toimi Timo Vakkilainen, hänen velvollisuutena oli puolestaan järjestää varainhoito luotettavalla tavalla osakeyhtiölain 6:17 mukaan. Hallitus sekä toimitusjohtaja eivät selvästikään olleet toimineet lain velvoittamalla tavalla salliessaan osakeyhtiölain vastaisen menettelyn. Myös tilintarkastaja Huuskoa vastaan nostettiin kanne sillä perusteella, ettei hän ollut kertonut tilintarkastuskertomuksessaan Tapio Merran osakeyhtiölain vastaisista nostoista muina tilikausina, kuin ainoastaan 1.6.1988 - 31.5.1989. (Finlex KKO:1999:118)

Tapjo Oy:n konkurssipesän alkuperäinen vahingonkorvausvaatimus käräjäoikeudessa oli, että Paula Merta, Pohjantähti ja Vakkilainen velvoitettaisiin maksamaan yhteisvastuullisesti velallisen Tapio Merran kanssa suorittamaan yhtiölle 152 897,48 markkaa korkoineen sekä Huuskon velvoittaminen korvauksen maksamiseen yhteisvastuullisesti 100 000 markan määrään saakka korkoineen. Tapjo Oy:n nostama kanne oli tullut vireille 31.5.1995. Tuolloin voimassa olleen osakeyhtiölain mukaan kanteen nostamisen vanhenemisaika oli 3 vuotta, nykyinen lainsäädäntö on hieman tiukentunut tuon ajan normeista ja syytteen vanhenemisaika on 5 vuotta. (TTL 22:8) Kanteen nostamisajankohdasta johdettujen hallituksen jäsenet sekä toimitusjohtaja katsottiin vahingonkorvausvelvollisiksi ainoastaan tilikaudesta 1.6.1991 - 31.5.1992 tai sen jälkeen syntyneistä vahingoista. (Finlex KKO:1999:118)

Korkein oikeus tuomitsi yhtiön hallituksen jäsenet korvaamaan aiheuttamansa vahingon yhteisvastuullisesti 77 731,40 markkaa. (Finlex KKO:1999:118) Tämä on se summa, joka oli lainattu Tapio Merralle tilikaudella 1.6.1991 - 31.5.1992 tai sen jälkeen.

Tilintarkastaja Huuskon vapautti syytteistä se seikka, että 31.5.1995 nostetun kanteen vuoksi hän ei ollut vanhentumissäännösten mukaan vastuussa enää muusta kuin 10.9.1992 annetun tilintarkastuskertomuksen osalta. 10.9.1992 annettu tilintarkastuskertomus oli tehty yhtiön tilikauden 1.6.1991 - 31.5.1992 perusteella. Tapio Merta oli todettu varattomaksi 19.10.1992 suoritetussa ulosmittauksessa, eikä ollut näytetty toteen, että hänellä olisi tätä ennenkään ollut varallisuutta lainojen suorittamiseksi. (Finlex KKO:1999:118)

Tapio Merralla ei katsottu olevan varaa lainojen suorittamiseksi, vaikka hän olikin nostanut tilikaudella 1.6.1991 - 31.5.1992 yhteensä 24 833,92 markkaa ja tämän jälkeenkin 52 897,48 markkaa. Joka tapauksessa Tapio Merralla ei katsottu olleen mahdollisuutta maksaa lainoja takaisin. Tästä syystä sillä ei ollut väliä, oliko tilintarkastaja kertonut tilintarkastuskertomuksessaan Tapio Merran lainasta vai ei, koska sitä ei kuitenkaan olisi saatu perittyä Tapio Merralta takaisin. Tästä syystä tilintarkastajan toiminta ei ollut aiheuttanut konkurssipesälle vahinkoa.

Toimitusjohtaja Vakkilaisen osalta syytteet kumottiin korkeimmassa oikeudessa, sillä hänestä oli tullut yhtiön toimitusjohtaja vasta 22.4.1992. Tapio Merta oli ollut varaton

koko hänen toimitusjohtajakautensa ajan, eikä Tapio Merralta näin olisi voitu missään vaiheessa periä hänen lainaamiaan rahoja takaisin. Toimitusjohtajan toiminta ei ollut siten voinut aiheuttaa vahinkoa konkurssipesälle. Käräjäoikeus oli tuominnut Vakkilaisen sillä perusteella samaan vastuuseen kuin muut johtajat, ettei hän ollut ryhtynyt tarvittaviin toimiin saatavan perimiseksi tai vakuuden saamiseksi lainalle, ja oli näin vastuussa koko Tapio Merran lainan määrästä samaan tapaan hallituksen kanssa. Hovioikeus tuomitsi Vakkilaisen vain siltä osin, minkä verran Tapio Merta oli nostanut yhtiöstä varoja Vakkilaisen toimitusjohtajakautena. Vakkilainen ei ollut antanut hallitukselle minkäänlaista tietoa Tapio Merran osakeyhtiölain vastaisesta menettelystä. Tapio merta oli nostanut 52 897,48 markkaa juuri ennen yhtiön konkurssiin hakeutumista. (Finlex KKO:1999:118)

Korkein oikeus toteaa päätöksessään seuraavaa:

Tapio Merta on 19.10.1992 toimitetussa ulosmittauksessa todettu varattomaksi. Hänellä ei ole osoitettu olleen tätä aikaisemminkaan sellaisia tuloja tai varoja, että 1.6.1991 mennessä otettujen lainojen periminen takaisin tai vakuuden saaminen häneltä olisi onnistunut. Paula Merran ja Pohjantähden laiminlyönnistä ryhtyä tilikaudella 1.6.1991 - 31.5.1992 toimenpiteisiin edellisten tilikausien aikana nostettujen lainojen takaisinperimiseksi Tapio Merralta tai vakuuksien saamiseksi häneltä ei ole näytetty aiheutuneen konkurssipesälle vahinkoa. Kun Tapio Merta on ollut Vakkilaisen toimitusjohtajakautena varaton, ei myöskään Vakkilaisen laiminlyönti ole aiheuttanut konkurssipesälle vahinkoa.

Toimitusjohtaja Vakkilaista ei siis tuomittu korkeimmassa oikeudessa siksi, koska Tapio Merran katsottiin olleen varaton koko Vakkilaisen toimitusjohtajakauden ajan. Tapio Merta kuitenkin nosti Tapjo Oy:stä Vakkilaisen toimitusjohtajakauden aikana, juuri ennen konkurssihakemusta, 52 897,48 markkaa. Herääkin kysymys, että miten Tapio Merta on voinut nostaa rahaa yhtiöstä, mutta samalla hetkellä hän on kuitenkin varaton, eikä hänellä näin ole lunastuskelpoista omaisuutta. Samoin voidaan ajatella myös tilintarkastajan kohdalla, ettei Tapio Merralla ollut varallisuutta sillä hetkellä, kun hän nosti osakeyhtiöstä varoja. Tapio Merran heikko taloudellinen tilanne siis johti siihen, että myös muut tahot joutuivat vahingonkorvausvelvollisiksi. Toisaalta hänen heikko taloudellinen tilanne myös pelasti tilintarkastajan ja toimitusjohtajan vahingonkorvaukselta.

