

## 3

## Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu ja sen suhde yhteisön johdon vahingonkorvausvastuuseen

*Veikko Vahtera*

***Tilintarkastaja voi joutua vahingonkorvausvastuuseen, mikäli hän on rikkonut lainsäädännössä hänelle asetettuja velvollisuuksia. Tilintarkastaja on vahingonaiheuttajana lähes poikkeuksetta toissijainen eli hänen aiheuttamansa vahinko liittyy siihen, että hän ei ole reagoinut jonkin toisen tahon tekemään moitittavaan tekoon. Useasti ensisijainen vahingonaiheuttaja on yhteisön johto, joka on laiminlyönyt oman valvontavelvollisuutensa tai syyllistynyt itse taloudellisiin väärinkäyttöksiin. Vahinkoa kärsinyt taho eli yleensä tarkastettava yhteisö, voi vapaasti päättää keneltä vahinkoa aiheuttaneelta taholta se vahingonkorvausta vaatii. Tilintarkastaja saattaa olla maksukyvyltään houkutteleva taho vahingonkorvausvaatimuksen kohteeksi. Kirjoituksessa tarkastellaan erityisesti tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun keskinäistä suhdetta. Huomion kohteena ovat myös yhteisölainsäädännössä asetetut kanteen nostamisen enimmäisajat. Tilintarkastajaa koskeva kanteen nostamisen enimmäismääräaika voi päättyä saman vahingon osalta yhtiön johdon kanneaikaa myöhemmin. Tämä on ongelmallista. Johtopäätöksenä yhteisölainsäädännössä olevia tilintarkastajaa koskevia kanneaikoja tulisikin muuttaa edellä kuvatun epäkohdan poistamiseksi.***

### Johdanto

Tilintarkastaja saattaa toisinaan joutua vahingonkorvausvastuuseen, mikäli hän on rikkonut lainsäädännössä hänelle asetettuja velvollisuuksia. Tilintarkastaja on vahingonaiheuttajana lähes poikkeuksetta toissijainen eli hänen aiheuttamansa vahinko liittyy siihen, että hän ei ole kiinnittänyt huomiota tai reagoinut, jonkin toisen tahon tekemään moitittavaan tekoon. Useasti ensisijainen vahingonaiheuttaja on yhteisön johto, joka on laiminlyönyt oman valvontavelvollisuutensa tai syyllistynyt itse taloudellisiin väärinkäyttöksiin.

Vahinkoa kärsinyt taho, kuten tyypillisesti tarkastettava yhteisö, voi vapaasti päättää keneltä vahinkoa aiheuttaneelta taholta se vahingonkorvausta vaatii. Jos vaatimus kohdistetaan vain tilintarkastajaan ja hänet todetaan korvausvelvolliseksi, on tilintarkastajalla yleensä oikeus saada maksamansa korvaus regressinä ensisijaiselta vahingonaiheuttajana olevalta johdolta.

Tässä kirjoituksessa käsitellään tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta ja sen suhdetta yhteisön johdon vahingonkorvausvastuuseen. Ensimmäisenä tarkastellaan tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun lähtökohtia, minkä jälkeen arvioidaan tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun keskinäistä suhdetta. Lopuksi arvioidaan vahingonkorvauskanteen nostamista koskevia määräaikoja sekä osoitetaan niihin liittyvä lainsäädännön muutostarve. Yhteisöllä tarkoitetaan tässä kirjoituksessa osakeyhtiötä, asunto-osakeyhtiötä ja osuuskuntaa.

## Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun lähtökohdat

Yhteisöjä koskevassa lainsäädännössä ei ole nimenomaisia säännöksiä tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta vaan yhteisölaeissa olevissa viittaussäännöksissä on todettu, että tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta säädetään tilintarkastuslaissa. TTL 10:9:n ensimmäisen virkkeen mukaan tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta yhteisölle tilintarkastusta tai sellaista toimea suorittaessaan, joka muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön. TTL 10:9:n toisen virkkeen perusteella sama koskee vahinkoa, joka tilintarkastuslakia, yhteisöä koskevaa lakia, yhtiöjärjestyksestä tai sääntöjä rikkomalla on aiheutettu yhteisön osakkeenomistajalle, jäsenelle taikka muulle henkilölle. Yhteisöläinsäädäntö voi sallia tai kieltää tilintarkastajan vastuun rajoittamisen yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräyksellä. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun pakottavuus ei olekaan yhteisölaeissa identtistä. Osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa mahdollistetaan tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun rajoittaminen yhteisölle aiheutetun vahingon osalta yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräyksellä, mutta

asunto-osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä tämä ei ole sallittua.<sup>1</sup> Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun rajoittaminen osakeyhtiöissä tai osuuskunnissa on erittäin harvinaista, koska siihen ei ole vastaavaa tarvetta kuin yhteisön johdon osalta.<sup>2</sup>

Vahingonkorvausvastuun syntyminen edellyttää edellä kuvatun tilintarkastajan vastuun perusteen ja tuottamuksen lisäksi vahingonkorvausvastuun yleisten edellytysten täyttymistä. Vastuu olemassaolo edellyttääkin korvauskelpoista vahinkoa<sup>3</sup> sekä syy-yhteyttä tilintarkastajan moitittavan teon ja vahingon välillä. Lisäksi syntyneen vahingon tulee olla sellainen, että sitä voi pitää tilintarkastajan näkökulmasta ennakoitavana.

