

# Tilintarkastaja osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen noudattamisen tarkastajana

*Veikko Vahtera*

TILINTARKASTUSLAIN 3:5.5:N perusteella tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja on: 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan; tai 2) rikkonut osakeyhtiölakia taikka yhtiöjärjестystä.

Tilintarkastuslain 3:5.5:n huomautusvelvollisuuden 2 eri kohtaa kietoutuvat yhtiöjärjестyksen noudattamisen osalta kiinteästi toisiinsa. Yhtiön johto on OYL 22:1.2:n perusteella vahingonkorvausvelvollinen silloin, jos johto on osakeyhtiölain tai yhtiöjärjестyksen vastaisesti aiheuttanut vahinkoa osakeyhtiölle. Jos siis yhtiön johto on rikkonut osakeyhtiön yhtiöjärjестystä, saattaa johto olla myös vahingonkor-

Lili-Anne Kihn, Lasse Oulasvirta, Janne Ruuhonen, Jaakko Rönkkö & Jani Wacker (toim.)

*Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä.*

Tampere: Tampere University Press 2019, 57–76.

<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-004-5>

vausvastuussa yhtiölle aiheutuneesta vahingosta, mikäli yhtiöjärjestyksen rikkomisesta on aiheutunut vahinkoa yhtiölle ja tämä vahinko on syy-yhteydessä yhtiöjärjestyksen rikkomisen kanssa. Toisaalta, jos vahinkoa ei ole aiheutunut, on tilintarkastajan huomautettava yhtiöjärjestyksen rikkomisesta silloinkin TTL 3:5:5:n 2 kohdan perusteella.

Tilintarkastajan velvollisuus tarkastaa myös osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen noudattamista seuraa siis suoraan tilintarkastuslain säännöksestä. Tyypillisesti tilintarkastajan tulisi arvioida ainakin sitä, vastaako yhtiössä tehdyt toimenpiteet ja päätökset yhtiön toiminnan tarkoitusta ja yhtiöjärjestyksen toimialamääräystä. Lisäksi osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä saattaa olla yhtiökokouksen tai hallituksen päätöksentekoa koskevia määräyksiä, jolloin tilintarkastajan tulisi tarkastaa, onko yhtiön päätökset tehty yhtiöjärjestyksen edellyttämällä tavalla.

## Johdanto

Tilintarkastuslain 3:1:n perusteella tilintarkastuksen kohteena on osakeyhtiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto. Osakeyhtiön tilintarkastaja tarkastaa osana tilintarkastusta myös sitä, onko yhtiön toiminta ollut sopusoinnussa yhtiön yhtiöjärjestyksen määräysten kanssa. Tämä tarkastusvelvollisuus voidaan johtaa tilintarkastuksen kohteesta eli osakeyhtiön hallinnon tarkastuksesta sekä tilintarkastajan huomautusvelvollisuudesta eli ns. raportointivelvollisuutta koskevasta säännöksestä. Hallinnon tarkastus ja huomautusvelvollisuus kiinnittyvätkin vahvasti toisiinsa.<sup>1</sup> Tilintarkastuslain 3:5.5:n perusteella tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja on: 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan; tai 2) rikkonut osakeyhtiölakia taikka yhtiöjärjestystä.

Tilintarkastajan huomautusvelvollisuuden kaksi mainittua kohtaa kietoutuvat yhtiöjärjestyksen noudattamisen osalta toisiinsa. Osakeyhtiön johto on OYL 22:1.2:n perusteella vahingonkorvausvelvollinen silloin, jos johto on tehtävässään osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen vastaisesti tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhtiölle vahinkoa. Jos siis yhtiön johto on rikkonut tehtävässään tuottamuksellisesti osakeyhtiön yhtiöjärjestystä, johto saattaa olla myös vahingonkorvausvastuussa yhtiölle aiheutuneesta vahingosta. Tämä edellyttää, että yhtiöjärjestyksen rikkomisesta on aiheutunut vahinkoa yhtiölle ja että vahinko on syy-yhteydessä yhtiöjärjestyksen rikkomisen kanssa. On huomattava, että tilintarkastajan huomautusvelvollisuus ei ole kuitenkaan sidottu vahingon syntymiseen yhtiölle. Jos yhtiöjärjestyksen rikkomisesta ei ole aiheutunut vahinkoa, tilintarkastajan on lähtökohtaisesti silloinkin huomautettava yhtiöjärjestyksen rikkomisesta TTL 3:5.5:n 2 kohdan perusteella.

Tilintarkastajan velvollisuus tarkastaa osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen noudattamista seuraa siis edellä mainitulla tavalla suoraan tilintarkas-

<sup>1</sup> Ks. Horsmanheimo & Kisanlahti & Steiner 2017, 115.

tuslain säännöksistä. Tyypillisesti tilintarkastajan tulisi arvioida ainakin sitä, vastaavatko yhtiössä tehdyt toimenpiteet ja päätökset yhtiöjärjestyksen määräyksiä, kuten yhtiöjärjestyksen toimialamääräystä. Lisäksi osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä saattaa olla esimerkiksi yhtiön sisäistä toimivallanjakoa tai yhtiökokouksen ja hallituksen päätöksentekoa koskevia määräyksiä. Näiden osalta tilintarkastajan tulisi tarkastaa, ovatko yhtiön päätökset tehty yhtiöjärjestyksen määräysten edellyttämällä tavalla oikeassa toimitelmässä.

Hallinnon tarkastuksen ja tilintarkastajan huomautusvelvollisuuden sisältöä on pidetty epäselvänä sääntelyn yleispiirteisyydestä johtuen. Artikkelissa tarkastellaan voimassa olevan sääntelyn mukaista tilintarkastajan huomautusvelvollisuutta yhtiöjärjestyksen rikkomisen osalta sekä sitä, milloin yhtiöjärjestyksen rikkomisen perusteella tilintarkastajan on huomautettava myös mahdollisesta johdon vahingonkorvausvelvollisuuden olemassaolosta tilintarkastuskertomuksessa. Lisäksi kirjoituksessa analysoidaan eräitä yhtiöjärjestyksen tyypillisiä määräyksiä, joiden noudattamiseen tilintarkastajan on tavanomaisesti kiinnitettävä huomiota osakeyhtiön tilintarkastusta suorittaessaan. Kirjoituksen ulkopuolelle on rajattu yhtiöjärjestyksen rikkomisesta mainitseminen tilintarkastuspöytäkirjassa tai tilintarkastusmuistiossa.

