

TAMPEREEN YLIOPISTO

Oikeustieteiden laitos

---

**Juha Lehtinen**

**HALLINNON TARKASTUS JA YHDENVERTAISUUSPERIAATE  
ASUNTO-OSAKEYHTIÖISSÄ**

---

Pro Gradu tutkielma

Yritysjuridiikka

Tampere 2007

## TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Oikeustieteiden laitos, yritysjuridiikka, tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma
Tekijä:	LEHTINEN, JUHA
Tutkielman nimi:	Hallinnon tarkastus ja yhdenvertaisuusperiaate asunto-osakeyhtiöissä
Pro gradu – tutkielma:	VII + 63 sivua
Valmistumisaika:	Toukokuu 2007
Avainsanat:	Asunto-osakeyhtiö, tilintarkastus, yhdenvertaisuusperiaate, hallinnon tarkastus, lainmukaisuus, tarkoituksenmukaisuus

---

Suomessa oli loppuvuodesta 2005 yli 75.000 asunto-osakeyhtiötä. Sen lisäksi, että kyse on kansantaloudellisestikin merkittävästä asiasta, on monella yksityishenkilöllä tai perheellä asunto-osakkeessaan kiinni suuri osa henkilökohtaisesta omaisuudestaan. Asunto-osakeyhtiöiden toiminta-ajatuksena ei ole tuottaa voittoa, vaan tyydyttää osakkeenomistajien asumistarve mahdollisimman taloudellisesti asuntojen arvot säilyttäen. Toimintaa ohjailevat lukuisat periaatteet, joista kenties päällimmäisenä on osakkaiden yhdenvertaisen kohtelun periaate. Asunto-osakeyhtiöiden toiminnan valvonnasta vastaavat pääasiassa tilintarkastajat, jotka eräänlaisina osakkeenomistajien luottamusmiehinä tarkastavat yhtiön tilinpitoa ja hallintoa ja raportoivat tästä yhtiökokoukselle.

Tässä työssä perehdytään yhdenvertaisuusperiaatteeseen tilintarkastajan näkökulmasta katsottuna. Yhdenvertaisuusperiaate on toisaalta normitasoinen säännös, mutta toisaalta periaatteeseen liittyy paljon tulkinnanvaraisuutta. Tilintarkastus on lähtökohtaisesti lainmukaisuustarkastusta, eikä tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin tule ottaa kantaa. Työn tavoitteena on selvittää, millä tavoin osakkaiden yhdenvertainen kohtelu tulee esille lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä.

Tutkimusalana on pääasiallisesti oikeusdogmatiikka. Työssä pyritään tulkitsemaan vallitsevia oikeussääntöjä lähinnä lakitekstien, lainvalmistelutöiden, tuomioistuinten ratkaisujen sekä oikeuskirjallisuuden perusteella. On kuitenkin otettava huomioon, että aiheeseen liittyvä lainsäädäntö on juuri uudistumassa, joten mihinkään tiukkaan lainopin alaan ei tutkimusta voi sitoa.

Tilintarkastajan kuuluu huomioida työssään myös osakkaiden yhdenvertainen kohtelu. Tämä vaatimus tulee sekä ammatitilintarkastajaa sitovien ohjeiden, että lainmukaisuuden tarkastamisen kautta. Ongelmana on se, että käytännössä päätöksiin sisältyy aina jonkintasoista tarkoituksenmukaisuuspohdintaa. Selvä kanta sille, onko jokin päätös tai toimenpide yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen, saadaan vasta tuomioistuimen antaman ratkaisun myötä. Onkin vaikea kuvitella tilannetta, jossa tilintarkastaja puuttuisi osakkaiden yhtiökokouksessa enemmistö päätöksellä tehtyyn päätökseen lausumalla tämän rikkovan yhdenvertaisuusperiaatetta. Tämän estävät tilanteiden tulkinnanvaraisuus, päätösten tarkoituksenmukaisuus sekä joissakin tapauksissa olennaisuuden periaate. Tilintarkastajan rooli onkin huomattavasti suurempi sen varmentamisessa, että esimerkiksi yhtiökokouksen päätös on syntynyt lainmukaisessa järjestyksessä, se dokumentoidaan oikein ja että sitä noudatetaan. Päätöksen pohjalta suoritettavien toimenpiteiden osalta tilintarkastajalla on merkittävä rooli varmentaa toimenpiteiden dokumentointi ja kirjanpidollinen käsittely. Sen sijaan päätösten sisältöön ei tilintarkastaja voi lähtökohtaisesti ottaa kantaa.

Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastukseen ei ole vielä keksitty parasta mahdollista toimintamallia. Tässä työssä on pohdittu hieman mahdollisten osakastarkastajien mukanaoloa ja ammatitilintarkastajien käytön hyviä ja huonoja puolia asunto-osakeyhtiöissä.

# SISÄLLYS

<b>TIIVISTELMÄ.....</b>	<b>II</b>
<b>SISÄLLYS.....</b>	<b>III</b>
<b>LÄHTEET.....</b>	<b>IV</b>
<b>LYHENTEET.....</b>	<b>VI</b>
<b>OIKEUSTAPAUKSET.....</b>	<b>VII</b>
<b>1. JOHDANTO.....</b>	<b>1</b>
1.1. Tutkimuksen taustaa.....	1
1.2. Tutkimuksen tavoitteet ja työn rajaus .....	2
1.3. Tutkimusmenetelmät ja esityksen eteneminen.....	4
<b>2. ASUNTO-OSAKEYHTIÖMUODON TARKASTELU.....</b>	<b>5</b>
2.1. Määritelmä ja toimintaperiaatteet.....	5
2.2. Yhtiöiden toimintaa ohjaava normisto .....	6
2.3. Asunto-osakeyhtiön organisaatio ja päätöksentekoprosessi.....	7
2.3.1. Organisaatorakenne.....	7
2.3.2. Yhtiökokous .....	7
2.3.3. Hallitus ja isännöitsijä .....	9
2.4. Tilintarkastajat asunto-osakeyhtiöissä.....	10
2.4.1. Tilintarkastuksen tavoite ja kohde.....	10
2.4.2. Tarkastajia ohjaava normisto.....	12
<b>3. HALLINNON TARKASTUS.....</b>	<b>15</b>
3.1. Lähtökohdat .....	15
3.2. Johdon vahingonkorvausvastuu .....	18
3.3. Lain ja muiden sitovien sääntöjen noudattaminen .....	20
3.3.1. Tärkeimmät säännökset.....	20
3.3.2. Yhteisölainsäädäntö.....	21
3.3.3. Kirjanpito ja tilinpäätös .....	24
3.3.4. Yhtiöjärjestys ja muut säännöt .....	27
3.4. Toimielinten päätökset.....	29
3.4.1. Yhtiökokouksen päätökset .....	29
3.4.2. Hallituksen tekemät päätökset ja sopimukset.....	31
3.5. Erityistilanteita .....	33
3.5.1. Huoneiston haltuunotto .....	33
3.5.2. Osakepääoman korotus.....	34
3.5.3. Erityinen tarkastus.....	36
3.5.4. Suuret hankkeet .....	37
3.6. Tilintarkastajan raportointi ja sen merkitys osakkaille.....	38
<b>4. YHDENVERTAISUUSPERIAATE ASUNTO-OSAKEYHTIÖISSÄ.....</b>	<b>42</b>
4.1. Normiperusta.....	42
4.2. Oikeuskäytäntö.....	47
4.3. Yhdenvertaisuusperiaatteen huomioiminen tilintarkastuksessa. ....	49
4.3.1. Teoriapohja.....	49
4.3.2. Periaatteen huomioiminen käytännön työssä. ....	50
<b>5. TULEVAT LAKIMUUTOKSET.....</b>	<b>54</b>
5.1. Yhteisölainsäädäntö .....	54
5.2. Tilintarkastuslaki.....	55
<b>6. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTELMÄT.....</b>	<b>58</b>

## LÄHTEET

### Kirjallisuus

Aho, Tuomas – Vänskä, Hannu: Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa. Jyväskylä 1995.

Alanen, Sinikka – Vuorenalusta, Asko: Kiinteistöyhteisön hallinto ja kirjanpito, rakentamisesta asumiseen. Helsinki 2007.

Arjasmaa, Pekka – Kaivanto, Keijo: Toimiva hallitus. 4. p. Jyväskylä 2004.

Etelämaa, Jari: Taloyhtiön tilintarkastus. Lahti 2002.

Etelämaa, Jari: Jälki- ja lainaosuuslaskenta asunto-osakeyhtiöissä. 2. p. Lahti 2005.

Horsmanheimo Pasi – Steiner Maj-Lis: Tilintarkastusasiakkaan opas. Helsinki 2002

Kinnunen, Helena – Mustonen, Sirkka: Päätöksenteko asunto-osakeyhtiössä. Lahti 2001.

KHT-yhdistys: Tilintarkastusalan suositukset 2005. Helsinki 2005.

KHT-yhdistys: Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2006. Helsinki 2006

Koskinen, Hannu E: Tilinpäätöksen lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomus. Saarijärvi 1999.

Kuhanen, Petteri – Reen, Juhani: Taloyhtiön kokousopas. 3. p. Jyväskylä 1999.

Kyläkallio, Juhani – Iirola, Olli – Kyläkallio, Kalle: Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiö. 2. uud. p. Helsinki 2003.

Leppiniemi, Jarmo – Kykkänen, Tapani – Toiviainen, Kari: Tuloslaskenta ja harjoitukset. Jyväskylä 2003.

Norri, Matti – Palsala, Arto: Asuntoyhtiö 1998. 4. laitos. Tampere 1998

Peltola, Reijo: Asunto-osakeyhtiön hallinto ja tilintarkastus. Uusittu painos. Jyväskylä 1992

Pujals, Mia: Yksi ylitse muiden – tasapuolisen kohtelun periaate. Teoksessa Anu Kärkkäinen (toim.): Lakimies vastaa taas, s. 21 – 25. Jyväskylä 2005. Artikkelijulkaisu 10/2003

Riistama, Veijo: Tilintarkastus – perusteet. 3. uud. p. Porvoo 2000.

Saarnilehto, Ari: Yhteisöoikeudellisia kirjoituksia III. Turku 2003

Savela, Ari: Oikeustoimilain 36 § ja osakeyhtiöoikeus. Artikkeleita – Lakimies 1/2001 s. 3-30.

Terho, Juha: Tilintarkastaja – asunto-osakeyhtiön sisäinen ”poliisi”. Teoksessa Anu Kärkkäinen (toim.): Lakimies vastaa taas, s. 176 – 180. Jyväskylä 2005. Artikkelijulkaisu 4/2000

Vahtera, Veikko: Asunto-osakeyhtiön kunnossapitovastuu, Oikeustieto 2/2006, s. 14-15.

### **Virallisaineisto**

Euroopan Parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY, annettu 17 päivänä toukokuuta 2006.

Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi, HE 194/2006 vp.

Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi, HE 295/1993 vp.

Talousvaliokunnan mietintö 33/2006 vp.

Asunto-osakeyhtiölakityöryhmän mietintö. Oikeusministeriön julkaisu 10.5.2006 (OMTR 2006:9).

Tilintarkastuslakityöryhmä – yhteenveto saaduista lausunnoista, KTM Julkaisuja 8/2004.

Keskuskauppakamarin lausunto 31.5.2006.

Tilintarkastuslakityöryhmän raportti, Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 12/2003. Elinkeino-osasto.

Kauppa- ja teollisuusministeriön muistio pienten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastuksesta 26.5.2006

Kirjanpitolautakunnan yleisohje asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä, 12.04.2005 (KILA:n yleisohje 12.4.2005)

(<http://europa.eu>). Sivustolla on vierailtu 10.5.2007

(<http://www.ktm.fi>). Sivustolla on vierailtu 15.4.2007

(<http://www.keskuskauppakamari.fi>). Sivustolla on vierailtu 22.4.2007

**LYHENTEET**

AOYA	asunto-osakeyhtiöasetus, 17.5.1991/811
AOYL	asunto-osakeyhtiölaki, 17.5.1991/809
AsuintalovarausL	laki asuintalovaruudesta verotuksessa, 28.11.1986/846
EY	Euroopan yhteisö
HE	hallituksen esitys
HHO	Helsingin hovioikeus
HTM-tilintarkastaja	paikallisten kauppakamarien hyväksymä ja valvoma auktorisoitu tilintarkastaja
KHT-tilintarkastaja	keskuskauppakamarin hyväksymä ja valvoma auktorisoitu tilintarkastaja
KILA	kirjanpitolautakunta
KKO	korkein oikeus
KPA	kirjanpitoasetus
KPL	kirjanpitolaki
OK	oikeudenkäymiskaari
OMTR	oikeusministeriön työryhmä
TaVM	talousvaliokunnan mietintö
TILA	keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta
TIVA	paikallisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat
TTL	tilintarkastuslaki, 28.10.1994/936
VOYL	osakeyhtiölaki (kumottu), 29.9.1978/734

**OIKEUSTAPAUKSET**

<b>Oikeustapaus</b>	<b>Teema</b>	<b>s.</b>
KKO:2005:96	Huoneiston käyttötarkoitus	28.
KKO:2005:83	Yhtiövästikkeet ja yhdenvertaisuusperiaate	48.
KKO:2005:65	Yhtiöjärjestyksen vastainen päätös	27.
KKO:2005:26	Yhdenvertaisuusperiaate	48.
KKO:2005:22	Yhdenvertaisuusperiaate	48,49
KKO:2005:21	Huoneiston käyttötarkoitus	33.
KKO:2004:91	Lunastus	23.
KKO:2001:111	Vastuuvapauden myöntämisen vaikutus	16.
KKO:2000:89	Hallituksen jäsenen vahingonkorvausvastuu	18.
KKO:1999:118	Laiton varojen käyttö, vahingonkorvausvelvollisuus	19.
KKO:1999:86	Laiton varojen käyttö, vahingonkorvausvelvollisuus	19.
KKO:1999:42	Yhtiöjärjestys, lunastuslauseke	6, 22, 46
KKO:1998:105	Huoneiston käyttötarkoitus	28.
KKO:1998:61	Yhtiökokouksen pätemätön päätös	30.
KKO:1998:20	Yhdenvertaisuusperiaate	45.
KKO:1998:19	Yhtiöjärjestysmääräys, kohtuullisuus	46.
KKO:1997:188	Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuus	20.
KKO:1997:111	Vastuuvollisten vahingonkorvausvastuu	21.
KKO:1994:61	Vastuuvollisten vahingonkorvausvastuu	19.
KKO:1994:38	Huoneiston haltuunotto	33.
KKO:1992:98	Laiton varojen käyttö, vahingonkorvausvelvollisuus	19.
KKO:1991:122	Laiton varojen käyttö, vahingonkorvausvelvollisuus	19.
KKO:1991:46	Osakepääoman korotus	30.
KKO:1990:171	Yhtiöjärjestyksen sovittelu	36.
KKO:1989:36	Osakkaiden yhdenvertaisuus	44.
KKO:1978-II-56	Vastuuvapaus, vahingonkorvaus	16.
KKO:1938-II-501	Isännöitsijän valvonta	19.
HHO. 19.1.2006, S 03/2527 (ei lainvoimainen)		47.

## 1. JOHDANTO

### 1.1. Tutkimuksen taustaa

Patentti- ja rekisterihallituksen tilaston mukaan Suomessa oli vuoden 2005 lopussa 76.374 asunto-osakeyhtiötä. Muun muassa erilaisten vastikemaksujen yhteydessä rahaa liikkuu näissä yhtiöissä kansantaloudellisestikin merkittävät määrät. Lisäksi monella yksityishenkilöllä tai perheellä on asunto-osakkeessaan kiinni suuri osa henkilökohtaisesta omaisuudestaan. Näiden varallisuusmassojen hallinnointi ja valvonta koskettaa siis suurta osaa maamme kansalaisista.<sup>1</sup> Toiminnan valvonnasta huolehtivat ennen kaikkea yhtiön tilintarkastajat, jotka eräänlaisina osakkeenomistajien luottamusmiehinä tarkastavat yhtiön tilinpitoa ja hallintoa ja raportoivat tästä yhtiökokoukselle.<sup>2</sup> Muuta ulkopuolista valvontaa yhtiön hallintoa kohtaan ei käytännössä ole, sillä esimerkiksi verottajan intressit asunto-osakeyhtiöitä kohtaan ovat melko vähäiset.

Asunto-osakeyhtiöiden toimintaa ohjailevat lukuisat periaatteet, joista eräs tärkeimmistä on epäilemättä ns. yhdenvertaisuusperiaate. Yhdenvertaisuusperiaatteen tarkoituksena on etenkin suojata osakkeenomistajien vähemmistön oikeuksia. Vaikka periaate normitasolla saattaa jäädä hieman epämääräiseksi, on sillä asunto-osakeyhtiöiden käytännön arkielämässä huomattava merkitys. Periaate vaikuttaa taustalla lähes kaikessa yhtiöiden toiminnassa ja päätöksenteossa.<sup>3</sup>

Tilintarkastustoiminta on lakisääteistä ja se on tarkoitettu kattamaan yhtiön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen<sup>4</sup>. Tilintarkastuksella pyritään varmistamaan se, että yhtiön toiminta on asianomaisten lakien mukaista. Näin ollen tilintarkastuksen avulla pyritään ainakin lähtökohtaisesti edesauttamaan myös yhdenvertaisuusperiaatteen toteutumista, sillä tätä periaatetta vastaan rikkovat päätökset ovat samalla myös lainvastaisia. Tarkastuksen funktio ei kuitenkaan ole aina ongelmaton. Käsiteltävät asiat ovat monesti ainakin jollakin asteikolla tulkinnanvaraisia ja tilintarkastajan työtä ohjailevat säännökset voivat epäselvissä tapauksissa johtaa pidättyväisyyteen raportoinnin osalta. Kyse on monesti jonkin päätöksen tai toimenpiteen tarkoituksenmukaisuudesta, ei siis suoranaisesti lainmukaisuudesta, ja asiat saattavat jäädä myös tämän vuoksi tilintarkastajan

---

<sup>1</sup> Asunto-osakeyhtiölakityöryhmän mietintö. Oikeusministeriön julkaisu 10.5.2006, s. 6. Jäljempänä myös (OMTR 2006:9)

<sup>2</sup> Ks. esim. Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 16 tai Peltola, 1992 s. 17 ja s. 34.

<sup>3</sup> Pujals 2005, s. 21-22. Ks. myös Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 31.

<sup>4</sup> Tilintarkastuslaki (28.10.1994/936) 17 § 1 mom. Jäljempänä myös: TTL



arvioinnin ulkopuolelle<sup>5</sup>. Kaiken kaikkiaan tilintarkastajan roolista ja tehtävistä asunto-osakeyhtiöiden kohdalla ollaan montaa eri mieltä. Tätä kertovat omalta osaltaan jo suunnitellut lain-säädäntömuutokset.

Yhteisölaainsäädäntö ja etenkin tilintarkastuslaki ovat juuri nyt jatkuvien muutosten kohteena. Uusi osakeyhtiölaki astui voimaan 1.9.2006 ja asunto-osakeyhtiölakia ollaan uudistamassa parhaillaan. Tilintarkastuslakiehdotus on jo ollut käsiteltävänä talousvaliokunnassa ja lopullinen laki on tarkoitus saattaa voimaan kesällä 2007. Asunto-osakeyhtiöiden kohdalla on ymmärretty yhteisömuodon mukanaan tuomat erikoisuudet myös tilintarkastuksen osalta. Parasta mahdollista toimintamallia etsittäessä talousvaliokunta on lisännyt asunto-osakeyhtiölain muuttamisesta annettuun lakiin pitkät siirtymäsäännökset, joiden mukaan vanhoihin asunto-osakeyhtiöihin sovellettaisiin nykyisin voimassa olevia tilintarkastuslakisäännöksiä jopa vuoden 2011 loppuun saakka. Hyväksytyjen tilintarkastajien valintaan sovellettaisiin kuitenkin uutta tilintarkastuslakia.<sup>6</sup> Käytännössä asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastus on jätetty pohdittavaksi tilintarkastuslain muutosehdotuksen lisäksi asunto-osakeyhtiölain kokonaisuudistuksen yhteyteen. Eduskunta edellyttääkin, että hallitus valmistelee erityisesti asunto-osakeyhtiöiden tarpeisiin soveltuvat tilintarkastusta ja tilintarkastajia koskevat säännökset.<sup>7</sup>

## 1.2. Tutkimuksen tavoitteet ja työn rajaus

Tässä työssä käsitellään erästä asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksen olennaista osa-aluetta eli hallinnon tarkastusta. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajan tehtävänä on tutkia, onko yhtiön joh-to toiminut lain säännöksiä, yhtiöjärjestyksen määräyksiä ja yhtiön elinten päätöksiä noudattaen, ja että pätemättömiä päätöksiä ei ole pantu täytäntöön.<sup>8</sup> Eräänä tilintarkastuksen kohteena on myös osakkaiden tasavertainen kohtelu. Tämän työn tavoitteena onkin selvittää, millä tavoin osakkaiden yhdenvertainen kohtelu tulee esille tilintarkastuksen yhteydessä. Tilintarkastajan rooli ei ole mielestäni täysin selvä asunto-osakeyhtiön vastuuvollisten toiminnan arvioinnissa. Yksityiskohtaisten yhteisölain säännösten noudattamisen tarkastus on selvää, mutta yleisten säännösten noudattamisen valvonnan ja tilintarkastuksen suhde on huomattavasti moniselitteisempää. Kyse on usein tarkoituk-

<sup>5</sup> Ks. esim. KHT-yhdistys 2006, s. 274.

<sup>6</sup> Talousvaliokunnan mietintö 33/2006 vp. Jäljempänä myös TaVM 33/2006.

<sup>7</sup> TaVM 33/2006 vp. lausumaehdotus 4.

<sup>8</sup> Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi, HE 295/1993 s. 31. Jäljempänä myös HE 295/1993. Ks. myös: KHT-yhdistys 2006, s. 274 ja Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio 2003, s. 505.

senmukaisuusasioista, joihin ei tilintarkastajan oleteta lähtökohtaisesti ottavan kantaa työssään. Rajanveto tarkoituksenmukaisuuden ja lainmukaisuuden välillä voi olla toisinaan haastavaa. Käymällä läpi hallinnon tarkastuksen eri osa-alueita, pyritään tässä työssä omalta osaltaan selkeyttämään tätä rajanvetoa. Tämä edellyttää sekä yhdenvertaisuusperiaate-, että hallinnon-tarkastus käsitteiden perusteellista käsittelyä.

Tutkimuksen aihealue on ajankohtainen, sillä tulevat lakimuutokset voivat johtaa siihen, että esimerkiksi 25 huoneiston asunto-osakeyhtiössä ei olisi lakisääteistä tilintarkastajapakkoa lainkaan. Ylipäätensä asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastus poikkeaa liikeyritysten vastaavasta niin paljon, että voidaan pohtia myös sitä, onko etenkin pienempien asunto-osakeyhtiöiden kohdalla järkevää puhua tilintarkastuksesta, vai olisiko tälle hallintoelinten valvonnalle kehityksessä jokin sopivampi nimike.

Itse asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksen aihe on varsin laaja ja tässä tutkielmassa on pakko rajata lukuisia kiinnostavia aihealueita pois. Tilintarkastajan tehtävää asunto-osakeyhtiöiden tarkastuksessa käsitellään pääasiallisesti siltä osin, kun se liittyy yhtiön hallinnon tarkastukseen. Tämän johdosta monet kirjanpitoon ja tilinpäätökseen liittyvät erityispiirteet jäävät tarkemman käsittelyn ulkopuolelle, vaikka niihin perehtyminen todellisuudessa muodostaa merkittävän osan tilintarkastustyöstä. Erilaiset vastikelaskelmat liittyvät kuitenkin niin olennaisesti sekä tilintarkastustyöhön, että osakkaiden yhdenvertaiseen kohteluun, että niitä käsitellään hieman tarkemmin. Tilintarkastuksesta asunto-osakeyhtiöissä yleisemmällä tasolla on myös tehty pro gradu – tutkielmia aiemmin.<sup>9</sup> Aikaisempien töiden vaikutus tähän tutkielmaan näkyy etenkin siinä, että tässä työssä pyritään esittämään yleiset ja paljolti muuttumattomina pysyneet seikat mahdollisimman lyhyesti ja ytimekkäästi.

Tilintarkastajan raportointi on oma mielenkiintoinen asiakokonaisuutensa ja tässä tapauksessa onkin välttämätöntä rajata joitakin asioita tutkimuksen ulkopuolelle. Raportointia on tarkoitus käsitellä etenkin siltä pohjalta, millainen on tilintarkastajan reagointi jos hän epäilee jonkin päätöksen rikko- van yhdenvertaisuusperiaatetta. Lisäksi voidaan pohtia sitä, mikä merkitys tilintarkastajan raportoinnilla tai raportoimattomuudella on osakkaille.

---

<sup>9</sup> Esimerkkinä voidaan mainita; Parviainen 2001 ja Hyttinen 2006. Jälkimmäisessä työssä keskitytään enemmänkin perustajarakentamisen problematiikkaan ja verotukseen. Parviaisen tutkielma taas esittelee tilintarkastuksen erityispiirteitä asunto-osakeyhtiöissä yleisesti.

### 1.3. Tutkimusmenetelmät ja esityksen eteneminen

Tutkimusalana on pääasiallisesti oikeusdogmatiikka, eli lainoppi. Tutkimusmenetelmänä käytetään lähinnä tulkinnallista metodologiaa. Vallitsevia oikeussääntöjä on tarkoitus tulkita ja systematisoida lähinnä lakitekstien, lainvalmistelutöiden, tuomioistuinten ja valvontaelinten ratkaisujen, sekä oikeuskirjallisuuden perusteella. Koska lainsäädäntö on juuri muuttumassa, on perusteltua olla sitomatta tutkimusmenetelmiä mihinkään tiukkaan lainopin alaan, vaan työssä on pohdittu eri vaihtoehtoja laajemmassa merkityksessä.

Voidakseen suorittaa työnsä riittävän kattavasti, on tilintarkastajan tunnettava oman tehtävänsä lisäksi myös tarkastettavan yhteisön toiminta ja tarkoitus. Tästä syystä tämän tutkielman alussa käsitellään asunto-osakeyhtiön ominaispiirteitä, toimintaperiaatteita sekä hallintoa. Tutkielman alkuun on sijoitettu myös aiheeseen liittyvään normistoon tutustuminen. Yhdenvertaisuusperiaatteen toteutuminen liittyy myös asunto-osakeyhtiöiden toimielinten tekemiin päätöksiin ja näiden päätösten toimeenpanemiseen. Tästä syystä on käytävä läpi myös päätöksentekoprosessi asunto-osakeyhtiöissä. Sen jälkeen tarkastellaan lyhyesti tilintarkastajia yleisesti koskevia säädöksiä, kuten valintaa, toimikautta ja kelpoisuusehtoja koskevia määräyksiä, sekä esitellään yleisellä tasolla tilintarkastuksen tavoitetta ja kohdetta asunto-osakeyhtiöissä.

Kun käsiteltävä aihe on taustoitettu, siirrytään asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastukseen hallinnon osalta. Hallinnon tarkastukseen liittyy monia osa-alueita kuten hallintoelinten päätökset, sopimukset, vakuutukset jne. Kaiken taustalla on luonnollisesti lain ja asetusten noudattamisen tarkastus. Lopuksi tarkastellaan aihetta erinäisten poikkeustilanteiden vallitessa, sekä tilintarkastajan raportointia. Seuraavassa kappaleessa perehdytään yhdenvertaisuusperiaatteen sisältöön. Aluksi käydään periaate mahdollisimman perusteellisesti läpi lähtien lainsäätäjän tarkoituksesta ja toisaalta tuomioistuineläytöksen linjauksista. Kun yhdenvertaisuusperiaate ja tilintarkastajan suorittama hallinnon tarkastus on käyty käsitteinä erikseen läpi, kartoitetaan tämän perusteella tilintarkastuksen roolia yhdenvertaisuusperiaatteen huomioimisessa.

Tutkielman loppupuolelle on tarkoitus jättää tulevat lakiehdotukset ja niiden kommentointi, sekä yhteenveto asiasta. Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksesta ei ole vielä tehty lopullisia päätöksiä normitasolla ja syytä onkin pohtia mikä olisi paras mahdollinen toimintamalli tämän yhtiömuodon kohdalla. Selvää on myös se, että osakkaat itse voivat vaikuttaa tilintarkastajan valintaan jatkossakin. Tämä on etenkin vähemmistöosakkaiden suojan kannalta merkittävä asia.

## 2. ASUNTO-OSAKEYHTIÖMUODON TARKASTELU

### 2.1. Määritelmä ja toimintaperiaatteet

Tilintarkastajan tulisi jo tarkastuksen suunnitteluvaiheessa hankkia riittävä tietämys tarkastuskohteen toiminnasta voidakseen havaita olennaiset tilinpäätökseen ja tarkastuskohteeseen yleisesti vaikuttavat tapahtumat.<sup>10</sup> Myös asunto-osakeyhtiöiden kohdalla on ensiarvoisen tärkeää ymmärtää yhtiön toiminnan tarkoitus ja luonne.

Asunto-osakeyhtiön määritelmä löytyy suoraan asunto-osakeyhtiölaista<sup>11</sup>. Laissa säädetään seuraavasti:

Asunto-osakeyhtiönä pidetään osakeyhtiötä:

- 1) jonka tarkoituksena on omistaa ja hallita yhtä tai useampaa rakennusta, joissa olevien huoneistojen yhteenlasketusta lattiapinta-alasta yli puolet on määrätty yhtiöjärjestyksessä osakkeenomistajien hallinnassa oleviksi asuinhuoneistoiksi; ja
- 2) jonka jokainen osake yksin tai toisten osakkeiden kanssa tuottaa oikeuden hallita yhtiöjärjestyksessä määrättyä huoneistoa tai muuta osaa yhtiön rakennuksesta tai sen hallinnassa olevasta kiinteistöstä (AOYL 1.1 §).