Jotta henkilö voisi joutua vahingonkorvausvastuuseen TTL 10:9:n perusteella, on henkilön tullut aiheuttaa vahinko tilintarkastajan toimessa. Tämän kriteerin perusteella vastuun syntyminen edellyttää, että henkilö on valittu tilintarkastajan tehtävään, vahinko aiheutuu teosta tai laiminlyönnistä, joka on tapahtunut tilintarkastajan hoitaessa tilintarkastustehtävänsä sekä vahingon aiheuttavan teon tai laiminlyönnin tulee olla tyypillinen tilintarkastukselle eli osa tilintarkastusta.<sup>4</sup> TTL 10:9:n perusteella tilintarkastajan korvattavaksi kuuluu ainoastaan sellainen vahinko, jonka hän on aiheuttanut suorittaessaan TTL 1:1.1:n mukaista tehtävää. Tästä seuraa se, että vastuu voi syntyä tilintarkastajan suorittaessa yhteisön tilintarkastuksen tai muun toimen, joka muussa laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.

---

<sup>1</sup> AOYL 24:10 ei salli tilintarkastajan vastuun rajoittamista samalla tavalla kuin osakeyhtiölain 22:9:n ja OKL 25:9 mukaan on mahdollista. Ks. OYL sallimasta mahdollisuudesta vastuun rajoittamiseen Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 380–384.

<sup>2</sup> Yhteisön johdon osalta vahingonkorvausvastuun rajoittamisella saatetaan haluta houkutella päteviä henkilöitä yhtiön johtoon. Ks. Savela 2015, 467.

<sup>3</sup> Tilintarkastuslain vastuusäännös pitää sisällään myös puhtaat varallisuusvahingot toisin kuin vahingonkorvauslain tuottamusvastuussa, jossa puhtaat varallisuusvahingot korvataan vain painavista syistä. Käytännössä tilintarkastajan toiminnasta aiheutuvat vahingot ovatkin juuri taloudellisia vahinkoja. Ks. Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 333–334.

<sup>4</sup> Kaisanlahti & Timonen 2006, 57.

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu suhteessa tarkastettavaan kohteeseen on TTL 10:9.1:n perusteella yhteisöjen johdon vastuuta vastaavaa eli vahingonkorvausvastuuta tilintarkastajan tehtävässä tuottamuksellisesti aiheutetusta vahingosta.<sup>5</sup> Tämä vastuu suhteessa yhteisöön pitää sisällään kaksi eri elementtiä: yhtiöltä vahingonkorvausvastuun tilintarkastajan huolellisuusvelvollisuuden rikkomisesta sekä toisaalta vastuun lainsäädännön ja sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen rikkomisesta. Erityisesti jälkimmäisen vastuuperusteen osalta on huomattava se, että vastuu lainsäädännöstä tarkoittaa tilintarkastajan vastuun osalta sitä, että tilintarkastajan on noudatettava tarkastettavaa yhteisöä koskevien säännösten ja sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen määräysten lisäksi myös tilintarkastuslain säännöksiä ja sen perusteella noudatettavia muita normistoja, kuten hyvää tilintarkastustapaa.

Käytännössä huolellisuusvelvollisuus seuraa tilintarkastajalle jo lainsäädännön noudattamisvelvollisuudesta, koska hyvän tilintarkastustapa sisältää velvollisuuden toimia huolellisesti.<sup>6</sup> Näin ollen vastuun ensimmäinen elementti eli huolellisuusvelvollisuus on sisäänrakennettuna myös vastuun toiseen elementtiin eli velvollisuuteen toimia lain ja sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen mukaisesti.

Tilintarkastaja on vastuussa myös vahingosta, jonka tilintarkastaja tilintarkastuslakia, yhteisöä koskevaa lakia tai yhteisön sääntöjä tai yhtiöjärjестystä rikkomalla on aiheuttanut yhteisön jäsenelle, osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle. Jotta tilintarkastaja olisi korvausvastuussa jäsenelle tai osakkeenomistajalle taikka kolmannelle henkilölle, se edellyttää tilintarkastuslain, yhteisölain, sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen rikkomista. Periaatteessa pelkkä tilintarkastajan huolellisuusvelvollisuuden rikkominen ei synnytä vastuuta kuin suhteessa itse yhteisöön, kuten asia on yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun osalta. Verrattuna yhteisön johtoon tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu kattaa kuitenkin myös tilintarkastuslain ja sen perusteella noudatettavien normistojen rikkomisen. Tosiasiassa tilintarkastajan vastuu suhteessa yhtiöltä yhtiöön sekä toisaalta osakkeenomistajaan tai kolmanteen tahoon on varsin samankaltaista. Koska hyvä tilintarkastustapa sisältää yleisen huolelli-

<sup>5</sup> Ks. OYL 22:1; AOYL 24:1; OKL 25:1.