Hallituksen jäsenet joutuivat korvaamaan vahingon myös viimeisiltä tilikausilta, vaikka toimitusjohtaja ei ollut edes informoinut heitä osakeyhtiölain vastaisesta lainasta. Korkein oikeus totesi päätöksessään, että *"Paula Merran ja Pohjantähden laiminlyönnistä ryhtyä tilikaudella 1.6.1991 - 31.5.1992 toimenpiteisiin edellisten tilikausien aikana nostettujen lainojen takaisinperimiseksi Tapio Merralta tai vakuuksien saa-*

miseksi häneltä ei ole näytetty aiheutuneen konkurssipesälle vahinkoa”. Silti korkein oikeus tuomitsi heidät myös tältä osin. Yhtiön hallituksen jäsenet eivät missään vaiheessa ainakaan aineiston perusteella vedonneet puuttuvaan syy-yhteyteen eli siihen, ettei Tapio Merta olisi kuitenkaan voinut maksaa lainaa takaisin varattomuudestaan johtuen. Ilmeisesti tästä syystä he joutuivat vahingonkorvausvelvollisiksi myös juuri ennen konkurssia nostetusta lainasta. Minkään oikeusasteen toimintaperusteena ei ole toimia syytettyjen puolustajana, vaan puolustuksen tulee itse tuoda esille tuomioon vaikuttavat asianhaarat, varsinkin kaikki lieventävät sellaiset.

Syytetyt selittelivät tekojaan eri oikeusasteissa sillä perusteella, että hallituksen jäsenet eivät olleet todellisuudessa päättäneet yhtiön asioista, vaan Tapio Merta oli tuonut heille valmiita asiakirjoja, jotka he vain allekirjoittivat. He eivät näin olleet todellisuudessa osallistuneet yhtiön toimintaan, vaan se oli pelkkä muodollisuus. Yritysjohtajien vastuun ei kuitenkaan voitu katsoa olevan ainoastaan muodollista. Hallitus kertoi myös, etteivät he olleet saaneet tilintarkastajalta tarvittavaa selvitystä yhtiön tilanteesta, eivätkä näin voineet tehdä tarvittavia päätöksiä.

Hovioikeus alensi käräjäoikeuden tuomiota hallituksen jäsenien osalta sillä perusteella, että heidän osaltaan korvausvelvollisuus olisi noussut kohtuuttoman ankaraksi. Korvauksen alentamisperusteena toimi myös olosuhteet, joissa päätökset oli tehty eli toisin sanoen se, että Tapio Merta oli käyttänyt tosiasiallista valtaa yhtiössä.

Tilintarkastaja puolestaan vetosi siihen, että hän katsoi tarkastaneensa tilit lain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Lisäksi hän katsoi, ettei hänen menettelynsä ja aiheutunut vahinko ollut syy-yhteydessä toisiinsa. Tilintarkastaja totesi myös, että hänelle oli annettu virheellistä tietoa yhtiön toimesta, hän ei kuitenkaan pystynyt osoittamaan väitettä todeksi.

Kaikki syytetyt vetosivat tilintarkastajan lisäksi siihen, että teko oli jo ehtinyt vanhentua. Kanteen nostaja kuitenkin totesi, että johdon ja tilintarkastajan laiminlyönnit ovat olleet jatkuvia, eivätkä ne sen vuoksi ole vanhentuneet. Tilintarkastajan laiminlyönti on ollut jatkuvaa, koska hän ei ollut kertonut tilintarkastuskertomuksessa rikkeestä muina tilikausina kuin 1.6.1988 - 31.5.1989. Myös hallituksen rikkeen katsottiin olevan jatkuvaa, koska he eivät olleet reagoineet mitenkään osakeyhtiölain vastaiseen lainaan, vaikka siitä oli kerrottu tilintarkastuskertomuksessa. He eivät olleet reagoineet siihen myöskään seuraavien tilikausien aikana. Heidän olisi tullut pyrkiä hankkimaan lainalle vakuus tai periä lainaa takaisin. Käräjäoikeus katsoi, että teot eivät olleet vanhentuneet niiden jatkuvan luonteen vuoksi, muissa oikeusasteissa puolestaan todettiin, että osa teoista oli ehtinyt jo vanhentua.

Tämän tapauksen ja ylipäätään kaikkien liiketoiminnassa tapahtuvien rikkeiden todistamisen ja tuomitsemisen haasteellisuudesta kertoo osaltaan se, kuinka paljon syytettyjen tuomiot vaihtelivat eri oikeusasteissa. Eri oikeusasteiden antamat tuomiot eivät ole minikäänlaisessa linjassa keskenään, vaan joissain oikeusasteissa henkilö on saattanut saada

korvausvelvollisista suurimman tuomion ja toisissa häntä ei ole tuomittu lainkaan. Osittain tuomioiden linjattomuus johtuu siitä, että syytetyt ja kanteen nostaja ovat tuoneet oikeusprosessin kuluessa lisää todistusmateriaalia sekä syyllisyyttä lisäävistä seikoista, että myös vähentävistä seikoista. Joitain lain kohtia eri oikeusasteet ovat kuitenkin tulkinneet täysin eri lailla, vaikka syyllisyyden kannalta ei olisikaan ilmennyt uutta merkittävää todistusaineistoa, ainakaan tutkimuksen pohjana olevan aineiston perusteella.

Alla on listattuna eri oikeusasteiden langettamat tuomiot:

Käräjäoikeus: Tapio Huusko, yhtiön hallitus ja toimitusjohtaja korvausvelvollisia yhteisvastuullisesti koko Tapio Merralle lainatusta määrästä, 152 897,48 markasta. Tilintarkastaja yhteisvastuullisesti korvausvelvollinen 100 000 markkaan asti. Yhteisvastuun osalta he olivat korvausvelvollisia 100 000 markkaan kukin yhdestä viidesosasta ja sen yli menevältä osalta Paula Merta, Pohjantähti ja Vakkilainen Tapio Merran kanssa kukin yhdestä neljäsosasta.

Hovioikeus: Hallitukseen kuuluvat Paula Merta ja Pohjantähti 39 833,92 markkaa. Tilintarkastaja Huusko 24 833,92 markkaa ja toimitusjohtaja 52 897,48 markkaa. Korvausvelvollisuus määrättiin yhteisvastuulliseksi käräjäoikeuden määräämällä tavalla. Tapio Merta ei valittanut tuomiostaan.