## Osakeyhtiön yhtiöjärjestys

Osakeyhtiölaissa edellytetään, että jokaisella osakeyhtiöllä on oltava yhtiöjärjestys. Yhtiöjärjestyksen oikeudellista luonnetta ei ole määritelty osakeyhtiölaissa. Yhtiöjärjestystä on pidetty oikeuskirjallisuudessa muun muassa yhtiön sisäisenä lakina. Yhtiöjärjestystä on luonnehdittu myös osakkeenomistajien väliseksi sopimukseksi, vaikka yhtiöjärjestystä ei voidakaan rinnastaa tavalliseen velvoiteoikeudelliseen sopimukseen.<sup>2</sup> Yhtiöjärjestystä voidaan kuitenkin pitää tilintarkastuksen kannalta yhtiön sisäi-

<sup>2</sup> Ks. yhtiöjärjestyksen luonnetta koskevasta keskustelusta Helminen 2006, 1–4.

senä normistona, jonka mukaisesti yhtiöorganien on toimittava ja tehtävä päätöksiä.

OYL 2:3:ssä säädetään osakeyhtiön yhtiöjärjestyksestä ja sen pakottavasta vähimmäissisällöstä. Säännöksen mukaan yhtiöjärjestyksessä on aina mainittava yhtiön toiminimi, kotipaikkana oleva Suomen kunta sekä toimiala. Kyseiset kolme määräystä ovat yhtiöjärjestyksen pakollisia määräyksiä eli ne on oltava jokaisella osakeyhtiöllä. Mahdolliset muut määräykset ovat vapaaehtoisia. Lisäksi on olemassa erityisiä osakeyhtiöitä, joille muu lainsäädäntö asettaa pakottavia määräyksiä yhtiöjärjestyksen sisällöstä. Nämä yhtiöt voivat ensinnäkin olla erityisiä osakeyhtiötyyppejä, joita koskevassa laissa on osakeyhtiölaista poikkeava yhtiöjärjestyksen pakottava vähimmäissisältö.<sup>3</sup> Lisäksi tietyllä alalla toimivilla osakeyhtiöillä on oltava erityislainsäädännön perusteella tietynlaisia tai -sisältöisiä yhtiöjärjestysmääräyksiä.<sup>4</sup> Edellä todetun osalta on kuitenkin huomattava, että vaikka OYL 2:3 edellyttää kaikkien yhtiöiden osalta, että yhtiöjärjestyksessä on toimialamääräys, voidaan toimialamääräys laatia ns. yleistoimialamääräyksenä, joka sallii kaiken laillisen liiketoiminnan.

Yhtiöjärjestykset ovat sisällöltään vaihtelevia. Osa yhtiöjärjestyksistä pitää sisällään vain osakeyhtiölain edellyttämät vähimmäismääräykset, kun taas osa yhtiöjärjestyksistä on huomattavan pitkiä ja sisältää monia yksityiskohtaisia määräyksiä. Tahdonvaltaisuutta koskevan OYL 1:9:n mukaan osakkeenomistajat voivat yhtiöjärjestyksessä määrätä yhtiön toiminnasta eli osakeyhtiölain lähtökohtana on osakkeenomistajien vapaa määräämisvalta yhtiöjärjestyksen määräysten sisällöstä. Mahdollisuus määrätä yhtiön asioista yhtiöjärjestyksessä ei ole kuitenkaan rajaton. OYL 1:9:n perusteella yhtiöjärjestykseen ei voida ottaa määräystä, joka on osakeyhtiölain tai

<sup>3</sup> Esimerkiksi asunto-osakeyhtiölain 1:7:ssä säädetään asunto-osakeyhtiöiden yhtiöjärjestysten pakottavista määräyksistä, jotka ovat huomattavasti osakeyhtiöiden määräyksiä laajemmat.

<sup>4</sup> Esimerkiksi ammattikorkeakoululain 5 §:n mukaan ammattikorkeakouluosakeyhtiön toiminnan tarkoituksena ei saa olla voiton tavoittelu eikä se saa jakaa osakkeenomistajalle osinkoa taikka tuottaa muuta taloudellista etua osakkeenomistajalle tai muulle toimintaan osallistuvalla. Säännöksestä seuraa, että ammattikorkeakouluosakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä on oltava OYL 1:5:n olettamasäännöksestä poikkeava tarkoitus.

muun lain pakottavan säännöksen taikka hyvän tavan vastainen. Tästä seuraa, että yhtiöjärjestykseen ei voida ottaa osakeyhtiölain pakottavan säännöksen vastaista määräystä. Osakeyhtiölain säännösten pakottavuus on porrasteista, eli säännökset ovat eri laajuudessa pakottavia. Mahdollisuus määrätä seikasta yhtiöjärjestyksen määräyksellä onkin säännöskoh- taista. Säännös voi olla täysin pakottava, jolloin siitä ei ole mahdollista poi- keta yhtiöjärjestyksellä edes kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella, ehdollisesti pakottava, josta voidaan poiketa vain oikeudenhaltijan suostu- muksella tai osittain pakottava, jolloin siitä voidaan poiketa tietyin edel- lytyksin tai tiettyyn suuntaan.<sup>5</sup> Yhtiöjärjestyksen määräyksiä laadittaessa onkin kiinnitettävä huomiota siihen, liittykö määräykseen pakottava lain säännös ja jos liittyy, niin missä määrin säännöksen pakottavuus rajoittaa mahdollisuuksia määrätä asiasta yhtiöjärjestyksessä.