<sup>6</sup> Ks. Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 341–342.

suusvelvollisuuden, vastaa tilintarkastaja tosiasiaa myös huolellisuusvelvollisuutensa rikkomalla aiheuttamistaan vahingoista jäsenelle tai osakkeenomistajalle ja kolmannelle taholle.<sup>7</sup> Samoin huolellisuutta edellytetään TTL 4:1:ssa tarkoitetuissa tilintarkastajan ammattieettisissä periaatteissa.

Tilintarkastajan vastuu syntyy yleensä sen seurauksena, että itse tilintarkastusta ei ole suoritettu hyvän tilintarkastustavan tai muutoin tilintarkastajan velvollisuuksien mukaisesti. Toisena vahingonkorvausvastuun synnyttävänä tyyppitapauksena on se, että tilintarkastaja ei ole sinänsä asianmukaisesti suoritetun tilintarkastuksen jälkeen raportoinut osuuskunnan- tai yhtiökokoukselle tarkastushavainnoistaan asianmukaisesti.<sup>8</sup> Jälkimmäisen osalta laiminlyönti liittyy tilintarkastuskertomukseen, tilintarkastuspöytäkirjaan tai siihen, ettei tilintarkastuksesta ole muutoin raportoitu yhteisön johdolle ja osuuskunnan- tai yhtiökokoukselle riittävän asianmukaisesti.<sup>9</sup> Periaatteessa myös salassapitovelvollisuuden rikkomisesta tai ylliraportoinnista voi seurata tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu.<sup>10</sup> Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun tarkasteleminen voi tulla kysymykseen sekä säännöllistä vuosittaista tilintarkastusta tehtäessä että silloin, kun tilintarkastaja antaa erillisen lausunnon asiasta, josta hänen edellytetään lain tai yhtiöjärjestyksen perusteella lausuvan.<sup>11</sup>

<sup>7</sup> Ks. esimerkiksi af Schultén 2004, 654. af Schultén toteaaakin, että tilintarkastajan vahinkoa aiheuttaneet laiminlyönnit ovat periaatteessa aina myös hyvän tilintarkastustavan vastaisia, jos toimet ovat ylipäätänsä hyvän tilintarkastustavan vastaisia. Toisinaan kirjallisuudessa onkin tarpeettomasti tuotu esiin se, että tilintarkastaja ei voisi joutua vastuuseen pelkällä huolellisuusvelvollisuuden rikkomisella osakkeenomistajaa tai kolmatta tahoa kohtaan. Ks. esimerkiksi Nuolima 2001, 214; Vahtera 2012, 102.

<sup>8</sup> Kyläkallio, Iirola & Kyläkallio 2003, 524.

<sup>9</sup> af Schultén 2004, 650.

<sup>10</sup> Ks. ylliraportoinnin osalta Mäntysaari 1996, 192.

<sup>11</sup> Ks. KKO 1991:25. Osakeyhtiön tilintarkastaja oli antanut todistuksen kaupparekisteriä varten varmistautumatta asianmukaisesti siitä, että osakepääoma oli maksettu. Menettelyllään tilintarkastaja oli, kun yhtiö oli merkitty kaupparekisteriin, vaikka osakepääomaa ei ollut maksettu, osaltaan aiheuttanut yhtiölle osakepääoman määrää vastaavan vahingon. Vastaavasti ratkaisussa 2001:36 osakeyhtiön osakepääomaa oli korotettu uusmerkinnällä. Osa apporttina luovutetusta omaisuudesta oli panttina osakkeenmerkit-sijän veloista ja myytiin sittemmin niiden suorittamiseksi. Hallituksen jäsenet ja tilintarkastajat, jotka olivat osakepääoman korotusta ja sen maksua rekisteröitäessä vakuuttaneet ja todistaneet korotuksen tulleen kokonaisuudessaan maksetuksi, velvoitettiin korvaamaan yhtiölle apporttiamaisuuden arvottomuudesta johtunut vahinko.