Asunto-osakeyhtiössä tulee olla vähintään kaksi asuinhuoneistoa<sup>12</sup>. Mikäli edellä mainitut kriteerit eivät täyty, ei yhtiömuotona voi siis olla asunto-osakeyhtiö. Vaikka asunto-osakeyhtiön oikeudellinen perusrakenne on lainattu osakeyhtiöstä, sen toimintatarkoitus poikkeaa ratkaisevasti liikeyritysten vastaavasta, joka lähtökohtaisesti on voiton tuottaminen osakkeenomistajille. Voiton hankkimisen sijasta asunto-osakeyhtiön päätarkoituksena on osakkeenomistajien asumistarpeen tyydyttäminen mahdollisimman taloudellisesti sen omistamassa ja hallitsemassa rakennuksessa. Lisäksi pyrkimys on säilyttää asuntojen arvot mahdollisimman hyvin.<sup>13</sup> Asunto-osakeyhtiön strategia muodostuu eri tahojen tavoitteiden yhteensovittamisesta. Merkittävimpiä etutahoja ovat luonnollisesti omistajat ja huoneistojen käyttäjät.<sup>14</sup> Toiminta rahoitetaan pääasiassa osakkailta perittävillä vastikkeilla. Laissa on määritelty ne menot, joihin voidaan periä vastiketta yhtiökokouksen enemmistö päätöksen perusteella (AOYL 5.3 §).<sup>15</sup>

<sup>10</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 152. Ks. myös KHT-yhdistys 2005, s. 496-498.

<sup>11</sup> Asunto-osakeyhtiölaiki 17.5.1991/809, jäljempänä myös AOYL.

<sup>12</sup> Alanen – Vuorenlusta 2007, s. 63. Myös yhden asuinhuoneiston hallintaa varten voidaan perustaa yhtiö, mutta tällöin kyseessä on tavallinen osakeyhtiö.

<sup>13</sup> Ks. esim. Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 11.

<sup>14</sup> Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 67 – 68.

<sup>15</sup> Ks. myös Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 135-139. Yhtiövastikkeella voidaan kattaa yhtiön menoja, jotka aiheutuvat esim. kiinteistön hankinnasta ja rakentamisesta, sekä kiinteistön ja rakennuksen ylläpidosta ja huollosta. Lisäksi yhtiö-

## 2.2. Yhtiöiden toimintaa ohjaava normisto

Tarkastettavaan yhtiöön liittyvän relevantin oikeusnormiston tunteminen on ensiarvoisen tärkeää tilintarkastajan työssä. Näin ollen jo alkavaa työtä suunniteltaessa on tärkeää, että tilintarkastaja muodostaa yleiskäsityksen toimialaa ja tarkastuskohdetta koskevasta olennaisesta normikentästä.<sup>16</sup> Kaikki asunto-osakeyhtiöt niiden laadusta ja laajuudesta riippumatta ovat asunto-osakeyhtiölain säännösten alaisia.<sup>17</sup> Hallintoa koskevat yhtiöoikeudelliset säännökset sisältyvät asunto-osakeyhtiölakiin ja sitä täydentävään asetukseen<sup>18</sup>, osakeyhtiölakiin<sup>19</sup> sekä yhtiöjärjestykseen. Yhtiöjärjestys on keskeinen asunto-osakeyhtiöiden hallintoa säätelevä asiakirja ja sitä voidaan pitää yhtiön sisäisenä ”lakina”, joka velvoittaa samalla tavalla yhtiön toimielimiä kuin lainsäädäntö.

Osakeyhtiölain säännöksiä sovelletaan asunto-osakeyhtiöihin sellaisissa tilanteissa, jotka on asunto-osakeyhtiölaissa lueteltu (AOYL 3 §). Tilintarkastuksesta taas on voimassa se, mitä asunto-osakeyhtiölaissa ja tilintarkastuslaissa säädetään (AOYL 63). Kirjanpitoa pidetään asunto-osakeyhtiölain kuudennen luvun ja kirjanpitolain<sup>20</sup> säännösten perusteella. Myös tilinpäätös laaditaan pääsääntöisesti kirjanpitolain ja asunto-osakeyhtiölain perusteella (AOYL 69 §). Lain mukaan myös kirjanpitolautakunta<sup>21</sup> voi antaa ohjeita ja lausuntoja asunto-osakeyhtiön tilinpäätöksen laadimisesta (AOYL 69 §). KILA onkin antanut yleisohjeen asunto-osakeyhtiöiden kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä vuonna 2005.<sup>22</sup> Luonnollisesti asunto-osakeyhtiöitä koskevat myös monet muut lait, kuten kaupparekisterilaki<sup>23</sup> ja verolait<sup>24</sup>. Joskus tuomioistuimet joutuvat pohtimaan myös esim. yhtiöjärjestyksen kohtuullisuutta oikeustoimilain<sup>25</sup> perusteella<sup>26</sup>.

---

vastikkeella voidaan lähtökohtaisesti kattaa sellaiset peruserämenot, joilla kiinteistö ja rakennus saadaan vastaamaan kunkin ajankohdan tavanmukaisia vaatimuksia. Lisäedellytykseksi laissa asetetaan, ettei osakkaan maksuvelvollisuus saa muodostua liian ankaraksi. Maksuvelvollisuuden kohtuullisuuteen päästään käytännössä sillä, että hanketta varten otetaan lainaa, jota osakkaat vähitellen maksavat vastikkeissaan.

<sup>16</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 127

<sup>17</sup> Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 11.

<sup>18</sup> Asunto-osakeyhtiöasetus 17.5.1991/811. Jäljempänä myös AOYA.

<sup>19</sup> Osakeyhtiölaki (kumottu) 29.9.1978/734. Myöhemmin käytetään muotoa VOYL (vanha osakeyhtiölaki). Laissa osakeyhtiölain voimaansaattamisesta 21.7.2006/625 säädetään, että asunto-osakeyhtiöihin sovelletaan vanhaa lakia. Asunto-osakeyhtiölain uudistuskäytännössä esitetään osakeyhtiölakiviittausten poisjättämistä kokonaan.

<sup>20</sup> Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336, jäljempänä myös KPL.

<sup>21</sup> Jäljempänä myös KILA.

<sup>22</sup> Kirjanpitolautakunnan yleisohje 12.4.2005. Jäljempänä myös KILA 12.4.2005.

<sup>23</sup> Kaupparekisterilaki 2.2.1979/129.

<sup>24</sup> Kiinteistöyhtiöitä koskevista verolaeista ks. esim: Etelämaa 2002, s. 35.

<sup>25</sup> Laki varallisuus oikeudellisista oikeustoimista 13.6.1929/228. Jäljempänä myös OikTL.

<sup>26</sup> Ks. esim. KKO:1999:42; ”Asunto-osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen ennen asunto-osakeyhtiölain (809/1991) voimaantuloa otetun lunastuslausekkeen lunastushintaa koskevaa määräystä muutettiin varallisuus oikeudellisista oikeustoimista annetun lain 36 §:n nojalla”.

## 2.3. Asunto-osakeyhtiön organisaatio ja päätöksentekoprosessi

### 2.3.1. Organisaatorakenne

Asunto-osakeyhtiön pakolliset toimeenpanot ovat yhtiökokous ja hallitus. Tämän hetkisen lainsäädännön mukaan lisäksi vähintään yksi tilintarkastaja on pakollinen (AOYL 63.2 §). Yhtiössä voi olla isännöitsijä, mutta tämän valinta on vapaaehtoista myös suurissa asunto-osakeyhtiöissä.<sup>27</sup> Yhtiöjärjestyksen määräyksin on mahdollista muodostaa erityisiä johdon alapuolella olevia toimikuntia ja jaostoja, mutta apuelimille ei voida antaa itsenäistä, yhtiön johdosta riippumatonta päätösvaltaa. Hallintoneuvostoa ei asunto-osakeyhtiöissä voi olla.<sup>28</sup>

Asunto-osakeyhtiön hallinnon toimeenpano ja hoitaminen voivat olla järjestetty usealla eri tavalla. Pienemmissä yhtiöissä osakkaat voivat jopa itse huolehtia kaikista hallinto- ja hoitotehtävistä. Yleisempää lienee kuitenkin että asunto-osakeyhtiöllä on ulkopuolinen ammatti-isännöitsijä tai isännöintitoimisto joka sitten hoitaa mm. kirjanpitoon ja vastikkeisiin liittyvät asiat. Usein sama isännöitsijä huolehtii taloushallinnon lisäksi myös kaikista kiinteistöön liittyvistä seikoista kilpailuttamalla tarvittavat ulkopuoliset palvelut.<sup>29</sup> Asunto-osakeyhtiön hallinto- ja hoitotehtävien organisointi ja sitä kautta yhtiön sisäinen kontrolli vaikuttaa joka tapauksessa suurelta osin tilintarkastajan tehtäviin ja tehtävien painottumiseen.<sup>30</sup>

### 2.3.2. Yhtiökokous

Ylimpänä päättävänä toimeenpanonä on yhtiökokous, jossa osakkeenomistajat käyttävät päätösvaltaansa yhtiön asioissa. Yhtiökokous päättää yhtiön kannalta tärkeimmistä asioista, kuten yhtiövastikkeista ja vastuuvapauksista, sekä valitsee yhtiölle hallituksen. Asunto-osakeyhtiössä yleistoimivallan jako menee eri tavalla tavallisiin osakeyhtiöihin nähden, sillä asunto-osakeyhtiössä yhtiökokous on yleistoimivaltainen hallituksen sijasta. Tämän mukaisesti päätösvalta asunto-osakeyhtiössä

<sup>27</sup> Organisaation vähimmäisvaatimukset säädetään asunto-osakeyhtiölaissa. Tiivistettynä katso mm. Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 317 tai Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 15 – 17 ja s. 21. Isännöitsijä on valittava, mikäli yhtiöjärjestyksessä niin määrätään tai yhtiökokous niin päättää (AOYL 52 §).

<sup>28</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 319.

<sup>29</sup> Eri organisaatorakenteista ks. esim. Riistama 2000, s. 146.

<sup>30</sup> Sisäisestä kontrollista: Riistama 2000, 146 – 147. Myös: Peltola 1992, s. 48 ja s. 86-88. On muistettava, että ammatillisilla isännöintitoimistoilla on omat tilintarkastajat, jotka vuorostaan tarkastavat näiden kontrolleja.

kuuluu yhtiökokoukselle periaatteessa kaikissa niissä asioissa, joissa sitä ei ole säädetty hallitukselle.<sup>31</sup>

Asunto-osakeyhtiölakiin ei sisälly säännöksiä asioiden käsittelystä yhtiökokouksissa. Menettelysiellä on tavanomaisen kokouskäytännön mukaista. Yleensä asiat käsitellään yhtiöjärjestyksessä ja / tai kokouskutsussa mainitussa järjestyksessä.<sup>32</sup> Jokaisella osakkaalla on lähtökohtaisesti käytettävissä yhtä monta ääntä kuin hän omistaa osakkeita. Toisin kuin tavallisissa osakeyhtiöissä, asunto-osakeyhtiöissä kukaan ei saa kuitenkaan äänestää enemmällä kuin viidennellä osalla yhtiökokouksessa edustettujen osakkeiden yhteenlasketusta äänimäärästä. Näistä rajoituksista voidaan kuitenkin poiketa yhtiöjärjestyksen määräyksellä (AOYL 26 §).<sup>33</sup>

Yhtiökokouksen päätökset tehdään pääsääntöisesti enemmistö päätöksenä. Enemmistöperiaate sisältää sen, että yhtiökokouksen päätökseksi tulee se mielipide, jota on kannattanut enemmän kuin puolet annetuista äänistä tai äänten mennessä tasan, puheenjohtajan kannattama mielipide (AOYL 38 §).<sup>34</sup> Poikkeuksena enemmistöperiaatteesta ovat etenkin lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan tiettyä määräänemmistöä tai kaikkien osakkeenomistajien suostumusta vaativat päätökset.<sup>35</sup> Asunto-osakeyhtiölakiin tuli merkittävä muutos 1.6.2001<sup>36</sup>. Lakimuutoksen myötä perusparannuksia ja uudistuksia koskeva päätöksenteko ei enää poikkea pääsääntönä toimivasta enemmistöperiaatteesta (AOYL 5.3 §).<sup>37</sup> Sen sijaan edelleen on mahdollista sopia myös muunlaisesta kustannusten jaosta uudistuksen yhteydessä (AOYL 39 §).

Yhtiökokouksen toimivaltaa rajoittaa etenkin ns. yleissääntö (AOYL 46 §). Kyläkallio ym. kirjoittavat teoksessaan yleissääntöksen tarkoituksesta siten, että sillä suojataan yksityisiä osakkeenomis-

<sup>31</sup> Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 15. Päätösvallasta säädetään AOYL 23 §:ssä. Toimivaltaa voidaan siirtää hallitukselle lain, tai tietyiltä osin yhtiöjärjestyksen mukaisesti.

<sup>32</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 356. Myös esim: Kuhanen – Reen 1999, s. 31 – 51.

<sup>33</sup> Ks. myös Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 345, tai Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 87.

<sup>34</sup> Ks. myös Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 87.

<sup>35</sup> Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 87. Yleisesti päätöksentekoa asunto-osakeyhtiölain nojalla on seikkaperäisesti kuvattu; Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 361-368. Myös yhtiökokouksen tehtävistä ja toimivallasta on samaisessa teoksessa varsin kattava, joskaan ei tyhjentävä luettelo s. 369-372. Esimerkkinä määräänemmistön vaativasta päätöksestä voidaan mainita yhtiöjärjestyksen muuttaminen, johon pääsääntöisesti vaaditaan 2/3 annetuista äänistä. Usein vaaditaan lisäksi erikseen niiden osakkaiden suostumus, jota yhtiöjärjestyksen muutos erityisesti koskee.

<sup>36</sup> Laki asunto-osakeyhtiölain 5 ja 39 §:n muuttamisesta, 6.4.2001/316

<sup>37</sup> Ks. Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 136-137. Aiemmin, kun tehtiin päätöksiä huoneistojen asumistasoa kohottavista hankkeista, voitiin päätös tehdä enemmistö päätöksellä, mutta samalla oli päätettävä toimenpiteistä aiheutuvien kustannusten maksattamisesta ainoastaan niillä osakkailla, jotka halusivat kyseisen toimenpiteen suoritettavaksi huoneistonsaan. Tätä lakipykälää on sittemmin kutsuttu yleisesti kaapelitelevisiopykäläksi, sillä sääntelyllä oli ajateltu lähinnä kaapelitelevisioliittymiä yms. Pykälän poistaminen asunto-osakeyhtiölaista on helpottanut perusparannuksista ja uudistuksista päättämistä. Nykyään enemmistö päätöksin voidaan suorittaa mm. putkiston, ikkunoiden (myös lasitus), julkisivun ja katon korjauksia, sekä tasoa kohottavia parannuksia.

tajia ja vähemmistöryhmiä enemmistövallan väärinkäytöksiltä niissä tilanteissa, joissa mikään yksittäinen lain tai yhtiöjärjestyksen pykälä ei tällaista toimintaa kiellä. Näin ollen yleissäännön voidaan katsoa olevan toissijainen säännös.<sup>38</sup> Toisaalta yksityiskohtaisten säännösten tulisi pohjautua yleislausekkeeseen. Edellä mainittuun lakimuutokseen ns. kaapelitelevisiopykälän poistamisesta liittyy myös voimakkaasti AOYL 46 §:n yleislauseke. Yleislausekkeesta voi seurata että osakasta, jonka huoneiston osalta jokin toimenpide on toteutettu aiemmin hänen kustannuksellaan, ei voida velvoittaa osallistumaan kustannuksiin, jotka aiheutuvat toimenpiteen toteuttamisesta myöhemmin muiden huoneistojen kohdalla<sup>39</sup>.

### 2.3.3. Hallitus ja isännöitsijä

Hallituksen yleisenä velvollisuutena on huolehtia yhtiön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Hallitus toimii yhtiön lakimääräisenä edustajana ja sen toiminimenkirjoittajana kaikissa asunto-osakeyhtiötä koskevissa asioissa (AOYL 54 § ja 59 §). Vaikka varsinainen päätösvalta kuuluu asunto-osakeyhtiössä yhtiökokoukselle, on kokouksessa päätettäviksi tulevien asioiden valmistelu hallituksen ja isännöitsijän tehtävä (AOYL 23 § ja 54 §).<sup>40</sup> Asunto-osakeyhtiölaissa on lisäksi säädetty hallitukselle nimenomaisia tehtäviä. Esimerkkinä voidaan mainita isännöitsijän nimitäminen (AOYL 52 §) ja osakekirjan antaminen tai vaihtaminen (AOYL 17 §). Nämä tehtävät kuuluvat hallituksen yksinomaiseen toimivaltaan, eikä hallitus edes voi saattaa näitä asioita yhtiökokouksen päätettäväksi<sup>41</sup>.

Isännöitsijän nimittää ja erottaa siis hallitus. Hallitus on myös se taho, joka on isännöitsijään nähden esimiesasemassa (AOYL 54.1 §). On kuitenkin huomattava, että isännöitsijä ei yleensä ole työsuhhteessa yhtiöön<sup>42</sup>. Käytännössä isännöitsijälle muodostuu usein ammattitaitonsa perusteella keskeinen asema yhtiön hallinnon hoidossa. Vaikka laissa ei ole asetettu nimenomaisia pätevyysvaatimuksia isännöitsijälle, yleensä tehtävien hoidosta vastaavat alan koulutuksen saaneet ammattilaiset.<sup>43</sup> Isännöitsijän tehtävänä on hallituksen ja yhtiökokousten päätösten toimeenpano. Toisaalta isännöit-

<sup>38</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 373.

<sup>39</sup> Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 137.

<sup>40</sup> Ks. myös Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 418 ja Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 25-26.

<sup>41</sup> Kinnunen – Mustonen 2001 s. 9-10. tai Arjasmaa – Kaivanto 2004 s. 21.

<sup>42</sup> Isännöitsijän oikeudellisesta asemasta ks. Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 445-446.

<sup>43</sup> Esim. Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 21-22.



sijällä on itsenäinen toimivalta päättää yhtiön juoksevaan hallintoon kuuluvista asioista (AOYL 54.1 §). Mikäli yhtiöllä ei ole isännöitsijää, vastaa hallitus näistä tehtävistä<sup>44</sup>.

## 2.4. Tilintarkastajat asunto-osakeyhtiöissä

### 2.4.1. Tilintarkastuksen tavoite ja kohde

Tilintarkastajat muodostavat yhtiön hallintohierarkiassa merkittävän toimielimen. Tilintarkastaja on yhtiökokouksen eli osakkeenomistajien luottamushenkilönä valittu valvomaan yhtiön muiden toimielinten kuten hallituksen ja isännöitsijän toimintaa. Siksi tilintarkastaja on periaatteessa riippuvainen vain yhtiökokouksen tahdosta<sup>45</sup>. Yhteistyö muun hallinnon kanssa on tietysti toivottavaa, mutta samalla on kuitenkin muistettava ristiriidan syntymisen mahdollisuus. Tilintarkastaja tarkastaa myös hallintoa. Hyvä yhteistyö, mutta tarkastajan ehdoton itsenäisyys johtavat usein parhaaseen lopputulokseen<sup>46</sup>. Tilintarkastajan oikeudellisesta asemasta voidaan todeta, että tilintarkastaja ei ole työsuhteessa asunto-osakeyhtiöön vaan aina muussa sopimussuhteessa<sup>47</sup>.

Tilintarkastuksen tavoite on varmistaa, että tarkastettavan yhtiön toiminta tapahtuu lakien, viranomaisten määräysten, yhtiöjärjestyksen, yhtiökokousten päätösten yms. sitovien ohjeiden mukaisesti. Tarkastustoiminta on pääasiassa lainmukaisuustarkastusta, eikä jonkin toiminnan tarkoituksenmukaisuuteen ole yleensä aiheellista puuttua.<sup>48</sup> Tarkastuksen kohteena on etenkin yhtiön taloudellisia asioita hoitavien tahojen toiminta.<sup>49</sup> Vaikka tilintarkastajan velvollisuutena on muodostaa käsitys ja antaa lausunto tilinpäätöksestä ja hallinnosta, on muistettava kuitenkin se tosiseikka, että tilintarkastuksen ei ole tarkoitus vähentää johdon vastuuta tilinpäätöksen laatimisesta ja esittämisestä.<sup>50</sup>

Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksessa kyse on lähtökohtaisesti omistajien edunvalvonnasta ja tehtävä on ennen kaikkea yhtiön sisäinen<sup>51</sup>. Pääsääntöisesti tilintarkastajalla ei ole edes oikeutta raportoida ulkopuolisille, vaan havaitut virheet ja mahdolliset muut havainnot tulee esittää yhtiön

<sup>44</sup> Esim. Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 21.

<sup>45</sup> Ks. esim. Peltola 1992, s. 34 tai Kinnunen – Mustonen 2001, s. 11.

<sup>46</sup> Peltola 1992, s. 21. Samoin: Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 335-336.

<sup>47</sup> Esim. Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 480.

<sup>48</sup> Ks. KHT-yhdistys 2005, s. 143.

<sup>49</sup> Peltola 1992, s. 17.

<sup>50</sup> KHT – Yhdistys 2005, s. 51.

<sup>51</sup> Ks. Peltola 1992, s. 17 ja Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 479.

sisäisesti, jonka tehtävänä on päättää jatkotoimenpiteistä.<sup>52</sup> Myös muiden sidosryhmien etuja valvotaan, mutta näissä suhteissa tilintarkastajien velvollisuudet rajoittuvat lähinnä siihen, mitä laeissa säädetään.<sup>53</sup> Esimerkiksi verotuksen merkitys asunto-osakeyhtiöissä on liikeyrityksiä pienempi, sillä yleensä pyritään pieneen tappio- tai nollatulokseen. Verotarkastukset kohdistuvatkin hyvin harvoin asunto-osakeyhtiöihin. Myös verotuksen osalta tilintarkastajan tehtävä tukee etenkin omistajien tarpeita ja tilintarkastajalta oletetaan usein myös verotuksen varmistamista. Asunto-osakeyhtiöiden veroriskit liittyvät usein erilaisiin rahastointeihin ja summat ovat suuria. Nämä asiat väärin tehtyinä saattavat aiheuttaa varsin merkittäviä kustannuksia yhtiölle.<sup>54</sup>

Tilintarkastuksen tavoitteet pyritään saavuttamaan sekä ennalta ehkäisevällä vaikutuksella, että itse tarkastustoimella. Ennaltaehkäisevä vaikutus syntyy siitä, että yleensä ihmiset pyrkivät välttämään moitteet ja huomautukset työstään. Mikäli tilintarkastus nähdään tehokkaaksi, pyritään normaalisti tekemään huolellista ja lainmukaista työtä.<sup>55</sup>

Lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena ovat siis yhteisön tilikauden kirjanpito ja tilinpäätös sekä hallinnon tarkastus (TTL 17 §). Tilintarkastaja ei ole velvollinen tarkastamaan mitään erityisesti asukkaiden esille ottamia asioita. Jos asukkaat haluavat antaa tilintarkastajalle ohjeita, ne on annettava yhtiökokouksessa<sup>56</sup>. Tilintarkastaja on velvollinen noudattamaan yhtiökokouksen ohjeita, kunhan ne eivät ole ristiriidassa lain ja hyvän tilintarkastustavan kanssa. Nämä ohjeet voivat olla tarkastusta laajentavia, mutta eivät milloinkaan supistavia.<sup>57</sup>

---

<sup>52</sup> Peltola 1992, s. 209. Ks. myös Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 515. Salassapitovelvollisuus koskee tietojen antamista sekä yhtiön osakkaille, että ulkopuolisille. Jotta tiedot kuuluvat salassapitovelvollisuuden piiriin, tulee niiden olla sen laatuista, että niiden antamisesta voisi koitua yhtiölle haittaa. Esimerkkinä voisi olla eri liikehuoneistoista perittyjen huoneistojen maksuperusteet tms. Tilintarkastaja saa kuitenkin harkintansa mukaan antaa etenkin osakkaille tietoa, joiden antamisesta ei koidu yhtiölle haittaa. Mitään ehdotonta oikeutta ko. tietojen saamiseen osakkeenomistajilla ei kuitenkaan ole. Edes yhtiökokouksessa olevien osakkeenomistajien pyynnön perusteella tilintarkastajalla ei ole vastavaa tiedonantovelvollisuutta kuin hallituksen jäsenillä ja isännöitsijällä.

<sup>53</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 479 ja 515. Poikkeuksia on säädetty mm. vero-, ja esitutkintaviranomaisia sekä syyttäjää varten. Tietoihin oikeutettuja viranomaisia sitovat puolestaan omat salassapitosäännökset. Ks. myös Peltola 1992, s. 230-231: Pääsääntöisesti tilintarkastajalla ei ole edes oikeutta raportoida viranomaisille.

<sup>54</sup> Peltola 1992, s. 19, 22 ja 182.

<sup>55</sup> Peltola 1992, s. 19.

<sup>56</sup> Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 338. Ks. kuitenkin Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 16: ”Yhtiökokousten välisenä aikana osukkaat eivät voi puuttua hallituksen ja isännöitsijän toimintaan muutoin kuin kääntymällä tilintarkastajan puoleen”. Ilmeisesti tässä tarkoitetaan ylimääräisen yhtiökokouksen koollekutsua.

<sup>57</sup> TTL 16.2 §. Ks. myös Peltola 1992, s. 50.

Vaikka tilintarkastajien toiminta lakien mukaan on tarkoitettu jatkuvaksi, ilmeistä kuitenkin on, että tilintarkastus tulee suureksi osaksi olemaan jälkitarkastusta. Lukumääräisesti suurimmassa osassa asunto-osakeyhtiöitä tilintarkastus tapahtuukin vasta tilivuoden päätyttyä<sup>58</sup>.

#### 2.4.2. Tarkastajia ohjaava normisto

Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastukseen ja tilintarkastajiin sovelletaan ensisijaisesti erityisasemassa olevaa asunto-osakeyhtiölakia ja erityisesti sen 5 luvun säännöksiä, sikäli kun ne poikkeavat tilintarkastuslain säännöksistä tai täydentävät niitä, ja toissijaisesti tilintarkastuslakia (AOYL 63 § ja TTL 1 §). Tilintarkastajia koskevia säännöksiä sisältyy myös yhtiöjärjestykseen. Yhtiöjärjestyksen määräyksillä voidaan tiukentaa lain vaatimuksia esim. lukumäärän ja kelpoisuusehtojen osalta. Näitä säännöksiä sovelletaan sekä auktorisoituihin, että maallikotilintarkastajiin.<sup>59</sup> Asunto-osakeyhtiölain tilintarkastusta koskevat säädökset käsittelevät mm. tilintarkastajan valintaa<sup>60</sup>, toimikautta<sup>61</sup> ja kelpoisuusvaatimuksia<sup>62</sup>. Lisäksi laissa säädetään yhtiössä suoritettavasta erityisestä tarkastusta joltakin tietyltä ajanjaksolta tai tietyistä toimenpiteistä (AOYL 68 §).<sup>63</sup>

Tilintarkastuslaki säätelee yleislakina tilintarkastajien toimintaa. Laissa ovat säännökset mm. vaihtolovelvollisuudesta (TTL 25 §), tilintarkastajan riippumattomuus- ja esteellisyyshaatimuksista (TTL 23 § ja 24 §) sekä tilintarkastajien toiminnan valvonnasta (TTL 28 – 40 §). Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastajien esteellisyydestä voidaan lyhyesti todeta, että tilintarkastajana ei voi olla isännöitsijä, hallituksen jäsen, yhtiön kirjanpitäjä tai näiden em. henkilöiden aviopuoliso, veli, sisar jne. Tilintarkastajalla ei myöskään saa olla rahalainaa tai vakuutta yhtiöltä. Vastikerästit eivät

<sup>58</sup> Näin mm. Kyläkallio – Irola – Kyläkallio, 2003 s. 479; Riistama 2000, s. 154. ja Horsmanheimo – Steiner s. 340. Terho 2005, s. 176 kirjoittaa, että asian ei kuuluisi olla näin. Terhon mielestä hallinnon lainmukaisuutta tulisi tarvittaessa valvoa pitkin tilintarkastajan toimikautta, eikä toimia vain välittömästi ennen tilinpäätösyhtiökokousta.

<sup>59</sup> AOYL 63 § ja TTL 1 §. Ks. myös: Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 481-486. tai Terho 2005, s. 177. Asunto-osakeyhtiölain mukaan yhtiöjärjestyksessä on mainittava mm. tilintarkastajien lukumäärä ja toimikausi (AOYL 8 § 10 k. ja 64 §).

<sup>60</sup> AOYL 63 §: Tilintarkastajan valitseminen asunto-osakeyhtiössä kuuluu aina yhtiökokoukselle.

<sup>61</sup> AOYL 64 §. Ks. Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2002, s. 490-491. Kirjoittaja esittää melko voimakasta kritiikkiä AOYL:n toimikautta koskevia säännöksiä kohtaan.

<sup>62</sup> AOYL 65 §:n mukaan auktorisoitu tilintarkastaja tai -yhteisö vaaditaan jos 1) yhtiön rakennuksessa tai rakennuksissa on huoneistoja yli 100 tai 2) jos tietty vähemmistöosakkaiden määrä sitä vaatii yhtiökokouksessa, jossa tilintarkastajia on valittava. Lisäksi otetaan huomioon kaikkia yhtiöitä koskevat ehdot taseen ja tuloslaskelman loppusummasta, sekä henkilöstön lukumäärästä. Jaosta yleisiin ja erityisiin kelpoisuusvaatimuksiin ks. HE 295/1993 vp. s. 26 ja Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 483-489.

<sup>63</sup> Tilintarkastuslain uudistuksen myötä on tarkoitus siirtyä siihen, että tilintarkastuksesta säädettäisiin vain tilintarkastuslaissa.

kuitenkaan merkitse esteellisyyttä<sup>64</sup>. Riippumattomuusvaatimukset tulevat kyseeseen etenkin maallikoiden osallistuessa tarkastukseen. Usein on niin, että välillä osakkaat ovat hallituksessa, välillä tilintarkastajina<sup>65</sup>.

Merkittävä tilintarkastusta ohjaava käsite on hyvä tilintarkastustapa, joka on hyvään asianajotapaan ja hyvään kirjanpilotapaan rinnastettavaa tapaoikeutta. Velvoite noudattaa hyvää tilintarkastustapaa tulee tilintarkastuslaista (TTL 16 §). Tilintarkastajan tulisi toiminnassaan noudattaa sekä ammatillisesti, että eettisesti hyväksyttäviä periaatteita. Suomessa KHT-yhdistyksellä on erittäin keskeinen rooli hyvän tilintarkastustavan kehittämisessä. Yhdistyksen antamat suositukset perustuvat kansainvälisiin suosituksiin, joita on mukautettu ja täydennetty ottaen huomioon kansalliset erityispiirteet kuten tämän työn kannalta keskeisessä asemassa oleva hallinnon tarkastus<sup>66</sup>. Loppujen lopuksi hyvä tilintarkastustapa on laaja käsite, mutta se merkitsee ainakin huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksikäyttämistä tilintarkastuksessa<sup>67</sup>. Eräs määritelmä kuuluu: ”Hyvän tilintarkastustavan laajuisesti tarkastus on suoritettu silloin, kun tehtävänsä hallitseva tilintarkastaja itse on sitä mieltä, että yhtiön asiat ovat kunnossa eikä jää epäilystä, että jokin osa hallinnosta on jäänyt liian vähälle huomiolle.”<sup>68</sup>

Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastusta koskien on huomattava, että tämänhetkinen lainsäädäntö sallii vielä ns. maallikkotilintarkastajien käytön tietyn kokorajan alle jäävissä asunto-osakeyhtiöissä. Tätä mahdollisuutta käytetäänkin verrattain paljon ja erittäin yleistä on, että taloyhtiöön valitaan kaksi tilintarkastajaa, joista toinen on yhtiön osakas ja toinen on ulkopuolinen, usein auktorisoitu HTM- tai KHT-tilintarkastaja. Tietyin edellytyksin tätä voidaan pitää jopa ihanneratkaisuna asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksen suhteen.<sup>69</sup> Hallituksen esityksessä uudeksi tilintarkastuslaiksi<sup>70</sup> ehdotetaan mm. maallikkotilintarkastuksesta luopumista, sekä pienten yhtiöiden vapauttamista tilintarkastusvelvollisuudesta. Samalla on kuitenkin katsottu tarpeelliseksi miettiä muita valvontamuotoja.