## **Yhtiöjärjestyksen noudattamisen tarkastaminen osana hallinnon tarkastusta ja tilintarkastajan huomautusvelvollisuutta**

Yhtiöjärjestyksen noudattamisen tarkastaminen liittyy ennen kaikkea hallinnon tarkastamiseen, mutta sillä voi olla heijastusvaikutusta myös tilinpäätöksen oikeellisuuteen. Hallinnon tarkastus on tarkastuskohteen johdon toiminnan laillisuuden valvomista, eikä niinkään liiketaloudellisten näkökohtien selvittämistä.<sup>6</sup> Hallinnon tarkastus on siis laillisuustar- kastusta, eikä tarkoituksenmukaisuuden tarkastamista.<sup>7</sup> Myös tilintar- kastajan tilintarkastuslain mukainen huomautusvelvollisuus kiinnittyy laillisuuden arvioimiseen eikä tarkoituksenmukaisuuden tarkastamiseen. Tilintarkastajan on kiinnitettävä huomionsa siihen, onko johdon päätök- set ja yhtiössä tehdyt toimenpiteet olleet sopusoinnussa yhtiöjärjestyksen

<sup>5</sup> Helminen 2006, 59–62.

<sup>6</sup> HE 295/1993, 34.

<sup>7</sup> Horsmanheimo ym. 2017, 91.

kanssa. Sen sijaan tilintarkastajan tehtäviin ei kuulu arvioida sitä, miten tarkoituksenmukaisia yhtiössä tehdyt päätökset ja toimenpiteet ovat. Esimerkiksi valinta siitä, millä yhtiöjärjestyksen mukaisilla toimialoilla yhtiö on toiminut, on tarkoituksenmukaisuuskysymys.

Hallinnon tarkastusta ja TTL 3:5.5:n mukaista huomautusvelvollisuutta on aiheellisesti kritisoitu siitä, että tarkastuksen kriteerit ovat puutteellisia. Tämän vuoksi on myös ehdotettu niitä koskevien säännösten täsmentämistä de lege ferenda.<sup>8</sup> Työ- ja elinkeinoministeriön muistiossa vuodelta 2018 on päädytty suosittelemaan hallinnon tarkastuksen pysyttämistä tilintarkastuksen kohteessa myös tulevaisuudessa.<sup>9</sup> Syksystä 2018 lähtien hallinnon tarkastuksen täsmentämistä on pohdittu Suomen Tilintarkastajat ry:n työryhmässä, joka pyrkii täsmentämään hallinnon tarkastuksen sisältöä ja luomaan hallinnon tarkastusta koskevan ohjeistuksen.<sup>10</sup>

TTL 3:1.1:n mukaisesti tilintarkastus kohdistuu päättäneeseen tilikauteen. Yhtiöjärjestyksen noudattamisen osalta tämä tarkoittaa, että tilintarkastaja arvioi tarkastuksen kohteena olevan tilikauden aikana tehtyjä päätöksiä ja toimenpiteitä. Sitä, onko toiminta ollut sopusoinnussa yhtiöjärjestyksen kanssa, arvioidaan luonnollisesti päätöksenteko- tai toimenpitehetyillä voimassa olleen yhtiöjärjestyksen perusteella. Jos taas yhtiöjärjestyksestä on muutettu tilikauden aikana, joudutaan arviointi tekemään sekä uuden että vanhan yhtiöjärjestyksen perusteella. Yhtiöjärjestyksen muutoksen yhteydessä voi tulla aiheelliseksi myös tarkastaa, että muutoksen rekisteröinnin jälkeen on toimittu uuden yhtiöjärjestyksen mukaisesti. Tilintarkastajan velvollisuus tarkastaa yhtiöjärjestyksen noudattamista koskee kaikkia yhtiöjärjestyksen määräyksiä. Merkitystä ei ole esimerkiksi sillä, onko yhtiöjärjestyksen määräys osakeyhtiölain edellyttämä vai vapaaehtoinen määräys tai millaista asiaa yhtiöjärjestyksen määräys koskee.

Tilintarkastajan TTL 3:5.5:n huomautusvelvollisuus koskee vain yhtiön johtoa eli hallitusta, hallintoneuvostoa, näiden jäseniä sekä toimitusjoh-

<sup>8</sup> Horsmanheimo ym. 2017, 93–94.

<sup>9</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2018, 70–73.

<sup>10</sup> Ks. Ruuska 2019, 42–45.

tajaa. Näin ollen tilintarkastaja ei periaatteessa suoraan arvioi ainakaan huomautusvelvollisuuden kautta sitä, onko yhtiökokous tehnyt yhtiöjärjestyksen vastaisen päätöksen. Tästä ei kuitenkaan seuraa, etteikö tilintarkastajalla olisi velvollisuus huomauttaa siitä, jos yhtiössä on pantu toimeen yhtiökokouksen tekemä yhtiöjärjestyksen vastainen päätös. OYL 6:2:n perusteella hallitus tai hallituksen jäsen ei saa noudattaa yhtiökokouksen tekemää päätöstä, joka on yhtiöjärjestyksen vastaisena pätemätön. OYL 6:19:n perusteella sama koskee myös toimitusjohtajaa ja OYL 6:24:n perusteella hallintoneuvostoa. Näin ollen tilintarkastajalla on velvollisuus huomauttaa siitä, että hallitus, hallintoneuvosto, hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen taikka toimitusjohtaja ovat toimineet vastoin OYL 6:2:n säännöstä, pannaan täytäntöön yhtiökokouksen tekemän yhtiöjärjestyksen vastaisen päätöksen. Tilintarkastaja siis käytännössä arvioi huomautusvelvollisuuden kautta yhtiökokouksen päätösten yhtiöjärjestyksen mukaisuutta. Tilintarkastajalla voidaan nähdä olevan myös hallinnon tarkastuksen perusteella velvollisuus arvioida yhtiökokouksen tekemien päätösten lainmukaisuutta. Tätä ei ole mahdollisuutta käsitellä tässä yhteydessä laajemmin.

Yhtiön johdolla (hallitus ja toimitusjohtaja) on lisäksi yleinen valvontavelvollisuus siitä, että osakeyhtiön toiminta on asianmukaisesti järjestetty. Tämä velvollisuus sisältää velvollisuuden valvoa muuta henkilöstöä sekä velvollisuuden reagoida, jos se havaitsee, että henkilöt ovat tehtäviinsä soveltumattomia.<sup>11</sup> Käytännössä tämän seurauksena tilintarkastaja voi joutua huomauttamaan johdon valvontavelvollisuuden laiminlyönnistä, jos yhtiön muiden tahojen on sallittu toimia epäasianmukaisesti.