Korvausvastuun edellytyksenä olevasta syy-yhteyden kriteeristä seuraa se, että tilintarkastaja ei voi joutua yleensä vastuuseen sellaisista vahingoista, jotka ovat syntyneet jo ennen kuin tarkastustehtävän suorittaminen olisi tullut aloittaa. Jos sen sijaan tilintarkastajan laiminlyönti myös itsessään on syynä siihen, että vahinko pääsee syntymään, vastaa tilintarkastaja tällöin koko vahingosta.<sup>12</sup> Esimerkiksi tilintarkastajan laiminlyönti lausua tilintarkastuskertomuksessa OYL 20:23:n, OKL 23:23:n tai AOYL 22:23:n tarkoittamasta oman pääoman menetyksestä sekä sitä koskevasta rekisteri-ilmoitusvelvollisuudesta saattaa olla omiaan synnyttämään vahinkoa yhtiön velkojalle tai maksuaikaa antavalle tavarantoimittajalle, joka on luottanut oman pääoman olemassaoloon rekisterimerkintöjen ja tilintarkastuskertomusten perusteella uutta luottoa tai lisäluottoa myöntäessään.

## Tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun keskinäinen suhde

### *Tilintarkastaja toissijaisena vahingonaiheuttajana*

Tilintarkastajan aiheuttamat vahingot ovat lähtökohdiltaan toissijaisia. Tilintarkastaja aiheuttaa vahinkoa lähinnä siten, ettei hän tarkastustoiminnassaan kiinnitä huomiota tai reagoi toisen tahon tekemään moitittavaan tekoon. Myös tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu on lähes poikkeuksetta seurausta jonkin toisen tahon, tyyppillisesti yhteisön johdon, ensisijaisesti aiheuttamasta vahingosta.<sup>13</sup>

Yhteisölaeissa toimitusjohtaja ja isännöitsijä vastaavat siitä, että yhteisön kirjanpito on lainmukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty. Lisäksi hallitus vastaa siitä, että yhteisön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Kun tilintarkastajan keskeinen tehtävä on myös valvoa yhteisön johdon toimintaa, ei tilintarkastajat voi juuri koskaan olla yksinään vastuussa vahingoista, jotka syntyvät johdon vastuulle kuuluvan kirjanpidon asianmukaisuuden tai varojenkäytön järjestämisen laiminlyönneistä.

<sup>12</sup> af Schultén 2004, 652.

<sup>13</sup> Poikkeuksena tilintarkastajan vahinkoa aiheuttavan toiminnan toissijaisuudesta voidaan pitää esimerkiksi salassapitovelvollisuuden rikkomista.

Tämä heijastuu tilintarkastajan vastuuseen siten, että vaikka tilintarkastaja onkin vahinkoa aiheuttaessaan solidaarisessa vahingonkorvausvastuussa suhteessa vahingonkärsijään samalla tavalla kuin ensisijaisesti vahingon aiheuttanut taho (yhteisön johto), on asiaa arvioitava toisin vahingonaiheuttajina olevan johdon ja tilintarkastajan keskinäisessä suhteessa. Tilintarkastajan ja johdon vahingonkorvausvastuuta tarkasteltaessa onkin osattava erottaa yhtäältä vahingonaiheuttajien solidaarinen vastuu suhteessa vahingonkärsijään sekä toisaalta vastuun jakautuminen vahingonaiheuttajien keskinäisessä suhteessa.

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu on yleensä vahingonaiheuttajien keskinäisessä suhteessa toissijaista suhteessa vahingon aiheuttaneeseen yhteisön johtoon.<sup>14</sup> Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun lähtökohtaisesta toissijaisuudesta huolimatta tilintarkastaja voi joutua yksin vastaamaan huolimattomuudellaan aiheuttamistaan vahingoista, jos korvausta ei haeta yhteisön johdolta tai jos yhteisön johto on kykenemätön maksamaan korvausta. Se, että yhteisö, osakkeenomistaja, jäsen tai kolmas taho ei ole vaatinut vahingonkorvausta yhteisön johdolta, ei estä yhteisöä vaatimasta vahingonkorvausta tilintarkastajilta. Vahinkoa kärsinyt tarkastettava yhteisö, osakkeenomistaja, jäsen tai kolmas taho saakin vapaasti valita keneltä vahinkoa aiheuttaneista tahoista se korvausta vaatii eikä vahingonkärsijän tarvitse kiinnittää huomiota siihen, kuka on ensisijainen vahingonaiheuttaja tai miten vahingonkorvausvastuu jakaantuisi vahingonaiheuttajien keskinäisessä suhteessa.