<sup>64</sup> Ks. esim. Peltola 1992, s. 44. tai Etelämaa 2002, s. 16. Tilintarkastajan riippumattomuudesta ja esteellisyydestä ks. tarkemmin mm. AOYL 63 §, TTL 23 § ja 24 §, sekä HE 295/1993 s. 37.

<sup>65</sup> Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 334. On otettava huomioon, ettei omaa työtänsä voi tarkastaa tilintarkastajan ominaisuudessa.

<sup>66</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 14-15

<sup>67</sup> Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 339. Hyvän tilintarkastustavan lähteitä käsitellään hieman syvällisemmin mm. työssä: Koskinen 1999, s. 42 – 51.

<sup>68</sup> Peltola 1992, s. 48. Myös: Aho – Vänskä 1995, s. 81. Hyvä tilintarkastustapa kuvataan jatkuvasti kehittyvänä tapaoikeutena, jota ei ole laissa edes pyritty tarkasti määrittelemään.

<sup>69</sup> Ks. esim. Peltola 1992, s. 40. Samoin: Riistama 2000, s. 156. tai Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 334.

<sup>70</sup> Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi tilintarkastuslaiksi HE 194/2006 vp. Jäljempänä myös HE 194/2006.

On muistettava lisäksi, että vaikka laki ei edellyttäisikään tilintarkastajan valitsemista asunto-osakeyhtiöön, tulee tarkastaja usein valituksi yhtiöjärjestysmääräyksen, tai vähemmistöosakkaiden vaatimuksen johdosta. Seuraavassa kappaleessa perehdytään tilintarkastuksen sisältöön hallinnon tarkastuksen osalta.

### 3. HALLINNON TARKASTUS

#### 3.1. Lähtökohdat

Hallinnon tarkastus on Suomessa kansalliseen lakiin perustuva erityispiirre.<sup>71</sup> Tarkastuksen kohteena on yhtiön johdon toiminnan lainmukaisuus. Tilintarkastajan tulee tutkia, onko yhtiön johto toiminut lain säännöksiä, yhtiöjärjestyksen määräyksiä ja yhtiön elinten päätöksiä noudattaen, ja ettei pätemättömiä päätöksiä ole pantu täytäntöön<sup>72</sup>. Nykyhetken lainsäädännön mukaan hallinnon tarkastuksen tavoitteena on kerätä evidenssiä tilintarkastuslain (TTL 19 §) mukaista vastuuvapauslausumaa ja mahdollisten muistutusten antovelvollisuutta varten.<sup>73</sup> Tilintarkastajan kannalta selkeimpiä tarkastuskohteita ovat sellaiset asunto-osakeyhtiöt, joissa toimii ammattitaitoinen isännöitsijä ja jossa ei esiinny osakkaiden välisiä riitoja. Hallinnon tarkastus saattaa aiheuttaa tilintarkastajalle paljon työtä, jos asunto-osakeyhtiö on riitainen ja henkilövaihdoksia on paljon<sup>74</sup>.

Tilintarkastaja raportoi tarkastuksen tuloksista etenkin tilintarkastuskertomuksen avulla. Tilintarkastuslaissa määritellään kertomuksen pääpiirteittäinen sisältö. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto vastuuvapaudesta (TTL 19 §)<sup>75</sup>. Lisäksi säädetään:

”Jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on syyllistynyt tekkoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muuhun yhteisöä tai säätiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen vastaiseen toimintaan, tilintarkastajan tulee esittää siitä kertomuksessaan muistutus...” (TTL 19.2 §).

Vastuuvapautta koskevan lausuman sisältö määräytyy siis ensisijaisesti hallinnon tarkastuksen tulosten perusteella<sup>76</sup>. Tilintarkastaja lähtee siitä lähtökohdasta, että vastuuvapaus tulee esittää myönnettäväksi, ellei hän ole havainnut nimenomaisia perusteita epäavalle kannanotolle<sup>77</sup>. Toisaalta, KHT-yhdistyksen antamissa tilintarkastussuosituksissa todetaan, ettei tilintarkastajalta voida vaatia,

<sup>71</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 125

<sup>72</sup> HE 295/1993, s. 31. Ks. lisäksi KHT-yhdistys 2005, s. 143. Säännösten ja määräysten noudattamisen tarkastusta ei ole suoraan määrätty laissa. Hallinnon tarkastamisen lainsäädännöllisen perustan muodostaakin TTL 19 § 2 momentti, jossa säädetään muistutuksenantovelvollisuudesta. Ks. myös Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 505.

<sup>73</sup> HE 295/1993, s. 31.

<sup>74</sup> Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 341. Ks. myös Peltola 1992, s. 91: Isännöitsijän vaihdos on syytä huomioida aina.

<sup>75</sup> Muut lausumat koskevat mm. kirjanpidon lainmukaisuutta, tilinpäätöksen oikeellisuutta ja riittävyyttä sekä tuloksen käsittelyä. Ks. myös: Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 341: ”muistutukseen johtaa yleensä se, että hallituksen jäsen tai isännöitsijä on toiminut vastoin asunto-osakeyhtiölakia”. Ylipäättänsä tilintarkastajan roolista vastuuvapauslausuman yhteydessä on monenlaisia käsityksiä. Ks. esim. Peltola 1992, s. 53 ja Kinnunen-Mustonen 2001, s. 12.

<sup>76</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 143-144. Suositusten mukaan tilintarkastajan tulee valvoa vastuuvollisten toimintaa pelkäämään suhteessa yhtiölainsäädäntöön, yhtiöjärjestykseen ja muihin yhtiösopimuksiin ja – sääntöihin. Muiden säännösten noudattamisen valvonta tulee kyseeseen vain vahingonkorvausvastuun myötä. Myös: Aho – Vänskä 1995, s. 280.

<sup>77</sup> Ks. esim. Peltola, 1992 s. 59 ja Kinnunen-Mustonen 2001, s. 12

että hän olisi vastuukysymysten asiantuntija. Epäselvissä tapauksissa tilintarkastajan tuleekin noudata pidättäväisyyttä raportoinnin osalta.<sup>78</sup> Vastuuvapauden oikeudellinen merkitys on karkeasti ottaen se, että jos yhtiökokous myöntää hallitukselle tai oikeammin sen jäsenille vastuuvapauden, yhtiö ei voi enää toteuttaa mahdollista korvaussaatavaansa asianomaisia kohtaan siltä osin, kuin asianomaisen vahinkoa tuottanut käyttäytyminen yhtiölle aiheutettuine vahinkoineen on ollut yhtiökokouksen tiedossa<sup>79</sup>.

Heinäkuussa 2007 voimaan tulevaksi aiotun tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan ei enää olisi tarkoitus lausua vastuuvapaudesta. Käytännössä samat asiat säilyvät hallinnon tarkastuksen kohteena, raportointitapa vain muuttuu. Tilintarkastajan lausunnot eivät myöskään tähän mennessä ole sitoneet yhtiökokousta, vaan osakkeenomistajat harkitsevat itse, vahvistavatko he tilinpäätöksen, hyväksyvätkö tuloksen käsittelyn ja myöntävätkö he vastuuvapauden hallituksen jäsenille ja isännöitsijälle.<sup>80</sup>

Tilintarkastajan raportointi on muuttumassa myös muistutuksenantovelvollisuuden osalta. Vaikka tilintarkastaja ei enää tulevaisuudessa esitäkään kertomuksessaan muistutuksia vastuuvapauden moitittavasta toiminnasta, säilyy tarkastuksen asiasisältö ennallaan. Myös jatkossa valvonnan alaisena ovat vastuuvapauden lainmukainen toiminta sekä mahdolliset teot tai laiminlyönnit, jotka saattaisivat synnyttää vahingonkorvausvelvollisuuden yhtiötä kohtaan. Huomattavaa onkin, että tilintarkastus rajoittuu vain mahdolliseen yhteisöä kohtaan syntyvän vahingonkorvausvelvollisuuden arviointiin.<sup>81</sup> Se, että tilintarkastajan kannanotto koskee vain (asunto) osakeyhtiölain mukaan tilivelvollisten mahdollisesti yhtiölle aiheuttamaa vahinkoa, perustuu siihen, että vastuuvapautta koskevan lausunnon tarkoituksena on avustaa yhtiökokousta – ei siis kolmatta henkilöä – mahdollista vahingonkorvauskannetta koskevassa päätöksenteossa<sup>82</sup>. Tilintarkastajalla ei ole velvollisuutta muistutuksen tekemiseen kertomuksessa jos joku tilivelvollisiin kuulumaton, siis muu kuin hallituksen jäsen tai isännöitsijä, on toimenpiteistään tai laiminlyönneistään korvausvelvollinen. Sen sijaan

<sup>78</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 144

<sup>79</sup> AOYL 3.9 § ja VOYL 15:5. Pääsäännöstä on myös lukuisia poikkeuksia. Ks. esim. Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio 2003, s. 431-435. Ks. myös KKO 1978-II-56. Tästä korkeimman oikeuden ratkaisusta käy ilmi, että vastuuvapauden myöntäminen ei vapauta hallituksen jäseniä korvausvastuusta, jos vastuu perustuu osakkeenomistajaan välittömästi kohdanneeseen vahinkoon. Tilintarkastajien rooli voi olla merkittävä oikeiden tietojen antamisessa yhtiökokoukselle. Viime kädessä ratkaisu esim. siitä, onko yhtiökokouksella ollut riittävät tiedot vastuuvapautta myönnettäessä, on tuomioistuimella. Myös tapauksessa KKO:2001:111 käsitellään vastuuvapauden myöntämisen vaikutusta.

<sup>80</sup> AOYL 29.3 §. Ks. Myös Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio 2003, s. 432 ja Horsmanheimo – Steiner, 2002 s. 340. Vaikka tilintarkastajalta poistunee velvollisuus lausua nimenomaisesti käsitystään vastuuvapauden myöntämisestä, on vastuuvapauden myöntäminen jäänyt kuitenkin myös uudistuneeseen yhteisöainsäädäntöön.

<sup>81</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 144.

<sup>82</sup> Koskinen 1999, s. 278.

muistutuksen tässä tapauksessa saattaa aiheuttaa se, että hallitus tai isännöitsijä on laiminlyönyt oman valvontavelvollisuutensa<sup>83</sup>. Vahingonkorvausvelvollisuutta tulisi arvioida myös vähemmistönsuojan ja osakkaansuojan kannalta<sup>84</sup>.

Raportoidessaan tarkastuksen tuloksista, tilintarkastajan on muistettava, että hyvään tilintarkastustapaan kuuluu myös se, että vain olennaiset tapahtumat huomioidaan. Tilintarkastajan ei tule antaa muistutusta yhteisön tai säätiön kokoon tai vahingonkärsijän olosuhteisiin nähden vähäisten rikkomusten tai laiminlyöntien johdosta<sup>85</sup>. Tilintarkastajan ei myöskään tule pyrkiä käyttämään päätäntä-, käsky- tai ratkaisovaltaa. Tilintarkastajalla on oikeus ja velvollisuus ainoastaan raportoida tarkastuksen tulos<sup>86</sup>. On kuitenkin huomattava, että asunto-osakeyhtiö on toiminnallisesti melko suppea keskinäinen yhtiö, jonka tarkoituksena on toimia ensisijassa osakkaitensa edun puolesta. Näin ollen tilintarkastuskertomuksessa voidaan usein antaa sellaista informaatiota, jota liiketoimintaa harjoittavan osakeyhtiön kertomukseen ei aina voida sisällyttää. Lähtökohtaisesti mikäli kertomuksessa ei ole esitetty edellä selvitettyä koskevaa muistutusta, tulee tilintarkastuskertomukseen tutustuneen voida siis luottaa siihen, että säännöksiä ei ole rikottu.<sup>87</sup>

Mielestäni tässä tulevat hyvin esille asunto-osakeyhtiömuodon erityispiirteiden mukanaan tuomat erityisvaatimukset myös tilintarkastuksen osalta. Tilintarkastajalla on lähtökohtaisesti ulkopuolisista paras käsitys hallinnon toiminnasta. Mikäli hän ei pysty lausumaan mitään hallinnolle myönnettävästä vastuuvapaudesta, on ymmärrettävää että asunto-osakeyhtiön osakkaille jää hieman epävarma kuva tilintarkastuksen hyödyllisyydestä. Lisäksi joissakin tapauksissa tilintarkastuskertomus muodostaa lähes ainoan luotettavan tietolähteen arvioitaessa mahdollisuuksia esim. korvauskanteeseen yhtiön johtoa vastaan<sup>88</sup>. Koko hallinnon tarkastus on kuitenkin siis vain kansallinen erityispiirre ja KHT-yhdistyksen suositukset ymmärrettävästi pohjautuvat kansainvälisempään toimintaympäristöön.

Seuraavaksi on tarkoitus käydä läpi hieman tarkemmin asunto-osakeyhtiöiden vastuuvollisten vahingonkorvausvelvollisuuteen liittyviä seikkoja. Vaikka tilintarkastajalta ei voida odottaa asian-

---

<sup>83</sup> Peltola 1992, s. 57.

<sup>84</sup> KHT-yhdistys, 2005, s. 144.

<sup>85</sup> Ks. esim. Etelämaa 2002, s. 50; Peltola 1992, s. 48, sekä Kinnunen-Mustonen 2001, s. 12.

<sup>86</sup> Esim. Peltola 1992, s. 52-60.

<sup>87</sup> Peltola 1992, s. 56-57.

<sup>88</sup> Koskinen 1999 s. 278. Myös Peltola on sitä mieltä että tilintarkastajan käsitys vastuuvapauden myöntämisestä tai epäämisestä on lähtökohtaisesti merkittävä (Peltola 1992 s. 57).



tuntijuutta vahingonkorvauksiin liittyvissä asioissa, on hänen kuitenkin hallittava asiaan liittyvät pääperiaatteet sekä oikeusnormisto.

### 3.2. Johdon vahingonkorvausvastuu

AOYL 3 §:n nojalla asunto-osakeyhtiöihin noudatetaan tietyiltä osin myös vanhaa (nyttemmin jo kumottua) osakeyhtiölakia. Asunto-osakeyhtiöihin sovelletaan VOYL 15 luvun säännöksiä vahingonkorvausvelvollisuudesta siten, että toimitusjohtajaa koskevia säännöksiä sovelletaan isännöitsijään ja osakeyhtiölain vastaisesta menettelystä aiheutuva vastuu syntyy myös tämän lain vastaisesta menettelystä (AOYL 3 § 9 k.). Laissa säädetään:

”Perustaja, hallituksen jäsen, hallintoneuvoston jäsen ja toimitusjohtaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan tahallisesti tai tuottamuksesta aiheuttanut yhtiölle. Sama koskee vahinkoa, joka tätä lakia tai yhtiöjärjestystä rikkomalla on aiheutettu osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle” (VOYL 15:1 §).

Vaikka tilintarkastaja keskittyy nimenomaisesti vahingonkorvausvelvollisuuden arviointiin yhtiötä kohtaan, on huomattava että lain noudattamisen valvonta tulee tilintarkastajan tehtäväksi myös muistutuksenantovelvollisuuden kautta. Korvausvelvollisuus voi syntyä lain tai yhtiöjärjestyksen vastaisesta toiminnasta syntyneestä vahingosta<sup>89</sup>, sekä esim. yhtiökokouksen laittoman päätöksen täytäntöönpanosta. Tämän tutkielman kannalta olennainen seikka on tiedostaa, että korvausvelvollisuus voi syntyä myös osakkaiden yhdenvertaisuuden periaatetta ilmentävän yleislausekkeen vastaisen oikeustoimen tekemisestä.<sup>90</sup>

Hallituksen jäsenen menettely joka on häntä velvoittavien säännösten vastaista, on tavallisesti, joskaan ei aina, samalla osoitus siitä, että hän on tuottamuksellisesti syyllistynyt menettelyn seurauksena aiheutuneen vahingon syntymiseen<sup>91</sup>. Toisaalta huolimattomuuteen ei sinänsä kuulu lain tai yhtiöjärjestyksen vastainen toiminta, vaan vahingonkorvausvastuu voi syntyä myös muutoin<sup>92</sup>. Korvausvastuu syntyy lievästäkin tuottamuksesta, eivätkä taitamattomuus ja ymmärtämättömyys myöskään vapauta korvausvelvollisuudesta<sup>93</sup>. Yhteisöainsäädännöstä ei suoraan ole löydettävissä vastausta millaista huolellisuutta hallituksen jäseniltä edellytetään. Lähtökohtaisesti huolellisuuden mitapuuna on se, mitä vastaavassa asemassa olevalta henkilöltä voidaan objektiivisesti arvostellen

<sup>89</sup> KKO:2000:89, hallituksen jäsenen vahingonkorvausvastuu osakkeiden arvonmenetyksen johdosta.

<sup>90</sup> Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 91-93.

<sup>91</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 430.

<sup>92</sup> Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 92.

<sup>93</sup> Peltola 1992, s. 58

edellyttää, kun ajatellaan että henkilö toimii yhtiön edun mukaisesti. Käytännössä kyseisen mittapuun asettaa viime kädessä tuomioistuin tai muu korvausriidan ratkaisija.<sup>94</sup>

Osakeyhtiölain vahingonkorvaussäännökset koskevat ainoastaan hallituksen jäsenten ja isännöitsijän yhtiöoikeudellista vastuuta. Sen lisäksi taloyhtiön normaaliin toimintaan sisältyy myös muita vahingonkorvaustilanteita.<sup>95</sup> Vahingonkorvausvelvollisuuden yhtenä edellytyksenä on, että asianomainen on aiheuttanut vahingon hoitaessaan tehtävänsä hallituksen jäsenen tai isännöitsijän ominaisuudessa. Mikäli vahinko on aiheutettu muutoin kuin tuossa tehtävässä, esim. yhtiöön työsuhhteessa olevana talonmiehenä, noudatetaan yleisiä vahingonkorvausoikeudellisia periaatteita. Tehtäväpiirin rajat määräytyvät asunto-osakeyhtiölain, osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen sekä myös yhtiökokousten päätösten perusteella<sup>96</sup>. Vahingonkorvausvastuun syntyminen edellyttää lisäksi, että menettelyn ja vahingon välillä pystytään osoittamaan syy-yhteys<sup>97</sup>.

Korvausvastuun jakautumisesta voidaan lyhyesti todeta, että hallituksen mahdollinen korvausvelvollisuus ilmenee käytännössä joko tietoisena toimintana tai isännöitsijän tehtävien valvonnan laiminlyönnistä aiheutuneesta huolimattomuutena. Isännöitsijän kohdalla vastuu taas konkretisoituu lähinnä aktiivisena tekemisenä ja siitä aiheutuneesta huolimattomuudesta syntyneestä vahingosta. Tällöin isännöitsijä voidaan käytännössä varsin usein katsoa yksinäänkin vahingonkorvausvelvolliseksi syntyneistä vahingoista. Myös isännöitsijän vastuu edellyttää kuitenkin syy-yhteyttä menettelyn ja vahingon välillä.<sup>98</sup>

Oikeuskäytännössä vastuu on tullut kyseeseen mm. silloin, kun yhtiön hallitus laiminlyö velvollisuutensa hakea kiinteistölle lainhuutoa ja yhtiö joutuu maksamaan veronkorotusta<sup>99</sup>, tai kun hallitus päättää maksaa jollekin yhtiön varoista suorituksia, joiden maksaminen ei kuulu yhtiölle<sup>100</sup>. Vahingonkorvausvelvollisuus on syntynyt hallitukselle myös jos se on laiminlyönyt velvollisuutensa valvoa isännöitsijää<sup>101</sup>, sekä tapauksissa jossa hallitus on tehnyt sopimuksia henkilön kanssa, josta olisi

<sup>94</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 429. Myös tästä syystä tilintarkastaja on usein sellaisessa tilanteessa, että asianlaidan tulkinnanvaraisuudesta johtuen raportoinnissa on noudatettava pidättyväisyyttä.

<sup>95</sup> Oikeuskäytännössä tunnetaan jopa rikosoikeudelliseen vastuuseen johtaneita tapauksia. Näiden tapausten arviointi tässä yhteydessä ja etenkin tilintarkastajan kannalta ei ole kuitenkaan relevanttia.

<sup>96</sup> Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 92. Ks. myös Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 429.

<sup>97</sup> AOYL 3.9 § ja VOYL 15 L. Ks. tarkemmin esim. Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 430.

<sup>98</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 452.

<sup>99</sup> KKO:1994:61

<sup>100</sup> KKO:1991:122. Ks. myös Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 430. Lisäksi tapauksissa KKO: 1999:118; KKO 1999:86, sekä 1992:98 tuomittiin vastuvelvolliset vahingonkorvauksiin laittomasta yhtiön varojen käytöstä. Ainakin jälkimmäisessä tapauksessa tilintarkastajan olisi pitänyt antaa kertomuksessaan muistutus.

<sup>101</sup> KKO 1938-II-501 (tapausseoste). Hallitus tuomittiin vahingonkorvausvelvolliseksi, kun se ei ollut valvonut riittävästi isännöitsijää, joka oli tehnyt kavalluksia.

pitänyt tietää, ettei hän ole vakavarainen ja yhtiö kärsii tämän vuoksi luottotappioita.<sup>102</sup> Lisäksi korvausvelvollisuus on syntynyt siitä, että hallitus käyttää yhtiön varoja sellaisiin korjauksiin, joiden maksaminen olisi kuulunut osakkeenomistajille, hallitus valvoo riittämättömästi korjaustöitä jne.<sup>103</sup>

Tilintarkastajan vahingonkorvausoikeudelliseen vastuuseen ei ole tämän tutkimuksen puitteissa tarkoitus puuttua seikkaperäisesti, mutta joitakin näkökohtia voidaan ottaa esille. Arvioitaessa tilintarkastajan korvausvelvollisuuden edellytyksiä ovat vastuun perusteet, korvattavat vahingot ja syy-yhteyden vaatimus keskeisiä kysymyksiä. Tilintarkastajan aiheuttama vahinko on käytännössä aina puhtaasti taloudellista vahinkoa.<sup>104</sup> Tähän aiheeseen liittyvä erittäin mielenkiintoinen oikeustapaus on KKO:1997:188<sup>105</sup>.

### 3.3. Lain ja muiden sitovien sääntöjen noudattaminen

#### 3.3.1. Tärkeimmät säännökset

Ennen yksityiskohtaisen lainsäädännön tarkastelua on muistettava se tosiseikka, että johdon vastuulla on tarkastuskohteen toimiminen säännösten ja määräysten mukaisesti. Samaten näiden säännösten noudattamatta jättämisen ennaltaehkäisy on johdon vastuukenttään kuuluva. Tilintarkastajaa ei voida pitää vastuussa säännösten tai määräysten noudattamatta jättämisen ehkäisemisestä. Kokonaan toinen asia on, kuinka paljon vuosittainen tilintarkastus vaikuttaa jo luonteensa puolesta toiminnan lain- ja säännösten mukaisuuteen.<sup>106</sup>

Tilintarkastajan tulee pystyä tarkastamaan etenkin niiden säännösten ja määräysten noudattaminen, joiden noudattamatta jättämisellä olisi olennainen vaikutus tilinpäätökseen. Tiettyjen toimialojen

<sup>102</sup> KKO:1997:111. Kyseinen tapaus liittyy aiheeseen lähinnä vastuuvapauden myöntämisen vaikutusten ja huolellisuuden arvioinnin osalta.

<sup>103</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 430.

<sup>104</sup> Koskinen 1999, s. 309 – 311.

<sup>105</sup> Kyseisessä ennakkotapauksessa asunto-osakeyhtiön osakkaat olivat kärsineet vahinkoa, koska asunto-osakeyhtiön osakkeita oli markkinoitu velattomina kunnallistekniikan osalta. Todellisuudessa vesi- ja viemäri liittymämaksusta oli vain maksettu ensimmäinen erä kolmesta ja loput kaksi erää olisi pitänyt olla taloyhtiön tilinpäätöksessä velkana. Tilintarkastaja oli hyväksynyt maksutapahtuman tositteeksi pelkän muistiotositteen ja KKO:n mukaan tilintarkastaja oli menetellyt huolimattomasti, koska hän ei ollut vaatinut vesi- ja liittymismaksuista tarkempaa selvitystä. Tilintarkastaja veloitettiin yhteisvastuullisesti isännöitsijän ja hallitusten jäsenten kanssa korvaamaan syntyneen vahingon.

<sup>106</sup> Ks. KHT-yhdistys 2005, s. 125-126. Uskoisin, että tilintarkastuksella on oma roolinsa myös lakien noudattamatta jättämisen ennaltaehkäisyyn. Vaikka tilintarkastajalla ei olekaan minkäänlaista määräys-, tai tuomiovaltaa, on ymmärrettävää, että suurin osa henkilöistä pyrkii välttämään moitteet työstään.

erityispiirteiden johdosta myös muunlaiset säännökset voivat muodostua olennaisiksi, kuten esimerkiksi sellaiset, joiden laiminlyönti voisi vaarantaa toiminnan jatkumisen tai aiheuttaa vahingonkorvausvelvollisuuden yhtiötä kohtaan.<sup>107</sup> Tilintarkastuslaissa sanotaan selväsanaisesti myös se toiseikka, että tilintarkastajan tulee esittää muistutus kertomuksessaan, mikäli hän havaitsee vastuuvollisten syyllistyneen yhtiötä koskevan lain tai muiden sitovien sääntöjen vastaiseen toimintaan.<sup>108</sup> Jos toimielimet ovat rikkoneet muuta lainsäädäntöä vastaan, on tilintarkastajan reagoitava vain, jos kyseiset toimenpiteet aiheuttavat vahinkoa yhtiölle ja sitä kautta mahdollisen vahingonkorvausvelvollisuuden vastuuvollisille.<sup>109</sup>

Mikäli hallinnon tarkastustehtävää kuitenkin tulkittaisiin ensisijaisesti hallituksen esityksen pohjalta, sisältyisi tilintarkastajan tehtävään hyvin lukuisten säännösten noudattamisen valvontaa<sup>110</sup>. Vähäiset ja etenkin tahattomat rikkeet pyritään luonnollisesti korjaamaan jo ennen lopullista tilinpäätöstä.

Yhteenvedona tarkastukseen liittyvästä lainsäädännöstä voidaan todeta, että lainmukaisuustarkastus kohdistuu vastuuvollisten toimintaan etenkin asunto-osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen suhteen. Asunto-osakeyhtiölain noudattamisvelvollisuus tuo mukanaan sitten mm. osakeyhtiölain, (AOYL 3 §), tilintarkastuslain, (AOYL 63 §) ja kirjanpitolain, (AOYL 69 §) noudattamisvelvollisuuden. Seuraavaksi tarkastellaan kokoavasti yhteisölainsäädännön säännöksiä, jotka yleisimmin ovat esillä tilintarkastuksen yhteydessä ja joiden noudattamista tilintarkastajan tulee valvoa.

### 3.3.2. Yhteisölainsäädäntö

Lainsäädännön noudattamisen tarkastuksessa hallinnon tarkastuksen kohteet voidaan jakaa kahteen ryhmään: yhteisölain yleisten ja erityisten säännösten noudattamisen tarkastukseen. Yleisillä säännöksillä tarkoitetaan lain peruseriaatteita, jotka ovat koko ajan taustalla yhteisön jatkuvassa toiminnassa. Paras esimerkki tässä yhteydessä on johdon yleinen huolellisuusvelvoite. Hallinnon tarkastuksessa johdon yleisen huolellisuusvelvollisuuden täyttäminen on tärkeimpiä tarkastuskohteita.

<sup>107</sup> KHT-yhdistys 2005, s.124-128.

<sup>108</sup> TTL 19.2 § ja KHT-yhdistys 2005, s. 131-132.

<sup>109</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 144. Myös Aho – Vänskä 1995, s. 280.

<sup>110</sup> HE 295/1993, s. 31. Hallituksen esityksessä todetaan mm. että ”tyhjentävää luetteloa säännöksistä ja määräyksistä, joiden noudattamista tilintarkastajan tulisi laatia, ei voida laatia”. Ks. Koskinen 1999, s. 281. Kirjoittajan mielestä tällainen tulkinta johtaisi siihen, että tilintarkastaja olisi jonkinlainen ”yleisvalvoja” eikä tällainen tulkinta tilintarkastajan toimesta voi olla oikea.

ta<sup>111</sup>. Erityisillä säännöksillä taas tarkoitetaan hallintoelinten velvollisuuksia, jotka laissa on mainittu. Yhteisölaissa on säädetty huomattava määrä nimenomaisia toimia vastuuvollisille toimielimille. Näiden säännösten noudattamisen tarkastus on myös osa hallinnon tarkastusta.<sup>112</sup> Asunto-osakeyhtiöiden ollessa kyseessä on ensisijainen toimintaa ohjaava ja myös tilintarkastuksen näkökulmasta relevantein säädös asunto-osakeyhtiölaki.

Asunto-osakeyhtiölain ensimmäisessä luvussa on tilintarkastajan kannalta merkittävä etenkin AOYL 3 §, jossa säädetään mitä osakeyhtiölain säännöksiä sovelletaan myös asunto-osakeyhtiöihin. Laissa osakeyhtiölain voimaantulon (21.7.2006/625) säädetään, että asunto-osakeyhtiöihin sovelletaan vanhan, nyt jo kumotun osakeyhtiölain säännöksiä. VOYL:n säännöksiä sovelletaan esimerkiksi jo aiemmin käsiteltyyn vastuuvollisten vahingonkorvausvelvollisuuteen (AOYL 3.9 §), sekä osakepääoman muutoksiin (AOYL 3.3 §). Osakepääoman muutoksilla, etenkin osakepääoman korotuksilla tässä tapauksessa, voi olla vaikutusta osakkaiden yhdenvertaiseen kohteluun.