Korkein oikeus: Hallitukselle eli Paula Merralle ja Pohjantähdelle määrättiin yhteisvastuullisesti 77 731,40 markan korvausvastuut. Tilintarkastaja ja toimitusjohtaja vapautettiin kaikista syytteistä.

Voidaan siis todeta, että esimerkiksi hovioikeuden mielestä toimitusjohtaja oli suurin syyllinen aiheutettuun vahinkoon, ainakin mikäli näin voi päätellä korvaussummien perusteella. Korkein oikeus taas oli täysin eri mieltä ja poisti hänen vastuunsa kokonaan. Samoin tilintarkastajalta käräjäoikeus vaati yhtä viidesosaa 100 000 markan osuudesta, kun taas korkein oikeus vapautti myös hänet kokonaan.

Tapio Merran varattomuus johti yhtiön johdon ja tilintarkastajan virheellisten menettelyjen paljastumiseen. Jos Tapio Merta ei olisi menettänyt varallisuuttaan, vaan olisi pystynyt maksamaan lainojaan yhtiölle takaisin edes sen verran, että yhtiö olisi pystynyt maksamaan velkojilleen takaisin. Tällöin velkojat eivät olisi hakeneet yhtiötä konkurssiin ja voidaan ajatella, että tilintarkastajan ja johdon virheelliset menettelytavat eivät olisi tulleet välttämättä milloinkaan ilmi. Lisäksi jos Tapio Merralla olisi ollut varallisuutta, josta velkoja olisi voinut periä hänen yhtiöstä osakeyhtiölain vastaisesti nostamansa va-

rallisuuden, hallitus, toimitusjohtaja tai tilintarkastaja eivät olisi joutuneet vahingonkorvausvelvollisiksi. Voidaan siis huomata, että yritysjohdon ja tilintarkastajan tulee olla erityisen huolellisia tilanteessa, jossa yrityksellä on velkaa ja sen taloustilanne on huono.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

6.1 Johtopäätökset

Voidaan huomata, että yhtiön johdon ja tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu syntyy tavallisesti toisistaan eroavin perustein, vaikka heidän tuomittaisiin korvaamaan aiheutunut vahinko yhteisvastuullisesti. Johdon osalta vahingonkorvausvastuu voi syntyä siten, että johto on tavoitellut omaa etuaan yhtiön edun sijaan, näin oli myös suurimmassa osassa korkeimman oikeuden tapauksia, joita tutkittiin tässä tutkielmassa. Tahallinen teko aiheuttaa korvausvastuun sekä estää samalla korvausvastuun sovittelun. Sen sijaan tilintarkastajan osalta tuottamuksen aste on usein lievempää. Tilintarkastajan osalta korvausvastuu perustuu siihen, että he eivät ole huomanneet tarkastettavan yhtiön tilinpäätöksessä tai hallinnossa sellaisia virheitä, jotka heidän olisi pitänyt huomata. Huomaamattomuus ei välttämättä ole johtunut oman edun tavoittelusta vaikka näinkin voi toki joskus olla. Tarkastettava yhteisö voi vaihtaa tilintarkastajaa, mikäli tilintarkastajan toiminta ei miellytä häntä. Tilintarkastajan rikkeet syntyvät tavallisesti tuottamuksellisesta laiminlyönnistä, tästä syystä tilintarkastajien vahingonkorvausvaadetta voidaan sovitella useissa tapauksissa.

Tilintarkastajan vastuuta puolestaan kasvattaa se, että hän on se henkilö, joka on palkattu juuri huomaamaan erilaisista virheistä ja rikkeistä johtuvat olennaiset virheet tilinpäätöksessä. Tilintarkastajan työstä tulee ymmärtää se, ettei hän ole tuomitsemassa ketään yhtiössä, vaan hän on tärkeä henkilö myös johdolle. Johto ei välttämättä aina tiedä tai ole huomannut menettelleensä virheellisesti. Kun tilintarkastaja huomauttaa johtoa virheellisistä menettelyistä, on johdolla tilaisuus reagoida siihen. Näin johto voi varmistaa menettelleensä oikein ja voi välttää tilintarkastajan ansiosta mahdollisen syytteen ja vahingonkorvausvaatimuksen. Erityisen tiukasti lakia tulkitaan tilintarkastajaa kohtaan yrityksen kirjanpitoon liittyvissä asioissa, koska hän on kirjanpidon asiantuntija ja tilintarkastuksessakin keskittyyään melko paljon juuri kirjanpidon oikeellisuuteen. Tilintarkastajalle voi tästä syystä koitua kirjanpidosta johtuvasta virheestä jopa isompi vahingonkorvausvastuu kuin yhtiön johdolle. Tosin väärä kirjaustapa yhtiön kirjanpidossa harvoin synnyttää yhtiölle sellaista vahinkoa jonka joutuisi korvaamaan.

Sekä tilintarkastajan että yhtiön johdon osalta tulee näyttää toteen kaikki vahingonkorvausoikeudelliset periaatteet, jotta he joutuvat korvaamaan aiheuttamansa vahingon. Vahingonkorvausoikeudellisia periaatteita ovat tuottamus, syy-yhteys, ennalta-arvattavuus ja vahingon aiheutuminen. Haasteen saaneet vetoavat usein oikeudessa siihen, että jokin edellä mainituista seikoista puuttuu. Vaikka kaikki edellä mainitut perusteet voidaan

näyttää toteen, niin vahingon aiheuttaja ei välttämättä joudu siltikään korvausvelvolliseksi. Näin kävi esimerkiksi tutkimassani korkeimman oikeuden tapauksessa 1991:13, jossa oikeus katsoi että vahingon kärsijä oli itse myötävaikuttanut vahingon syntyyn.

Tilintarkastajan kannalta vahingonkorvausvastuu on ongelmallinen siinä mielessä, että hänen saamansa korvauspalkkio voi olla minimaalinen verrattuna korvausvaatimukseen. Alhaista tilintarkastuspalkkiota pidetään kuitenkin harvoin vahingonkorvausvaateen alentamisperusteena. Tilintarkastajan kannalta ongelmallista on myös se, että hänen tulisi hinnoitella itsensä mahdollisimman edulliseksi, jotta saisi toimeksiannon. Alhainen hinnoittelu kuitenkin johtaa siihen, ettei tilintarkastaja voi käyttää kovin paljoa aikaa kohteen tarkistamiseen. Tarkastus saattaa tulla tehdyksi vain osittain, eikä tilintarkastaja saa tällöin välttämättä riittävää varmuutta tilinpäätöksen oikeellisuudesta. Tästä puolestaan voi seurata vahingonkorvausvastuun riskin kasvamista.