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta koskevissa tapauksissa on säännönmukaisesti kyse siitä, että johdon toiminta on ollut moitittavaa eikä tilintarkastajan ole kiinnittänyt tähän huomiota. Jos tilintarkastajat eivät esimerkiksi täytä velvollisuuttaan johdon toiminnan tarkastuksen osalta hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, on näissä tapauksissa tilintarkastajan vastuuta pidettävä edellä selostetulla tavalla toissijaisena suhteessa johdon vastuuseen näiden keskinäisessä suhteessa, kun johto on ensisijainen vahingonaiheutta-

<sup>14</sup> Mähönen & Villa 2010, 475; Hidén 2002, 139. Ks. vastuun jakautumisesta Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 351–354.

ja.<sup>15</sup> Lisäksi tilintarkastajan valvontavelvollisuus ilmenee siten, että tilintarkastajan on varmistuttava riittävässä laajuudessa kirjanpidon oikeellisuudesta.<sup>16</sup>

Joissain tapauksissa voi poikkeuksellisesti olla kuitenkin niin, että tilintarkastaja on vahingonkorvausvastuussa laiminlyönnistä, mutta yhteisön hallitus ei, jos vahinko on aiheutunut esimerkiksi toimitusjohtajan tai isännöitsijän taloudellisten väärinkäytösten seurauksena.<sup>17</sup> Tätä voidaan perustella sillä, että tilintarkastajilla on kirjanpitoalan ammattilaisina hallituksen jäseniä parempi kyky löytää kirjanpidon virheellisyyksiä.<sup>18</sup> Hallitus voi yleensä esimerkiksi luottaa toimitusjohtajalta saamansa materiaalin oikeellisuuteen, vaikka myöhemmin osoittautuisikin, että se on virheellistä. Sen sijaan huolellisen tilintarkastajan tulisi hyvän tilintarkastustavan mukaisen tilintarkastuksen yhteydessä havaita tällaiset virheet. Näin ollen voi tilintarkastaja olla vahingonaiheuttajana suhteessa tarkastettavaan yhteisöön, vaikka yhteisön hallitus ei sitä olisi.

---

<sup>15</sup> Vahtera 2016, 10–12; Ruohonen 2016.

<sup>16</sup> KKO 1997:188. Asunto-osaakeyhtiön perustajaurakoitsijan laatiman taloussuunnitelman mukaan yhtiölle ei kuulunut vastuita kunnallistekniikan osalta. Osakkeenostajille yhtiön hallinnon luovuttamisen yhteydessä esitetyn tilintarkastajan tarkastaman taseen ja tase-erittelyn mukaan vesi- ja viemäri liittymämaksu oli maksettu, vaikka tosiasiasa siitä oli suoritettu vain ensimmäinen erä. Tositteena maksusta oli niin sanottu muistiotosite, jossa ei ollut liitteenä maksukuittia tai sen jäljennöstä. Asunto-osaakeyhtiö, joka jättesimaksusta annetun lain nojalla oli kiinteistönomistajana vastuussa maksusta, oli perustajaurakoitsijan maksukyvyttömyyden vuoksi joutunut suorittamaan sen. Kun asunto-osaakeyhtiön kirjanpitoon otettu perustajaurakoitsijan laatima muistiotosite ei ollut riittävä todentamaan maksua, tilintarkastaja oli menetellyt huolimattomasti jättäessään vaatimatta tarkempaa selvitystä maksusta. Tilintarkastaja velvoitettiin korvaamaan maksun laiminlyönnistä aiheutunut vahinko.

<sup>17</sup> Ratkaisussa KKO 1981-II-48 kysymys oli yhtiön toimitusjohtajan tekemistä väärinkäytöksistä. Hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenet vapautettiin vahingonkorvausvastuusta, koska heidän ei katsottu toimineen siten huolimattomasti, että he olisivat myötävaikuttaneet yhtiölle aiheutuneiden vahinkojen syntymiseen. Sen sijaan tilintarkastajat tuomittiin vahingonkorvausvastuuseen.

<sup>18</sup> Savela 2015, 362.

### *Tilintarkastajan mahdollisuus vaatia korvausta yhteisön johdolta regressinä*

Silloin, kun tilintarkastaja on toissijainen vahingonaiheuttaja, on vahingonkorvausvelvolliseksi joutuneella tilintarkastajalla oikeus saada maksamansa korvaus ensisijaiselta vahingonaiheuttajalta eli tyypillisesti yhteisön johdolta regressinä. Johto on yleensä velvollinen maksamaan tilintarkastajalle sen määrän, jonka tilintarkastaja on joutunut maksamaan vahingonkorvausta.