AOYL 11 ja 12 §:ssä säädetään osakkeiden lunastamisesta<sup>113</sup>. Pääpiirteissään menettely on samanlaista kuin tavallistenkin osakeyhtiöiden kohdalla, mutta myös eroja löytyy<sup>114</sup>. Osakelunastukseen liittyvät asiat ovat luonnollisesti ensiarvoisen tärkeitä osakkaiden yhdenvertaisen kohtelun kannalta<sup>115</sup>. Tilintarkastajan tehtävä on varmistaa, että lunastusasioissa on noudatettu lain ja yhtiöjärjestyksen määräyksiä.<sup>116</sup> Yhtiöjärjestyksestä tulisi selvittää mm. kenellä on oikeus lunastukseen ja kuinka lunastushinta määräytyy (AOYL 11 §). Tässäkin tapauksessa tilintarkastajan mahdollisuudet rajoittuvat asioiden tarkastamiseen niiltä osin, kuin ne on kirjattu toimielinten pöytäkirjoihin<sup>117</sup>.

<sup>111</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 144-145.

<sup>112</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 144-145.

<sup>113</sup> Mielenkiintoinen osakkeiden lunastamista koskeva tapaus on KKO:2004:91. Siinä käsitellään lunastustilannetta, jossa avioparista vain toinen on entuudestaan yhtiön osakkeenomistaja ja lunastusoikeus on arvalla myönnetty kokonaan toiselle henkilölle. Korkeimman oikeuden perustelujen mukaan määräosan lunastaminen olisi johtanut kohtuuttomaan tilanteeseen ja lunastuksen olisi pitänyt koskea huoneiston hallintaan oikeuttavia osakkeita kokonaisuudessaan.

<sup>114</sup> Saarnilehto 2003, s. 109. Keskeisin ero yhtiömuotojen välisessä lunastusmenettelyssä lienee se, että asunto-osakeyhtiöissä lunastukseen oikeutettujen piiriä ei voida määrätä niin laajaksi, kuin tavallisessa osakeyhtiössä.

<sup>115</sup> Ks. KKO:1999:42. Tässä oikeustapauksessa asunto-osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen ennen AOYL:n voimaantuloa otettua lunastuslauseketta muutettiin oikeustoimilain kohtuuttomuutta koskevan pykälän (OikTL 36 §) nojalla. Korkein oikeus katsoi, että osakkeiden luovutettavuus on keskeinen osakeyhtiöoikeudellinen periaate. Vaikka lunastuslausekkeella saadaankin rajoittaa sitä piiriä, joka voi olla luovutuksensaajana, voivat lunastuslausekkeen ehdot äärimmillään jopa rajoittaa osakkeenomistajan mahdollisuutta luopua vastikkeellisesti omaisuudestaan.

<sup>116</sup> Ks. Peltola 1992, s. 69 ja Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 347.

<sup>117</sup> AOYL 11.1 §: Lunastusvaatimus on esitettävä yhtiön hallitukselle. Yhtiöjärjestyksestä tulee ilmetä myös se, miten hallituksen on tiedotettava lunastukseen oikeutetuille osakkaille osakkeen siirtymisestä uudelle osakkaalle. Mielestäni tämä menettelyvaihe on tärkeä osakkaiden yhdenvertaisuuden kannalta. Tilintarkastajan on joissakin tapauksissa melko vaikeaa todeta menettelyn yhtiöjärjestyksen mukaisuus, sillä kaikkea hallituksen ja osakkaiden välistä informaation kulkua ei luonnollisestikaan pöytäkirjata. Tilintarkastajan velvollisuus on kuitenkin arvioida pelkästään lunastusmenettelyn oikeellisuutta sen pohjalta, mitä yhtiöjärjestyksestä ja toisaalta hallituksen pöytäkirjoista ilmenee.

Hallituksen on myös laadittava osakeluettelo ja pidettävä sitä ajan tasalla (AOYL 21 ja 22 §). Käytännössä tehtävä on usein siirretty isännöitsijälle. Hallituksen tulee kuitenkin valvoa osakerekisterin pitämistä ja siten rekisterimerkinnät tulee ainakin kerran tilikaudessa merkitä hallituksen pöytäkirjaan.<sup>118</sup> Tilintarkastajan on pyrittävä varmistumaan siitä, että hallitus on tältä osin täyttänyt tehtävänsä ja lisäksi on tarkastettava, että omistajanvaihdosten yhteydessä uusi omistaja on maksanut varainsiirtoveron ennen merkinnän tekemistä osakeluetteloon<sup>119</sup>.

Yhtiön johtoon liittyvistä säännöksistä tilintarkastajan on ensinnäkin tarpeellista tietää vastuuvollisten olennaiset tehtävät. Esimerkiksi valintaan ja jäsenten lukumäärään liittyvät säännökset tulee tarkastaa ottaen huomioon lain lisäksi myös mahdolliset yhtiöjärjestysmääräykset. AOYL 54 §:ssä säädetään hallituksen ja isännöitsijän toimivallasta. Eräs hallituksen tärkeimpiä tehtäviä on huolehtia siitä, että kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Isännöitsijä taas huolehtii siitä, että kirjanpito on lainmukainen ja varainhoito on luotettavalla tavalla järjestetty (AOYL 54 §). Hoitaessaan yhtiön hallintoa yhdessä isännöitsijän kanssa hallituksen tulee ottaa huomioon yhtiökokouspäätökset ja yleensäkin asunto-osakeyhtiön toiminnan laatu ja laajuus. Hallitus ja isännöitsijä voivat ryhtyä epätavallisiin tai laajakantoisiin toimenpiteisiin vain mikäli yhtiökokous on niin päättänyt tai päätöksen odottamisesta aiheutuisi yhtiölle olennaista haittaa (AOYL 54.2 §). Tilintarkastuksessa on varmistettava se, etteivät hallitus ja isännöitsijä ole ylittäneet toimivaltaansa ja siten mahdollisesti joutuneet vahingonkorvausvastuuseen yhtiötä kohtaan<sup>120</sup>.

Asunto-osakeyhtiölaissa on säädetty yksityiskohtaisesti esimerkiksi huoneistoissa suoritettavista muutostöistä, kunnossapitovastuusta ja yleisestä vastuun jakautumista osakkaiden ja yhtiön kesken. Näihin asioihin ei käsittääkseni tilintarkastajalta voida edellyttää perehtymistä muutoin kuin päätösten teon lainmukaisuuden kautta. Sen sijaan kahdeksannessa luvussa säänneltyä huoneiston haltuunottoa käsitellään myöhemmässä kappaleessa.

Yhdeksännessä luvussa on vielä säännöksiä mm. asunto-osakeyhtiörikoksesta (AOYL 88 – 89 §). Tilintarkastuksessa on todettava, että rikokseksi tai rikkomukseksi määriteltyjä asioita ei ole rikottu

---

<sup>118</sup> Esim. Peltola 1992, s. 71. Ks. myös Alanen – Vuorenlusta 2007. Ajantasaisen osakeluettelon merkitys tulee esille myös siinä, että osakkeen siirtyessä uudelle omistajalle, tämä on vastuussa yhtiövastikkeen maksamisesta omistusoikeuden siirtymisestä lähtien. Lisäksi osakkeen uusi omistaja on edellisen omistajan ohella vastuussa edellisen omistajan laiminlyönnistä yhtiövastikkeesta kolmelta kuukaudelta ennen omistusoikeuden siirtymistä uudelle omistajalle (AOYL 6 §).

<sup>119</sup> Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 348

<sup>120</sup> Peltola 1992, s. 74.

tai laiminlyöty<sup>121</sup>. Jossakin määrin tilintarkastajan olisi hyvä tuntea myös asunto-osakeyhtiöasetus (17.5.1991/811). Siinä annetaan yksityiskohtaiset määräykset isännöitsijätodistuksen sisällöstä, jonka oikeellisuus pitäisi ainakin lähtökohtaisesti myös todeta.<sup>122</sup>

### 3.3.3. Kirjanpito ja tilinpäätös

Tilinpäätös laaditaan pääasiallisesti kirjanpitolain säännösten mukaisesti (AOYL 69 §). Hallituksen ja isännöitsijän tulee laatia tilinpäätös, jonka he päiväävät ja allekirjoittavat (KPL 3 L 7 §). Käytännössä kirjanpidon hoidossa käytetään usein tilitoimistoa apuna, mutta tehtävien eteenpäin siirto ei poista isännöitsijälle kuuluvaa vastuuta.<sup>123</sup> Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastajien kannalta tärkeitä seikkoja ovat yleisten kirjanpito- ja tilinpäätösvelvollisuuksien täyttämisen lisäksi mm. talousarvio, vastikelaskelmat sekä toimintakertomus. Etenkin viimeksi mainittu muodostaa tärkeän osan asunto-osakeyhtiöiden tilinpäätöksestä. Kirjanpitoon ja tilinpäätökseen liittyviin seikkoihin ei ole tarkoitus puuttua syvällisesti tässä työssä, mutta näitä em. erityiskohteita käsitellään kuitenkin yleisellä tasolla jäljempänä.

Merkittävässä asemassa asunto-osakeyhtiön taloudenhoitoa on talousarvio. Talousarviosta päätetään yhtiökokouksessa (AOYL 29 §), mutta käytännössä sen laatii isännöitsijä. Talousarvion laadinta onkin eräs isännöintitoimen vuoden tärkeimmistä tehtävistä. Siinä suunnitellaan koko seuraavan toimintavuoden talous ja toiminnot ja se on perustana yhtiöjärjestyksen edellyttämälle vastikemääritykselle. Näin ollen talousarvion tekemiseen on kiinnitettävä erityisen suurta huomiota.

Tilintarkastuksessa on syytä käydä talousarvio läpi ja todeta, että talousarvio on periaatteeltaan oikea sekä etenkin kulut ovat sopimusten mukaiset ja oikeat. Vaikka tilintarkastajan tehtävä ei olekaan toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arvioiminen, on suotavaa, että tilintarkastajat muodostavat käsityksensä kiinteistön ylläpito- ja kuluista.<sup>124</sup> Sen sijaan tilintarkastajan ei ole syytä pyrkiä vaikuttamaan talousarvion sisältöön, eikä sen pohjalta määritettävään vastikkeen suuruuteen.<sup>125</sup> Talousarvio antaa menojen tarkastelulle kuitenkin hyvän perustan. Yhtiön toimielimillä on, mikäli toiminta pystytään riittävästi perustelemaan tai mikäli poikkeama kuuluu hallituksen ja isännöitsijän

---

<sup>121</sup> Peltola 1992, s. 78.

<sup>122</sup> Peltola 1992, s. 79.

<sup>123</sup> Kinnunen – Mustonen 2001, s. 11.

<sup>124</sup> Riistama 2000, s. 156.

<sup>125</sup> Peltola 1992, s. 162

toimivaltaan, oikeus poiketa talousarviosta, mutta pääsääntöisesti talousarviota on noudatettava.<sup>126</sup> Talousarvion laatiminen liittyy myös selkeästi osakkaiden yhdenvertaiseen kohteluun. Tässä yhteydessä tilintarkastajan ammattitaidolla on suuri merkitys lukujen luotettavuuteen.

Asunto-osakeyhtiössä tulee antaa toimintakertomuksessa selvitys vastikkeiden käytöstä (AOYL 72 §).<sup>127</sup> Tavanomaisesti tämä selvitys laaditaan laskelman muotoon, joka esitetään toimintakertomuksen liitteenä. Kyseinen laskelma on asunto-osakeyhtiöissä keskeisiä tarkastuksen kohteita.<sup>128</sup> Lainaosuuslaskelman on ehdottomasti oltava oikein. Siinä tapahtuvien virheiden korjaaminen jälkikäteen, välillä tapahtuneiden osakekauppojen jälkeen, on usein vaikeaa ja suuritöistä. Se saattaa helposti johtaa myös vahingonkorvausvastuuseen<sup>129</sup>.

Vastikelaskelmien laadinnalla on erityistä merkitystä osakkaiden yhdenvertaisuuden toteutumisen kannalta. Yhtiöissä joudutaan ajoittain teettämään suuria korjaustöitä sekä rahoitusjärjestelyitä näiden korjausten rahoittamiseksi. Osakkaat ovat vastuussa näiden kulujen kattamisesta ja käytännössä tämä tapahtuu yhtiöjärjestyksestä määräytyin perustein lasketuilla vastikemaksuilla. Usein ainoa keino yhdenvertaisen kohtelun varmistamiseksi ovat jälkikäteen tapahtuvat vastikelaskelmat.<sup>130</sup> Laskelmalla erotetaan varojen käyttö hoito-, rahoitus- ja erityisvastikkeiden osalta. Tavanomaista on, että kiinteistöyhtiössä peritään useita eri vastikkeita eri käyttötarkoituksiin. Laskelmien avulla voidaan osoittaa, että vastikkeet on käytetty nimenomaisesti siihen tarkoitukseen, jota varten vastike on peritty.<sup>131</sup> Taloyhtiöissä on usein vastikeperinnän osalta sellainen tilanne, että kaikki osakkaat maksavat hoitovastiketta, mutta vain osa osakkaista maksaa myös pääomavastiketta. Tällöin on tärkeä pystyä pitämään hoitovastike- ja pääomavastikerahat erillään toisistaan. Osakkaiden yhdenvertaisuus edellyttää, että kukin osakas maksaa vain hänelle kuuluvan osuuden yhtiön kuluista<sup>132</sup> Varsi-

<sup>126</sup> Ks. esim. Etelämaa 2002, s. 39.

<sup>127</sup> AOYL:n mukaan tieto on annettava, mikäli vastike voidaan periä eri tarkoituksiin eri perustein. Kyseinen lainkohta tarkoittaa lisätiedonantovelvoitetta vastikeperinnän toteutumisesta, mikäli taloyhtiössä peritään myös muita vastikkeita kuin yhtä yhtiövastiketta. Kyseinen säännös on taloyhtiöitä koskevassa lainsäädännössä ainoa kohta, jossa viitataan, tosin epäsuorasti, jälkilaskennan järjestämiseen (ks. Etelämaa 2005, s. 17). Käytännössä selvitys vastikkeiden perinnästä annetaan käsittääkseni lähes aina myös silloin, kun taloyhtiössä on peritty tilikauden aikana vain ns. normaalia hoitovastiketta.

<sup>128</sup> Etelämaa 2002, s. 37.

<sup>129</sup> Peltola 1992, s. 49. Ks. myös Alanen – Vuorenalusta 2007, s. 95: ”...Lainaosuuksien oikeellisuudesta vastaavat isännöitsijä, hallitus ja tilintarkastaja...”.

<sup>130</sup> Etelämaa 2005, s. 5.

<sup>131</sup> Ks. tarkemmin Etelämaa 2002, s. 44.

<sup>132</sup> Etelämaa 2005, s. 17.



naisen merkityksensä jälkilaskenta saavuttaakin, kun yhtiössä peritään useampaa kuin yhtä vastiketta. Kyse on siis eräänlaisista rahoituslaskelmista.<sup>133</sup>

Asunto-osakeyhtiön toimintakertomuksen tarkoitus on antaa yleiskuva yhtiöstä sekä ilmaista ne lakisääteiset seikat, jotka toimintakertomuksen sisällöltä vaaditaan.<sup>134</sup> Yleiskuvan antamiseksi yhtiöstä toimintakertomus sisältää siis myös paljon vapaaehtoista, ei lakisääteistä tietoa. Tällaisia vapaaehtoisia tietoja ovat mm. kiinteistön perustiedot, kulutustiedot, haltuun otetut huoneistot, osakesiirrot, vastikelaskelmat, jne. Lakisääteisten vaatimusten lisäksi toimintakertomuksen laadinnassa tulee ottaa huomioon hyvän kirjanpitolain noudattamisvelvoite, kirjanpitolain erityinen velvoite oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta, sekä mm. hyvän isännöintitavan asettamat vaatimukset<sup>135</sup>.

Yleisesti ottaen voidaan todeta, että asunto-osakeyhtiöiden kirjanpito ja tilinpäätös poikkeavat tietyiltä osin merkittävästi liikeyritysten vastaavista. Osakkaina on pääsääntöisesti taloushallinnon suhteen maallikoita ja tilinpäätös onkin asunto-osakeyhtiöiden osalta usein informatiivisempi kuin liikeyrityksillä. Etenkin toimintakertomus on merkittävässä asemassa informaation antajana. Myös selkeitä käytännön eroja on muiden yhtiömuotojen tilinpäätökseen nähden. Esimerkkeinä voidaan mainita mm. tuloslaskelman ja taseen esittämistavat, käyttöomaisuuden arvostamis- ja jaksottamissäännöt sekä asuintalovaraus.<sup>136</sup> Lisäksi kokonaan omana tutkielman aiheena voisi olla asunto-osakeyhtiöiden kirjanpidollinen käsittely erilaisten rahastointien suhteen. Tässä yhteydessä ei niihin kuitenkaan ole tarkoitus puuttua. Tilintarkastajalta vaaditaankin tässä suhteessa erityisosaamista, jotta hän pystyy suorittamaan asunto-osakeyhtiön tarkastuksen riittävän ammattitaitoisesti. Osa auktorisoiduista tilintarkastajista on myös erikoistunut nimenomaisesti taloyhtiöiden tilintarkastukseen<sup>137</sup>.

<sup>133</sup> Etelämaa 2005, s. 15. Erona liikeyritysten rahoituslaskelmiin on se, että liikeyritysten rahoituslaskelmat laaditaan maksuperusteisesti, kun taas asunto-osakeyhtiöiden jälkilaskelmat laaditaan suoriteperustetta noudattaen. Näin tulee menetellä sen vuoksi, että tilikauden tuottoa ovat ne vastikkeet, jotka tilikaudelta on asianmukaisin yhtiökokouspäätöksin päätetty periä. Merkitystä ei ole kirjanpidollisessa mielessä vastikkeiden tosiasiallisella maksulla.

<sup>134</sup> Toimintakertomuksen vähimmäisisällöstä säädetään mm: KPL:ssa, KPA:ssa, sekä yhteisölaainsäädännössä.

<sup>135</sup> Etelämaa 2002, s. 36-37.

<sup>136</sup> Kiinteistön hallintaan perustuvan toiminnan tuloslaskelma laaditaan KPA 1 L 4 §:n mukaisesti. Poikkeuksena tilanne, jossa asunto-osakeyhtiön tuloslaskelman ja taseen luvut ylittävät KPL 3 L 9 §:ssä säädetyt rajat. Ks. myös: Leppiniemi – Kykkänen – Toiviainen 2003, s. 72. Poistojen osalta taas asunto-osakeyhtiölle on annettu tietynlainen vapaus poistaa pysyvien vastaavien hankintameno niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa (KPL 5 L 12 §). Käytännössä asunto-osakeyhtiöissä tehdäänkin poistoja vain verotuksellisista syistä, jos on tarvetta saada tilikauden tulos pienemmäksi. Asuintalovarauksesta säädetään laissa asuintalovarauksesta verotuksessa 28.11.1986/846. Tiivistettynä kyse on vapaaehtoisesta varauksesta, joka tehdään asuinrakennuksen pinta-alan perusteella ja joka on käytettävä 10 vuoden kuluttua sen verovuoden päättymisestä, jolta toimitetusta verotuksessa asuintalovaraus on vähennetty (AsuintalovarausL 1 ja 4 §). Ks. myös KILA 12.4.2005, s. 20.

<sup>137</sup> Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 335.

### 3.3.4. Yhtiöjärjestys ja muut säännöt

Jokaisella asunto-osakeyhtiöllä tulee olla yhtiöjärjestys. Asunto-osakeyhtiölaissa säädetään yhtiöjärjestyksen vähimmäisisällöstä (AOYL 8 §)<sup>138</sup>. Sen lisäksi yhtiöjärjestykseen voidaan vapaaehtoisesti ottaa lisämääräyksiä, kunhan ne eivät ole sisällöltään asunto-osakeyhtiölain taikka muun pakottavan säännöksen tai viranomaisen päätöksen vastaisia.<sup>139</sup> Ennen kuin yhtiö merkitään kaupparekisteriin, rekisteriviranomainen tarkastaa, että yhtiöjärjestykseen on otettu kaikki ns. pakolliset määräykset ja että yhtiöjärjestyksen mikään määräys ei ole vastoin lain pakottavia säännöksiä. Rekisteriviranomaisen käsitys yhtiöjärjestyksen lainmukaisuudesta ei kuitenkaan ole pätevä osoitus siitä, että yhtiöjärjestys on kaikilta osin kunnossa. Yhtiön toimitukset vastaavat itse siitä, että lainvastaisia määräyksiä ei noudateta. Tarvittaessa tuomioistuin arvioi itsenäisesti määräysten lainmukaisuuden.<sup>140</sup>

Yhtiöjärjestyksen oikeudellisesta luonteesta on keskusteltu paljon. Yhtenä näkökantana on esitetty, että kyseessä ei olisi lainkaan sopimus, vaan yhtiön sisäiseen norminmuodostukseen perustuva normi. Mikäli yhtiöjärjestystä kuitenkin pidettäisiin sopimuksena, on olennaista pohtia missä suhteessa yhtiö ja osakkeenomistaja ovat keskenään. Mikäli kyse on liiketoiminnasta, sijoitustoiminnasta tai muusta voiton tavoittelusta, voidaan olettaa, että sopimuksen sovittelukynnys olisi melko korkea. Monessa tilanteessa osakeyhtiön yhtiöjärjestys on varmaan rinnastettavissa tällaisiin sopimuksiin. Asunto-osakeyhtiön ollessa kyseessä ei tilanne ole välttämättä niin yksinkertainen. Vaikka asunto-osakeyhtiöiden osakkeita voidaankin käyttää myös sijoitusinstrumentteina, niitä käytetään myös jokapäiväiseen elämiseen liittyvinä asuntoina.<sup>141</sup>

Yhtiön hallintoelimet ja tilintarkastajat ovat velvollisia tuntemaan yhtiöjärjestyksen sisällön. Yhtiöjärjestys sitoo yhtiön kaikkia osakkeenomistajia sellaisenaan riippumatta osakkaaksi tulon ajankohdasta.<sup>142</sup> Yhtiöjärjestyksen muuttaminen edellyttää aina yhtiökokouksessa määräenemmistö päätöstä

<sup>138</sup> Asunto-osakeyhtiöiden yhtiöjärjestyksille asetetaan huomattavasti laajemmat vähimmäisvaatimukset kuin tavallisten osakeyhtiöiden yhtiöjärjestyksille. Tämän hetkessä AOYL 8 §:ssä on peräti kolmentoista kohdan luettelo asioista, jotka on mainittava asunto-osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä.

<sup>139</sup> Tarkemmin ks. esim. Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 137–141. Ks. myös Alanen – Vuorenlusta 2007, s. 70. Yleisiä vapaaehtoisia säännöksiä ovat mm. osakkeiden lunastuslauseke, toiminimen kirjoitusoikeudet, isännöitsijää ja tämän valintaa koskevat määräykset jne.

<sup>140</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 124–125. Myös Riistama 2000, s. 147.

<sup>141</sup> Savela 2001, s. 6-7.

<sup>142</sup> Esim. Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 13. ja Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 125. Ks. myös KKO:2005:65.

ja joissakin tilanteissa vaaditaan jopa kaikkien osakkeenomistajien suostumus<sup>143</sup>. Kaiken kaikkiaan yhtiöjärjestyksen muuttamisen katsotaan vaikuttavan niin olennaisesti osakkeenomistajien oikeuksiin, että siitä on annettu erityisiä säännöksiä.<sup>144</sup> Tilintarkastajan on aina tarkastuksen alkuvaiheessa tutustuttava huolellisesti yhtiöjärjestykseen, sillä se sisältää paljon informaatiota jota tilintarkastaja tarvitsee työssään. Esimerkkinä voidaan mainita osakepääomaan liittyvät tiedot ja huoneistonselitykset kuten pinta-alat ja käyttötarkoitukset. Yhtiöjärjestys sisältää myös tarkemmat määräykset siitä, kuinka yhtiövastikkeen suuruus määräytyy ja kuinka vastike maksetaan. Se sisältää myös varsinaisessa yhtiökokouksessa käsiteltävät asiat, sekä mahdollisesti määräyksen, että tilikaudessa on pidettävä useampi kuin yksi yhtiökokous. Yhtiöjärjestyksessä voi olla myös lakeja täydentäviä määräyksiä esim. hallituksen jäsenten lukumäärästä, tilintarkastajista jne.<sup>145</sup> Kaiken kaikkiaan yhtiöjärjestys ohjaa erittäin merkittävällä tavalla yhtiön toimintaa.

Oikeuskäytännössä esiintyy paljon tapauksia, jotka liittyvät yhtiöjärjestyksessä määriteltyyn huoneiston käyttötarkoitukseen. Eräs mielenkiintoinen tapaus on korkeimman oikeuden ennakkopäätös vuodelta 1998. Tässä tapauksessa huoneiston käyttötarkoitus oli yhtiöjärjestyksen mukaan liikehuoneisto ja se oli aikanaan suunniteltu kahvilakäyttöön. Huoneistoon oli myös asennettu hieman tehokkaampi ilmanvaihtojärjestelmä kuin talon muihin huoneistoihin. Huoneistoa oli sittemmin käytetty mm. konttorina ja vaate liikkeenä, kunnes se vuokrattiin kommandiittiyhtiölle, joka käynnisti siinä ravintolatoiminnan. Huoneiston uudesta käytöstä oli aiheutunut melu- ja tupakansavuhaittoja yhtiön muille asukkaille ja asunto-osakeyhtiö vaati osakkeenomistajaa kustantamaan huoneistoon tarvittavat äänieristykset ja ilmanvaihdon parannukset. Korkeimman oikeuden enemmistön perusteluista ilmenevillä syillä asunto-osakeyhtiö oli kuitenkin vastuussa siitä, että huoneiston ilmanvaihto on yhtiöjärjestyksen ja rakennusluvan edellyttämässä kunnossa.<sup>146</sup> Tilintarkastajan on

<sup>143</sup> AOYL 40 – 43 §. Ks. myös: Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 13 ja Alanen – Vuorenalusta 2007, s. 73. Yhtiöjärjestyksen muuttamisesta päättäneen yhtiökokouksen päätös on pääsääntöisesti pätevä, mikäli vähintään kaksi kolmasosaa annetuista äänistä ja kokouksessa edustetuista äänistä ovat sitä kannattaneet. Lisäksi vaaditaan suostumus niiltä osakkailta, joiden osakkeita muutos välittömästi koskee, mikäli päätöksen kohteena on: osakkeiden tuottama oikeus hallita huoneistoa, huoneiston käyttötarkoituksen muutos, lunastuslausekkeeseen liittyvät asiat, tai osakkaiden maksuvelvollisuuden muutos yhtiötä kohtaan, mikäli kyse ei ole normaalista vastikeperusteisesta maksusta.

<sup>144</sup> Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio 2003, s. 142.

<sup>145</sup> Ks. myös KHT-yhdistys 2006: ”Osana hallinnon tarkastusta on yhtiöjärjestyksen tai vastaavien määräysten noudattamisen valvonta. Esimerkkeinä tarkastuskohteista ovat toiminta toimialapykälän puitteissa ja mahdollisten, lainsäädäntöä pitemmälle menevien päätöksenteon rajoitusten noudattaminen”. Asunto-osakeyhtiöiden kohdalla ei yleensä ole epäselvyyttä siitä, minkälaista toimintaa yhtiö voi harjoittaa ja mikä taas olisi sen toimialaan kuulumatonta. Sen sijaan merkittäviä muita sääntöjä sisältyy asunto-osakeyhtiöiden yhtiöjärjestyksiin. Tämä on eräs tärkeimmistä seikoista tulevien lakimuutosten jälkeen. Yhtiöjärjestysmääräykset ovat keskeisessä osassa kun ajatellaan vähemmistön oikeutta vaatia tilintarkastaja yhtiöön, jossa ei lakisäätteistä tilintarkastajapakkoa olisi.

<sup>146</sup> KKO:1998:105. Tuomio annettiin äänestyksen jälkeen ja loppuperusteluista ilmenee kuinka erimielisiä oikeusneuvokset asiasta olivat. Myös tapauksessa KKO:2005:96 käsitellään ravintolatoimintaa asunto-osakeyhtiön liikehuoneistossa. Oikeusneuvos Tulokas ihmettelee rakennuslupaviranomaisten merkittävää roolia huoneistojen käyttötarkoitusta pohdittaessa. Asunto-osakeyhtiön toiminnan pääasiallisena tarkoituksena on palvella osakkeenomistajien asumistarvetta

myös pyrittävä varmistumaan siitä, että huoneistoja käytetään yhtiöjärjestyksessä määrättyihin tarkoituksiin, mutta tämänkaltaisen oikeusriitojen syntymiseen tai arvioimiseen ei tilintarkastuksessa ymmärrettävistä syistä voi yleensä ottaa kantaa.

### 3.4. Toimielinten päätökset

#### 3.4.1. Yhtiökokouksen päätökset

Myös yhtiökokouksen toiminta ja päätöksenteko on tilintarkastuksen kohteena. Tarkastuksessa todetaan tällöin mm. se, että säännösten ja määräysten mukaiset asiat on asianmukaisesti käsitelty. Työ suoritetaan lähinnä pöytäkirja-aineiston pohjalta<sup>147</sup>. Tarkastettavaksi tulee asunto-osakeyhtiöissä myös AOYL 46 §:n mukainen yleislauseke, jossa kielletään tekemästä yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista päätöstä.<sup>148</sup> Yhtiökokouksessa tehdyillä päätöksillä on suuri merkitys tämän tutkielman kannalta keskeiseen yhdenvertaisuusperiaatteen.

Yhtiökokouksen päätökseksi tulee lähtökohtaisesti se, jota yli puolet annetuista äänistä on kannattanut. Tätä enemmistövaatimusta voidaan tiukentaa yhtiöjärjestysmääräyksellä (AOYL 38 §). Osakkaiden yhdenvertaisuuteen liittyen erittäin tärkeä pykälä on AOYL 39 §, jossa säädetään yhtiövastikeperusteesta poikkeamisesta. Jos yhtiön kustannuksella päätetään suorittaa korjaus tai uudistus, josta kunkin huoneiston osalta saatava hyöty ja kustannukset ovat yhtä suuret, voidaan yhtiökokouksen päätöksellä päättää, että kunkin osakeryhmän omistaja maksaa toimenpiteen johdosta yhtiövastiketta yhtä paljon sen sijaan, että vastikkeet määräytyisivät esim. huoneistojen pinta-alojen tai osakkeiden lukumäärien mukaan (AOYL 39 §). Tämä edellä mainittu, sekä monet muut tilanteet<sup>149</sup>, vaativat kuitenkin suuremman enemmistön päätöksen taakse, kuin tavalliset yhtiökokouksen päätämät asiat.