Johdon osalta alhainen palkkio voi vähentää vastuuta, sillä johtajan palkan ja työajan välillä katsotaan olevan jonkinlainen suhde. Alhainen palkka voi vähentää korvauksen määrää, sillä johtajan ei voida katsoa tällöin olleen kovin syvästi perehtynyt yhtiön asioihin. Ilman palkkiota työskentely ei kuitenkaan poista johtajan korvausvastuuta kokonaan. Hallituksen puheenjohtajalla on puolestaan kovin vahingonkorvausvastuu, sillä hän saa tavallisesti eniten palkkaa hallituksesta. Hänellä tulisi palkkion perusteella olla joko enemmän asiantuntemusta tai hänen tulisi käyttää enemmän aikaa yhtiön asioiden selvittämiseen, tästä seuraa ettei hänen tuottamuksensa voida katsoa olevan yhtä lievää kuin muiden. Tutkimissani oikeustapauksissa ei kuitenkaan ollut nähtävissä hallituksen jäsenten välillä eroa vahingonkorvauksen määrässä, vaan kaikki tuomittiin korvaamaan aiheutunut vahinko yhteisvastuullisesti.

Palkkion sijaan tutkimissani oikeustapauksissa käytettiin vahingonkorvauksen sovitteluperusteena rikkeen hyötynäkökohtia. KKO:1992:98 otti huomioon vahingonkorvauksen korvausmäärässä sen, että vain henkilö A oli hyötynyt osakkeiden lunastuksesta. Tästä syystä tilintarkastajat joutuivat vastaamaan yhteisvastuullisesti vain puoliksi A:lle tuomittun määrän.

Yritysten johdossa voi olla melko erilaisia henkilöitä. Johtajilla ei välttämättä ole lainkaan lakiasiantuntemusta, vaan johtaja voi olla esimerkiksi jonkin tietyn toimialan asiantuntija. Sen sijaan tilintarkastajat ovat koulutukseltaan melko pitkälle samankaltaisia ja heidän tulee olla hyvin perillä sekä velvollisuuksistaan että vastuistaan. Korkeimman oikeuden tapaus 1999:12 on luonut maallikkostandardin, jonka mukaan yhtiön johtajilla vahingonkorvauksen sovitteluperusteena voi olla se, etteivät he ole tunteneet lakia riittävän tarkasti. Maallikkostandardin perusteella johto voi välttää vahingonkorvauksen kokonaan. Maallikkostandardia ei voida kuitenkaan soveltaa muihin, kuin vain monimutkaisimpiin oikeustapauksiin. Johtajilla on kuitenkin jonkin asteinen velvollisuus perehtyä johtotehtävissä tarvittaviin lakeihin. Tilintarkastajat puolestaan eivät pysty vetoamaan

maallikkostandardiin, sillä he ovat lainsäädännön asiantuntijoita ja heidän tulee olla hyvin perillä eri laeista.

Vahingonkorvausten välttämisen kannalta tärkeäksi tutkimissani oikeustapauksissa nousee varsinkin vanhenemissäännökset. Tosin oikeustapaukset ovat hieman iäkkäitä tässä suhteessa, sillä kanneoikeuden vanhenemisaikaa on nostettu kolmesta vuodesta viiteen vuoteen, mikä omalta osaltaan kasvattaa tilintarkastajan ja johdon riskiä joutua vahingonkorvausvelvolliseksi. Kanneoikeuden vanhenemissäännösten ansiosta tilintarkastaja ja johto voivat välttyä kokonaan syyteiltä, vaikka he olisivatkin selvästi syyllistyneet tuomittavaan tekoon.

Toinen tärkeä seikka vahingonkorvausvastuun välttämisen kannalta on se, että onko rikkeen tehnyt henkilö ollut koko ajan rikkeen tekemisen jälkeen varaton. Tällöin häneltä ei ole voitu missään tilanteessa periä hänen osakeyhtiölain vastaisesti nostamiaan rahoja takaisin. Tästä voi osittain seurata, ettei yhtiön johto ja tilintarkastajat eivät ole aiheuttaneet laiminlyönneillään ja ilmoittamisvelvollisuuksien rikkomisillaan vahinkoa yhtiölle. Toisaalta jos tilintarkastaja ja johto antavat esimerkiksi osakeyhtiölain vastaisten rahanostojen jatkua vuodesta toiseen, niin tilanne voi olla toinen.

Tässä tutkielmassa tutkittujen oikeustapausten perusteella kanneoikeuden vanhenemissäännökset ja varojen nostajan varattomuus voivat olla tärkeitä korvausvaatimusten kannalta. Niiden avulla nimittäin syytetyt voivat helposti välttää kaikki heihin kohdistuvat syytteet ja välttää näin vahingonkorvausvelvollisuuden kokonaan. Pitää kuitenkin ottaa huomioon, että osakeyhtiölain vastaisten rahanostojen tekijän tulee olla varaton esimerkiksi tilintarkastajan tapauksessa siitä asti, kun hän on antanut vakimuotoisen lausunnon nostojen osalta.

6.2 Yhteenveto

Tutkielmassa tutkittiin johdon ja tilintarkastajan henkilökohtaista vahingonkorvaus vastuuta ja erityisesti niiden eroja. Tutkielma lähti liikkeelle siitä, että selvitettiin kirjallisuuskatsauksen avulla vahingonkorvausoikeuden peruseriaatteita, jonka jälkeen perehdyttiin yksityiskohtaisemmin tilintarkastajan ja johdon vahingonkorvausvastuuseen. Lopuksi tilintarkastajan ja johdon vahingonkorvausvastuuta käytiin läpi korkeimman oikeuden oikeustapausten avulla. Oikeustapausten avulla pyrittiin perehtymään siihen, millaisista asioista vahingonkorvausvastuu käytännössä muodostuu ja millaisiin asioihin tilintarkastaja ja yritysjohto ovat vedonneet tuomion alentamiseksi tai kokonaan poistamiseksi.

Vahingonkorvausoikeuden peruseriaatteista käy ilmi, millainen toiminta voi aiheuttaa vahingonkorvausvastuun. Normaalitylanteessa henkilön vahingonkorvaukseen johta-

valta teolta edellytetään jonkin asteista tuottamusta ja teon seurauksen ennalta-arvattavuutta. Lisäksi toiminnasta tulee olla tietenkin aiheutunut vahinkoa ja teon tulee olla syy-yhteydessä aiheutuneeseen vahinkoon.

