

*Artikkeli on julkaistu FINEn juhla­kirjassa Vakuutus- ja rahoitusneuvonta 45 vuotta (Toim. Olli Norros, Irene Luukkonen, Erik Sirén ja Ville Raulos), Vakuutus- ja rahoitusneuvonta, Helsinki 2016.*

Matti J. Sillanpää  
Professori

## Tilintarkastus ja tilintarkastajan vastuu

### Tilintarkastuslainsäädännön kehitys

Tilintarkastajan suorittaman yhteisön tilikauden tilinpäätöksen, toimintakertomuksen, kirjanpidon ja hallinnon tarkastuksen tavoitteena on selvittää, antavatko tilikauden tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot sekä totuudenmukaisen kuvan yhteisön toiminnan tuloksesta ja sen taloudellisesta asemasta tilikauden päättyessä. Samassa yhteydessä tilintarkastajan tulee arvioida onko yhteisön johto toiminut lain edellyttämällä huolellisuudella vai onko se syyllistynyt tekoihin tai laiminlyön­teihin, jotka saattavat antaa aihetta korvausvastuuseen. Mikäli tällaisia seikkoja ilmenee, tilintarkastajan on huomautettava niistä tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastuslainsäädäntö on kehittynyt osakeyhtiölain mukana. Aluksi säännöksiä oli vain osakeyhtiölaissa, josta niitä myöhemmin omaksuttiin muihin yhteisölakeihin ja säätiölainsäädäntöön. Osakeyhtiölain myötä kehittyneet säännökset siirrettiin 1990-luvulla erilliseen tilintarkastuslakiin (936/1994). Tilintarkastuslaki on sittemmin kahteen otteeseen uudistettu kokonaisuudessaan (459/2007 ja 1141/2015).

Niin kutsuttu vanha osakeyhtiölaki (22/1895) sisälsi ainoastaan säännökset tilintarkastuksesta ja tilintarkastajien valinnasta (VOYL 2 § 8 k ja 26.1 § 4k).<sup>1</sup> Tilintarkastajan vastuu sen sijaan oli jätetty yleisten vahingonkorvaussäännösten ja -periaatteiden varaan. Tämän mukaisesti myös oikeuskäytännössä katsottiin tilintarkastajan olevan velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän toimellaan tai laiminlyön­nillään oli aiheuttanut. Vastuun syntyminen edellytti, että tilintarkastaja oli (tahallisesti tai huolimattomasti) laiminlyönyt asianmukaisen tarkastuksen, jossa yhtiön johdon säännösten vastainen toiminta tai muut laiminlyön­nit olisivat paljastuneet. Toki tilintarkastajan katsottiin olevan vastuussa vain sellaisesta vahingosta, joka oli syy-yhteydessä hänen omaan toimintaansa.<sup>2</sup>

Nykyistä edeltävän osakeyhtiölain (734/1978) 10 lukuun omaksuttiin vanhan lain aikana oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa kehittyneet tilintarkastusta koskevat säännökset, ja lain 15 luvun 2 §:ään otettiin tilintarkastajan vastuuta koskeva normi. Lain esitöissä todettiin, että tilintarkastajan vastuu ei ole samanlainen kuin hallituksen jäsenen, koska hänen tehtävänsä on toisenlainen. Tämän vuoksi tilintarkastaja vastaa vain sellaisesta vahingosta, joka on syy-yhteydessä hänen omaan toimintaansa. Se puolestaan yleensä liittyy jonkin tilintarkastukseen liittyvän seikan laiminlyöntiin.<sup>3</sup> *Kyläkallion* heti lain vahvistamisen jälkeen kirjoittamassa kommentaariteoksessa todetaan tilintarkastajan olevan korvausvelvollinen samojen perusteiden mukaan kuin hallituksen jäsen, toisin sanoen hän on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimeksaan tahallaan tai tuottamuksesta aiheuttanut yhtiölle. Tilintarkastajan vastuun *Kyläkallio* näkee syntyvän lähinnä sellaisten yhtiöiden osalta, joissa yhtiön johto ja osakkeenomistajat koostuvat eri henkilöistä. Tällöin

vastuu yleensä syntyy sen vuoksi, ettei yhtiön piirissä osata tilintarkastajan laiminlyönnin vuoksi ryhtyä vahinkoa aiheuttavien tapahtumien ehkäisyyn tai jo tapahtuneiden vahinkojen kasvun pysäyttämiseen.<sup>4</sup> *Koski ja af Schultén* korostavat edellä mainittujen seikkojen ohella tilintarkastajan vastuun toissijaisuutta ensisijaiseen vahingon aiheuttajaan nähden.<sup>5</sup>