Tarkastus aloitetaan perehtymällä yhtiökokouksen pöytäkirjaan ja siellä tehtyihin päätöksiin. Yhtiökokouksen muotoseikkojen ohella on tutkittava päätösten yhtiöjärjestyksen mukaisuus ja lailli-

---

ja voisi kuvitella, että tähän tarkoitukseen konkreettisesti liittyvät asiat olisivat ennen kaikkea myös yhtiön osakkaiden päätettävissä.

<sup>147</sup> HE 295/1993 s. 31. Ks. myös Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 510.; Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 342 ja Terho 2000, s. 177.

<sup>148</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 145.

<sup>149</sup> Esimerkkejä erityisistä enemmistövaatimuksista ovat mm. yhtiöjärjestyksen muuttaminen (AOYL 40 §) ja yhtiövastikkeen määräytymisperusteen muuttaminen (AOYL 42 §).

suus<sup>150</sup>. Tilintarkastajan on tarkastettava mm. onko merkittävimmistä hankkeista päätetty oikeassa muodossa, onko enemmistö ollut riittävä ja kustannustenjakopäätös lain mukainen<sup>151</sup>. Lisäksi joissakin tapauksissa voivat myös esteellisyssäännökset tulla huomioitaviksi<sup>152</sup>. Myös yhtiökokouskutsun lainmukaisuuteen (AOYL 32 ja 33 §) tulee kiinnittää huomiota.<sup>153</sup>

Yhtiökokouksen toimivaltaa rajoittaa siis omalta osaltaan AOYL 46 §:n säännös, eli ns. yleislauseke. Yleissäännöksen vastaisia voivat olla periaatteessa lähes mitkä tahansa yhtiökokouksen päätökset, kuten yhtiöjärjestyksen muuttamista tarkoittava päätös, yhtiön purkamispäätös, osakepääoman korottamispäätös<sup>154</sup> jne. Käytännössä yleissääntöön voidaan turvautua useimmiten kysymyksen ollessa rahasta arvioitavista eduista. Tällaisia etuja voisivat olla esim. yhtiön omaisuuden tai sen käytön lahjaluontoinen luovuttaminen, omaisuuden hankkiminen yhtiölle selvästi ylihintaan, korjaustöiden kohdistuminen vain osaan rakennuksen huoneistoista tai yhtiön saatavien luopuminen.<sup>155</sup> Osakkaiden yhdenvertaisuutta voidaan loukata myös osakkeenomistajille annettavien oikeuksien tai velvollisuuksien epätasaisesta jakautumisen muodossa<sup>156</sup>. Joissakin harvinaisissa tapauksissa on katsottu mahdolliseksi myös yhtiökokouksen päätöksen sovittelu oikeustoimilain 36 §:n mukaan kohtuuttomuuteen vedoten. Yhdenvertaisuusperiaate tulee kuitenkin sovellettavaksi ensisijaisesti ja yleensä sovitteluun on tämän jälkeen varsin vähän mahdollisuuksia<sup>157</sup>.

<sup>150</sup> Yhtiökokousmenettelystä säädetään AOYL 3 luvussa. Peltola 1992, s. 81: Tärkeimpien asioiden tulee näkyä itse pöytäkirjasta, ei siis esim. liitteestä. Yhtiökokouspöytäkirjan tulee myös valmistua ajoissa ja olla osakkaiden nähtävissä tietyn ajan.

<sup>151</sup> Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 343. Kirjoittavat mainitsevat kuitenkin, että tilintarkastajan tehtävänä ei ole valvoa yhtiökokouksen toiminnan lainmukaisuutta, vaan isännöitsijän ja hallituksen jäsenten toiminnan lainmukaisuutta. Mielestäni osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatteen johdosta tarkastus ulottuu myös yhtiökokouksen päätöksiin. Viimeistään asia konkretisoituu silloin, jos yhdenvertaisuutta loukkaavia päätöksiä pannaan täytäntöön.

<sup>152</sup> Peltola 1992, s. 72 tai Kinnunen-Mustonen 2001, s. 18-19. Päätöksenteosta etenkin: AOYL 38 §.

<sup>153</sup> Yhtiökokouksen päätös on mitätön, mikäli kokouskutsusta voimassa olevia säännöksiä on olennaisesti rikottu (AOYL 48.1 §).

<sup>154</sup> Ks. esim. KKO:1991:46.

<sup>155</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 374.

<sup>156</sup> Ks. KKO:1998:61. Tapauksessa on kyse yhtiökokouksen päätöksestä, jolla piha-alueiden hallintaoikeuksia oli jaettu yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisesti. Korkein oikeus julisti yhtiökokouksen tekemän päätöksen tietyiltä osin pätemättömäksi.

<sup>157</sup> Ks. Savela 2001, 23.

### 3.4.2. Hallituksen tekemät päätökset ja sopimukset

Hallituksen ja isännöitsijän tekemien päätösten osalta tilintarkastajan on tutustuttava näihin päätöksiin sen toteamiseksi, että lain edellyttämät päätökset on tehty ja mahdollisia yhtiökokouksen antamia ohjeita on noudatettu. Lähtökohtaisesti on juuri hallituksen tehtävä valvoa, ettei yhtiökokouksen oikeudellisesti pätemättömiä päätöksiä panna täytäntöön<sup>158</sup>. Myös isännöitsijällä on vastaava velvollisuus, mutta hänen asemansa on tässä suhteessa toissijainen<sup>159</sup>. Mikäli hallitus tai isännöitsijä panee toimeen lain tai yhtiöjärjestyksen vastaisen päätöksen, voi siitä syntyä vahingonkorvausvelvollisuus.<sup>160</sup>

Hallituksen kokousten pöytäkirjojen osalta on tarkastettava luonnollisesti myös yksilöivät tiedot, hallituksen kokouksen päätösvaltaisuus sekä pöytäkirjan liitteet ja allekirjoitukset<sup>161</sup>. Hallituksen pöytäkirjaan päätökset tulee kirjata mahdollisimman yksityiskohtaisesti ja selkeästi siten, että niistä kolmaskin osapuoli yksiselitteisesti voi jälkeinpäin todeta, mitä on tarkoitettu. Käytännössä on jopa oikeusriidoissa jouduttu toteamaan, että joko yhtiökokouksen tai hallituksen kokouksen päätökset on kirjoitettu niin epämääräisesti, ettei voida tietää, mitä niissä on tarkoitettu<sup>162</sup>.

Päätöksenteon syntymisen muotoseikkoja löytyy AOYL 56 – 58 §:stä. Tilintarkastajan kannalta merkittävä on etenkin 58 §, jossa säädetään hallituksen jäsenen ja isännöitsijän esteellisyydestä. Tilintarkastuksessa on tähän jääviyteen kiinnitettävä erityistä huomiota. Hallituksen jäsen ja isännöitsijä on esteellinen ottamaan osaa asian käsittelyyn, joka koskee sopimusta hänen ja yhtiön välillä, tai sopimusta yhtiön ja kolmannen välillä, jos siitä on hänelle olennaista etua ja tämä etu voi olla ristiriidassa yhtiön edun kanssa. Mm. korjausten ja peruskorjausten osalta on varmistettava, ettei hallituksen jäsen tai isännöitsijä ole osakkaana sopimuspuolena olevassa yhtiössä. Jos tällainen tilanne syntyy, ei se sinällään ole kielletty, mutta päätöksentekoon ei tällainen henkilö saa osallistua. Sopimuksen sisältö, tarjoukset ja muut ehdot tulee tällaisessa tilanteessa tarkastaa erityisen huolellisesti.<sup>163</sup>

<sup>158</sup> AOYL 61 §: ”Hallituksen jäsen, isännöitsijä tai muu 59 §:ssä tarkoitettu yhtiön edustaja ei saa noudattaa yhtiökokouksen, hallituksen tai isännöitsijän päätöstä, joka on tämän lain tai yhtiöjärjestyksen vastaisena pätemätön”.

<sup>159</sup> AOYL 54 §. Ks. myös: Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 425.

<sup>160</sup> Peltola 1992, s. 75

<sup>161</sup> Peltola 1992, s. 81-84. Muotoseikkoihin kuuluvat mm. juokseva numerointi, allekirjoitukset sekä tarvittavat liitteet.

<sup>162</sup> Peltola 1992, s. 82.

<sup>163</sup> Peltola 1992, s. 75.

Hallinnon hoidossa olennaista on yhtiön omaisuuden huolellinen hoito. Eräs merkittävä hallinnon tehtävä on huolehtia asianmukaisista vakuutus sopimuksista. Vakuutusten osalta tilintarkastuksessa tulee varmistua siitä, että yhtiön omaisuus on asianmukaisesti vakuutettu ja aiheutuneiden vahinkojen osalta on haettu korvaukset vakuutusyhtiöltä<sup>164</sup>. Muiden sopimusten osalta tulee tilintarkastuksessa todeta, että ne ovat syntyneet oikeassa järjestyksessä ja hallitus on perustanut päätöksensä oikeisiin asioihin. Tämän lisäksi tulee valvoa että pysyväissopimukset, keskeisimpänä isännöitsijäsopimus, ovat ajan tasalla ja että niihin tulevat muutokset ovat sopimuksen mukaisia, asianmukaisesti yhtiölle tiedotettuja ja tarvittavilta osin kirjattu hallituksen pöytäkirjoihin<sup>165</sup>.

Hankinta- ja ostosopimusten osalta on tarkistettava, että hankinnat ovat talousarvioon perustuvia, eli sellaisia, jotka hallitus ja yhtiökokous ovat tarkoittaneet suoritettavaksi. Hankintojen osalta työnjako yhtiökokouksen ja hallituksen kesken rajautuu normaalisti siten, että hankinnat sisällytetään talousarvioehdotukseen ja samalla kun yhtiökokous hyväksyy talousarvioehdotuksen, se hyväksyy myös talousarvion perusteet ja siihen sisältyvät hankinnat. Hankintojen täytäntöönpano on hallituksen ja isännöitsijän tehtävä.<sup>166</sup> Tehtyjen hankintojen ja sopimusten osalta tilintarkastajan tulee varmistaa se, että kaikissa tapauksissa on menetelty yhtiölle edullisimmalla tavalla. Tilintarkastajan tulee myös pyrkiä varmistumaan siitä, ettei työn teettäjällä ole tekijään nähden taloudellisia intressejä.<sup>167</sup>

---

<sup>164</sup> Etelämaa 2002, s. 33; Terho 2000, s. 177; Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 342 ja Peltola 1992 s. 89.

<sup>165</sup> Peltola 1992, s. 89.

<sup>166</sup> Peltola 1992, s.85. Hallituksen tehtävistä korjaus- ja perusparannushankintojen yhteydessä ks. myös Kinnunen – Mustonen 2001, s. 12.

<sup>167</sup> Peltola 1992, s. 86: ”...Tällaiset yhteydet eivät yleensä näy asiakirjoista, vaan on tilintarkastajan asiana muuten selvittää kyseiset kytkennät...” Mielestäni tämä väittäjä on hieman kyseenalainen. Tilintarkastajan tarkastusvelvollisuus kuitenkin rajoittuu yhtiön kirjanpito- ja hallintoasiakirjoihin. Mikäli tarjoukset yms. muutoseikat ovat asianmukaisia, en usko tilintarkastajan tehtävänä olevan tutkia urakoitsijoiden taustatietoja sen syvällisemmin. Selkeisiin oman edun tavoittelutapauksiin on totta kai puututtava. Tällöin kyseessä olisi AOYL 60 §:n mukainen kielletty toimenpide tai 61 §:ssä säädetyn pätemättömän päätöksen toimeenpano. Ks. esim. Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 342. Ks. myös Terho 2000, s. 178.

### 3.5. Erityistilanteita

#### 3.5.1. Huoneiston haltuunotto

Yksi kriittinen kohta tilintarkastustyössä hallinnon tarkastuksen osana on tarkastaa huoneistojen haltuunotto yhtiössä. Yhtiökokous voi laissa määrätyin edellytyksin päättää, että osakkeenomistajan hallinnassa oleva huoneisto otetaan tietyksi ajaksi yhtiön hallintaan:

”Yhtiökokous voi päättää, että osakkeenomistajan hallinnassa oleva huoneisto on enintään kolmen vuoden ajaksi otettava yhtiön hallintaan, jos:

- 1) osakkeenomistaja ei maksa erääntynyttä yhtiövastiketta;
- 2) huoneistoa hoidetaan niin huonosti, että yhtiölle tai toiselle osakkeenomistajalle aiheutuu siitä haittaa;
- 3) huoneistoa käytetään oleellisesti muuhun tarkoitukseen kuin mihin se on aiottu tai muuten yhtiöjärjestyksen vastaisesti;
- 4) huoneistossa vietetään häiritsevää elämää; tai
- 5) osakkeenomistaja tai muu huoneistossa asuva ei noudata, mitä järjestyksen säilymiseksi yhtiön tiloissa on tarpeen.

Huoneistoa ei saa ottaa yhtiön hallintaan, jos rikkomuksella on vain vähäinen merkitys. Päätöksessä on mainittava hallintaan ottamisen peruste, kestoajaksi ja kohteena olevat tilat.” (AOYL 81 §)<sup>168</sup>

Tilintarkastuksessa on todettava, että haltuunottoon on ryhdytty viivytyksettä ja että menettely on ollut lainmukainen.<sup>169</sup> Myös haltuunoton jälkeistä aikaa on säädelty tarkasti. Huoneisto olisi vuokrattava viipymättä sen jälkeen kun hallintaanottaminen on saanut lainvoiman. Huoneiston vuokralainen maksaa vuokran yhtiölle, joka sitten tilittää sen osakkeenomistajalle, kunhan vuokratulosta on vähennetty ensin ennen hallintaanottoa kertyneet vastikerästit ja vuokrauksen ajalta kertyvät vastikkeet. Vuokratulo ei siis ole yhtiön vaan osakkeenomistajan tuloa (AOYL 85 §).<sup>170</sup>

Tarkastelun perustana on yhtäältä hallituksen jäsenten ja isännöitsijän huolellisuusvelvoite ja toisaalta yhtiökokouksen päätöksen laillisuus. Hallitus ei voi tehdä päätöstä huoneiston haltuunotosta<sup>171</sup>. Tilintarkastajan tulee tarkastella huoneiston hallintaan ottoa myös siitä näkökulmasta onko siihen ryhdytty yhtiölle muutoin aiheutuvien menetysten minimoimiseksi<sup>172</sup>. Yleislausekkeen vastaiseksi yhtiökokouksen päätös voi osoittautua lähinnä siinä mielessä, että yhtiökokous ei päättää

<sup>168</sup> Korkeimman oikeuden ennakkopäätöksessä 1994:38 on käsitelty huoneiston haltuunottoa siitä syystä, että vastikkeiden maksu on laiminlyöty.

<sup>169</sup> Peltola 1992, s. 77; Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 346 ja Etelämaa 2002, s. 45-46.

<sup>170</sup> Ks. myös Etelämaa 2002, s. 45-46. Samoin: KILA 12.4.2005, s. 15.

<sup>171</sup> Kyläkallio – Iiro – Kyläkallio 2003, s. 754. Ks. myös KKO:2005:21; Kyse oli huoneiston käytöstä toiseen tarkoitukseen, mitä yhtiöjärjestyksessä määrättiin. Toimivalta on yhtiökokouksella. Sillä, oliko yhtiön hallitus menetellyt asianmukaisesti neuvotteluissa osakkaan kanssa, ei ollut huoneiston haltuun ottamisen kannalta merkitystä.

<sup>172</sup> Etelämaa 2002, s. 45.



huoneiston haltuunottoa, vaikka tähän pätevät edellytykset olisikin. Sen osoittaminen, että jollekin osakkaalle on annettu epäoikeutettua etua, lienee kuitenkin käytännössä vaikeaa.<sup>173</sup> Päätöksen tarkoituksenmukaisuuteen ei tilintarkastajan luonnollisesti oleteta ottavan kantaa. Mikäli ajatellaan tilannetta, jossa jonkin osakkeenomistajan tai joidenkin osakkeenomistajien vastikerästeihin ei otettaisi kantaa hallituksen kannalta, rikkoisi tämä luonnollisesti sekä hallituksen huolellisen ja asianmukaisen asioiden hoidon sääntöä ja lisäksi yleislausekkeen vastaisesti yhdenvertaisuusperiaatetta.

Huoneiston hallintaanotto on sellainen olennainen tapahtuma, josta yhtiön on toimintakertomukseensa annettava selvitys, samoin kuin siihen liittyvistä muista olennaisista seikoista kuten saamisten määrästä.<sup>174</sup>

### 3.5.2. Osakepääoman korotus

Osakepääoman korottaminen on asunto-osakeyhtiöissä huomattavasti harvinaisempi tapahtuma kuin tavallisissa osakeyhtiöissä. Useimmiten siihen ei ole mitään tarvetta, mutta toisinaan tälle toimenpiteelle on kuitenkin olemassa rationaaliset perusteet.<sup>175</sup> Osakepääoman alentaminen on vielä harvinaisempaa, eikä sitä ole tarkoitus käsitellä tässä työssä lainkaan. Osakepääoman korottaminen saattaa olla joidenkin osakkeenomistajien erityisessä intressissä silloin, kun yhtiön hallinnassa on esim. käyttämättömiä ullakko- tai varastotiloja, jotka olisi mahdollista liittää heidän osakashallinnassaan oleviin huoneistoihin. Osakepääomaa on korotettava myös silloin, kun yhtiö haluaa luovuttaa välittömässä hallinnassaan olevan huoneiston hallintaoikeuden osakashallintaan.<sup>176</sup>

Osakepääoman osalta tilintarkastajan tehtävä on tarkastaa, että osakepääoman muutoksissa on noudatettu voimassa olevia säännöksiä. Tämän hetkisen lainsäädännön mukaan asunto-osakeyhtiön osakepääoman korottamisessa ja alentamisessa noudatetaan VOYL 4 ja 6 luvun säännöksiä (AOYL 3.2 § ja 3.4 §). Osakepääoman korottamisesta eräissä erityistapauksissa säädetään myös AOYL 14

---

<sup>173</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 757.

<sup>174</sup> KILA 12.4.2005, s. 15.

<sup>175</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 252.

<sup>176</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 253.

§:ssä<sup>177</sup>. Myös selvitystilaan asettamisessa ja sulautumisessa noudatetaan VOYL säännöksiä (AOYL 3.7 §)<sup>178</sup>.

Osakepääoman korottamisesta päätetään yhtiökokouksessa määräenemmistöpäätöksellä. Yleensä kyse on samanlaisesta päätöksestä kuin muutenkin yhtiöjärjestystä muutettaessa. Se, kuinka ja missä järjestyksessä uudet osakkeet voidaan merkitä, on hieman ongelmallista. Tavallisten osakeyhtiöiden osakkeenomistajien etuoikeus uusiin osakkeisiin osakkaiden omistussuhteen mukaisesti ei välttämättä toimi samalla tavalla asunto-osakeyhtiöiden kohdalla. Käytännössä osakkeenomistajilla ei ole lainkaan merkintäetuoikeutta<sup>179</sup>. Tästä oikeudesta voi tosin yhtiökokous päättää tai antaa merkintäetuoikeudesta päättämisen hallitukselle (AOYL 14 §). Mitään erityistä päätöksentekojärjestystä ei tältä osin ole säädetty, mutta merkintäetuoikeuden antamiseen vaikuttavat kuitenkin asunto-osakeyhtiölain yleissäännökset yhdenvertaisuusperiaatteesta.

Asunto-osakeyhtiössä osakepääomaan ja osakkeisiin liittyvät tarkastustoimenpiteet ovat tärkeitä. Osakkeita ja osakepääomaa koskevat tiedot löytyvät pääasiassa asunto-osakeyhtiöiden yhtiöjärjestyksistä. Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa, että yhtiöjärjestys on asianmukainen ja että yhtiöjärjestyksen muutokset on merkitty kaupparekisteriin. Lisäksi tilintarkastajan tehtävänä on antaa kaupparekisteriä varten todistus osakepääoman maksusta<sup>180</sup>.

---

<sup>177</sup> ”Jos yhtiö korottaa osakepääomaansa siten, että merkittäväksi annettavat osakkeet tuottavat hallinto-oikeuden yhtiön välittömässä hallinnassa olevaan huoneistoon tai rakennettavaan uuteen huoneistoon, korottamista koskevassa päätöksessä on mainittava:

- 1) kunkin edellä sanotun huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden lukumäärä, joka on määriteltävä samoilla perusteilla kuin yhtiön muiden huoneistojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden määrä; ja
- 2) osakkeesta maksettava määrä ja peruste, jonka mukaan osakkeet annetaan silloin, kun useampi haluaa merkitä samat osakkeet, jollei näistä seikoista päättämistä anneta hallituksen tehtäväksi.

Korottamispäätöksen yhteydessä on yhtiöjärjestystä muutettava siten, että siitä käyvät ilmi 1 momentissa tarkoitettujen huoneistojen osalta 8 §:n 6 ja 7 kohdassa mainitut seikat.”

<sup>178</sup> Ks. Etelämaa 2002, s. 47: Asunto-osakeyhtiön hallituksella ei ole velvollisuutta asettaa yhtiötä OYL 13 luvun 2 §:n mukaiseen selvitystilaan eikä samassa lainkohdassa olevia vaatimuksia osakepääoman tallella olosta pidetä selvitystilaan asettamisen edellytyksenä. Maksukyvyttömäksi tullut asunto-osakeyhtiö on kuitenkin asetettava konkurssiin.

<sup>179</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 256. Merkintäetuoikeuden aiemmin omistettujen osakkeiden suhteessa estää jo usein yksistään se, että uudet osakeryhmät ovat jakamattomia.

<sup>180</sup> Horsmanheimo – Steiner 2002, s. 347-348. ja Etelämaa 2002, s. 46-47. Osakepääoman maksu voidaan rekisteröidä kaupparekisteriin, kun osakkeista maksettava määrä on kokonaisuudessaan yhtiön omistuksessa ja hallinnassa eli käytännössä yhtiön pankkitilillä ja yhtiön käytettävissä. Ks. myös KILA 12.4.2005, s. 21.

### 3.5.3. Erityinen tarkastus

Tilintarkastuslakiin ei sisälly säännöksiä erityisen tarkastuksen toimittamisesta. Asiasta on kuitenkin säädetty asunto-osakeyhtiölaissa. Osakkeenomistaja voi vaatia erityisen tarkastuksen tekemistä yhtiön hallinnosta ja kirjanpidosta tietyltä päättyneeltä ajanjaksolta<sup>181</sup>. Tarkastus voi kohdistua myös tiettyihin toimenpiteisiin ja seikkoihin (AOYL 68 §). Käytännössä taloyhtiöissä erityinen tarkastus on suoritettu mm. suurten korjaushankkeiden kustannusten selvittämiseksi. Erityisen tarkastuksen suorittajan ei tarvitse olla auktorisoitu tilintarkastaja, vaikka yleensä tällainen valitaan<sup>182</sup>.

Erityistä tarkastusta koskeva ehdotus on tehtävä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai siinä yhtiökokouksessa, jossa asia on kokouskutsun mukaan käsiteltävä<sup>183</sup>. Tarkastuksen suorittajaan sovelletaan asunto-osakeyhtiölain säännöksiä tilintarkastajasta. Merkittävänä poikkeuksena on kuitenkin se, että yhtiökokous ei voi erottaa tarkastajaa toimestaan (AOYL 68 §). Kun erityisen tarkastuksen tehnyt henkilö on suorittanut tehtävänsä, hänen on annettava lausunto tarkastuksesta yhtiökokoukselle. Lausunnosta tulee käydä esille tarkastuksen kohde sekä tarkastuksen perusteella tehdyt johtopäätökset.<sup>184</sup>

Erityisen tarkastuksen käyttötarkoituksen on katsottu palvelevan vähemmistön oikeuksia tapauksissa, joissa esiintyy tai epäillään esiintyvän väärinkäytöksiä tai vähemmistöön kohdistuvaa syrjintää. Se on osakkeenomistajien poikkeuksellinen tiedonsaantikeino, jonka avulla heillä on tai voi olla mahdollista tietoa sellaisista yhtiön ja heidän oikeusasemaansa vaikuttavista seikoista, jotka eivät ole tulleet ilmi tilinpäätöksestä ja tilintarkastuskertomuksesta<sup>185</sup>.

Erityisellä tarkastuksella on yleensä suurin merkitys yhtiöissä, joissa enemmistön muodostamat osakkeenomistajat ovat totutusti pyrkineet hallitsemaan yhtiötä ja pitämään vähemmistön ehdokkaat hallituksen ulkopuolella. Yleensä tällaisissa tapauksissa enemmistö ei ole myöskään valinnut tilintarkastajiksi vähemmistön ehdottamia tai hyväksymiä henkilöitä. Erityisen tarkastuksen toimitta-

<sup>181</sup> Ks. myös Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio 2003, s. 518. Ajanjakso, jolta tarkastusta pyydetään, voi olla muu kuin yksi tai useampi tilikausi, mutta se voi olla myös osa kuluneesta tilikaudesta. Tulevaisuutta varten sen sijaan ei voi tarkastusta pyytää.

<sup>182</sup> Etelämaa 2005, s. 22.

<sup>183</sup> Ks. AOYL 68 §: Ehdotukselle vaadittava kannatus on joko a) yksi kymmenesosa kaikista osakkeista, tai b) yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista. Hakemus erityisen tarkastuksen tekemisestä on tehtävä kuukauden kuluttua yhtiökokouksesta. Hakemus tehdään lääninhallitukselle.

<sup>184</sup> Etelämaa 2002, s. 22-23.

<sup>185</sup> Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio 2003, s. 516-517.

mista ei voida suoraan rinnastaa varsinaiseen tilintarkastukseen.<sup>186</sup> Erityisen tarkastuksen on sanottu olevan jopa vahingonkorvauskannetta valmisteleva toimenpide<sup>187</sup>.

Erityinen tarkastus on eräs voimakas vähemmistönsuojakeino asunto-osakeyhtiöissäkin. Periaatteessa tarkastuksen toimittamiseen pitäisi olla painavia syitä, mutta käytännössä osakkeenomistajilta ei voitane edellyttää kovin seikkaperäistä näyttöä, sillä vasta tarkastuksen tapahduttua voidaan tietää, ovatko esitetyt väitteet paikkansapitäviä vai eivät<sup>188</sup>. Vaikka erityinen tarkastus liittyy suoranaisesti osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatteeseen, on huomattava, että kyse on yleensä seikoista, joita ei ole tavanomaisessa tilintarkastuksessa tullut ilmi. Näin ollen tilintarkastajakin tulee pääsääntöisesti tietoiseksi näistä asioista vasta, kun hän on oman työnsä suorittanut.

### 3.5.4. Suuret hankkeet

Asunto-osakeyhtiöiden teettämät remontit ja korjaustyöt voivat aiheuttaa tilintarkastajalle paljon työtä. Remontteihin ja korjauksiin liittyy usein suuria varallisuusarvoja ja niissä on mahdollisuus erimielisyyksien syntyyn. Osakkaiden tiedontarve on suuri, sillä osakkaat joutuvat rahoittamaan ne vastikkeiden muodossa. Tilintarkastaja ei vastaa remonttien ja korjausten teknisestä toteutuksesta, vaan hän tarkastaa vain onko hallituksen ja isännöitsijän toimet asianmukaisia remonttien suunnittelun, tarjousten pyytämisen ja kustannus seurannan suhteen.

Osakkaiden kannalta on tärkeää tietää, mikä yhtiön korjaushankehistoria on ja minkälaisia suuria hankkeita on tulevaisuudessa odotettavissa. Tilintarkastajalta ei luonnollisesti voi vaatia mitään erityistä teknistä osaamista, mutta sen sijaan tilintarkastaja voi pyrkiä muodostamaan yleiskäsityksen kiinteistön hoidosta ja isännöitsijän ammattitaidosta. Mikäli tilintarkastajan käsityksen mukaan kiinteistön hoitotoimenpiteitä laiminlyödään, olisi tästä syytä informoida yhtiötä. Tärkeiden korjaushankkeiden laiminlyöminen voi johtaa kiinteistön arvon alenemiseen ja tulevaisuudessa lisääntyviin korjauskustannuksiin.<sup>189</sup>

<sup>186</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 516-517.

<sup>187</sup> Norri – Palsala 1998, s. 210.

<sup>188</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 519. Toisaalta hanke voi aiheuttaa yhtiölle verrattain suuria kustannuksia, joten tässä mielessä on kaikkien osakkaiden edun mukaista, että aivan vähämerkityksellisissä asioissa ei tarkastusta suoriteta.

<sup>189</sup> Peltola 1992, s. 33. Omasta mielestäni tilintarkastajan on melko vaikeata täyttää Peltolan kuvaamaa informointitehtävää. Ensinnäkin tilintarkastaja on lainmukaisuustarkastaja ja ennen kaikkea taloushallinnon ja yhteisöoikeusalan asiantuntija. Asunto-osakeyhtiöiden kiinteistöhoitoon liittyvät ongelmat eivät voi olla tilintarkastajalla siinä määrin hallussa, että hän voisi alkaa neuvomaan osakkaita tai ammatti-isännöitsijää näissä asioissa. Lisäksi kyse on monesti

Olellaisten perusparannushankkeiden taustalla on aina tarvittavalla ääntenemmistöllä tehty yhtiökokouspäätös. Käytännön yhteydenotot urakan tekijöiden kanssa suorittaa kuitenkin yleensä hallitus ja isännöitsijä. Aivan erityistä huomiota on kiinnitettävä suurten korjaustoimenpiteiden teettämiseen ja niistä tehtäviin pöytäkirjamerkintöihin. Suurten urakoitten osalta on kirjattava päätös siitä, keneltä urakkatarjoukset tullaan pyytämään, menettely urakkatarjousten vastaanoton, avaamisen ja vertailujen osalta sekä päätös. Jos päätös kohdistuu muuhun kuin halvimman tarjouksen tekijään, on siitä oltava yksityiskohtaiset perustelut hallituksen kokouksen pöytäkirjassa. Halvin tarjous ei aina suinkaan ole yhtiölle edullisin, mutta tähän poikkeamaan on oltava riittävän hyviä perusteita tai hallitus saattaa joutua taloudelliseen vastuuseen siitä, ettei ole menetelty yhtiölle edullisimmalla tavalla.<sup>190</sup> Osakkaiden yhdenvertaisuuden kannalta on päätöksenteon lainmukaisuuden lisäksi tärkeätä pystyä seuraamaan projektin etenemistä ja maksamista osakkailta perittävillä vastikerahoilla. Tässä yhteydessä ovat kattavat ja selkeät vastikelaskelmat ensiarvoisen tärkeitä myös tilintarkastuksen kannalta.