Yhtiön toiminnan yhtiöjärjestyksen mukaisuuden tarkastaminen tapahtuu voimassa olevan yhtiöjärjestyksen ja sen määräysten pohjalta. Jotta yhtiöjärjestys olisi voimassa, tulee osakeyhtiön ja yhtiöjärjestyksen olla rekisteröity. Myös yhtiöjärjestystä muutettaessa on muutetun yhtiöjärjestyksen rekisteröiminen välttämätön edellytys muutoksen voimaantulolle.<sup>12</sup> Tarkastaessaan yhtiöjärjestyksen noudattamista tilintarkastaja arvioi sitä,

<sup>11</sup> Ks. Toiviainen 1988, 279.

<sup>12</sup> Helminen 2006, 191.



onko yhtiön rekisteröityä ja voimassaolevaa yhtiöjärjestystä noudatettu. Jos yhtiöjärjestystä on muutettu, mutta sitä ei ole ilmoitettu rekisteröitäväksi, on edelleen noudatettava vanhaa yhtiöjärjestystä, koska OYL 5:31.2:n perusteella uutta yhtiöjärjestystä ei saa panna täytäntöön ennen kuin se on rekisteröity. Tältä osin hallinnon tarkastuksen kohteena on myös se, että yhtiöjärjestys ilmoitettu rekisteröitäväksi OYL 5:31:n mukaisesti, mutta tässä ei ole kysymys yhtiöjärjestyksen vaan yhtiön toiminnan osakeyhtiölainmukaisuuden tarkastamisesta.

Ennen osakeyhtiön rekisteröintiä rekisteriviranomainen tarkastaa yhtiöjärjestyksen lainmukaisuuden eli sen, että yhtiöjärjestyksessä on osakeyhtiölain edellyttämät pakottavat määräykset ja että yhtiöjärjestyksessä ei ole osakeyhtiölain tai muun lainsäädännön vastaisia määräyksiä.<sup>13</sup> Yhtiöjärjestystä muutettaessa tekee rekisteriviranomainen samanlaisen tarkastuksen määräysten poistamisen, määräysten muutosten ja uusien määräysten osalta. Yhtiön perustamisvaiheessa osakeyhtiön ja sen jälkeen tapahtuva yhtiöjärjestyksen muutoksen rekisteröinti ei kuitenkaan merkitse varmuutta yhtiöjärjestyksen määräyksen lainmukaisuudesta tai pätevyydestä. Rekisterimerkinnällä ei siis ole yhtiöjärjestyksen materiaalisia edellytyksiä korjaavaa vaikutusta.<sup>14</sup> Käytännössä edellä mainittu tarkoittaa sitä, että kaupparekisteriviranomainen eli PRH saattaa rekisteröidä tulokinnanvaraisissa tapauksissa myös sellaisia yhtiöjärjestyksen määräyksiä, jotka osoittautuvat myöhemmin osakeyhtiölain tai muun lainsäädännön vastaisiksi.<sup>15</sup> Yhtiöjärjestysmääräysten osakeyhtiölainmukaisuus ratkaistaan yleisessä tuomioistuimessa eikä määräyksen rekisteröinti tarkoita automaattisesti sitä, etteikö määräys voisi harvinaisessa yksittäistapauksessa olla osakeyhtiölain tai muun lainsäädännön pakottavan säännöksen vastainen jo alun alkaen.

<sup>13</sup> Kyläkallio & Iiro & Kyläkallio 2017, 95.

<sup>14</sup> Helminen 2006, 191. Rekisterimerkinnällä ei ole moiteajan umpeen kulumista vastaavalla tavalla korjaavaa vaikutusta.

<sup>15</sup> Ks. KKO 2005:122.

Tilintarkastaja voi yleensä luottaa tilintarkastusta tehdessään siihen, että yhtiön rekisteröity yhtiöjärjestys on sopusoinnussa osakeyhtiölain ja muun lainsäädännön kanssa. Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, etteivät yhtiön toimielimet – eikä näin ollen myöskään yhtiön tilintarkastaja – ole velvollinen eikä yleensä edes oikeutettu ottamaan oman päätöksensä pohjaksi kaupparekisteriviranomaisen asiassa tekemää oikeudellista arviointia vaan yhtiöjärjestyksen määräyksen lainmukaisuuden arvioimisen tulee perustua kunkin toimielimen itsenäiseen harkintaan.<sup>16</sup> Ei voida ajatella, että tilintarkastajalle voitaisiin asettaa rekisteriviranomaista korkeampi osaamistaso arvioida tietyn yhtiöjärjestysmääräyksen osakeyhtiölain tai muun lainsäädännön mukaisuutta. Näin ollen tilintarkastaja voi ottaa tilintarkastuksen lähtökohdaksi osakeyhtiön rekisteröidyn yhtiöjärjestyksen ja sen määräykset, ellei rekisteriviranomainen ole hyväksynyt ilmeisen selvästi osakeyhtiölain tai muun lainsäädännön vastaista yhtiöjärjestysmääräystä. Tällainen on erittäin harvinaista.

Kun arvioidaan tilintarkastajan mahdollisuuksia arvioida toiminnan lainmukaisuutta, on huomioitava, ettei tilintarkastaja kykene arvioimaan jokaista asiaa yhtä perusteellisesti kuin päätöksen tehnyt yhtiöorgaani. Toimitusjohtajalla ja hallituksen jäsenillä onkin tämän perusteella myös ensisijainen vahingonkorvausvastuu päätöksen lainmukaisuudesta ja siis myös yhtiöjärjestyksen mukaisuudesta. Perustellusti onkin katsottu, että tilintarkastajalle on kohtuutonta asettaa täydellistä vastuuta siitä, mihin epäselvän lainsäädännön tulkinnassa myöhemmin päädytään.<sup>17</sup> Edellä mainitun seikan on katsottava soveltuvan vähintäänkin vastaavasti yhtiöjärjestyksen määräysten sisällön tulkintaan, koska yhtiöjärjestyksen määräykset ovat yksilöllisiä eikä niiden sisällöstä ole yleensä olemassa lainsäädäntöä vastaavalla tavalla vakiintunutta tulkintaa. Toisaalta yhtiöjärjestyksen määräyksiä tulkitaan objektiivisesti ja sanamuodon mukaisesti, minkä seurauksena yhtiöjärjestysmääräysten yksilöllisyyden ei voi katsoa merkittävästi vähentävän myöskään tilintarkastajan tarkastusvelvollisuu-

<sup>16</sup> Kyläkallio ym. 2017, 96.