Pääsääntöisesti kanteen nostajalla on velvollisuus todistaa kaikki edellä mainitut edellytykset vahingonkorvauksen käsillä oloon. Joissain tapauksissa, missä johdolta tai tilintarkastajalta vaaditaan erityistä huolellisuutta, todistustaakka voi olla käännetty, tätä kutsutaan tuottamusolettamaksi. Tuottamusolettamaa käytetään myös tilanteissa, jossa henkilöllä on selvästi helpointa päästä käsiksi sellaisiin tietoihin, joilla hän voi näyttää oman syyttömyytensä toteen. Tällä tavoin yrityksen sisäisten asioiden selvittäminen ei ole liian vaikeaa kanteen nostajalle. (Horsmanheimo ym. 2007, 356.)

Tuottamuksen osalta tilintarkastajaan ei välttämättä käytetä normaaleja vahingonkorvausvelvollisuuden perusteiden käsillä oloa, sillä tilintarkastajaan voidaan kohdistaa ankaraa vastuuta. Näin käy erityisesti silloin, kun tilintarkastaja joutuu korvaamaan vahingon työnantajansa kanssa tai sen puolesta. Tilintarkastaja ei tällöin välttämättä ole voinut ollut tietoinen tilintarkastusyhteisön toiminnasta tai edes vaikuttaa siihen millään tavalla ja hän voi silti joutua korvausvastuuseen. (Horsmanheimo ym. 2007, 348.)

Tilintarkastajan osalta vahingonkorvausvastuun voidaan katsoa jakautuvan kahteen eri osaan. Sopimusvastuuseen tarkastettavalle yhtiölle ja niin kutsuttuun deliktivastuuseen, jolla tarkoitetaan sopimuksen ulkopuolista vahingonkorvausvastuuta. Sopimusrikkomus syntyy sillä tavoin, että tilintarkastaja rikkoo toimeksiantosopimusta. Sopimus voi pitää sisällään lähes minkälaisia asioita vain. Sopimusperusteisessa rikkomuksessa tilintarkastajalta ei vaadita tuottamusta, toisin kuin sopimuksen ulkopuolisen toiminnan aiheuttaman vahingon korvaamiseen. (Horsmanheimo ym. 2007, 354.)

Tilintarkastajan toiminta voi aiheuttaa vahinkoa yhtiölle. Tällöin korvausvelvollisuus riippuu kuitenkin siitä, onko tilintarkastaja noudattanut hyvää tilintarkastustapaa. Tarkastettava yhtiölle saattaa aiheutua vahinkoa esimerkiksi sellaisessa tilanteessa, jossa tilintarkastaja huomauttaa jostain asiasta tilintarkastuskertomuksessaan. Jos huomautus on ollut hyvän tilintarkastustavan mukainen, niin siitä ei aiheudu vahingonkorvausvastuuta. Silloin puolestaan jos tilintarkastaja on aiheuttanut vahinkoa esimerkiksi rikkomalla salassapitovelvollisuuttaan ja tästä aiheutuu vahinkoa tarkastettavalle yhtiölle, niin tilintarkastaja joutuu helposti vahingonkorvausvelvolliseksi. (Horsmanheimo, Kaisanlahti, Steiner 2007, 354.)

Sopimuksen ulkopuolinen vastuu voi perustua varsinaisen tilintarkastuslain lisäksi muun muassa osakeyhtiö-, vahingonkorvaus ja vahingonkorvauslakiin. Tuomioita voidaan perustella myös varallisuusosoikeuden sopimusperusteiden kautta. Tilintarkastajan tulee noudattaa näiden lakien lisäksi myös tarkastettavan yhtiön yhtiöjärjestystä, osakassopimusta ja muita mahdollisia sopimuksia. (Savela 2007, 145.)

Tilintarkastajan vastuun syntymisen kannalta on usein olennaista se, että onko vahinko syntynyt tilintarkastajan huolimattomuudesta. Hyvä tilintarkastustapa velvoittaa tilintarkastajan toimimaan huolellisesti, joten jos tilintarkastaja on menetellyt huolimattomasti, niin hän samalla rikkoo hyvää tilintarkastustapaa. Tuottamuksen asteella tai teon tahallisuudella on vaikutusta vahingonkorvauksen määrään. Tuottamuksen asteella on merkitystä vahingonkorvauksen määrään ja sen sovitteluun. Jos teko on ollut tahallinen, niin se estää tavallisesti kokonaan vahingonkorvausten sovittamisen. (Horsmanheimo ym. 2007, 357.)

Tilintarkastuksen tiukka vastuu ei ole välttämättä taloudelle hyväksi. Siitä voi seurata se, ettei vaikeassa tilanteessa oleva yhtiö saa lainkaan tilintarkastajaa. Juuri tällaiset yritykset nimittäin tarvitsisivat tilintarkastajan asiantuntemusta selvittääkseen tilanteesta. Tilintarkastajien tulee pystyä toimimaan tilanteessa kuin tilanteessa siten, etteivät he joudu toimimaan kohtuuttoman vahingonkorvausvelvollisuuden alla. (Savela 2007, 154.)

Tilintarkastusalaa koskeva rajoittamaton yhteisvastuu johdon kanssa, on johtanut siihen, että tilintarkastusyhteisöjen halukkuus ottaa vastaan varsinkin suurien pörssiyritysten tilintarkastuksia, on vähentynyt. Komission mukaan tilintarkastusalan vastuuta pitäisi vähentää. Tästä voisi seurata myös uusien toimijoiden markkinoille tulo tilintarkastusalalla. Jokaisella jäsenmaalla pitäisi olla oikeus määrittää tilintarkastajien vastuulle jokin yläraja, jonka lisäksi tilintarkastusalan yhteisvastuu pitäisi poistaa, jolloin tilintarkastaja olisi vastuussa vain aiheuttamansa vahingon määrästä eikä koko summasta. (Komission suositus 2008/473/EY)

Tilintarkastus suoritetaan usein yhteistyössä muiden tilintarkastajien kanssa, jolloin vastuu jakautuu kaikkien kesken. Tilintarkastaja ei välttä vastuutaan vain sillä perusteella, että kyseisen tarkastustoimenpiteen on suorittanut jokin toinen tilintarkastaja, vaan hänen tulee erikseen kirjata oma eriävä mielipiteensä tarkastuskertomukseen. (Savela 2007, 156.)