Osakkailla on myös usein mahdollisuus suorittaa oma osuutensa rakennus-, korjaus- tai muusta investointihankkeesta, eli ns. hankeosuus, ennen hankkeen aloittamista tai sen alkuvaiheessa ennen kuin yhtiö rahoittaa hankkeesta aiheutuvia menoja vieraalla pääomalla, eli lainalla. Yhtiön perimän hankeosuussuorituksen tulee perustua hankeosuuslaskelmaan. Tällä laskelmalla varmistetaan omalta osaltaan se, että hankkeen rahoitus tapahtuu yhtiöjärjestysperiaatteen mukaisesti eikä osakkaiden yhdenvertaisuutta loukata.<sup>191</sup>

### 3.6. Tilintarkastajan raportointi ja sen merkitys osakkaille

Kun ajattelemme tilintarkastuksen tarkoitusta, merkitystä ja hyötyä asunto-osakeyhtiöiden osakkaiden näkökulmasta, on tarkasteltava sitä kuinka tilintarkastaja raportoi suorittamansa tarkastuksen perusteella tehdyistä havainnoista osakkaille ja muille vastuunalaisille tahoille. Tämänhetkiset laki-

---

tarkoituksenmukaisuusasioista. Viime vuosina on lehdissä ollut paljon kirjoituksia siitä, kuinka joissakin asunto-osakeyhtiöissä on kiinteistön kunto päästetty niin huonoksi, että korjauksia täytyy tehdä jatkuvasti. On olemassa myös asunto-osakeyhtiöitä, joihin vakuutusyhtiöt eivät enää myönnä vesivahinkojen tms. varalle kiinteistövakuutusta, koska kyseessä ei ole enää odottamaton tapahtuma, vaan tasaisin väliajoin uudistuva vahinko. Näissä tapauksissa on tilanne usein ollut kuitenkin sellainen, että osakkaat ovat yhdessä päättäneet mieluummin korjata vahingot sitä mukaa kuin niitä ilmenee sen sijaan, että he olisivat teettäneet kerralla kalliin putkiremontin. Luonnollisesti voi esiintyä tapauksia, joissa yhtiön johto voi joutua vastuuseen korjausten laiminlyönnistä, mutta tilintarkastajan on melko vaikeata arvioida vastuuta tässä asiassa.

<sup>190</sup> Peltola 1992, s. 82.

<sup>191</sup> KILA 12.4.2005, s. 11.

suunnitelmat ovat tuomassa suuren muutoksen tilintarkastajan raportoinnin osalta. Jäljempänä tarkastelen tilannetta sekä tämänhetkisen lainsäädännön, että tulevaisuuden muutosten valossa.

Tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus (TTL 19 §). Muita tilintarkastajan raportointimuotoja ovat mm. taseeseen tehtävä tilintarkastusmerkintä ja tilintarkastuspöytäkirja. Tilintarkastuskertomus on osakkaan kannalta tärkein asiakirja. Kertomus luovutetaan tilintarkastuslain mukaan yhteisön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle (TTL 19 §). Asunto-osakeyhtiöiden ollessa kyseessä lienee yleistä, että tilintarkastuskertomus luovutetaan yhtiön isännöitsijälle, joka sitten toimittaa sen yhtiökokouksen saataville. On huomattava, että tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja, joten sen sisällölle ja muodolle on asetettu korkeat vaatimukset.<sup>192</sup>

Tämänhetkisen lainsäädännön mukaan tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää useita lausumia, joukossaan myös lausunto vastuuvapaudesta (TTL 19 §). Tulevaisuudessa tilintarkastaja ei ole enää velvollinen suoranaisesti lausumaan muista seikoista kuin siitä,

- 1) antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaiset oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, sekä
- 2) Ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia<sup>193</sup>

Vaikka tilintarkastaja ei enää suoranaisesti lausukaan omaa mielipidettään vastuuvollisille myönnettävästä vastuuvapaudesta, on tilintarkastajan otettava kertomuksessaan kuitenkin huomioon samat asiat kuin tämänhetkisen lainsäädännön nojalla raportoitaessa. Hallituksen esityksessä puhutaan huomauttamisesta, mikäli jokin vastuuvollinen on syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan tai mikäli asianomaista yhteisölainsäädäntöä vastaan on rikottu.<sup>194</sup> Syyt raportoinnin muutoksille löytyvät pyrkimyksistä saattaa tilintarkastuslaki vastaamaan tilinpäätösdirektiivien tilintarkastuskertomusta koskevia säännöksiä, joiden tarkoituksena on yhdenmukaistaa tilintarkastuskertomusten sisältö yhteisön alueella.<sup>195</sup>

Voidaankin todeta, että sekä tämänhetkisen lainsäädännön, että tulevaisuudessa todennäköisesti voimaan tulevan raportointikäytännön mukaan tilintarkastuskertomukseen sisältyy tavalla tai toisella maininta yhteisölainsäädännön vastaisesta toiminnasta. Näin ollen tilintarkastajan voidaan olettaa raportoivan myös tilanteista, joissa on rikottu yhdenvertaisuusperiaatetta. Itse asiassa yleislausek-

<sup>192</sup> Ks. Peltola 1992, s. 208.

<sup>193</sup> HE 194/2006 vp. s. 80.

<sup>194</sup> HE 194/2006 vp. s. 80

<sup>195</sup> HE 194/2006 vp. s. 37

keiden vastainen toiminta tulee raportoitavaksi joissakin tapauksissa kahden eri kriteerin ansiosta. Yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen päätös voi ensinnäkin aiheuttaa vahingonkorvausvastuun vastuuvollisille ja toisekseen periaatteen vastainen päätös rikkoo suoranaisesti yhteisölakia.

Tilintarkastuskertomusta laadittaessa ja sen sisältöä suunniteltaessa on myös otettava huomioon se päättäjäkunta, jolle kertomus osoitetaan. Näin ollen erityisesti asunto-osakeyhtiöissä saattaa olla tarvetta laatia tilintarkastuskertomus yksityiskohtaisempana ja laajempaan kuin suuremmissa liikeyrityksissä<sup>196</sup>.

Tilintarkastuskertomuksen lukijoille saattaa kertomuksen sisältö tuntua joskus hieman epämääräiseltä. Tilintarkastajien odotetaan raportoivan selväsanaisesti asioiden oikeasta tilasta. Epäselviksi seikoiksi kertomuksen perusteella jäävät esimerkiksi tilintarkastajan rooli ja vastuu. Lisäksi tilintarkastuskertomusta on syytetty mitäänsanomattomaksi, kaavamaiseksi ja vaikeaselkoiseksi<sup>197</sup>. Asunto-osakeyhtiöiden kohdalla tilanne vielä korostuu, sillä kertomuksen lukijat eivät yleensä ole asiaan perehtyneitä ammattilaisia. Asunto-osakeyhtiön asukkaat saattavat joskus edellyttää, että tilintarkastaja on heidän käytettävissään tilikauden aikana ja vastaa tarvittaessa kysymyksiin. Lähtökohtaisesti tilintarkastaja kuitenkin vastaa osakkeenomistajien kysymyksiin vain yhtiökokouksessa.<sup>198</sup>

Tilintarkastuspöytäkirja on tarkoitettu yleensä hallitukselle, isännöitsijälle tai muulle vastuuvolliselle ja tässä asiakirjassa tilintarkastaja voi esittää huomautuksia sellaisista seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa (TTL 20 §). Tätä perustellaan sillä, että tilintarkastuksen tarkoituksena on antaa tietoa, mutta kaikki havainnot eivät ole niin merkittäviä, että niitä tulisi sisällyttää tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastuspöytäkirjan tarkoituksena on vastuuvollisten informointi luotettavalla tavalla.<sup>199</sup> Tilintarkastuspöytäkirjaan ei saa sisällyttää sellaisia virheitä tai laiminlyönnejä, jotka saattavat aiheuttaa vahingonkorvausvelvollisuuden tai olla esteenä vastuuvapauden

<sup>196</sup> Peltola 1992, s. 209.

<sup>197</sup> Tilintarkastuskertomuksen odotuskulusta ks. Koskinen 1999, s. 27 – 28.

<sup>198</sup> Tilintarkastajaa sitoo myös vaitiolovelvollisuus (TTL 25 §) Ks. myös Peltola 1992, s. 62. tai Etelämaa 2002, s. 28 – 29. Ensisijainen tiedonantovelvollisuus yhtiökokoukselle on hallituksella ja isännöitsijällä. Tilintarkastajan rooli on lähinnä näiden lausuntojen kommentointi tai täydentäminen. Poikkeuksen muodostaa tietysti tilanne, jossa nimenomaisesti käsitellään jotakin tilintarkastukseen liittyvää asiaa. Tässäkin tapauksessa on tilintarkastajan muistettava salassapitovelvollisuuden asettamat rajoitukset. Pääsääntöisesti tilintarkastaja täyttää raportointivelvollisuutensa kirjallisesti. Tilintarkastajan läsnäolosta yhtiökokouksissa ja puhevallasta ks. HE 295/1993 vp. s. 35-36: ”...Säätämällä tilintarkastajan puhevallasta, tavoitellaan mahdollisimman oikean ja täydellisen tiedon tuottamista päätöksentekoa varten...” ja ”...Tilintarkastajan mahdollisuudet selvittää suullisesti tarkastushavaintojaan ja tekemiään johtopäätöksiään määräytyvät toisaalta hänen raportointivelvollisuutensa ja salassapitovelvollisuutensa väliltä...”

<sup>199</sup> HE 295/1993 vp. s. 35. Hallituksen esityksessä uudeksi tilintarkastuslaiksi säädetään, että tilintarkastuspöytäkirjaa koskeva pykälä vastaa voimassa olevan lain 20 §:ää (HE 194/2006 vp. s. 40).

myöntämiselle.<sup>200</sup> Tämä on luonnollista senkin johdosta, että tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen asiakirja toisin kuin tilintarkastuskertomus.

---

<sup>200</sup> Peltola 1992, s. 216.



## 4. YHDENVERTAISUUSPERIAATE ASUNTO-OSAKEYHTIÖISSÄ

### 4.1. Normiperusta

Tämänhetkisessä lainsäädännössä ei ole suoraan säädetty nimenomaisesti yhdenvertaisuusperiaatteesta, vaan periaate on omalla tavallaan vielä hieman epämääräinen kirjoitetulla normitasolla. Tulevissa lakisuunnitelmissa on kaavailtu periaatteen kirjoittamista itse lakitekstiin. Tämä on erittäin hyvä muutos, sillä yhdenvertaisuusperiaatteella on kuitenkin merkitystä lähes kaikessa yhtiön toiminnassa ja päätöksenteossa.<sup>201</sup> Periaatteen pääimmäisenä tarkoituksena on suojata vähemmistöosakkeenomistajia<sup>202</sup>. Lainsäädäntöä tarkasteltaessa, periaatteen sisältö käy ilmi etenkin asunto-osakeyhtiölain ns. yleislausekkeesta:

”Yhtiökokouksessa ei saa tehdä päätöstä, joka on omansa tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella”(AOYL 46 §).

Myös muiden toimielinten kuin yhtiökokouksen päätösvaltaa rajoitetaan asunto-osakeyhtiölaissa eräänlaisella yleislausekkeella. AOYL 60 §:ssä säädetään:

”Hallituksen jäsen, isännöitsijä tai muu 59 §:ssä tarkoitettu yhtiön edustaja ei saa ryhtyä sellaiseen oikeustoimeen tai muuhun toimenpiteeseen, joka on omansa tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle epäoikeutettua etua yhtiön tai osakkeenomistajan kustannuksella.”

Kielto ei koske ainoastaan yhtiön lukuun tehtäviä toimia, vaan myös yhtiön sisäisiin asioihin liittyviä päätöksiä. Hoitaessaan yleiseen hallintoon liittyviä mitä moninaisimpia tehtäviä, hallitus ja isännöitsijä joutuvat säännönmukaisesti turvautumaan yhdenvertaisuusperiaatteeseen ratkaisuja tehdessään. Yhdenvertaisuusperiaate jääkin usein keskeiseksi elementiksi perusteltaessa osakkeenomistajille tehdyn päätöksen oikeudenmukaisuutta.<sup>203</sup>

Säännöksen sanamuodon mukaan yhdenvertaisuusperiaatetta sovelletaan yhtiön osakkeenomistajaan. Vastaavia periaatteita on kuitenkin sovellettava myös esimerkiksi osakkeen merkitsijään sitovan merkintätoimen jälkeen siinä laajuudessa, kuin se osakkeen merkitsijän asema huomioon ottaen on mahdollista. Täten periaate pätee myös esim. optio-oikeuden haltijaan. Edellä mainittujen taho-

<sup>201</sup> Pujals 2005, s. 21-22. Ks. myös Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 31.

<sup>202</sup> OMTR 2006:9, s. 51. Ks. myös Pujals 2005, s. 21-22.

<sup>203</sup> Ks. esim. Arjasmaa – Kaivanto 2004, s. 31.

jen osalta yhdenvertaisuusperiaatetta vastaavien periaatteiden soveltuminen on katsottu tarkoituksenmukaiseksi jättää oikeuskäytännön varaan.<sup>204</sup>

Asunto-osakeyhtiölaista ei siis löydy yhtä nimenomaista säännöstä, jonka mukaan osakkeenomistajien kohtelun tulee olla yhtiön elinten taholta tasapuolista, vaikka osakkeet tuottavatkin yhtiössä yleensä yhtäläiset oikeudet, ellei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin.<sup>205</sup> Yleissäännön (AOYL 46 §) sisältö on asunto-osakeyhtiölain sanamuodon mukaan kuitenkin niin laaja, että se näyttää sisältävän myös yhdenvertaisuusperiaatteen. Voidaankin katsoa, ettei yhdenvertaisuusperiaatteella enää ole yhtiön elinten toiminnassa itsenäistä merkitystä, vaan siitä johdetut oikeusperiaatteet löytyvät myös yleissäännön avulla.<sup>206</sup> Lisäksi on huomattava, että päätösten tai muiden toimenpiteiden yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisuuteen voidaan aina vedota ja usein vedotaankin tuomioistuimissa.<sup>207</sup>

Uuden asunto-osakeyhtiölain työryhmän mietinnöissä on annettu paljon painoarvoa yhdenvertaisuusperiaatteelle. Tarkoitus on selventää yhdenvertaisuusperiaatteen sisältöä, sekä periaatteen huomioon ottamista yhtiön päätöksenteossa ja vahvistaa periaatteen merkitystä<sup>208</sup>. Periaatteen kirjaamisella lakitekstiin tavoitellaan myös sitä, että näin yksittäisiä lainkohtia olisi helpompi tulkita, sillä lain yksityiskohtaiset säännökset ovat pääosin yleisten periaatteiden soveltamista yksittäisissä tilanteissa<sup>209</sup>. Toiminnan keskeisten periaatteiden lain tulkintaa ohjaavan vaikutuksen katsotaan olevan sitä vahvempi, mitä heikommin yksityiskohtaiset säännökset normittavat jotakin tiettyä oikeusongelmaa. Lähtökohtana kuitenkin on, että lain yksityiskohtaiset määräykset tulevat ensisijaisesti sovellettaviksi. Toisaalta lain muotomääräysten mukaan tehty, kaikkiin osakkeenomistajiin muodollisesti samalla tavalla kohdistettu päätös tai toimi saattaa olla tosiasiallisten vaikutustensa takia yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen<sup>210</sup>. Myös määräenemmistöllä tehty yhtiökokouksen päätös saat-

---

<sup>204</sup> OMTR 2006:9, s. 52.

<sup>205</sup> AOYL 2 L 9 §. Pykälässä jätetään kuitenkin avoimeksi mahdollisuus siihen, että muualla voidaan säätää tai määrätä toisin.

<sup>206</sup> Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 374-375.

<sup>207</sup> OMTR 2006:9, s. 45. Ks. myös Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 375; ”Yleissäännön vastainen yhtiökokouksen päätös on lainvastaisena samalla tavoin pätemätön kuin muu AOYL:n vastainen päätös, ja sitä vastaan voidaan ajaa kannetta kuten muutakin oikeudellisesti virheellistä päätöstä vastaan”.

<sup>208</sup> OMTR 2006:9, s. 4.

<sup>209</sup> OMTR 2006:9, s. 45.

<sup>210</sup> OMTR 2006:9, s. 52. Olisin toivonut työryhmältä tähän ajatusmalliin sopivaa esimerkkiä, mutta sitä ei muistiosta löydy. Mielestäni juuri tämänkaltaisessa yhteydessä voidaan liikkua siinä normiympäristössä, että taloyhtiön tilintarkastus on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, vaikka tilintarkastaja ei olisi kiinnittänyt huomiota raportoinnissaan yhdenvertaisuusperiaatteen vastaiseen päätökseen. Asiat ovat usein liian tulkinnanvaraisia, jotta tilintarkastaja voisi puuttua niihin.

taa olla yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen, joskin lähtökohtaisesti määränemmistöllä tehty päätös olisi usein myös osakkeenomistajien etujen mukainen<sup>211</sup>.

Vaikka vähemmistön oikeuksien suojaaminen onkin ensiarvoisen tärkeää, on myös otettava huomioon pyrkimykset tehdä mahdollisimman sujuvasti päätöksiä asunto-osakeyhtiöissä. On ymmärrettävää, että aina ei ole mahdollista miellyttää kaikkia ja yhtiöiden toiminnan onnistuminen vaatii monenlaisia kompromisseja. Yhdenvertaisuusperiaatteen noudattamisen ei olekaan tarkoitus johtaa siihen, että sillä estettäisiin enemmistövallan käyttämistä, vaan tarkoitus on nimenomaan estää enemmistöosakkeenomistajien suosimisen vähemmistön kustannuksella. Yhdenvertaisuuden arvioinnissa kiinnitetään huomiota lähinnä siihen, miten yhtiön toimenpide vaikuttaa osakkeiden arvoon eikä esimerkiksi siihen, minkä merkityksen osakkeiden sen hetkinen omistaja antaa toimenpiteelle henkilökohtaisten asumistarpeidensa kannalta katsottuna<sup>212</sup>. Käytännössä periaatteen noudattaminen merkitsee sitä, että yhtiön varoja käytetään osakkeenomistuksen ja yhtiöjärjestyksen mukaisesti, eikä niitä pyritä eri tavoin siirtämään osakkeenomistajien enemmistölle. Kokemus on osoittanut, että yhtiöiden toimintaa ei ole mahdollista normittaa kattavasti yksityiskohtaisilla säännöksillä, joten tällaiset toimintaa ohjaavat periaatteet ovat tarpeellisia.<sup>213</sup>

Kuinka yhdenvertaisuusperiaatetta sitten käytännössä rikotaan? Yleislausekkeessa tarkoitettu epäoikeutettu etu voi olla esimerkiksi tiettyä osakkeenomistajaa hyödyttävä yhtiön tilojen käyttöoikeuden luovutus käypää korvausta alhaisemmalla hinnalla tai sellaisen uudistuksen kustannusten jakaminen yhtiövastikeperusteen mukaisesti, joka ei selvästikään hyödytä joitakin osakkeenomistajia.<sup>214</sup> Sen lisäksi, että epäoikeutetun edun antamista tarkastellaan osakkeenomistajittain, etu voidaan antaa myös muulle henkilölle.<sup>215</sup> On huomattava, että yhdenvertaisuusperiaatteesta ei kuitenkaan johdu kieltoa tehdä osakkeenomistajan kanssa tämän kannalta edullisia toimia, jos toimet ovat myös yhtiön edun mukaisia. Sen sijaan yhdenvertaisuusperiaatetta vastaan rikottaisiin sellaisessa tilanteessa,

---

<sup>211</sup> OMTR 2006:9, s. 52. Myöskään mahdollisuus vedota muihin osakkeenomistajien vähemmistöä suojaaviin säännöksiin ei estä yhdenvertaisuusperiaatteen soveltamista.

<sup>212</sup> OMTR 2006:9, s. 24. Asunto-osakeyhtiölakityöryhmän yksityiskohtaisissa perusteluissa tätä ajatusta täydennetään esimerkillä siitä, miten kaapelitelevisioverkko, pihaistutukset ja saunaosasto voivat olla hankkeita, joilla ei ole kaikille osakkeenomistajille käyttöä asumismukavuuden lisääjänä. Jos nämä hankkeet kuitenkin korottavat yleensä kaikkien huoneistojen arvoa suunnilleen samassa suhteessa, niiden voidaan yleisesti ottaen katsoa myös olevan yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisia (OMTR 2006:9, s. 53). Samassa yhteydessä todetaan kuitenkin että uudistuspäätökset voivat olla yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisia, mikäli kustannusten jako ja huoneistojen arvonnousu ovat selkeässä epäsuhdassa.

<sup>213</sup> OMTR 2006:9, s. 51.

<sup>214</sup> OMTR 2006:9, s. 52.

<sup>215</sup> OMTR 2006:9, s. 52. Työryhmän muistiossa todetaan, että muulla henkilöllä viitataan mm. osakkeenomistajan lähipiiriin. Kyseinen lähipiiri voi olla kuitenkin vaikeasti määritettävissä. Ks. esim. Kyläkallio – Irola – Kyläkallio 2003, s. 66. Kirjoittajat mainitsevat siitä tosiseikasta, että se ketkä kaikki kuuluvat yhtiön lähipiiriin, on usein käytännössä varsin mahdotonta tietää.

jossa hallituksen jäsen tai isännöitsijä olisi osakkaana sellaisessa yhtiössä, jonka kanssa asunto-osakeyhtiö sopisi esimerkiksi peruskorjausremontista niin, että sopimusehdot eivät olisi yhtiön edun mukaisia.<sup>216</sup>

Eräänä merkittävimpanä ongelmakohtana pidetään yhtiövastiketta koskevien yhtiöjärjestysmääräysten, enemmistöperiaatteen ja osakkeenomistajien yhdenvertaisuusperiaatteen yhteensovittamista silloin, kun päätetään sellaisista parannuksesta tai uudistuksesta, joka ei hyödytä kaikkia osakkeenomistajia yhtäläisesti. Yhdenvertaisuusperiaate tulee sovellettavaksi myös tilanteissa, joissa osakas on tehnyt huoneistoonsa jonkin parannuksen, joka sitten myöhemmin tehdään koko yhtiössä ja kustannetaan vastikkeilla<sup>217</sup>.

Yhdenvertaisuusperiaatteen olisi tarkoitus antaa osakkeenomistajalle luottamusta siihen, että esimerkiksi perusparannushankkeet, joista on päätetty yhtiökokouksessa enemmistöpäätöksillä, olisivat tasapuolisesti osakkeenomistajien etujen mukaisia<sup>218</sup>. Eräs monien kansalaisten oikeustajua vastaan oleva ajatus on se, että yhtiön kustannusten jaon osalta vastikeperusteesta poikkeaminen tulee kyseeseen vain hyvin poikkeuksellisissa tilanteissa. Osakkeenomistajien on otettava huomioon, että esimerkiksi ensimmäisen kerroksen huoneistot osallistuvat hissien kunnostuskuluihin siinä kuin ylimmän kerroksen huoneistojen omistajatkin. Tällaisessa menettelyssä ei ole kyse yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisesta toiminnasta vaan hallinnon järjestämisestä sellaiseksi, että joustava toiminta ja päätöksenteko ovat mahdollisia<sup>219</sup>. Sen sijaan jos päätettäisiin asentaa hissi vanhaan taloon jälkikäteen, olisi todennäköisesti yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista periä kaikilta osakkailta vastikemaksuja jälkiasennuskuluista<sup>220</sup>. Tällaisessa tapauksessa voisi kyseeseen tulla poikkeustilanne, jossa uudistusten osalta olisi poikettava vastikeperusteisesta kustannusten jaosta tai ainakin päätök-

<sup>216</sup> Peltola 1992, s. 75. Mikäli tilintarkastajan tietoisuuteen tulisi tällainen tilanne, olisi sopimusehdot yms. tarkastettava erityisellä huolella.

<sup>217</sup> OMTR 2006:9, yksityiskohtaiset perustelut, s. 53: ”Yhdenvertaisuusperiaate voi tulla sovellettavaksi myös silloin, kun yhtiö pyrkii perimään osakkeenomistajalta vastikeperusteiden mukaisia osuuden sellaisesta vain muihin huoneistoihin kohdistuvasta korjauksesta, jonka osakkeenomistaja on aiemmin toteuttanut oman huoneistonsa osalta ja jonka huomioon ottamisesta on aiemmin sovittu yhtiön kanssa”.

<sup>218</sup> OMTR 2006:9, s. 53. Aiheeseen liittyy myös ennakkotapaus KKO:1998:20. Tapauksessa oli kyse siitä, että asunto-osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä uusien asuinhuoneistojen yhtiövastikkeet olivat puolitoistakertaisia vanhojen asuinhuoneistojen vastikkeisiin verrattuna. Yhtiökokouksen päätös, jolla julkisivuremontti katettiin yhtiöjärjestyksen mukaisia vastikeperusteita noudattaen, ei ollut yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen. Jälleen kerran perusteluissa mainitaan yhtiöjärjestyksen mukaisen yhtiövastikkeen maksuvelvollisuuden ja osakkeenomistajan saaman hyödyn huomattava epäsuhta edellytykseksi sille, että AOYL 46 § tulisi sovellettavaksi.

<sup>219</sup> OMTR 2006:9, s. 53. Osakkeen merkitsijän tai ostajan on otettava huomioon se, että yhtiön kunnossapitovastuun täyttämiseksi tarpeelliset kustannukset jaetaan yhtiöjärjestyksessä ilmenevän vastikeperusteiden mukaisesti. Näin ollen taloyhtiö vastaa myös parvekkeiden ja hissien ylläpidosta. Yhdenvertaisuuden loukkauksessa on aina kyse yksittäistapauksessa ilmenevästä poikkeamisesta siitä, mihin osakkeenomistaja on osakkeet hankkiessaan ollut velvollinen varautumaan.

<sup>220</sup> OMTR 2006:9, s. 12.

sen lainmukaisuus edellyttäisi tiettyjen osakkeenomistajien suostumusta<sup>221</sup>. Kunnossapitoa koskeva päätös tai toimenpide voi olla yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen lähinnä silloin, kun yhtiö laiminlyö kunnossapitovelvollisuutensa joidenkin huoneistojen osalta.

Joissakin tapauksissa myös yhtiöjärjestykseen voi sisältyä sellainen määräys, jonka soveltaminen johtaisi osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatteen rikkomiseen<sup>222</sup>. Tällöin on kyse siitä, että yhtiöjärjestyksen ehto johtaa kohtuuttomuuteen ja tuottaa jollekin osakkeenomistajalle merkittävää etua toisten osakkeenomistajien kustannuksella tai aiheuttaa huomattavaa rasisitusta verrattuna toisiin osakkeenomistajiin. Osakas voi yrittää poistaa kohtuuttomuuteen johtavan yhtiöjärjestyksen ehdon joko viemällä asian yhtiökokouksen päätettäväksi tai nostamalla kanne yhtiön kotipaikan alioikeudessa. Asunto-osakeyhtiölaki sisältää erityisen yhtiöjärjestyksen sovittelusäännöksen. Kohtuuttomuuden arviointi voi tapahtua myös OikTL 36 §: perusteella.<sup>223</sup> Asiaa arvioitaessa on otettava huomioon yhtiöjärjestyksen koko sisältö, yhtiöjärjestyksestä laadittaessa ja sen jälkeen vallinneet olosuhteet, sekä muut seikat.<sup>224</sup>

Yhdenvertaisuusperiaatetta ei tule kuitenkaan katsoa kohtuuteen liittyväksi keksinnöksi. Enemmänkin kyse on siitä, että osakkaiden yhdenvertaisuuden turvaamisella palvellaan kaikkien osakkeenomistajien intressejä.<sup>225</sup> Kohtuuden ja yhdenvertaisuuden suhdetta on käsitelty mm. korkeimman oikeuden tapauksessa KKO:1998:19<sup>226</sup>. On olemassa näkökantoja, että sopimusvapauden tulee olla yhdenvertaisuuteen nähden etusijainen. Tämän lähestymistavan mukaisesti voidaan olettaa, että mikäli osakkaat suostuvat yhtiöjärjestyksestä ilmenevään yhdenvertaisuudesta poikkeavaan kohteluun, ei ole olemassa perusteita yhdenvertaisuusperiaatteen nojalla ohittaa yhtiöjärjestyksessä sovitua<sup>227</sup>.

---

<sup>221</sup> OMTR 2006:9, s. 54.

<sup>222</sup> Ks. Savela 2001, s. 9: ”Perinteisesti osakeyhtiöoikeudessa on kuitenkin katsottu, että yhtiöjärjestykseen perustuva syrjintä ei ole yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista”. Tässä yhteydessä tarkoitettaneen kuitenkin lähinnä tilannetta, jossa yhtiö antaa uusia osakkeita ja uudet osakkaat joutuvat sopeutumaan vanhoihin yhtiöjärjestyssääntöihin.

<sup>223</sup> Korkein oikeus on useassa ennakkopäätöksessään omaksunut sen linjan, että osakeyhtiön (myös asunto-osakeyhtiön) yhtiöjärjestyksestä voidaan tarvittaessa sovitella OikTL 36 §:n perusteella. Ks. esim. KKO:1990:171 (tässä tapauksessa sovittelulle ei löytynyt kuitenkaan perusteita), samoin: KKO:1999:42.

<sup>224</sup> AOYL 43.1 § - 43.2 §. Ks. myös Savela 2001, s. 4.

<sup>225</sup> Savela 2001, s. 8-9. Tämä väittäjä sopii mielestäni paremmin tavallisten osakeyhtiöiden piiriin, joissa yhtiöön monesti tarvitaan ulkopuolista rahaa joko pääomasijoituksina tai muuten. Asunto-osakeyhtiön pääomapolitiikka on huomattavan erilainen yhtiön toimintatavoitteiden myötä.

<sup>226</sup> Ennakkotapauksessa asunto-osakeyhtiön rakennuksen oli erään peruskorjauksen yhteydessä rakennettu ullakkohuoneistoja. Yhtiöjärjestykseen oli samalla tehty muutos, jonka mukaan uusista asuinhuoneistoista oli maksettava noin puolitoistakertaista vastiketta vanhoihin huoneistoihin nähden. Äänestyksen jälkeen korkein oikeus päätyi siihen lopputulokseen, että perusteita yhtiöjärjestyksen kohtuullistamiseen ei ollut.