<sup>17</sup> Savela 2015, 169–170.

den sisältöä. Tilintarkastajan velvollisuus kiinnittää huomiota yhtiöjärjestyksen rikkomiseen on kuitenkin tavanomaista ankarampaa silloin, kun kyseessä on selvä ja tavanomainen yhtiöjärjestyksen määräys. Vastaavasti huomautusvelvollisuutta tulisi arvioida tavanomaista lievemmin silloin, kun kysymyksessä on tulkinnanvarainen määräys, tai kysymys on toimialamääräyksen kaltaisesta määräyksestä, jota normaalistikin tulkitaan joustavalla tavalla.

Joskus osakeyhtiön yhtiöjärjestys saattaa pitää sisällään lainsäädännön uudistamisen seurauksena lainvastaiseksi muodostuneita yhtiöjärjestyksen määräyksiä. Näin on ainakin silloin, jos vanha lainmukainen yhtiöjärjestys on sisältänyt uuden lain kanssa ristiriidassa olevan määräyksen. Tällöin kysymys on yhtiöjärjestyksen määräyksen muuttumisesta lainvastaiseksi eikä siis alkuperäisestä lainvastaisuudesta. Kysymys saattaa olla yhtiötä koskevan lain muuttamisesta. Näissä tilanteissa lain voimaannpanolain siirtymäsäännöksissä on kuitenkin tavanomaisesti todettu, että yhtiöjärjestykseen sisältyvän uuden lain vastaisen yhtiöjärjestysmääräyksen sijasta noudatetaan uutta lakia, ellei toisin ole säädetty.<sup>18</sup> Tilintarkastajan on kuitenkin tiedostettava tämä ja hänen on tarkastettava sitä, onko yhtiössä uuden lain voimaantulon jälkeen toimittu lain mukaisesti ja siis voimaannpanolain siirtymäsäännöksen edellyttämällä tavalla vastoin yhtiöjärjestyksen määräystä.

Tilintarkastuslain 3:5:5:n huomautusvelvollisuutta koskee kuitenkin olennaisuuden periaate eli tilintarkastajan ei tule ryhtyä huomauttamiseen tilintarkastuksen kokoon tai vahingonkärsijän olosuhteisiin nähden vähäisten rikkomusten ja laiminlyöntien johdosta.<sup>19</sup> Olennaisuuden periaate koskee näin ollen myös yhtiöjärjestyksen rikkomisesta huomauttamista. Jos rikkomus on vähäinen, ei huomauttamiseen tule ryhtyä. Olennaisuuden periaatteeseen on katsottava vaikuttavan myös siihen, onko kyseessä sellainen yhtiöjärjestyksen rikkominen, josta on voinut aiheutua yhtiölle

<sup>18</sup> Ks. esimerkiksi laki asunto-osakeyhtiölain voimaannpanosta 5 § ja laki osakeyhtiölain voimaannpanosta 4 §.

<sup>19</sup> Ks. HE 295/1993, 34; HE 194/2006, 40.

vahinkoa. Jos yhtiöjärjestyksen rikkominen ei ole voinut aiheuttaa vahinkoa, huomauttamisen kynnyks on korkeampi kuin silloin, jos vahinkoa on aiheutunut. Esimerkiksi varsinaisen yhtiökokouksen pitäminen hieman yhtiöjärjestyksen edellyttämän ajankohdan jälkeen voidaan katsoa sellaiseksi vähäiseksi yhtiöjärjestyksen rikkomiseksi, josta ei tarvitse tehdä huomautusta.

Mikäli tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksessa huomautuksen yhtiöjärjestyksen rikkomisesta tai siihen liittyvästä johdon mahdollisesta vahingonkorvausvastuusta, kertomuksessa tulee esittää selvästi huomautukseen johtaneet syyt. Huomautuksen syyt on siis yksilöitävä eli ainoastaan yleisluonteista huomautusta yhtiöjärjestyksen rikkomisesta ei voida pitää riittävänä.

## Tilintarkastuksen kannalta keskeisiä yhtiöjärjestyksen määräyksiä

### Tarkastamisen lähtökohdat

Tilintarkastaja on velvollinen tuntemaan yhtiöjärjestyksen sisällön.<sup>20</sup> Kuten edellä on todettu, tilintarkastajalla on velvollisuus tarkastaa kaikkien yhtiöjärjestysmääräysten noudattamista riippumatta siitä, millainen määräys on kysymyksessä. Mahdollisia yhtiöjärjestyksen määräyksiä on olemassa lukematon joukko. Tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota pakollisista yhtiöjärjestyksen määräyksistä erityisesti yhtiön toimialamääräykseen ja määräyksiin, joilla määrätään toisin kuin asia olisi osakeyhtiölain nojalla sekä muihin vapaaehtoiisiin määräyksiin.<sup>21</sup> Nämä määräykset muodostavat johtoa velvoittavan normiston. Merkitystä ei ole sellaisilla yhtiöjärjestyksen määräyksillä, joilla on lähinnä toistettu osakeyhtiölain voi-

<sup>20</sup> Savela 2015, 169.

<sup>21</sup> Ks. erilaisista yhtiöjärjestyksen määräyksistä Kyläkallio ym. 2017, 101–106.

massa olevaa sääntelyä, koska määräysten sisältö on velvoittava jo suoraan lainkin perusteella. Alla on käsitelty yksityiskohtaisesti toimialamääräystä ja yhtiön päätöksentekoa koskevia määräyksiä. Nämä määräykset on otettu esimerkinomaisesti tarkemman tarkastelun kohteeksi, koska kyseisten määräysten noudattamisen arviointi tulee eteen varsin usein tilintarkastuksen yhteydessä.