Joskus toimeksianto voi tulla suoraan luonnolliselle henkilölle, joka toimii jossain tilintarkastusyhteisössä. Kirjallisuudessa esiintyy kahdenlaisia mielipiteitä siitä miten tällaisessa tilanteessa vastuu kuuluu jakaa tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan välillä. Yksi näkemys on, että vastuunjaon kannalta ei ole mitään merkitystä keneltä tarkastustyö on tilattu, sillä voidaan tulkita, että tilintarkastaja on samanlaisessa työsuhteessa tilintarkastusyhteisöön, riippumatta siitä keneltä tilintarkastus on viimekädessä tilattu. Toinen näkemys on, että tilintarkastuslaki ei kanavoi vastuuta tilintarkastajalta tilintarkastusyhteisölle, jos tilintarkastustyön toimeksianto on tilattu luonnolliselta henkilöltä eli tilintarkastajalta, joka työskentelee tilintarkastusyhteisössä. Perusteluksi on sanottu, että tilintarkastuslain 51§ viittaa ainoastaan vahingonkorvauslain 2 ja 6 lukuun, eikä 3 lukuun jossa on säädetty isännänvastuusta. Näin ollen isännänvastuun periaatteita ei voida soveltaa tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön välisessä vastuunjaossa. (Mäntysaari 1996, 193.)

Toisaalta isännänvastuun periaatteet voidaan katsoa niin yleispäteväksi laiksi, ettei sen soveltamisesta tarvitse välttämättä erikseen mainita. (Horsmanheimo ym. 2007, 350.)

TILA:n kannanoton mukaan päävastuullisen tilintarkastajan henkilökohtainen vastuu on liian ankaraa. TILA ehdottaa, että tilintarkastuslakia muutettaisiin siten, että päävastuullisen tilintarkastajan yhteisvastuuta tilintarkastusyhteisön kanssa lievennettäisiin. Tämä onnistuisi esimerkiksi siten, että päävastuullinen tilintarkastaja voisi olla henkilökohtaisesti nimetyn tilintarkastajan sijaan tilintarkastusyhteisö. Näin päävastuullisen tilintarkastajan vastuu ei nouse kohtuuttomaksi. (TILA:n kannanotto)

Johdon osalta rikkeet ovat usein melko erilaisia kuin tilintarkastajan osalta. Kuten tutkittujen korkeimman oikeuden tapauksista huomattiin, niin johdolla saattaa olla houkutus tehdä rikkeitä oman taloudellisen tilanteensa pönkittämiseksi. Sen sijaan tilintarkastajat eivät tavallisesti hyödy tekemistään rikkeistä lainkaan. Usein osa johdosta on pyrkinyt itse hyötymään taloudellisesti, mutta muut johtajat ovat joutuneet korvaamaan vahingon hyötyneen osapuolen sijaan. Myös muiden johtajien joutuminen korvausvastuuseen johdetaan siitä, että hallituksen jäsenet ja johtajat eivät ole reagoineet osakeyhtiölain vastaisiin toimenpiteisiin. Yritysjohdon vastuu on tavallisesti ensisijaista tilintarkastajan vastuuseen nähden. Tämä johtuu siitä, että hallitus, hallintoneuvosto, tai toimitusjohtaja on varsinaisesti aiheuttanut teon tai laiminlyönnin. Jos tilintarkastaja ei ole huomannut tilintarkastusta tehdessään yritysjohdon tekemää virheellistä menettelyä, niin hän on rikkonut ainoastaan hyvää tilintarkastustapaa ja tilintarkastuslakia. (Horsmanheimo ym. 2007, 353.)

Johdon vahingonkorvausvastuun edellytykset riippuvat siitä, kenelle johto on aiheuttanut vahinkoa ja mitä lakia on rikottu. Vahinko on voinut aiheutua joko sille yhtiölle, jossa hän työskentelee tai jollekin kolmannelle taholle. Johto on vastuussa työnantajayhtiölleen, vain mikäli hän on rikkonut jotain häntä koskevaa lakia, yhtiöjärjestystä tai yleistä huolellisuusvelvoitettaan. Sen sijaan vahingonkorvausvastuu muuta kuin työnantajayhteisöään kohti edellyttää, että johtaja on tullut rikkoa osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestystä muutoin kuin osakeyhtiölain määräämän huolellisuusvelvoitteen osalta. Johtajia koskeva huolellisuusvelvoite velvoittaa siis ainoastaan työnantajayhteisöä kohtaan, ei ulkopuolisia kohtaan. Johtajan työnantajayhteisö on ensisijainen korvauksen saaja, sen sijaan osakkeenomistajien kanneoikeutta yhtiön johtoa kohtaan on rajoitettu. Osakkeenomistaja ei voi saada korvauksia itselleen silloin, kun johto on aiheuttanut vahinkoa yhtiölle ja jonka vuoksi osakkeen arvo on laskenut. (Tilisanomat)

Yritysjohdolla voidaan katsoa olevan lain puitteissa kolme erilaista huolellisuusvelvoitetta. (Savela 2007, 138.):

- OYL 22:1:1 Huolellisuusvelvoite yhtiötä kohtaan.
- OYL 22:1:2 Huolellisuusvelvoite suhteessa muuhun kuin yhtiöön
- Vahingonkorvauslain mukainen velvollisuus

Huolellisuusvelvoitteen noudattaminen vaatii yritysjohtajalta sekä subjektiivisen että objektiivisen huolellisuusvelvoitteen noudattamista. Objektiivinen huolellisuus on sellaista huolellisuutta, jota voidaan olettaa olevan vastaavassa asemassa toimivalla henkilöllä, jolla on asemaa vastaavaa tietämys, kokemus ja taidot. Subjektiivisessa huolellisuudessa otetaan huomioon henkilön oma kyvykkyys. Asiantuntemuksen, tietojen ja taitojen puute ei kuitenkaan yksin riitä poistamaan vastuuta. (Savela 2007, 79.)

Johtajan asema poikkeaa huomattavasti tavallisen työntekijän asemasta. Työntekijän ja työnantajan välillä on normaalisti työsopimus. Toimitusjohtajalla ei kuitenkaan välttämättä ole työsopimusta johtamaansa yhtiöön, vaan hänen kanssaan tehdään erillinen johtajasopimus. Johtajasopimus tehdään siksi, että johtaja saa yhtiössä melko laajat toimivaltuudet ja hänellä on lupa toimia itsenäisesti. Tästä syystä toimitusjohtajan voidaan katsoa työskentelevän yhtiöoikeudellisena organaana. Yhtiön orgaaniin kuuluvat henkilöt voivat tehdä orgaaniteorian nimissä tuottamuksellisia rikkeitä ilman, että heidät katsotaan henkilökohtaisesti syyllisiksi. Todellisuudessa ei ole suurtakaan eroa sillä, toimiiko johto orgaaniteorian vai isännänvastuun alaisuudessa. Työnantaja joutuu vahingonkorvausvelvollisuuteen silloin, kun johtaja on tehnyt rikoksen yhtiön puolesta ja pyrkinyt tavoittelemaan yhtiön etua. (Savela 2007, 195.)