<sup>227</sup> Savela 2001, s. 11.

Näyttövelvollisuus yhdenvertaisuusperiaatteen loukkaamisesta on siihen vetoavalla osakkeenomistajalla ja yhdenvertaisuusloukkauksen tulisi olla käytännössä varsin selvä, jotta osakkeenomistaja voisi sen perusteella vastustaa enemmistön päätöstä. Yhdenvertaisuuden absoluuttinen toteutuminen onkin käytännössä harvinaista. Hallinnon toimivuus edellyttää selkeitä ja jossain määrin kaavamaisia menettelynormeja. Hyvänä esimerkkinä toimii osakkaan vastikkeenmaksuvelvollisuus, joka määräytyy yhtiöjärjestyksessä määritellyn vastikeperusteen mukaisesti (AOYL 5 §). Käytännössä osakkeenomistajien on siedettävä kohtuulliseen määrään asti se, että kaikki eivät hyödy jokaisesta vähäisestä uudistuksesta suorittamaansa maksuosuutta vastaavassa suhteessa, eikä näissä tilanteissa osakkaan ole mahdollista yhdenvertaisuusperiaatteeseen vedoten kieltäytyä maksamasta vastikeosuuttaan.<sup>228</sup> Yhdenvertaisuusperiaate toimiikin lähinnä päätöksentekotilanteissa täydentävänä elementtinä ja suurin merkitys sillä on tilanteissa, joihin ei ole selkeitä normeja.<sup>229</sup>

## 4.2. Oikeuskäytäntö

Suomen tuomioistuimissa on käyty lukuisia oikeusriitoja asunto-osakeyhtiöiden, sekä yhtiön osakkaiden ja toimielinten välillä, ja tapaukset ovat usein edenneet korkeimpaan oikeuteen saakka. Monissa tapauksissa on tuomioistuimen tehtävänä, ainakin osana päätöstä, pohtia onko kanneltu menettely loukannut osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatetta. Tämä kertoo omalta osaltaan sitä, että yhdenvertaisuusperiaatteen toteutuminen ei suinkaan ole yksiselitteinen asia. Toisen osakkaan mielestä selvät periaatteen loukkaustilanteet voivatkin tuomioistuinkäsittelyn jälkeen paljastua täysin laki- ja asetusten mukaan tehdyiksi päätöksiksi ja oikeustaistelun hävinneen osapuolen on vain tyydyttävä kohtaloonsa.

Esimerkkeinä yhdenvertaisuuden kannalta ongelmallisina pidetyistä, yhtiön päätöksellä tehdyistä uudistuksista, voidaan mainita kaapelitelevisioverkon laajentaminen kaikkiin huoneistoihin<sup>230</sup>, parvekkeiden kunnossapitoa ja lasitusta koskevat seikat, sekä erilaiset huoneistojen käyttötarkoitusta ja osakkaiden muutostöitä koskevat asiat. Yhdenvertaisen kohtelun periaate edellyttää muun muassa, että päätettäessä osakkeenomistajien oikeudesta tehdä muutostöitä heidän käytössään olevissa tiloissa ja annettaessa muutostöitä koskevia ohjeita osakkeenomistajia kohdellaan tasapuolisesti<sup>231</sup>.

<sup>228</sup> OMTR 2006:9, s. 53. Ks. myös: Pujals 2003, s. 23-25.

<sup>229</sup> Pujals 2003, s. 23-25.

<sup>230</sup> OMTR 2006:9, s. 12.

<sup>231</sup> Ks. esim. Vahtera 2006, s. 15. Vahtera kommentoi kirjoituksessaan Helsingin hovioikeuden käsittelemää tapausta HHO 19.1.2006, S 03/2527. Kyseinen oikeustapaus koskee asunto-osakeyhtiön teettämää remonttia ja yhtiön velvelli-

Päätökset eivät saa olla sellaisia, että niiden seurauksena osakkeenomistajat joutuisivat ilman hyväksyttävää syytä toisiinsa nähden eriarvoiseen asemaan<sup>232</sup>.

Korkeimmassa oikeudessa käsiteltiin parvekkeiden lasitukseen liittyvää tapausta vuonna 2005. Kyseisessä tapauksessa asunto-osakeyhtiön yhtiökokous oli päättänyt julkisivuremontista, jonka yhteydessä joidenkin parvekkeiden lasitukset oli uusittu ja joihinkin parvekkeisiin oli asennettu lasitukset. Remontti oli päätetty rahoittaa kaikilta osakkeenomistajilta perittävillä vastikkeilla. Korkeimman oikeuden päätöksen mukaisesti tällainen menettely ei loukannut sellaisten osakkaiden yhdenvertaisuutta, joiden huoneistossa ei ollut parvekettä lainkaan. Perusteluissa on todettu, että päätös voi olla yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen sellaisessa tapauksessa, jossa yhtiöjärjestyksen mukainen yhtiövastikkeen maksuvelvollisuus ja osakkeenomistajan samaa hyöty ovat huomattavassa epäsuhdassa keskenään. Tällaisesta tilanteesta tässä tapauksessa ei ole kuitenkaan ollut kyse.<sup>233</sup>

Eräässä toisessa korkeimman oikeuden ennakkopäätöksessä vuodelta 2005 tulee erinomaisesti esiin se tosiseikka, että osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatetta ei voida tarkastella pelkästään muodollisin kriteerein<sup>234</sup>. Yhtiökokous oli päättänyt putkiremontista ja siitä, että kustannukset katetaan perimällä osakkailta vastiketta huoneistojen pinta-alojen suhteessa. Maalausliikkeen hallitsemien autotallin ja varaston pinta-alat varasivat suuren osuuden yhtiön kokonaispinta-alasta, kun asuinhuoneistot olivat pääsääntöisesti pieniä. Työt ja kustannukset aiheutuivat kuitenkin suurimmaksi osaksi siitä osasta rakennusta, jossa asuinhuoneistot olivat ja niiden asumismukavuus sekä arvo nousivat remontin seurauksena olennaisesti. Maalausliikkeen osalta vastikemaksut kohosivat niin suureksi, että lopputuloksena olisi ollut se, että maalausliike olisi joutunut maksamaan huomattavasti enemmän korjauskustannuksia, kuin mitä osakkeiden käypä arvo olisi. Maalausliike vaatikin, että yhtiökokouksen päätös julistetaan pätemättömäksi asunto-osakeyhtiölain 46 §:n vastaisena, tai että vastikemaksua kohtuullistettaisiin. Käräjäoikeus totesi, että päätös oli syntynyt lainmukaisesti ja hylkäsi kanteen. Hovioi-

---

suutta saattaa huoneistot tiettyyn kuntoon remontin jälkeen. Osakkaan mielestä hänen huoneistonsa ominaisuudet olivat kärsineet yhtiössä suoritetun remontin johdosta. Kyseisessä tapauksessa kantajan väittämän haitan olennaisuutta arvioitiin myös suhteessa muihin osakkeenomistajiin. Tässä tapauksessa huoneistojen muutokset olivat kohdistuneet samalla tavalla lähes kaikkiin osakkeenomistajiin. Näin ollen, mikäli kantajan huoneistoon olisi tehty remontti erilaisilla menetelmillä tai materiaaleilla, olisi tämä voinut olla helposti yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista. Tapaus ei ole vielä kuitenkaan lainvoimainen.

<sup>232</sup> Ks. ennakkopäätös; KKO:2005:26, perustelut. Korkein oikeus palautti tässä kyseisessä tapauksessa jutun hovioikeuteen, sillä hovioikeus ei ollut ottanut tuomiossaan kantaa siihen, miten asunto-osakeyhtiön päätös loukkasi osakkeenomistajien yhdenvertaisuutta.

<sup>233</sup> KKO:2005:83. Oikeusneuvokset olivat asiasta yksimielisiä. Ks. myös Kinnunen – Mustonen 2001, s. 28-30 ja 34-35.

<sup>234</sup> KKO:2005:22. Oikeustapauksessa on ensisijaisesti kyse siitä, voidaanko käräjäoikeuden päätökseen tyytymättömän kantajan valitus seuloa, vai täytyykö hovioikeuden suorittaa pääkäsitely. Hovioikeus päätti OK 26 luvun 2 §:n 1 momentin nojalla, ettei valitusta oteta enempään tutkintaan. Korkein oikeus kuitenkin palautti asian hovioikeuteen käsiteltäväksi.

keus ei ottanut tapausta pääkäsittelyyn vaan lausui olevan selvää, että valituksen enempään tutkimisen ei ollut tarvetta. Vaikka korkeimman oikeuden käsittely koskeekin etusijaisesti vain sitä, onko hovioikeus menetellyt oikein jättäessään maalausliikkeen valituksen jo seulontamenettelyssä tarkemman käsittelyn ulkopuolelle, tulee korkeimman oikeuden perusteluissa esiin paljon hyödyllistä tulkinta-aineistoa osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatteeseen liittyen.

Korkeimman oikeuden perusteluissa tulee esiin mm. se tosiseikka, että lain sanamuoto ei aseta esittä sille, että yhtiöjärjestyksen mukaistakin päätöstä pidettäisiin yleislausekkeen vastaisena. Yleislauseke voi tulla sovellettavaksi esimerkiksi tilanteessa, jossa yhtiöjärjestyksen mukainen maksuvelvollisuus ja osakkeenomistajan saama hyöty ovat huomattavassa epäsuhteessa keskenään<sup>235</sup>. Tässä kyseisessä tapauksessa on ollut riidatonta, että maalausliikkeen omistaman huoneiston osuus korjauskustannuksista on ollut vain n. kymmenesosan siitä, mitä sen tulisi yhtiöjärjestyksen mukaan maksaa. Kysymys siitä, milloin yhtiöjärjestyksen mukainen yhtiökokouksen päätös merkitsee enemmistövallan väärinkäyttöä, ei ole korkeimman oikeuden mukaan lainkaan ongelmaton. Tällaisessa tapauksessa ei voi olla myöskään kyse oikeudenkäymiskaaren 26 luvun 2 §:n 1 momentin mukaisesta selvästä asiasta vaan korkein oikeus katsoo, ettei valituksen käsittelyä ole voitu hovioikeudessa lopettaa seulontamenettelyssä<sup>236</sup>.

### **4.3. Yhdenvertaisuusperiaatteen huomioiminen tilintarkastuksessa**

#### **4.3.1. Teoriapohja**

Tilintarkastajien työtä voimakkaasti ohjaavien KHT-yhdistyksen antamien ohjeiden mukaisesti tilintarkastajan tulee työssään huomioida myös osakkaiden tasavertainen kohtelu ja etujen valvonta. Yhdenvertaisuusperiaate tulee täten huomioitua tilintarkastuksessa ainakin ohjeellisessa mielessä. Ohjeiden mukaan arvioitavaksi tulee mm. se, onko osakeyhtiölain yleislausekkeiden vastaisella teolla annettu osakkaalle tai muulle henkilölle oikeudetonta etua toisten osakkaiden kustannuksella.

<sup>235</sup> KKO:2005:22, perustelut, 5. kohta.

<sup>236</sup> KKO:2005:22, perustelut, 9-11. kohta. Lisäksi oikeusneuvos Tulokas lausuu mm: ” Kysymys on yhtiöoikeudellisesta yleislausekkeesta (AOYL 46 §), jolla pyritään muun muassa estämään enemmistövallan väärinkäyttö. Säännös antaa tuomioistuimelle laajan harkintavallan. Mutta se velvoittaa myös asian perinpohjaiseen tutkimiseen. Ei riitä, että yhtiökokouksen päätös todetaan muodollisesti lailliseksi ja yhtiöjärjestyksen mukaiseksi. Kannanottoa ja kokonaisarviointia tarvitaan myös siihen, onko kysymys säännöksessä tarkoitettusta yhtiöoikeuden väärinkäyttämistä”.



Osakkaiden ja yhtiön välisiä liiketoimia tulisi tarkastaa siinä mitassa, että tarkastuksen perusteella on näiltä osin mahdollisuus arvioida yleislausekkeen toteutumista.<sup>237</sup>

Myös lainmukaisuuden tarkastaminen tuo yhdenvertaisuusperiaatteen tarkastuksen kohteeksi. Yhdenvertaisuusperiaatetta rikkovan päätöksen tekeminen yhtiökokouksessa rikkoo samalla suoraan asunto-osakeyhtiölain ns. yleislauseketta (AOYL 46 §). Toisaalta hallituksen jäsenillä ja isännöitsijällä on velvollisuus olla noudattamatta laitonta yhtiökokouksen päätöstä (AOYL 61 §). Yhdenvertaisuusperiaatteen rikkominen voi myös johtaa vastuuvollisten vahingonkorvausvelvollisuuteen. Tämäkin mahdollisuus on otettava huomioon tilintarkastusta suoritettaessa.

Yleislausekkeen huomioiminen tilintarkastuksessa ei ole kuitenkaan ongelmatonta. Lähtökohtana on luonnollisesti, että lain yksityiskohtaiset määräykset tulevat ensisijaisesti noudatettaviksi. Ongelmalliseksi asian tekee se huomio, että muodollisesti lain vaatimukset täyttävä päätös voi olla yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen ja siten pätemätön<sup>238</sup>. Mikä on tilintarkastajan tehtävä arvioitaessa päätösten lainmukaisuutta? Riidanalaisten päätösten tai yhtiöjärjestyksen määräyksien lainmukaisuus on toisinaan ratkennut vasta korkeimmassa oikeudessa, usein äänestyksen jälkeen. Tilintarkastajalta ei voitane olettaa tämän tasoista juridista pohdintaa. Sen lisäksi, että asiat ovat usein tulkinnanvaraisia, ovat ne ainakin osittain tarkoituksenmukaisuuskysymyksiä, eivät niinkään puhtaasti juridisia. Tilintarkastuksen kannalta tämä on olennainen huomio, sillä tilintarkastus on lainmukaisuustarkastusta<sup>239</sup>.

#### 4.3.2. Periaatteen huomioiminen käytännön työssä

Käytännössä tilintarkastus suoritetaan erinäisten asiakirjojen perusteella. Keskeisessä osassa tarkastusmateriaalia ovat tilinpäätösasiakirjojen lisäksi yhtiökokouksen ja hallituksen pöytäkirjat, yhtiöjärjestys sekä erilaiset vakuutus- yms. sopimukset. Yhdenvertaisuusperiaatteessa on kyse siitä, että jonkin päätöksen tai toimenpiteen seurauksena jotkin henkilöt saisivat epäoikeutettua etua yhtiön tai toisten osakkaiden kustannuksella. Kuten aiemmin esitettiin, tällainen epäoikeutettu etu voi olla esimerkiksi tiettyä osakkeenomistajaa hyödyttävä yhtiön tilojen käyttöoikeuden luovutus käypää

<sup>237</sup> KHT-yhdistys 2005, s. 144.

<sup>238</sup> Yhtiökokouksen päätös voi olla muodollisesti täysin lainmukainen, mutta päätöksen tosiasialliset vaikutukset johtavat epätasa-arvoon.

<sup>239</sup> KHT-yhdistys 2006, s. 274: ”...Tilintarkastuksessa ei tule puuttua puhtaisiin tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Tällöin kyseessä ei ole velvollisuuksien vähentäminen, vaan oikeuksien rajaaminen siten, että tarkoituksenmukaisuuskysymykset jätetään johdon toimien läpikäynnissä tarkastuksen ulkopuolelle.”

korvausta alhaisemmalla hinnalla tai sellaisen uudistuksen kustannusten jakaminen yhtiövastikeperusteen mukaisesti, joka ei selvästikään hyödytä joitakin osakkeenomistajia. Myös jotkin pienemmät hankkeet voivat hyödyttää toisia osakkaita enemmän kuin toisia.<sup>240</sup> Tilintarkastajan kannalta haastavaksi tilanteen tekee se tosiseikka, että kyseessä ovat harvoin sellaiset päätökset tai toimenpiteet, joista voisi täydellä varmuudella todeta niiden rikkovan AOYL 46 §:n yleislauseketta.

Mielestäni on vaikea kuvitella sellaista tilannetta, jossa tilintarkastaja pystyisi kritisomaan muodollisesti oikeaa yhtiökokouspäätöstä. Mikäli yhtiökokouspöytäkirjasta ilmenee, että kokouksessa ja sen kutsussa on noudatettu yhtiöjärjestyä ja yhteisölainsäädäntöä, ei päätösten tarkempaan analysointiin ole tilintarkastajalla käytännössä mahdollisuutta. Vaikka lainmukaisuuden toteaminen tarkoittaa myös AOYL 46 §:n huomioimista, on yhtiökokouspöytäkirjan tarkastus ennen kaikkea sen varmistamista, että yhtiöjärjestyksessä ja lainsäädännössä määrätyt asiat on käsitelty ja päätökset on tehty oikeassa muodossa. Esimerkiksi jonkin hankkeen kustannusjakopäätöksestä tilintarkastajan on käytännössä mahdoton tietää, vaikuttaako hanke tasapuolisesti kaikkien huoneistojen arvoon. Yhtiövastikkeella maksetaan kuitenkin lähes kaikissa asunto-osakeyhtiöissä myös sellaisia asioita, jotka eivät hyödytä osakkaita tasapuolisesti. Yleislausekkeessa ratkaiseva sana onkin epäoikeutettu etu. Tilintarkastaja ei voi myöskään tietää esimerkiksi sellaista seikkaa, että osakas on jo toteuttanut jonkin hankkeen huoneistossaan ja sittemmin yhtiö pyrkii perimään tältä vastikeperusteista osuutta muidenkin huoneistojen uudistuksen yhteydessä. Lähtökohtana yhtiökokouspäätöksissä on se, että tarvittavalla enemmistöllä tehdyt päätökset ovat yhtiön etujen mukaisia. Mikäli jokin osakas tai osakasryhmä kokee kohdanneensa vääryyttä, on ko. henkilöiden tehtävänä todistaa näin tapahtuneen<sup>241</sup>.

Yhtiökokouksessa päätettävät asiat ovat yleensä hyvin pitkälle valmisteltu hallituksen ja isännöitsijän toimesta. Tilintarkastajan rooli yhdenvertaisuusperiaatteen toteutumisen kannalta onkin selvästi

<sup>240</sup> Lehdissä on usein ollut esillä ns. ruohonleikkuri-esimerkki. Esimerkissä taloyhtiöön on hankittu uusi ja melko kallis ruohonleikkuri. Kyseessä on hanke, jonka myös hallitus on voinut täysin laillisesti saattaa päätökseen. Tilintarkastuksessa tarkastuksen kohteena on tällöin hankkeen pöytäkirjaaminen (mikäli kyseessä on riittävän huomattava ostos) ja kirjanpidollinen käsittely. Muuhun tarkasteluun ei käytännössä ole aihetta. Sen sijaan tarkastuksessa mukana oleva yhtiön osakas voi huomata että kyseistä ruohonleikkuria ei ole koskaan käytetty taloyhtiössä vaan se on hankittu etupäässä esim. hallituksen jäsenten yksityiskäyttöön. Mielestäni tässä tulee kyseeseen selkeästi sellainen tilanne, jossa osakastarkastaja voisi tuoda oman asiantuntemuksensa tilintarkastusprosessiin. Ulkopuoliselta ammattitilintarkastajalta ei voida lähellekään kaikissa tapauksissa olettaa niin syvällistä perehtymistä yhtiön tapahtumiin, että tämänkaltaiset tapaukset tulisivat esille hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tilintarkastuksessa. Kyseisillä päätöksillä voidaan kuitenkin selkeästi loukata joidenkin osakkeenomistajien oikeuksia ja täten yhdenvertaisuusperiaatetta.

<sup>241</sup> Asunto-osakeyhtiöitä on luonnollisesti monenlaisia ja – kokoisia ja joissakin yhteisöissä voi hyvinkin olla tilanne sellainen, että tietty osakkeenomistajien enemmistö pyrkii käyttämään enemmistövaltaa hyväkseen vähemmistön kustannuksella. Tällaisissa tapauksissa jokin yhtiökokouksen päätös voisi olla niin selkeästi yleislausekkeen vastainen, että tilintarkastajakin voisi huomioda tämän raporteissaan. Tilintarkastajan raportoinnista tai raportoimattomuudesta huolimatta tällaiset tapaukset päättyisivät melko suurella todennäköisyydellä tuomioistuinten käsiteltäväksi.

konkreettisempi hallituksen ja isännöitsijän toimia arvosteltaessa. Yleislausekkeesta ilmenevää osakkaiden yhdenvertaisuutta voidaan rikkoa myös hallituksen päätösten seurauksena. Tällainen tilanne voisi syntyä esimerkiksi sovittaessa yhtiön ja sen lähipiirin kesken jonkin remontin suorittamisesta. On kuitenkin muistettava, että ollakseen yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen, tulisi päätöksen seurauksena tehtävän toimenpiteen tuottaa osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella (AOYL 60 §). Pelkästään se toiseikka, että hallitus päättää teettää jonkin yhtiön remontin esim. isännöitsijän omistamalla rakennusliikkeellä, ei vielä ole lainvastaista. Tilintarkastajan onkin vaikea arvioida, onko jokin remontti tai uudistus, jota hallitus esittää tehtäväksi varmasti tarpeellinen yhtiön kannalta ja toisaalta oikein hinnoiteltu. Sen sijaan tilintarkastaja kiinnittää huomiota sellaisiin seikkoihin kuten, onko päätös hallituksen toimivaltaan kuuluva ja onko erilaisia vaihtoehtoja vertailtu ja kilpailutettu. Mikäli on päädytty vaihtoehtoon, joka ei ole ollut yhtiölle edullisin, on tälle yleensä oltava perustelut. Jälleen kerran epäsuhtan kustannusten ja osakkaille koituvan hyödyn välillä pitäisi olla huomattava, jotta asia tulisi esille tilintarkastajan raportoinnissa.

Eräs tilanne, jossa tilintarkastajan voisi kuvitella puuttuvan hallituksen tekemiin päätöksiin yhdenvertaisuusperiaatteen nojalla, ovat hallituksen tekemät päätökset suorittaa jatkuvasti tiettyjä parannuksia ja remontteja nimenomaisesti hallituksen jäsenten omistuksessa olevissa huoneistoissa. Tilintarkastajan kannalta tämä edellyttäisi paitsi sitä, että päätösten dokumentoinnista ilmenee että kyseisiä osakkeenomistajia suositaan, myös sitä, että menettely on järjestelmällistä ja kiistatonta.

Lähtökohtaisesti hallituksen ja isännöitsijän toimissa voidaan siis kuvitella tilanteita, joissa tilintarkastaja huomauttaisi osakkaiden tasavertaisen kohtelun vaatimuksesta. Tapausten esilletuloa ja raportointia rajoittavana tekijänä on kuitenkin usein myös olennaisuuden vaatimus. Tilintarkastuksessa on tarkoitus keskittyä olennaisiin tapahtumiin ja näin ollen monet seikat, jotka jonkin yksittäisen osakkaan mielestä ovat merkittäviä, eivät ole sitä ammattitilintarkastajan näkökulmasta.

Eräs merkittävimmistä kohteista asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksessa on erilaisten vastikelaskelmien oikeellisuuden tarkastus. Näiden laskelmien tarkastuksessa tulee mielestäni myös parhaiten esille ammattitilintarkastajan vahvuudet. Vaikka tilintarkastaja ei suoranaisesti arvioisi yhtiökokouksen päätöksen sisältöä esim. jonkin hankkeen kustannusten jaosta, on hän osallisena varmistamassa sitä, että vastikkeet peritään tehdyn päätöksen mukaisesti ja käsitellään kirjanpidollisesti oikein. Laskelmien avulla voidaan osoittaa, että vastikkeet on käytetty nimenomaisesti siihen tarkoi-

tukseen, jota varten vastike on peritty.<sup>242</sup> Osakkaiden yhdenvertaisuus edellyttää, että kukin osakas maksaa vain hänelle kuuluvan osuuden yhtiön kuluista<sup>243</sup>

Yhteenvedona yhdenvertaisuusperiaatteen huomioimiselle tilintarkastuksessa voidaan todeta, että tilintarkastajaa ohjeistetaan huomioimaan myös osakkaiden tasavertainen kohtelu. Lisäksi periaate tulisi ottaa huomioon tilintarkastajan työssä yhteisöläinsäädännön noudattamisen tarkastuksen yhteydessä. Käytännössä tilintarkastaja kuitenkin tarkastaa etupäässä sen, että esimerkiksi yhtiökokouksen päätös on syntynyt lainmukaisessa järjestyksessä, se dokumentoidaan oikein ja että sitä noudatetaan. Päätöksen pohjalta suoritettavien toimenpiteiden osalta tilintarkastajalla on merkittävä rooli varmentaa toimenpiteiden dokumentointi ja kirjanpidollinen käsittely. Sen sijaan päätösten sisältöön ei tilintarkastaja voi lähtökohtaisesti ottaa kantaa. Tämän estävät tilanteiden tulkinnanvaraisuus, päätösten tarkoituksenmukaisuus sekä joissakin tapauksissa olennaisuuden periaate. Yhdenvertaisuusperiaatteen rikkominen lähtee kuitenkin pohjimmiltaan juuri päätösten sisällön kautta. Hyvänä esimerkkinä tästä tilanteesta toimivat erilaiset vastikelaskelmat. Tilintarkastajan tehtävänä on varmentaa, että laskelmat perustuvat lainmukaisesti tehtyihin päätöksiin ja että ne on käsitelty kirjanpidollisesti oikein. Vaikka yhtiökokouksen päätös olisi muodollisesti oikein ja vastikelaskelmat olisivat kirjanpidollisesti oikein käsitelty, saattaa päätökseen silti sisältyä elementtejä, joiden perusteella osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatetta on rikottu. Käytännössä nämä tilanteet ilmenevät vain niissä tapauksissa, joissa vähemmistöön jääneet osakkaat päättävät viedä asian tuomioistuimen käsiteltäväksi.

---

<sup>242</sup> Ks. tarkemmin Etelämaa, 2002 s. 44.

<sup>243</sup> Etelämaa 2005, s. 17.

## 5. TULEVAT LAKIMUUTOKSET

### 5.1. Yhteisölainsäädäntö

Pitkä ja vaativa yhteisölainsäädännön muutosprosessi saavutti yhden merkittävän välietapin kun osakeyhtiölaki astui voimaan syksyllä 2006. Sen sijaan asunto-osakeyhtiölakimuutos on vielä työryhmäasteella. Asunto-osakeyhtiölakiuudistuksessa ei ole kyse samanlaisista perustavanlaatuisista uudistuksista kuin osakeyhtiölaissa, vaan pikemminkin asunto-osakeyhtiölakiin aiotut muutokset koskevat lähinnä menettelytapojen tai sääntelyn selvennyksiä. Voimassa olevan lain mukaiset periaatteet pysyisivät pitkälti ennallaan.

Työryhmä ehdottaa kuitenkin uuden asunto-osakeyhtiölain säätämistä. Uudistuksen tavoitteena on palvella osakkeenomistajia siten, että asunto-osakeyhtiömuotoinen asuminen olisi mahdollisimman tehokasta, turvallista ja riittävän ennakoitavaa. Keskeisiä muutoksia on tulossa mm. vahingonkorvaussäännöksiin ja tilintarkastajaa koskeviin pykäliin, joiden on tarkoitus myötäillä muita, jo pidemmälle ehtineitä lakimuutoksia.<sup>244</sup> Lakiin on esitetty kirjattavaksi kattavat säännökset yhtiön, sen johdon ja osakkeenomistajan vahingonkorvausvastuusta silloin, kun vahinko on aiheutettu asunto-osakeyhtiölakia rikkomalla. Tämän hetkisessä lainsäädännössähän viitataan osakeyhtiölain säännöksiin. Ehdotuksilla ei yleisesti ottaen tavoitella vastuuvollisten osalta korvausvastuun tiukentamista tai rajoittamista nykyisestä. Pykälä jossa säädettäisiin johdon vahingonkorvausvelvollisuudesta, vastaisi pitkälti voimassa olevan lain perusteella sovellettavaa vanhan osakeyhtiölain 15 luvun 1 §:ää.<sup>245</sup>

Tämän tutkielman kannalta olennaista on, että uuteen asunto-osakeyhtiölakiin esitetään kirjattavaksi jo nyt yleisesti tunnustettuja keskeisiä periaatteita. Tässä yhteydessä tarkoitetaan nimenomaisesti yhtiöoikeudellisesti merkittävien oikeussuhteiden kannalta tärkeimpiä periaatteita. Tällä pyritään siihen, että yhtäältä korostetaan periaatteiden merkitystä ja toisaalta helpotetaan lain kokonaisuuden ymmärtämistä. Tarkoitus olisi, että lain yksityiskohtaiset säännökset olisivat periaatteessa edellä mainittujen soveltamista yksittäisissä tilanteissa. Lähtökohtana on kuitenkin edelleen, että ensisijaisesti sovelletaan yksityiskohtaisia määräyksiä, mutta eteen voi tulla myös sellaisia tilanteita, joissa jokin päätös täyttää muodollisesti yksityiskohtaiset lain vaatimukset, mutta on kuitenkin yhdenver-

---

<sup>244</sup> OMTR 2006:9, s. 4-5.

<sup>245</sup> OMTR 2006:9, s. 32-35

taisuusperiaatteen vastainen ja siten pätemätön. Keskeisiä periaatteita on arvioitava kokonaisuutena suhteessa toisiinsa ja suhteessa lain yksityiskohtaiseen sääntelyyn. Joillakin keskeisiä periaatteita koskevilla säännöksillä on kuitenkin myös välittömiä oikeusvaikutuksia. Esimerkiksi yhdenvertaisuusperiaatteella on suuri merkitys asunto-osakeyhtiöiden vähemmistönsuojajärjestelmässä ja on selvää, että päätöksen tai muun toimenpiteen yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisuuteen voidaan vedota tuomioistuimissa.<sup>246</sup>

Asunto-osakeyhtiölakityöryhmän ehdotus perustuu huomattavalta osin nyttemmin jo voimaan tulleen osakeyhtiölain esitöihin.<sup>247</sup> Tilintarkastukseen liittyen asunto-osakeyhtiölakityöryhmän mietinnössä viitataan tilintarkastuslain kehitykseen ja todetaan, että mikäli hallituksen esityksessä uudeksi tilintarkastuslaiksi ehdotetaan tilintarkastuspakosta luopumista tai hyväksytyn tilintarkastajan käyttövelvollisuuden laajentamista, olisi asunto-osakeyhtiölakiin tehtävä vastaavat muutokset.<sup>248</sup> Mielenkiintoiseksi asian tekee se, että tilintarkastuslakiuudistukseen liittyvässä talousvaliokunnan mietinnössä vastuu asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksen kehittämisestä siirretään jälleen asunto-osakeyhtiölakimuutosta valmistelevalle työryhmälle.<sup>249</sup>

## 5.2. Tilintarkastuslaki

Asunto-osakeyhtiölain uudistuksessa on kyse enemmänkin muutoseikoista ja tiettyjen toimintaperiaatteiden selkeyttämisestä, kun taas uusi tilintarkastuslaki laittaa monet asiat täysin uusiksi.<sup>250</sup> Tilintarkastuslain muutokset pohjautuvat EY:n ministerineuvoston kokouksessa 25.4.2006 hyväksytyyn tilintarkastusdirektiiviin.<sup>251</sup> Tosin lain uudistustarvetta alettiin tutkia jo kesäkuussa 2002 ja tämä pitkä työvaihe saatiin siis eräänlaiseen päätökseen syksyllä 2006<sup>252</sup>. Muutoksen alla olevia kysymyksiä ovat etenkin pienten yritysten tilintarkastaminen<sup>253</sup>, maallikkotilintarkastus<sup>254</sup> sekä tilintarkastajan raportointi. Hallituksen esitys (HE 194/2006) annettiin eduskunnalle 13.10.2006.