Oma kysymyksensä liittyy tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun ja yhteisön johdon vastuuvapauden suhteeseen. Toisinaan tilintarkastajalta saatetaan vaatia vahingonkorvausta sen jälkeen, kun yhteisön johdolle on myönnetty vastuuvapaus. Jos vastuuvapauspäätös on yhteisöä sitova, ei vastuuvapauden myöntänyt yhteisö voi vaatia johdolta enää vahingonkorvausta. Vastuuvapauspäätös sitoo yhteisöä silloin, kun vastuuvapauden myöntämisestä päättäneelle kokoukselle on annettu oikeat ja riittävät tiedot korvausvelvollisuuden perustana olevasta päätöksestä ja toimenpiteestä. Jos tällaisia tietoja ei ole kokoukselle annettu, voi yhteisö vaatia vahingonkorvausta yhteisön johdolta näille myönnetystä vastuuvapauspäätöksestä huolimatta. Yhteisön johdolle myönnetty vastuuvapaus ei vaikuta mitenkään tilintarkastajan vastuuseen.<sup>19</sup> Vahingonkorvausvastuuseen joutuneet tilintarkastajat voivat vaatia tarkastettavalle yhteisölle maksamaansa vahingonkorvausta regressinä yhteisön johdolta myös silloin, kun hallitukselle, toimitusjohtajalle tai isännöitsijälle on myönnetty sitovasti vastuuvapaus osuuskunnan- tai yhtiökokouksessa antamalla kokoukselle oikeat ja riittävät tiedot korvausvelvollisuuden perustana olevasta päätöksestä ja toimenpiteestä. Tämä on välttämätöntä, jotta vahingonkorvausvastuussa suhteessa vahingonkärsijään olevat tilintarkastajat voivat saada maksamansa korvauksen mahdollisesti kokonaan regressinä johdolta, jos johto on vahingonaiheuttajien keskinäisessä suhteessa ensisijainen vahingonaiheuttaja. Johto voi joutua siis vastuuvapauspäätöksestä huolimatta vahingonkorvausvastuuseen, jos vastuu toteutetaan tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun ja edelleen tilintarkastajan regressioikeuden kautta.

---

<sup>19</sup> Savela 2015, 153.

## Tilintarkastajan ja yhteisön johdon vahingonkorvausvastuun vanhentuminen

Vahingonkorvauksen vaatimisen osalta on keskeistä aika, jonka sisällä vahingonkorvauskanne voidaan nostaa vahingonaiheuttajaa kohtaan. Tällöin tulee ottaa huomioon vahinkoa kärsineen oikeussuoja, jolloin kanneajan on oltava riittävän pitkä, jotta vahingonaiheuttaja saadaan vastuuseen syntyneestä vahingosta. Toisaalta aika ei saa olla niin pitkä, että se heikentää toimijoiden oikeusvarmuutta ja saattaa jopa kannustaa potentiaalista kanteen nostajaa viivyttämään vahingonkorvauksen vaatimista.<sup>20</sup> Nämä yleiset vanhentumislainsäädäntöä koskevat periaatteet näkyvät myös yhteisöoikeudellisessa vahingonkorvauksessa ja sen kanneaikoja koskevissa säännöksissä.

Kanneoikeuden vanhentumista koskevat säännökset soveltuvat sekä yhteisön nostamiin kanteisiin että niihin kanteisiin, joissa jäsen, osakkeenomistaja taikka kolmas taho on nostanut kanteen vahingonaiheuttajaa vastaan tilintarkastuslain, yhteisölain, yhteisön sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen rikkomisen perusteella. Yhteisölakien kanneaikoja koskevat säännökset vanhentumisesta eivät kuitenkaan koske sellaista vahinkoa, joka on aiheutettu rangaistavalla teolla.<sup>21</sup> Yhteisölakien osalta kanneajat on säännelty suhteellisen yhdenmukaisesti yhteisön johdon ja tilintarkastajien osalta.<sup>22</sup> Vahingonkorvauskanne on OYL 22:8, OKL 25:8:n ja AOYL 24:10:n perusteella nostettava:

- 1) hallituksen jäsentä, toimitusjohtajaa tai isännöitsijää vastaan viiden vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jona kanteen perusteena oleva päätös tehtiin tai kanteen perusteena olevaan toimenpiteeseen ryhdyttiin;

<sup>20</sup> Sillanpää & Vahtera 2011, 283.

<sup>21</sup> Ks. OYL 22:8; OKL 25:8; AOYL 24:10.

<sup>22</sup> Ainoan poikkeuksen muodostaa AOYL 24:10.1, jonka perusteella kanne on nostettava kolmen vuoden kuluessa siitä, kun vahingonkärsijä on saanut tietää tai hänen olisi pitänyt tietää vahingosta ja siitä vastuussa olevasta. Tämä saattaa lyhentää kanteen nostamiseen käytettävissä olevaa aikaa yhteisölaeissa muuten yhdenmukaisesta viiden vuoden määräajasta. Mikäli AOYL 24:10.1:ssä säädetty kolmen vuoden määräaika päättyy myöhemmin kuin AOYL 24:10.2:n viiden vuoden määräaika, sovellettavaksi tulee aikaisempi vanhenemisaika.

- 2) tilintarkastajaa vastaan viiden vuoden kuluessa siitä, kun kanteen perusteena oleva tilintarkastuskertomus, toiminnantarkastuskertomus, lausunto tai todistus esitettiin.

Vanhentumislaista poiketen yhteisölaeissa tarkoitettu kanneoikeuden vanhenemisen viiden vuoden määräaika on ehdoton eikä vahingonkärsijä voi katkaista ajan kulumista.