## Yhtiöjärjestyksen toimialamääräys

Yhtiöjärjestyksen toimialamääräyksellä tarkoitetaan sitä toimialaa, jolla osakeyhtiö toimii tai voi toimia. Osakeyhtiön toimialamääräys voi olla yksilöity tai yleinen. Osakeyhtiölaissa ei edellytetä, että toimialamääräyksen tulisi olla yksilöity vaan toimialamääräys voidaan ilmoittaa yleistoimialana, joka käytännössä tarkoittaa kaikkea laillista liiketoimintaa.<sup>22</sup> Jos osakeyhtiön toimialana on yleistoimiala, kaikki toiminnan tarkoitusta toteuttavat toimet ovat tällöin myös toimialamääräyksen mukaisia. Jos toimialamääräys on yleinen, ei tilintarkastajan tarvitse käytännössä arvioida sitä, onko toiminta ollut sopusoinnussa toimialamääräyksen kanssa.

Jos kysymyksessä on yksilöllinen toimialamääräys, joutuu tilintarkastaja arvioimaan, onko yhtiön toiminta tapahtunut toimialamääräyksen puitteissa. Osakeyhtiö saa harjoittaa vain toimialansa mukaista liiketoimintaa, mutta orgaaneilla ei ole velvollisuutta harjoittaa kaikkea toimialamääräyksen sisällään pitämiä liiketoiminnan alueita. Sen sijaan toimialamääräys kieltää sellaiset aktiiviset toimenpiteet, jotka ovat toimialamääräyksen vastaisia.<sup>23</sup> Myös voiton tuottamistarkoitustakin edistävät toimet ovat siis kiellettyjä, jos ne ovat toimialamääräyksen vastaisia.

Jos toimialamääräys on yksilöity, toimialamääräyksen tulisi olla selkeä, jotta yhtiöjärjestyksensä määräyksestä selviäisi se, millä alalla tai aloilla osakeyhtiö toimii. Toimialamääräyksen ei tulisi ainakaan olla niin epämääräisesti

<sup>22</sup> HE 109/2005, 44. Vrt. vuoden 1978 osakeyhtiölain osalta esimerkiksi Kyläkallio & Iirola & Kyläkallio 2002, 142.

<sup>23</sup> Ks. Mäntysaari 2002, 66.

tai laajasti määritelty, ettei yhtiöjärjestyksestä kävisi ilmi, millä toimialoilla yhtiö toteuttaa toimintansa tarkoitusta.<sup>24</sup> Toimialamääräyksen epämääräisyys yleensä vaikeuttaa myös tilintarkastajan edellytyksiä arvioida, onko yhtiön toiminta ollut toimialamääräyksen mukaista.

Tilintarkastajan tarkastus- ja huomautusvelvollisuuden kannalta toimialamääräyksen noudattamisen arvioiminen tulee sitoa tavanomaisiin toimialamääräyksen arviointikriteereihin. Tällöin on otettava huomioon muun muassa toimialamääräysten yleinen tulkintatraditio sekä mahdollisuus poiketa toimialamääräyksestä kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella. Vaikka toimialamääräys rajoittaa toiminnan tarkoituksen toteuttamistapaa, ja yhtiö saa lähtökohtaisesti harjoittaa vain sellaista toimintaa, joka kuuluu yhtiön toimialaan, joudutaan usein tulkitsemaan sitä, milloin yhtiön toiminta on toimialamääräyksen mukaista tai sen vastaista. Tätä arviointia joutuu tekemään ensisijaisesti yhtiössä päätöksiä tekevät yhtiöorganit, mutta myös tilintarkastaja.

Yhtiöjärjestyksen toimialamääräystä ei tule tulkita kovin suppeasti, ja toimialan tulkinnan suhteen voidaankin noudattaa tiettyä väljyyttä ja joustavuutta.<sup>25</sup> Sallittuina tulee pitää vähäisiä ja luonnollisia siirtymisiä varsinaista toimialaa lähellä oleville aloille.<sup>26</sup> Tätä kutsutaan toimialaliikumaksi. Myös yhtiöjärjestyksen toimialamääräystä palvelevaa toimintaa voidaan pitää toimialamääräyksen mukaisena.<sup>27</sup> Edellä mainittu toimialamääräyksen tulkintatraditio johtaa siihen, että myös tilintarkastajan tulee tilintarkastuslain 3:5.5:n mukaisen huomautusvelvollisuuden osalta tiedostaa toimialamääräysten joustava tulkinta. Toinen toimialamääräykseen arviointiin heijastuva kriteeri on huomautusvelvollisuuteen liittyvä olennaisuuden kriteeri eli vaikutuksiltaan vähäisten toimialan ylitysten perusteella tilintarkastajan ei tarvitse ryhtyä huomauttamaan asiasta tilintarkastuskertomuksessa. Näin on katsottava olevan erityisesti silloin, jos

<sup>24</sup> Kyläkallio & Iirola & Kyläkallio 2008, 160.

<sup>25</sup> Ks. esimerkiksi Caselius & Heikonen & Huttunen 1973, 52; Koski 1993, 101.

<sup>26</sup> Ks. Koski 1993, 101.

<sup>27</sup> Kyläkallio ym. 2008, 160–161.

toimialan ylittäminen ei ole aiheutunut yhtiölle sellaista vahinkoa, josta yhtiön johtohenkilöt voisivat olla vahingonkorvausvastuussa. Jos taas toimialan ylittäminen on merkityksellistä, on tilintarkastajalla katsottava olevan huomautusvelvollisuus, vaikkei ylitys olisikaan vielä aiheuttanut yhtiölle vahinkoa.<sup>28</sup> Huomautusvelvollisuuden kautta saadaan näin viestitettyä yhtiön osakkeenomistajille, että yhtiössä on tehty toimia, jotka ovat toimialamääräyksen vastaisia. Osakkeenomistajat voivat reagoida tähän tietoon parhaaksi katsomallaan tavalla, kuten laajentamalla yhtiöjärjestyksen toimialamääräystä tai vaihtamalla yhtiön hallituksen.