Johtajan rikkeistä seuraa usein se, että yhtiö menettää luottamuksensa häneen ja hänet irtisanotaan. Johtajasopimus ei ole työlainsäädännön alainen, joten sitä eivät koske irtisanomislait. Johtajan vahingonkorvausvelvollisuus on vasta viimesijainen keino irtisanomisen jälkeen. (Savela 2007, 1-2.)

Pääsääntöisesti hallitus ja tilintarkastaja vastaavat aiheuttamastaan vahingosta täysimääräisesti. Hallituksen ja tilintarkastajan vastuuta rajoittavat kuitenkin monet tekijät. Osakeyhtiölain 22:9 sallii yhtiöjärjestykseen kirjattavan erityisen vastuunrajoituslausekkeen. Vastuunrajoitukseen ei ole kuitenkaan mahdollista vedota silloin, kun on rikottu lain pakottavia säännöksiä tai kun vahinko on aiheutettu törkeällä tuottamuksella tai tahallisesti. Vastuunrajoitus ei rajoita korvausvastuuta muihin tahoihin kuin yhtiöön nähden, ei esimerkiksi osakkeenomistajiin ja velkoihin nähden. (Savela 2007, 408.)

Vahingonkorvausvastuun rajoittaminen helpottaa varsinkin pieniä ja keskisuuria yrityksiä saamaan osaavaa ja asiantuntevaa johtajistoa suhteellisen edullisesti. Suuremmissa yhtiöissä voi olla vaikeampi saada muutettua yhtiöjärjestystä siten, että johdon vastuuta rajoitettaisiin, sillä se vaatii kaikkien osakkeenomistajien suostumuksen. (Savela 2007, 409.)

Vastuunrajoituksen lisäksi johdolle on mahdollista myöntää vastuuvapaus. Vastuunrajoitus tehdään normaalisti jo etukäteen, esimerkiksi yritystä perustettaessa, kun vastuuvapaus puolestaan myönnetään johdolle yleensä jälkikäteen. Johdon saadessa vastuuvapauden yhtiöltä, yhtiö luopuu korvausoikeudestaan johtoa kohtaan. Vastuuvapaus va-

pauttaa johdon vastuustaan vain siltä osin, mitä osakkeenomistajilla on ollut tiedossa vastuuvapauden myöntäessään. Vastuunrajoitus on mahdollista tehdä koskeväksi niin yhtiön johtoa kuin tilintarkastajaakin, kun taas vastuuvapautta ei voida myöntää tilintarkastajalle. Vastuunrajoitus on johtajien kannalta tehokkaampi tapa rajata omaa vastuutaan, sillä vastuunrajoitus on päätetty jo etukäteen, eikä sen saamiseksi tarvitse antaa erityisiä tietoja yhtiölle. (Kyläkallio)

Johtajan vastuuta voi rajoittaa myös se, että osakeyhtiölain mukainen vastuu ei ole kollektiivista vastuuta. Vastuu on edellyttävä jokaisen henkilön myötävaikutusta ja jokaisen osalta on erikseen selvitettävä hänen osallisuutensa rikkeeseen tai laiminlyöntiin. Vastuuta rajoittaa myös se, että yhtiöiden liiketoiminta pitää aina sisällään jonkin verran riskiä. Johtajien on tehtävä päivittäin riskillisiä päätöksiä, tai yritystoiminta voisi pysähtyä. Punnittavaksi jää, kuinka paljon riskiä on otettu ja kuinka paljon erilaisia mahdollisuuksia on selvitetty. Suuret päätökset joihin sisältyy paljon riskiä, vaativat kuitenkin enemmän selvitystyötä kuin vähemmän merkitykselliset päätökset. (Savela 2007, 13.)

Vastuun ollessa individualistista vastuuta, voidaan ajatella, että johdon ja hallituksen jäsenet olisi vaikeaa laittaa yhteisvastuuseen aiheuttamastaan vahingosta. Oikeuskäytäntöjen mukaan näin ei kuitenkaan ole, vaan useissa päätöksissä koko johto on laitettu yhteisvastuuseen. Jokaisen johdon jäsenen osalta tulisi kuitenkin selvittää hänen tuottamuksensa määrä yksilökohtaisesti. Tuottamuksen määrään vaikutta muun muassa hänen kokemuksensa alalta sekä se, työskenteleekö hän päätoimisesti yhtiössä. (Savela 2007, 57-58.)

Liiketoiminnallisista päätöksistä johto joutuu vain harvoin vastuuseen. Tuomioistuimissa punnitaan tavallisesti sitä, mitä johto tiesi ja mitä sen olisi pitänyt tietää. Yritystoiminnan luonteeseen kuuluu, että johdon kuuluu ottaa jonkin verran riskiä. Jälkikäteen voi olla helppo näyttää, että tehty päätös oli virheellinen. Kyse on tavallisesti siitä, kuinka suurta riskiä johto voi ottaa. Riski voi olla suurikin, jos johdon perustelut riskin ottamiselle ovat hyvät. (Savela 2007, 88.)

Yhtiön asioiden tavanomaiseen hoitamiseen voi kuulua yhtiön johdon huolimattomuutta ja velvollisuuksien laiminlyöntiä, ilman että siitä aiheutuu vahingonkorvausvastuuta. Yhtiön kannalta tärkeisiin päätöksiin tulisi kuitenkin kiinnittää erityistä huomiota. (Savela 2007, 92.)

Johdon tehtävänä on tavallisesti tuottaa voittoa osakkeenomistajille. Tämän kohdan puuttuminen yhtiöjärjestyksestä voi muuttaa johdon vastuun luonnetta merkittävästi. Johdon tulee kuitenkin pyrkiä ajamaan päätöksillään yhtiöjärjestyksessä määriteltyä yhtiön tarkoitusta, ei omaa etua tai jonkin suuren osakkeenomistajan etua, jota hän edustaa yhtiössä. (Savela 2007, 102.)

Kaiken kaikkiaan voidaan todeta, että varsinkin tilintarkastusalalla vahingonkorvausvastuu voi syntyä melko pienistäkin huolimattomuusvirheistä, niin kuin korkeimman oi-

keuden tapauksesta 2001:36. Tässä korkeimman oikeuden tapauksessa tuomittiin tilintarkastajan lisäksi myös yhtiön johto yhteisvastuulliseksi tilintarkastajan kanssa aiheuttamastaan vahingosta. Yhtiön johdolla on kuitenkin mahdollisesti ollut enemmän aikaa perehtyä yhtiönsä asiakirjoja. Mielestäni yleinen ajatus on se, että yhtiön hallituksen jäsenillä ja toimitusjohtajalla on tai ainakin pitäisi olla parempi tietämys yrityksen asioista kuin tilintarkastajalla. Jos tilintarkastaja kuitenkin tuomitaan yhteisvastuullisesti hallituksen ja toimitusjohtajan kanssa samaan vahingonkorvaukseen, niin vahingonkorvausvastuu on mielestäni liian ankaraa tilintarkastajaa kohtaan. Ainakaan oman oikeustajuni ei ymmärrä sellaista tilannetta, jossa tilintarkastusyhteisö joutuu 20 000 000 markan korvauksiin vain sen vuoksi, että oli hyväksynyt apporttiomaisuudeksi sellaista omaisuutta, joka olikin jo lainan panttina. Tilintarkastaja eikä tilintarkastusyhteisö ole menettelyllään pyrkinyt hyötymään tilanteesta millään tavalla, vaan hyötyjänä on ollut apporttiomaisuuden saanut yhtiö.