Kuten havaitaan, kanteen nostamisen määräaikojen alkamisen osalta yhteisölakien sääntely ei ole eri tahojen osalta identtistä. Hallituksen, toimitusjohtajan ja isännöitsijän osalta määräajat alkavat kulua sen tilikauden päättymisestä, jona kanteen perusteena oleva päätös tehtiin tai kanteen perusteena olevaan toimenpiteeseen ryhdyttiin. Mikäli vastuun perusteena on johdon laiminlyönti, kyseeseen tulee se tilikausi, jolloin laiminlyönti tapahtui. Määräaikojen alkamisajankohta perustuu tehtyihin tekoihin tai laiminlyönteihin eikä siihen, milloin vahinko on tapahtunut tai milloin vahinko havaitaan. Vahingon aiheuttaneen toimenpiteen, päätöksen tai laiminlyönnin tekohetki on yleensä se ajankohta, jolloin vahingonaiheuttava teko on tullut lopulliseksi. Laiminlyönnin osalta tämä tarkoittaa, että vanhentuminen alkaa kulua siitä ajankohdasta, kun laiminlyönnillä ei ole enää merkitystä vahingon syntymiselle tai sen määrälle.<sup>23</sup> Laiminlyönnin osalta vanhenemisen alkuketkenä voidaan pitää myös ajankohtaa, jolloin teko olisi viimeistään tullut tehdä.<sup>24</sup> Lisäksi on erikseen huomattava, että johdon vastuun osalta vahinkoa aiheuttanut teko voi olla myös yhteisölain, sääntöjen tai yhtiöjärjestyksen vastaisen päätöksen täytäntöönpanohetki, jos se on tapahtunut myöhemmin kuin itse päätös on tehty. Viiden vuoden määräaika voikin alkaa kulua vasta päätöksen täytäntöönpanohetken tilikaudesta.

Tilintarkastajan osalta määräajan kulumisen alkuketki on se ajankohta, jolloin kertomus, lausunto tai todistus esitettiin. Epäselvää on, tarkoitetaanko määräajan alkamishetkellä lausunnon toimittamishetkeä yhteisölle vai sitä hetkeä, kun tilintarkastuskertomus esitetään osuuskunnan- tai yhtiöko-

<sup>23</sup> Ks. Kyläkallio, Irola & Kyläkallio 2015a, 626–627.

<sup>24</sup> Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2010, 798.

kouksessa.<sup>25</sup> Lausunnon toimittamishetkeä voitaisiin pitää tilintarkastajan ja toiminnantarkastajan kannalta perustellumpana, koska yhtiökokouksen pitoajankohta ja lausunnon esittäminen siellä on käytännössä varsin pitkälti heidän vaikutusmahdollisuuksiensa ulottumattomissa. Tilintarkastajan lausuntojen ja todistusten osalta esittämisellä on katsottu tarkoitettavan niiden laatimista.<sup>26</sup>

Yhtäältä yhteisön johdon eli hallituksen jäsenten, toimitusjohtajan ja isännöitsijän sekä toisaalta tilintarkastajan osalta voidaan pitää ongelmana sitä, että vanhenemisaikojen alkamisajankohdat eivät ole identtisiä. Yhteisön johdon osalta vastuu vanhenee viiden vuoden kuluessa siitä, kun moitittavaa tekoa koskeva tilikausi on päättynyt. Tilintarkastajan vastuu vanhenee puolestaan viiden vuoden kuluessa kertomuksen tai lausunnon antamisesta. Kun tilintarkastaja tyypillisesti antaa tilintarkastuskertomuksensa muutaman kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä, seuraa vanhentumisäännöksistä se, että saman vahingon osalta johdon vastuu vanhenee ennen tilintarkastajan vastuun vanhenemista. Kun monesti tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu on ainakin vahingonaiheuttajien keskinäisessä suhteessa toissijaista yhtiön hallituksen, toimitusjohtajan ja isännöitsijän vahingonkorvausvastuuseen nähden, mahdollistaa kanneoikeuden toisistaan poikkeava ajankohta periaatteessa opportunismmin, jos vahingonkorvauskanne tilintarkastajaa vastaan nostetaan sen jälkeen, kun johdon vahingonkorvausvastuu on vanhentunut, mutta ennen kuin tarkastajien vastuu on vanhentunut. Tällöin tilintarkastaja ei voisi vaatia korvausta regressinä yhteisön johdolta, koska johdon vahingonkorvausvastuu on vanhentunut.<sup>27</sup> Tilintarkastaja voinee tällöin kuitenkin tehokkaasti vedota vanhentumislain 19 §:ään, ja parhaassa tapauksessa vapautua vahingonkorvausvastuusta. Vanhentumislain 19.2 §:n mukaan, jos velalliset

<sup>25</sup> Savela 2015, 286 puoltaa hetkeä, jolloin lausunto on toimitettu yhtiölle, kun taas Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2010, 798 puoltavat määrääjän alkamishetkenä yhtiökokousta, jossa tilintarkastuskertomus esitettiin.