Vaikka yhtiöorganien tekemien päätösten ja toimenpiteiden tulee olla toimialamääräyksen mukaisia, toimialamääräyksestä on mahdollista poiketa.<sup>29</sup> Asianmukainen päätös toimialasta poikkeamisesta tekee yksittäistapauksessa hyväksyttäväksi muutoin toimialamääräyksen vastaisen toimenpiteen. Vaikka yhtiön johdolla on pääsääntöisesti velvollisuus tehdä päätöksiä vain yhtiön toimialalla, saattaa joissain tapauksissa siis tulla kysymykseen toimialamääräyksestä poikkeaminen. Kun yhtiöjärjestyksen toimialamääräys on muutettavissa OYL 5:27:n tarkoittamalla määränemistöpäätöksellä, on pidetty hyväksyttävänä, että yhtiö voi yksittäistapauksessa poiketa toimialamääräyksestä ja tehdä sen vastaisen toimen yhtiön kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella.<sup>30</sup> Yksimieliset osakkeenomistajat voivat OYL 5:1:n perusteella hyväksyä yhtiökokoukselle kuuluvan päätöksen, joka voi tarkoittaa esimerkiksi yhtiön toimialan ulkopuolelle menevää oikeustoimea.<sup>31</sup> Tarvittaessa osakkeenomistajan hyväksyntä voidaan antaa myös jälkikäteen. Tällöin yhtiön johto ei voi olla vahingon-

<sup>28</sup> Toimialan ylittämisestä on yleensä ilmoitettava tilintarkastuskertomuksessa silloinkin, kun sen ei voida olettaa aiheuttavan osakeyhtiötä kohtaan välitöntä vahingonkorvausvelvollisuutta. Ks. Kyläkallio ym. 2017, 715 ja siinä oleva viittaus tilintarkastuslautakunnan ratkaisuun 5/1995.

<sup>29</sup> Toimialamääräyksen osakkeenomistajille antaman suojan tarvetta ei ole luonnollisestikaan silloin, kun yhtiön kaikki osakkeenomistajat päättävät toimenpiteestä yksimielisesti. Ks. esimerkiksi KKO 1986:136, 1992:87 ja KKO 1992:190.

<sup>30</sup> Ks. KKO 1992:190. Kun osakeyhtiön ainoa osakkeenomistaja oli hyväksynyt takauksen antamisen toisen yhtiön velasta, ei sillä seikalla, että toimenpide ei ollut toimialan mukainen ollut merkitystä. Vrt. myös KKO 1990:140.

<sup>31</sup> Ks. Kyläkallio ym. 2008, 161.

korvausvastuussa laittaessaan täytäntöön päätöksen, joka on toimialamääräyksen vastainen, jos toimesta on päätetty kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella<sup>32</sup> tai mikäli kaikki osakkeenomistajat tulevat hyväksyneeksi päätöksen viimeistään jälkikäteen. Mikäli yhtiössä on tehty toimialamääräyksen vastainen toimi, ei se edellytä tilintarkastajan huomautusta, jos päätös on tehty kaikkien osakkeenomistajien suostumuksella. Jos siis toimialamääräystä on rikottu, on tilintarkastajan tehtävä tarkastaa, onko toimialamääräyksestä poikkeaminen tehty osakeyhtiölain mukaisesti, jolloin huomauttamisvelvollisuutta ei ole.

Osakeyhtiön toiminta ja päätökset voivat olla myös sellaisia, että niiden voidaan katsoa sisältyvän lähes kaikkiin toimialoihin. Osakeyhtiön toimialamääräyksessä ei ole pakko olla mainintaa kiinteistöjen tai muiden yhtiöiden osakkeiden omistamisesta. Muiden yhtiöiden osakkeiden omistaminen on hyväksyttävää, koska konsernimuodossa toimiminen on vakiintunut toimintatapa.<sup>33</sup> Lisäksi yhtiön ylimääräisten varojen sijoittaminen arvopapereihin on niin yleistä, ettei tällaista toimintaa ole pidetty välttämättömänä maininta yhtiöjärjestyksen toimialamääräyksessä.<sup>34</sup> Joissain tapauksessa sijoitustoiminta saattaa sen sijoituskohteiden poikkeuksellisen luonteen tai laajuuden osalta muuttua sellaiseksi, ettei sitä voi enää pitää kaikkiin tavanomaisiin liiketoiminnan alueisiin kuuluvana. Arviointi on tehtävä tapauskohtaisesti sekä päätöksentekijöiden että tilintarkastajan toimesta.

Vahinkoa aiheuttaneet toimet, jotka on tehty yhtiön toimialamääräyksen ulkopuolella, toisin sanoen toimialamääräystä rikkomalla, synnyttävät vahingonkorvausvelvollisuuden toimenpiteen yhtiön puolesta tehneille.<sup>35</sup>

<sup>32</sup> Ks. KKO 1992:190. Osakeyhtiön hallitus oli päättänyt takauksen antamisesta toisen yhtiön velasta. Kunta oli omistanut kaikki takauksen antaneen yhtiön osakkeet. Kun kunnanhallitus oli kunnan puolesta hyväksynyt takauksen, se sitoi osakeyhtiötä riippumatta siitä, oliko takauksen antaminen ollut yhtiön toimialan vastaista tai oliko yhtiön hallituksen päätös syntynyt säädetyssä järjestyksessä.

<sup>33</sup> Ks. af Schultén 2003, 61; Airaksinen & Pulkkinen & Rasinaho 2018, 79.

<sup>34</sup> Airaksinen ym. 2018, 80; Kyläkallio ym. 2017, 98.

<sup>35</sup> Kyläkallio ym. 2008, 162; Ks. KKO 1985-II-82, jossa taloudellisen yhdistyksen johdohenkilöt olivat vastuussa vahingoista, jotka olivat aiheutuneet yhdistyksen sääntöjen



Tällaisen tilanteen ollessa käsillä tilintarkastajan on siis huomautettava paitsi toimialamääräyksen rikkomisesta niin myös johdon mahdollisesta vahingonkorvausvastuusta yhtiölle.