<sup>246</sup> OMTR 2006:9, ss. 51-54.

<sup>247</sup> OMTR 2006:9, s. 4.

<sup>248</sup> OMTR 2006:9, s. 4.

<sup>249</sup> TaVM 33/2006 vp. Lausumaehdotus 4.

<sup>250</sup> TaVM 33/2006 vp.

<sup>251</sup> Euroopan Parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY, annettu 17 päivänä toukokuuta 2006.

<sup>252</sup> Kauppa- ja teollisuusministeriö: Tilintarkastus – valmisteilla olevat asiat. (<http://www.ktm.fi>).

<sup>253</sup> Hallituksen esityksen mukaan hyväksytyn tilintarkastajan käyttövelvollisuuden ulottamista kaikkiin pienimpiinkin yhteisöihin voidaan pitää kohtuuttomana taloudellisenä lisärasitteena verrattuna tästä koituviin hyötyihin. Lakisääteisestä tilintarkastusvelvollisuudesta ehdotetaan vapautettavan yhtiöt, osuuskunnat ja yhdistykset, joissa ei sekä päättyneellä, että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella täyty kaksi seuraavista kolmesta ehdosta: 1) taseen loppusumma yli

Hallituksen esityksen mukaan asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastusvelvollisuus koskisi vain yhtiöitä, joissa olisi vähintään 30 huoneistoa tai rajat muuten ylittyisivät. Näissä yhtiöissä tulisi sitten valita auktorisoitu HTM- tai KHT-tarkastaja tai – yhteisö<sup>255</sup>. Lisäksi yhtiöjärjestyksellä tai vähemmistö-osakkaiden vaatimuksella voitaisiin vaikuttaa tilintarkastajien valintaan.<sup>256</sup>

Pienemmissä yhtiöissä voitaisiin edellyttää myös muunlaisen tarkastajan kuin tilintarkastajan valitsemisesta tarkastamaan yhteisön hallintoa. Esityksessä ei ehdoteta nimenomaisia säännöksiä tällaisen tarkastajan valinnasta tai tehtävästä vaan viitataan asunto-osakeyhtiölain uudistukseen.<sup>257</sup> Hallituksen esitystä edeltäneiden työryhmien muistioista löytyy erään tällaisen vaihtoehdoisen tarkastajajärjestelmän kuvaus. Muistion mukaan maallikkotilintarkastuksesta luovuttaessa on perusteltua luoda asunto-osakeyhtiöihin korvaava tapa valvoa asunto-osakeyhtiön hallintoa. Tällainen korvaava tapa olisi ns. osakastarkastajan nimeäminen. Osakastarkastajan tehtävänä olisi valvoa asunto-osakeyhtiön hallitusta ja isännöitsijää osakkaiden luottamusmiehenä. Hänellä olisi lakiin perustuva salassapitovelvollisuus asunto-osakeyhtiön asioista ja vastuu määräytyisi vastaavalla tavalla kuin hallituksen jäsenen ja isännöitsijän vastuu.<sup>258</sup>

Uudessa tilintarkastuslakiehdotuksessa on esitetty muutosta myös raportointiin liittyen. Tilinpäätöksen vahvistamista, voitonjakoa ja vastuuvapautta koskevista lausunnoista ehdotetaan luovuttavan. Asiallisesti hallinnon tarkastus kuitenkin säilyisi ennallaan.<sup>259</sup> Tilintarkastajan tulisi arvioida pois-

100.000 euroa, 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto yli 200.000 euroa ja 3) palveluksessa keskimäärin yli 3 henkilöä (HE 194/2006 s. 19).

<sup>254</sup> Maallikkotilintarkastaja-instituution poistamista hallituksen esityksessä perustellaan etenkin sillä, että maallikkotilintarkastajan laadun ei katsota olevan yhtä hyvää kuin ammattitarkastajien suorittaman. Myös maallikkotilintarkastajien vastuu ja kyvykkyys suoriutua monimuotoisesta yritystoiminnan ja lainsäädännön muutoksista on katsottu riittämättömäksi. Maallikkotilintarkastus on myös kansainvälisesti poikkeuksellista (HE 194/2006, s. 18).

<sup>255</sup> HE 194/2006, s. 17: ”maallikkotilintarkastajaa ei enää voitaisi valita yhteisön tilintarkastajaksi, mutta kyseisten henkilöiden tarjoamiin muihin asiantuntijapalveluihin esityksellä ei puututtaisi.” Toisaalta tämä on hieman turha lisäys hallituksen esitykseen, sillä yhtiöt voivat luonnollisesti vapaasti päättää ulkopuolisten asiantuntijoiden käytöstä. Asunto-osakeyhtiölakiin ehdotetaan myös sisällytettäväksi säännös, jonka mukaan tilintarkastusvelvollisuudesta säädetäisiin tilintarkastuslaissa (HE 194/2006, s. 68).

<sup>256</sup> Tilintarkastuksen toimittamisen on katsottu olevan ensisijaisesti asianomaisen yrityksen omistajien intresseissä. Omistajien intressit voidaan turvata hallituksen esityksen mukaan etenkin sillä, että yhteisölakeihin otetaan säännöksiä määrävähemmistön oikeuksista vaatia halutessaan tilintarkastajan valitsemista (HE 194/2006, s. 20). Mielestäni asunto-osakeyhtiöiden kohdalla tämä väite pitää paremmin paikkansa kuin muiden yhtiömuotojen. Hieman ristiriitaiselta hallituksen esitys tuntuu siinä mielessä, että juuri ennen yllä mainittu lausetta esityksessä korostetaan tilintarkastuksen merkitystä myös laajemmin koko yhteiskunnan, esim. verotuksen oikeellisuuden, kannalta.

<sup>257</sup> HE 194/2006 s. 19. Esityksessä tyydytään toteamaan, että sääntelyn tarvetta ja sisältöä on perusteltua tarkemmin arvioida vireillä olevan asunto-osakeyhtiölain uudistamisen yhteydessä.

<sup>258</sup> Kauppa- ja teollisuusministeriön muistio pienten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastuksesta 26.5.2006, s. 6.

<sup>259</sup> Säännöksen perustana on voimassa olevan lain 19 §. Tilintarkastuskertomuksen sisältöä on kuitenkin tarkoitus uudistaa olennaisesti. Tavoitteena on saada se vastaamaan tilinpäätösdirektiivien (78/660/ETY ja 83/349/ETY) tilintarkastuskertomusta koskevia säännöksiä, joiden tarkoituksena on yhdenmukaistaa tilintarkastuskertomusten sisältö yhteisön alueella. Mielestäni asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksen raportointi sopii melko huonosti direktiivien mukaisten uudis-

tettävien lausuntojen käsittämiä seikkoja muussa yhteydessä tilintarkastuskertomusta laatiessaan<sup>260</sup>. Näin ollen myös tulevaisuudessa tilintarkastajan on kiinnitettävä hallinnon tarkastuksessa huomiota seikkoihin, joissa vastuuvollisten teko tai laiminlyönti, saattaa aiheuttaa vahingonkorvausvelvollisuuden yhteisöä tai säätiötä kohtaan. Vastaavasti tilintarkastajan tulisi ilmoittaa kertomuksessaan, mikäli vastuuhenkilö on rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.<sup>261</sup>

Tilintarkastuslakiuudistuksen tämänhetkinen tilanne on se, että hallituksen esitys on käynyt käsiteltävänä talousvaliokunnassa, joka on antanut aiheeseen liittyen mietinnön<sup>262</sup>. Ehkä koko tilintarkastusuudistuksen eniten keskustelua herättänyt muutos on se, että pienimmät yhteisöt jäävät lakisääteisen tilintarkastuspakon ulkopuolelle. Talousvaliokunta on halunnut mietinnössään korostaa sitä, että vaikka tilintarkastajaa ei lain mukaan olisi pakko valita, on yhteisön omistajilla aina mahdollisuus valita tilintarkastajan näin halutessaan.<sup>263</sup> Tietyiltä osin talousvaliokunta esittää muutosta hallituksen esitykseen<sup>264</sup>.

Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksesta talousvaliokunta antaa oman lausumaehdotuksensa<sup>265</sup>. Asunto-osakeyhtiölain muuttamisesta annettuun lakiin ehdotetaan siirtymäsäännöstä, jonka mukaan vanhoihin asunto-osakeyhtiöihin sovelletaan voimassa olevia asunto-osakeyhtiölain säännöksiä tilintarkastajiin liittyen vuoden 2011 loppuun. Hyväksytyjen tilintarkastajien valintaan sovellettaisiin kuitenkin uutta tilintarkastuslakia<sup>266</sup>. Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksen suhteen on asunto-osakeyhtiölakiuudistuksella merkittävä vaikutus<sup>267</sup>.

---

tusten kanssa yhteen. Jo nyt on ollut pyrkimys antaa osakkaille hieman enemmän informaatiota asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa, kuin liikeyritysten vastaavien kanssa.

<sup>260</sup> HE 194/2006, s. 23.

<sup>261</sup> HE 194/2006, s. 39-40. Hallituksen esityksen mukaisesti tyhjentävää luetteloa ei voida laatia. Tekstistä on kuitenkin poimittavissa yhteisöainsäädännön lisäksi myös mm. kirjanpitolaki-säädökset, verolait, sekä rikoslain kavallusta koskevat säännökset.

<sup>262</sup> TaVM 33/2006.

<sup>263</sup> TaVM 33/2006, valiokunnan kannanotot, yleisperustelut.

<sup>264</sup> Esimerkiksi yhdistysten tilintarkastus haluttaisiin säilymään ennallaan ja siirtymäsäännöksiä pidennettäisiin.

<sup>265</sup> TaVM 33/2006, lausumaehdotus 4.

<sup>266</sup> TaVM 33/2006, valiokunnan kannanotot, yleisperustelut.

<sup>267</sup> Talousvaliokunnan mietintö 33/2006 vp. lausumaehdotus 4.



## 6. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTELMÄT

Tässä työssä on käsitelty asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastusta pääasiassa yhtiön vastuunalaisten henkilöiden toimien valvonnan osalta. Lisäksi tutkielmassa on perehdytty asunto-osakeyhtiöiden toimintaa ehkä voimakkaimmin ohjaavaan periaatteeseen, yhdenvertaisuusperiaatteeseen. Syy näiden kahden käsitteen tutkimiseen löytyy mielenkiinnosta siihen, millä tavoin osakkaiden yhdenvertainen kohtelu tulee huomioiduksi lakisääteisen tilintarkastuksen aikana. Mitkä ovat toisaalta tilintarkastajan velvollisuudet huomioida yhdenvertaisuusperiaate ja kuinka paljon periaate tulee esille aivan itsestään, mikäli tarkastus suoritetaan hyvää tilintarkastustapaa noudattaen.

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastus eroaa monelta osin ns. tavallisten osakeyhtiöiden ja muiden liike-toimintaa harjoittavien yhtiömuotojen tarkastuksesta. Tämä johtuu jo pelkästään yhtiöiden erilaisesta toimintatarkoituksesta. Asunto-osakeyhtiöiden osakkaat ovat kiinnostuneita yhtiön asioista täysin eri mielessä kuin liikeyritysten osakkaat. Myös muiden sidosryhmien intressit ovat huomattavan erilaiset asunto-osakeyhtiöiden ja liikeyritysten kohdalla. Voidaan olettaa, että perinteisten pk-yritysten tilintarkastuksesta hyötyvät osakkaiden lisäksi myös monet muut sidosryhmät, kuten luotonantajat, verottaja ja tavarantoimittajat. Sen sijaan asunto-osakeyhtiöiden kohdalla nämä sidosryhmät eivät välttämättä saa tilintarkastuksesta paljoakaan irti. Pankeille tärkeimpiä tietoja luotonantopäätöksessä on vakuudeksi asetettavan rakennuksen arvo ja tämän arvioimiseen näillä liikeyrityksillä on omat menetelmänsä. Verottajan intressit taas kohdistuvat huomattavasti harvemmin asunto-osakeyhtiöihin kuin tavallisiin liikeyrityksiin. Käytännössä jäljelle jäävät vain tärkeimmän sidosryhmän edustajat eli osakkeiden omistajat. Onkin yleisesti hyväksytty tosiasia, että tilintarkastajan tehtävä on nimenomaisesti omistajien edun valvominen.

Tilintarkastajan tehtävä on lakisääteinen. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja tutkii onko yhtiön johto toiminut lain säännöksiä, yhtiöjärjestyksen määräyksiä, toimielinten päätöksiä ja muita sitovia ohjeita noudattaen. Lisäksi on huolehdittava siitä, että pätemättömiä päätöksiä ei panna täytäntöön.<sup>268</sup> Tilintarkastajan tulee siis valvoa sitä, että yhtiön johto noudattaa toiminnassaan asianomaisia lakeja. Sen lisäksi tilintarkastajalla on haastava tehtävä arvioida sitä, onko yhtiön vastuuvollisiin kuuluva henkilö syyllistynyt johonkin sellaiseen tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaisi seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan.

---

<sup>268</sup> Ks. esim. KHT 2005, s. 143.

Lainmukaisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden raja voi joskus olla hyvinkin epäselvä ja monesti on tuomioistuimen asiana arvioida, onko hallitus laiminlyönyt huolellisuusvelvoitteensa tai onko osakkaan yhdenvertaisuusperiaatetta loukattu. Osakkaat myös vaikuttavat itse monien kiusallisten tilanteiden syntymiseen. Yhtiökokouksella on suvereeni päätösvalta tärkeimmistä yhtiön asioista ja myös hallitus ja tilintarkastajat valitaan yhtiökokouksessa. Monesti hallitusta on pidetty hyvänä hoitamaan yhtiön asioita, koska asuminen on ollut edullista ja vastikkeiden taso on pysynyt kohtuullisena. Tilanne voi kuitenkin äkkiä kääntyä niin, että tämä sama hallitus onkin syntipukkina siitä, ettei rakennusta ole hoidettu asiaankuuluvasti ja yhtiötä odottaa kalliit remontit. Toisin sanoen, on säästetty väärissä asioissa. Yleensä lähes kaikilla osakkailla onkin oma käsityksensä yhtiön hallinnon ja siihen kuuluvan työnjaon toimivuudesta tai toimimattomuudesta<sup>269</sup>.

Lähtökohtaisesti tilintarkastajan ei tule puuttua tarkoituksenmukaisuusasioihin tai epäolennaisiin seikkoihin. Asunto-osakeyhtiömuodon ollessa kyseessä on tilanne kuitenkin usein se, että tilintarkastaja joutuisi suhteuttamaan omaa tehtäväkenttäänsä hyvinkin paljon, jotta tarkastus olisi sellaista, mitä osakkaat siltä odottavat. Mikäli tilintarkastuksella pyritään palvelemaan etenkin omistajien etuja, olisi toisaalta luonnollista, että tilintarkastuksella saavutettavat hyödyt olisivat mahdollisimman paljon osakkaiden intressien mukaiset. Ainakin tilintarkastuslautakunnalle ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnille tehdyistä kanteluista voidaan päätellä, että tilintarkastajan rooli ei ole kovin hyvin selvillä osakkaiden keskuudessa<sup>270</sup>. Usein kantelut ovat seurausta väärinkäsityksistä, tietämättömyydestä ja osakkaiden välisistä erimielisyyksistä<sup>271</sup>. Eräs kritiikkiä saava asia on tilintarkastajan raportointi osakkaille.<sup>272</sup> Raportoinnissa tulisikin kenties ottaa paremmin huomioon raportoinnin hyödyntäjät. Taloyhtiön kohdalla tilintarkastuskertomuksen tehtävä on ennen kaikkea kertoa osakkaille itselleen, kuinka asioita on hoidettu tilintarkastajan näkemyksen mukaan. Ulkopuoliset saavat taloyhtiön tilintarkastuskertomuksesta harvoin merkittävää lisäarvoa, ehkä tulevia osakkaita lukuun ottamatta. Auktorisoidun tilintarkastajan toimintaa ja raportointia säätelevät tietyt

<sup>269</sup> Kinnunen – Mustonen 2002, s. 9.

<sup>270</sup> Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan (TILA) tehtävänä on mm. valvoa että KHT-tilintarkastajat ja KHT-yhteisöt noudattavat toiminnassaan tilintarkastuslain ja sen nojalla annettuja säännöksiä. Vuosina 2000 – 2005 on asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastajista tehty kanteluita yli 10 kappaletta. Suurimmassa osassa ratkaisuisaan TILA on todennut, ettei sanktiotoimenpiteisiin ole syytä ja että hyvää tilintarkastustapaa on noudatettu. Vastaavaa valvontaa HTM-tarkastajien osalta suorittaa paikallisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TIVA).

<sup>271</sup> Horsmanheimo – Steiner 2003, s. 336. Kanteluissa saatetaan moittia esim. toisten osakkaiden ja hallituksen jäsenten toimintaa. Tilintarkastaja vastaa kuitenkin vain lain edellyttämien seikkojen tarkastamisesta.

<sup>272</sup> Tilintarkastuskertomuksen odotuskuilusta: Koskinen 1999, s. 27-28.

ohjeet ja normit, joten osakkaiden informointi tulisi kenties tapahtua myös muutoin kuin lakisääteisen tilintarkastuskertomuksen avulla.<sup>273</sup>

Tilintarkastajan työtä ja tarkastuksen sisältöä ohjailevat useat normit. Etenkin tilintarkastuslaki yleislakina säätelee paljon tilintarkastajien toimintaa. Tästä laista tulee myös velvoite noudattaa hyvää tilintarkastustapaa (TTL 16 §). Eräänä merkittävimmästä hyvän tilintarkastustavan luojista Suomessa toimii KHT-yhdistys, joka vuosittain antaa tilintarkastusta koskevia suosituksia. Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksesta on todettu, että se muistuttaa koko ajan enemmän pelkkää hallinnon valvontaa. Hallinnon tarkastus puolestaan on kansallinen erityispiirre tilintarkastuksen osana Suomessa. Yleiset, tilintarkastusalaa koskevat, suositukset soveltuvatkin melko huonosti asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastukseen. Tietysti yhtymäkohtiakin löytyy. Vaatimukset riippumattomuudesta, esteellisyydestä tai ammattitaitoisesta ja huolellisesta työstä, koskevat asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastusta siinä kuin isojen pörssi-yhtiöidenkin tarkastusta. Sen sijaan esimerkiksi olennaisuuskysymykseen vastaamisessa syntyy ongelmia. Se, mikä subjektiivisesti katsoen näyttää täysin irrelevantilta seikalta, on joidenkin osakkaiden mielestä erittäin olennainen asia. Näin ollen ammattitilintarkastajan tekemässä tarkastuksessa voidaan hyvinkin jättää käsittelemättä asioita, joita esim. asunto-osakeyhtiön osakastarkastajana toimiva henkilö ottaisi esille. Siinä mielessä ymmärrän täysin lainsäätäjän pyrkimykset vapauttaa pienimmät asunto-osakeyhtiöt lakisääteisestä tilintarkastuspakosta.

Yhdenvertaisuusperiaate on erittäin tärkeä käsite yhteisöoikeudessa. Asunto-osakeyhtiöissä tämä periaate tulee sovellettavaksi ehkä vielä monimuotoisemmissa tilanteissa kuin muiden yhtiömuotojen kohdalla. Tällä hetkellä asunto-osakeyhtiölaissa ei vielä ole nimenomaisesti kirjattu yhdenvertaisuusperiaatetta, mutta tuleviin lakiehdotuksiin se on otettu mukaan. Myös tänä päivänä yhdenvertaisuusperiaatteen sisällön voi johtaa useista eri lainkohdista, etupäässä asunto-osakeyhtiölain ns. yleislausekkeesta (AOYL 46 §). Pykälän mukaan yhtiökokouksessa on kiellettyä tehdä päätöstä, josta voisi koitua epäoikeutettua etua osakkeenomistajalle, tai esimerkiksi tämän lähipiiriläiselle, yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella. Tällainen epäoikeutettu etu voi olla esim. yhtiön tilojen käyttöoikeuden luovuttaminen jollekin osakkeenomistajalle käypää korvausta alhaisemalla hinnalla tai jonkin uudistuksen kustannusten, joka ei hyödytä kaikkia osakkeenomistajia samassa suhteessa, jakamista yhtiövastikeperusteen mukaisesti. Myös erilaiset eturistiriidat voivat johtaa jonkin tahon epäoikeutettuun suosimiseen. Hallituksen jäsenet tai isännöitsijä voivat olla

---

<sup>273</sup> Kesällä 2007 voimaan tulevassa tilintarkastuslaissa vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus on entistä lyhytsanaisempi. Ks. HE 194/2006 vp. s. 80.

osakkaana sellaisessa kiinteistöalan yrityksessä, jonka kanssa taloyhtiö tekee sopimuksia. Tällaisessa tilanteessa ei sinänsä ole mitään laitonta, mutta jos sopimus tehdään niin, ettei se ole yhtiön kannalta taloudellisin ratkaisu, voi kyseeseen tulla asunto-osakeyhtiölain vastainen toimenpide.

Kaiken kaikkiaan yhdenvertaisuusperiaatteella pyritään suojaamaan etenkin osakkaiden vähemmistön etuja. Tällaisista tilanteista on vaikea muodostaa kattavaa yksityiskohtaista sääntelyä ja onkin ymmärrettävää, että lakiin on tarkoituksenmukaista ottaa periaatteen tasolla joitakin käsitteitä. On katsottu, että tällaisella periaatteella on myös kauaskantoisempi seuraus koko yhtiön toiminnan edistämiseen. Tällä tosin tarkoitetaan enemmänkin liikeyrityksiä, jotka tarvitsevat ulkopuolista rahoitusta mahdollisilta sijoittajilta. Asunto-osakeyhtiössä osakkaan sijoituspäätökseen vaikuttavat varmasti monet muut seikat. On kuitenkin selvää, että mikäli asunto-osakeyhtiössä ei ole luotettava hallintoilmapiiri, ei se ole kenenkään edun mukaista.

Mikäli mietimme tilintarkastajan näkökulmaa osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatteessa, on ensinnäkin todettava, että myös vähemmistöosakkaiden etujen huomioiminen, sekä osakkaiden tasavertainen kohtelu ylipäätänsä, kuuluu kiistatta tilintarkastajan tehtäväkenttään. Samaten, jos tilintarkastaja huomaa vastuuvollisen johdon rikkoneen jotain yhteisölain säännöstä, johtaa se yleensä tästä raportointiin, mikäli teko ei ole vähäinen. Yhdenvertaisuusperiaate ilmenee välillisesti useasta asunto-osakeyhtiölain pykälästä. Edellä mainitun yleislausekkeen lisäksi tilintarkastaja joutuu huomioidaan mm. AOYL 60 §:n. Tässä lainkohdassa kielletään myös hallituksen jäsentä ja muita vastuuvollisia tekemästä päätöksiä, joiden johdosta osakkeenomistaja tai muu henkilö saisi epäoikeutettua etua yhtiön, tai toisen osakkaan kustannuksella. Yhtiökokouksen ja hallituksen toimivaltaa sitovat edellä mainitut asunto-osakeyhtiölain pykälät. Lisäksi laissa on säädetty hallituksen ja isännöitsijän velvollisuudeksi olla panematta täytäntöön päätöstä, joka on asunto-osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen vastaisena pätemätön (AOYL 61 §).

Tilintarkastajan tehtävään asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksessa kuuluu sekä yhtiökokouksissa että hallituksen kokouksissa tehtyjen päätösten lainmukaisuuden tarkastaminen. Perinteisesti pääpaino tarkastuksessa on hallituksen toiminnalla jo senkin vuoksi, että tilintarkastajan tehtävänä on toimia osakkeenomistajien (jotka kokoontuvat yhtiökokouksessa) edunvalvojana yhtiössä. Käytännössä tilintarkastustyö hallinnon tarkastuksen osalta tehdään pitkälti pöytäkirja-aineiston pohjalta.

Yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisissa päätöksissä on eräs huomattava yhteinen tekijä. Tehdyt päätökset ovat yleensä enemmän tai vähemmän tulkinnanvaraisia. Ammattitilintarkastajan tehtäviin ei

kuulu päätösten tarkoituksenmukaisuuden arviointi vaan niiden lainmukaisuuden toteaminen. Mikäli yhtiökokouspöytäkirjamateriaalista ilmenee että kokouksessa käsitellyt asiat, kokouskutsu, ja mahdolliset muut seikat on tehty asunto-osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen mukaisesti, ei tilintarkastajalta voitane enempää varmistusta pöytäkirjatarkastuksen osalta odottaa. Ongelmalliseksi tilanteen tekee se, että muodollisesti oikea päätös voi osoittautua sellaiseksi, että tosiasiallisten vaikutusten johdosta se rikkoo osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatetta. Asia on kuitenkin tulkinnanvarainen tapauskohtaisesti myös lainsäätäjille ja tuomioistuimille. Tällaisten päätösten arvostelu ei voine minkään kriteerin mukaisesti kuulua tilintarkastajan toimenkuvaan. Myös mahdollinen yhtiön sisäpiirin tavoitteleman hyödyn arviointi jonkin hankkeen osalta on pääsääntöisesti tilintarkastajan lakisääteisen tehtävän ulottumattomissa. Tarkastuksessa esille tulevat asiat liittyvät pikemminkin päätösten teon muodolliseen puoleen ja dokumentointiin, kuin päätösten ja sopimusten sisällön arviointiin. Räikeät oman edun tavoittelutilanteet voivat tulla ilmi myös tilintarkastuksen yhteydessä.

Mikäli johdon toimintaa valvoisi jokin muu taho kuin ammattitilintarkastaja, voisi tilanne olla toinen. Luonteva taho tällaiseksi valvojaksi olisi jokin taloyhtiön osakas. Tällainen osakastarkastaja antaisi varmasti oman näkökantansa hallituksen ja yhtiökokouksen tekemistä päätöksistä ja toiminnasta yleensä. Osakastarkastaja voisi ottaa kenties enemmän kantaa myös tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin, jotka taas liittyisivät myös tässä tutkielmassa käsitelyyn yhdenvertaisuusperiaatteen. Myös yhtiön sisäpiiri olisi kenties paremmin tiedossa yhtiön sisältä tulevalle henkilöllä kuin tilintarkastajalla, joka joutuu luottamaan pelkästään hänelle toimitettuun pöytäkirja- ja kirjanpito-materiaaliin.

Jos tällaisesta maallikko-osakastarkastajasta olisi hyötyä taloyhtiöiden tilintarkastuksessa, tulee mieleen myös monia ongelmakohtia. Kuinka esimerkiksi voitaisiin taata osakastarkastajan riippumattomuus ja puolueettomuus? Mikäli hän on itse taloyhtiössä asuva henkilö, on ymmärrettävää ja inhimillistä, että hänen omat mielipiteensä voivat vaikuttaa päätösten arvosteluun. Ammattitilintarkastajan kohdalla tällaista vaaraa ei lähtökohtaisesti ole, sillä hän on sitoutunut noudattamaan tiettyjä eettisiä ohjeita suoranaisten lakimääräysten lisäksi. Toinen haittapuoli osakastarkastajan käytössä on ammattitaidottomuus taloudellisissa ja juridisissa asioissa. Hyvänä esimerkkinä toimivat tietyt kirjanpidolliset ongelmat ja vastikelaskelmien oikeellisuuden tarkastus. Syntyisi myös paljon turhaa riitelyä, mikäli alaan perehtymätön maallikko ottaisi tehtäväkseen arvostella ammatti-isännöitsijää tai yhtiön hallitusta pelkästään mielipideasioiden perusteella. Sen sijaan, kun ammattitilintarkastaja huomauttaa vastuuvollisia jostakin asiasta, perustuu tämä yleensä tiettyyn normiin, eikä asia ole

siltä osin tulkinnanvarainen. Ongelmaksi voisi muodostua myös osakastarkastajan palkkion suuruus, työhön perehdyttäminen jne.

Mikäli tilintarkastuksen käsitettä asunto-osakeyhtiöissä halutaan selkeyttää ja yhtenäistää, on ammattinimikkeitä ja tehtäviä syytä miettiä tarkkaan. Kaiken kaikkiaan asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastus poikkeaa niin paljon liikeyritysten vastaavasta, että olisi aiheellista pohtia myös tarkoituksenmukaisuuskysymysten huomioimista. Lainsäätäjän ehkä suurin ongelma on selvittää täsmällisesti mitä osakkeenomistajien enemmistö haluaa. Suurin osa asunto-osakeyhtiöiden osakkaista pitäneenä tärkeänä seikkana sitä, että yhtiön hallintoa hoidetaan luotettavasti ja ammattitaitoisesti. Tässä tutkielmassa käsitelty osakkaiden tasavertainen kohtelu sen sijaan muodostuu yleensä ongelmaksi vasta siinä vaiheessa, kun osakas kokee joutuneensa siihen vähemmistöön, joka ei saanut tahtoaan läpi. Täydelliseen valvontaan hallinnon toimien osalta tuskin päästään millään järjestelmällä. On myös muistettava, että kaikkia tyydyttävää ratkaisua tuskin löydetään. Mielestäni kuitenkin myös niissä asunto-osakeyhtiöissä, joissa tilintarkastajan valinta tulee jatkossa vapaaehtoiseksi, on osakkeenomistajien oman edun mukaista säilyttää jokin hallinnonvalvontajärjestelmä. Tämä koskee sekä osakkeenomistajien enemmistöä, että – vähemmistöä. Loppujen lopuksi, vaikka kyse olisi kuinka omahyväisestä omaneduntavoittelijasta tahansa, hän ei voi tietää kumpaan joukkoon hän tulevaisuudessa kuuluu.