<sup>26</sup> Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2010, 798.

<sup>27</sup> Mahdolliseen vahingonkorvausvastuuseen varautuva tilintarkastaja voi toki nostaa ennen johdon vastuun vanhentumista varmuuden vuoksi kanteen yhteisön johtoa vastaan ennakkolisesti. Tällöin tilintarkastaja turvaisi regressioikeutensa sen varalta, että tilintarkastaja itse joutuisi vahingonkorvausvastuuseen teosta, jossa yhteisön johto on kuitenkin ensisijainen vahingonaiheuttaja.

vastaavat yhteisvastuullisesti samasta velasta ja velka vanhentuu jonkun velallisen osalta, kukin jäljelle jäävistä velallisista vastaa vain oman osuutensa suorittamisesta. Osuudet lasketaan siitä määrästä, jonka maksamiseen velalliset ovat alun perin sitoutuneet tai jonka maksamiseen heidät on määrätty. Vaikka tilintarkastaja voikin vapautua vanhentumislain 19 §:n perusteella vastuusta, ei tällaisen asetelman syntyminen erilaisten kanneaikojen seurauksena ole kuitenkaan toivottavaa.

Edellä kuvatun tilanteen estämiseksi tilintarkastajan vastuun vanheneminen tulisi sitoa yhteisön johtoa vastaavalla tavalla sitoa sen tilikauden päättymiseen, jolloin tilintarkastuskertomus, lausunto tai todistus esitettiin.

## Lopuksi

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu liittyy pääsääntöisesti jonkin toisen tahon moitittavaan toimintaan, tilintarkastaja onkin yleensä toissijainen vahingonaiheuttaja. Tästä seuraa se, että korvausvelvolliseksi joutunut tilintarkastaja on oikeutettu saamaan maksamansa vahingonkorvauksen regressinä ensisijaiselta vahingonaiheuttajalta. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun vanhenemista koskeva kanneaika tulisi muuttaa yhdenmukaiseksi yhteisön johdon eli hallituksen, toimitusjohtajan ja isännöitsijän kanneaikojen kanssa. Kun yhteisön johto on yleensä tilintarkastajien ja johdon keskinäisessä suhteessa ensisijainen vahingonaiheuttaja, on epäjohdonmukaista, että tilintarkastajan kanneaika on johtoa pidempi, vaikka tilintarkastaja voineekin vedota vanhentumislain 19 §:ään vahingonkorvausvastuusta vapautumiseksi.

## Lähteet

- Airaksinen, Manne, Pulkkinen, Pekka & Rasinaho, Vesa 2010. *Osakeyhtiölaki II*. Helsinki.
- Horsmanheimo, Pasi, Kaisanlahti, Timo & Steiner Maj-Lis 2007. *Tilintarkastuslaki*. Helsinki.
- Hidén, Paulus 2002. *Listautuminen ja vahingonkorvausvastuu*. Helsinki.
- Kaisanlahti, Timo & Timonen, Pekka 2006. *Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu – kehitystarpeet de lege ferenda*. KTM:n julkaisuja 39/2006.

- Kyläkallio, Juhani, Iirola, Olli & Kyläkallio, Kalle 2003. *Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiö*. Helsinki.
- Kyläkallio, Juhani, Iirola, Olli & Kyläkallio, Kalle 2015. *Osakeyhtiö I*. Helsinki.
- Mähönen, Jukka & Villa, Seppo 2010. *Osakeyhtiölaki III*. Helsinki.
- Mäntysaari, Petri 1996. Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuus kolmanteen nähden. *DL*, 175–195.
- Nuolimaa, Risto 2001. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta erityisesti osakeyhtiöissä. Teoksessa *Tulos, normi, tilivelvollisuus*. Vammala, 213–226.
- Ruohonen, Janne 2016. *Kirjanpitäjä kavalsi rahaa – Tilintarkastajat velvoitettiin suorittamaan vahingonkorvausta lähes 70 000 euroa – oikeustapauskommentti (HO)*. Edilex lakikirjasto.
- Savela, Ari 2015. *Vahingonkorvaus osakeyhtiössä*. Helsinki.
- af Schultén, Gerhard 2004. *Osakeyhtiölain kommentaari II*. Helsinki.
- Sillanpää, Matti J. & Vahtera, Veikko 2011. *Asunto-osakeyhtiölaki käytännössä*. Helsinki.
- Vahtera, Veikko 2012. *Osakeyhtiöoikeudellinen vahingonkorvaus ja muut oikeussuojakeinot*. Turku.
- Vahtera, Veikko 2016. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu. *Oikeustieto* 2, 9–12.