## Toimivallanjakoa ja päätöksentekoa koskevat yhtiöjärjestysmääräykset

Osakeyhtiölakiin perustuva yhtiöorganien välinen toimivallanjako rakentuu hallituksen yleistoimivallalle sekä sille, että muiden yhtiöorganien eli yhtiökokouksen, hallintoneuvoston ja toimitusjohtajan toimivallasta säädetään osakeyhtiölain säännöksissä. Näin ollen yhtiökokous ja toimitusjohtaja päättävät niille osakeyhtiölain nojalla kuuluvista asioista. Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu tarkastaa riippumatta asiaa koskevista yhtiöjärjestyksen määräyksistä se, onko päätökset tehty oikean yhtiöorganin toimesta.

Edellä kuvattu osakeyhtiölakiin perustuva toimivallanjako on kuitenkin vain ohjeellinen, ja siitä on mahdollista poiketa yhtiöjärjestyksellä. OYL 5:2:n mukaan yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että yhtiökokous päättää toimitusjohtajan ja hallituksen yleistoimivaltaan kuuluvasta asiasta. Edellä mainitusta seuraa, että yhtiöjärjestyksen määräyksillä voidaan lisätä yhtiökokouksen päätettäväksi kuuluvia asioita. Yhtiöjärjestyksessä voidaan esimerkiksi määrätä, että yhtiökokous päättää liiketoiminnan tai kiinteän omaisuuden hankkimisesta ja luovuttamisesta, jolloin yhtiön hallituksella ja toimitusjohtajalla ei ole toimivaltaa tehdä tällaisia asioita koskevia päätöksiä. Silloin, jos yhtiöjärjestyksessä on tällaisia toimivallanjakoa koskevia määräyksiä, on tilintarkastajan huomautettava, mikäli yhtiön päätökset on tehty yhtiöjärjestyksen vastaisesti väärän toimielimen toimesta.

Yhtiöjärjestyksessä saattaa myös olla yhtiökokouksen ja hallituksen päätöksentekoa koskevia yhtiöjärjestyksen määräyksiä. Ne saattavat esimerkiksi koskea päätöksenteon edellytyksenä olevia määränemmistöjä tai

---

edellyttämään toimintaan kuulumattomasta toiminnasta. Vahingonkorvausta kuitenkin soviteltiin.

päätöksentekoa kahdessa kokouksessa. Myös näiden määräysten noudattamista tilintarkastajan on seurattava ja huomautettava, jos päätöstä ei ole tehty yhtiöjärjestyksen määräysten edellyttämällä tavalla.

## Lopuksi

Osakeyhtiön vastuuhenkilöiden toiminnan yhtiöjärjestyksen mukaisuuden arvioiminen on keskeinen osa tilintarkastukseen kuuluvaa hallinnon tarkastusta sekä siihen kiinteästi liittyvää tilintarkastajan huomautusvelvollisuutta. Tähän tilintarkastajan velvollisuuteen soveltuvat yleiset tilintarkastukseen liittyvät periaatteet, kuten olennaisuusvaatimus. Lisäksi tätä tilintarkastajan velvollisuutta tarkasteltaessa otetaan huomioon yhtiöjärjestyksen määräyksiin liittyvät yleiset tulkintatraditiot, kuten toimialamääräysten joustava tulkinta.

Tilintarkastajan tarkastusvelvollisuuden sisältö yhtiöjärjestyksen noudattamisen osalta on tulkinnanvarainen hallinnon tarkastuksen ja huomautusvelvollisuuden yleispiirteisyyden takia. Tämän takia hallinnon tarkastuksen ja huomautusvelvollisuuden sisältöä koskevien säännösten tulisikin olla nykyistä seikkaperäisempiä.

## Lähteet

### *Kirjallisuus*

- af Schultén, G. (2003) *Osakeyhtiölain kommentaari I*. Helsinki: Talentum.
- Airaksinen, M., Pulkkinen, P. & Rasinaho, V. (2018) *Osakeyhtiölaki I*. Helsinki: Alma Talent.
- Caselius, I., Heikonen, A. R. & Huttunen, A. (1973) *Osakeyhtiö: 2. osa, 2. nide*. Porvoo: WSOY.
- Helminen, S. (2006) *Osakeyhtiön yhtiöjärjestys*. Helsinki: Talentum.
- Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M.-L. (2017) *Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussäätely – kommentaari*. Helsinki: Alma Talent.
- Mäntysaari, P. (2002) *Osakeyhtiö toimijana*. Helsinki: WSOY, Lakitieto.
- Koski, P. (1993) *Yhtiöoikeudellisia asiantuntijalausuntoja ja välitystuomioita*. Toim. M. J. Sillanpää. Helsinki: TT-kustannustieto.
- Kyläkallio, J., Iirola, O. & Kyläkallio, K. (2002) *Osakeyhtiö*. Helsinki: Edita.
- Kyläkallio, J., Iirola, O. & Kyläkallio, K. (2008) *Osakeyhtiö*. Helsinki: Edita.
- Kyläkallio, J., Iirola, O. & Kyläkallio, K. (2017) *Osakeyhtiö I*. Helsinki: Edita.
- Ruuska, R. (2019) Hallinnon tarkastus. *Profitti* 1/2019, 42–45.
- Savela, A. (2015) *Vahingonkorvaus osakeyhtiössä*. Helsinki: Talentum.
- Toiviainen, H. (1988) *Osakeyhtiön hallituksesta*. Yritysjuridiikka 10. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

### *Säädökset*

- Ammattikorkeakoululaki (14.11.2014/932).
- Asunto-osakeyhtiölaki (22.12.2009/1599).
- Laki asunto-osakeyhtiölain voimaantulosta (22.12.2009/1600).
- Laki osakeyhtiölain voimaantulosta (21.7.2006/625).
- Osakeyhtiölaki (kumottu) (29.9.1978/734).
- Osakeyhtiölaki (21.7.2006/624).
- Tilintarkastuslaki (18.9.2015/1141).

### *Viranomaislähteet*

- HE 295/1993 Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi vp.
- HE 194/2006 Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi vp.

*Veikko Vahtera*

Työ- ja elinkeinoministeriö (2018) *Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrittäytistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä*. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2018. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.

*Oikeustapaukset*

KKO 1985-II-82.

KKO 1986:136.

KKO 1990:140.

KKO 1992:87.

KKO 1992:190.

KKO 2005:122.