Missä menee sopiva raja kustannusten ja laadukkaiden tilinpäätösten välillä? Entä kuinka paljon on kohtuullista ja viisasta vaatia tilintarkastukselta? Liian tarkkaan ja turhaan tarkastustyöhön ei ole yrityksissä varaa, sillä sen tilintarkastus on yhtiöille melko kallista. Lainsäädäntö tulee laatia siten, että tilintarkastus voidaan tehdä kohtuullisin resurssein, mutta kuitenkin siten, että lopputulos eli tilinpäätösten laadukkuus täyttää markkinoiden vaatimukset.

LÄHDELUETTELO

- Airaksinen, M. – Pulkkinen, P. – Rasinaho, V. (2007) *Osakeyhtiölaki I*. Talentum, Helsinki.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi, 2006/43/EY Direktiivi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta, haettu 17.12.2015
- Finlex KKO 1985 II 82, <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kko/kko/1985/19850082t>, haettu 20.11.2015
- Finlex KKO:1991:13, <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kko/kko/1991/19910013>, haettu 1.11.2015
- Finlex KKO:1992:98, <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kko/kko/1998/19980092>, haettu 15.10.2015
- Finlex KKO:1997:188, <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kko/kko/1997/19970188>, haettu 17.10.2015
- Finlex KKO:1999:118, <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kko/kko/1999/19990118>, haettu 10.11.2015
- Finlex KKO:2000:106, <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kko/kko/2000/20000106>, haettu 24.10.2015
- FIVA. *RS-järjestelmä*. <http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Finanssiasiakas/Tuotteita/Lanat/Asuntolainat/Pages/RS-jarjestelma.aspx>, haettu 9.8.2015
- Hannula, A. – Kari, M. – Mäki, T. (2014) *Osakeyhtiön hallituksen ja johdon vastuu*. Talentum, Helsinki.
- HE 109/2005 *Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi*. <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050109>, haettu 1.11.2015

- HE 187/2002. *Hallituksen esitys Eduskunnalle velan vanhentumista ja julkista haastetta koskevan lainsäädännön uudistamisesta*. <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2002/20020187?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=he%20-187%2F2002>, haettu 16.9.2015
- HE 295/1993. *Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi*. <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1993/19930295?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=HE%20295%2F1993>, haettu 10.9.2015
- Hemmo, Mika. (2005) *Vahingonkorvausoikeus*. <http://verkkokirjahylly.talentum.fi/teos/IAFBBXDTCF#kohta:24>, haettu 22.12.2015
- Horsmanheimo, P. – Kaisanlahti, T. – Steiner, M-L. (2007). *Tilintarkastuslaki – kommentaari*. Helsinki, WSOY.
- Horsmanheimo, P.– Steiner, M-L. (2002) *Tilintarkastus, asiakkaan opas*. WSOY, Helsinki.
- Jeremejeff, Piia. *Työsopimus vai johtajasopimus?* <http://www.legistum.fi/tyosopimus-vai-johtajasopimus/>, haettu 23.9.2015.
- Kaisanlahti, T. – Timonen, P. (2006) *Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu – kehitystarpeet de lege ferenda*. KTM Julkaisuja 39/2006, Helsinki.
- Keskinen, Riikka.(2013) *Osakeyhtiön tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu ja sen rajoittaminen lakisääteisessä tilintarkastuksessa* <https://tampub.uta.fi/bitstream/handle/10024/85020/gradu07060.pdf?sequence=1>, haettu 21.10.2015
- Komission suositus 2008/473/EY *Komission suositus lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen siviilioikeudellisen vastuun rajoittamisesta*
- Kosonen, Leena. (2005) *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan. Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. <http://www.doria.fi/bitstream/handle/10024/31147/TMP.objres.90.-pdf?sequence>, haettu 20.9.2015
- Kyläkallio, Kalle (2011) *Hallituksen jäsenen vastuusta osakeyhtiölain kannalta*. <http://tilisanomat.fi/content/hallituksen-j%C3%A4senen-vastuusta-osakeyhti%C3%B6lain-kannalta>, haettu 19.10.2015.

Mäntysaari, Petri (1996) *Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuus kolmanteen nähden*. Defensor legis. 2, s. 175-195

Osakeyhtiölaki 624/2006 <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624>, haettu 16.9.2015

Roine, Sirkka-Liisa (2005) *Opas IFRS-standardien vaikutuksista*. http://www.porssi-saatio.fi/wp-content/uploads/2012/01/1117-IFRS-opas_suomi.pdf, haettu 20.10.2015

Routamo, E. – Ståhlberg, P. – Karhu, J. (2006) *Suomen vahingonkorvausoikeus*. Talentum, Helsinki

Salo, Marika (2015) *Hyvä liiketoimintapäätös ja johdon vastuu*. Talentum, Helsinki

Satopää, Rauno. (2002) *Suomalainen hyvä tilintarkastustapa pienyritysten tarkastuksissa – odotukset, sääntely, käytäntö*. Licensiaatintutkimus.

Savela, Ari (2007) *Vahingonkorvaus osakeyhtiössä*. Talentum, Helsinki.

Savela, Ari (2015) *Vahingonkorvaus osakeyhtiössä*. Talentum, Helsinki

Ståhlberg, P. – Karhu, J. (2013) *Suomen vahingonkorvausoikeus*. Talentum, Helsinki

TILA:n kannanotto. <http://kauppakamari.fi/statement-archive/tilan-lausunto-tilintarkastajan-vastuusta/>, haettu 7.10.2015.

Tilintarkastuslautakunta <http://tilintarkastuslautakunta.fi/tilan-lausunto-tilintarkastajan-vahingonkorvausvastuun-rajoittamista-koskevasta-komission-suosituksesta/haettu> 20.9.2015

Tilintarkastuslaki. 459/2007 <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2007/20070459>, haettu 20.5.2015.

Vahingonkorvauslaki. *Vahingonkorvauslaki 412/1974* <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1974/19740412>, haettu 21.5.2015.