Osakeyhtiölaista tilintarkastusnormisto eriytyi siinä vaiheessa, kun tilintarkastajajärjestelmän kehittämistoimikunnan mietinnössä (KM 1992:14) esitetty tilintarkastuslaki säädettiin vuonna 1994 (936/1994). Vuoden 1994 tilintarkastuslain 44 §:ään osakeyhtiölain vastuusäännös siirrettiin lähes sellaisenaan eikä tarkoituksena ollut muutoinkaan muuttaa syntynyttä oikeuskäytäntöä. Tämä on todettu vuoden 1994 tilintarkastuslain 44 §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa: *”Kysymyksessä on korvaussäännösten tekninen yhdenmukaistaminen. Ehdotetulla pykälällä ei ole tarkoitus muuttaa syntynyttä oikeuskäytäntöä”*.<sup>6</sup> Säännöksen sisältöön ei puututtu myöskään vuoden 2007 laissa (51.1 §)<sup>7</sup> eikä kuluvan vuoden alusta voimaan tulleessa laissa (10:3.1)<sup>8</sup>.

Parin viime vuosikymmenen aikana tilintarkastussääntelyn kehittymiseen ovat lisäksi vaikuttaneet varsin voimakkaasti Euroopan Unionin tilintarkastusta koskevat direktiivit ja kansainväliset tilintarkastusalan standardit. Niillä on pyritty yhdenmukaistamaan tilintarkastuskäytäntöä sekä parantamaan ja varmistamaan tilintarkastuksen laatua.

## Tilintarkastus

Tilintarkastajan tehtävänä on yhtiön kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastus. Tarkastuksen päätavoitteena on selvittää, antavatko tilikauden tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja yhtiön taloudellisesta asemasta tilikauden päättyessä. Yhtiön itsensä laatiman ja sen vastuulla olevan tilinpäätösinformaation yleisen luotettavuuden varmistaa juuri riippumaton ja asiantunteva tilintarkastus. Tarkastuksessa pyritään arvioimaan, onko yhtiön johto toiminut lain edellyttämällä huolellisuudella vai onko se syyllistynyt tekoihin tai laiminlyönteihin, jotka saattavat antaa aiheutta korvausvastuuseen. Emoyhtiössä tilintarkastajan tehtävä käsittää lisäksi konsernitilinpäätöksen tarkastuksen ja varmistumisen siitä, että konserniyhtiöiden tilintarkastajat ovat suorittaneet tilintarkastuksen asianmukaisesti.<sup>9</sup>

Tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. Hyvä tilintarkastustapa on hyvään asianajotapaan ja hyvään kirjanpitotapaan rinnastettavaa tapaoikeutta, jonka sisältöä on kirjattu muun muassa kansainvälisiin tilintarkastusalan standardeihin (kansallisine lisäyksineen). Tilintarkastajan tulee noudattaa myös yhtiömiesten tai yhtiökokouksen antamia ohjeita, mikäli ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai hyvän tilintarkastustavan kanssa. Velvollisuus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa koskee niin tilintarkastusta kuin muutakin tilintarkastajan tehtäväksi säädettyä toimintaa. Muissa kuin varsinaisissa tilintarkastustehtävissä hyvän tilintarkastustavan sisältö vaihtelee toimeksiannon laadun mukaan.

Hyvän tilintarkastustavan noudattaminen edellyttää, että tilintarkastustehtävissä noudatetaan huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattamaa ammatillista huolellisuutta.

Tilintarkastus käsittää yhtiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastuksen. Tilinpäätökseen kuuluvat aina tuloslaskelma, tase ja niiden liitetiedot sekä toimintakertomus. Tarkastuksen perusteella tilintarkastajan pitää pystyä muodostamaan perusteltu käsitys siitä, onko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti. Hänen tulee myös varmistaa, että tuloslaskelman ja taseen tiedot perustuvat kirjanpitoon, ja tarvittaessa kiinnittää huomiota tositteiden oikeellisuuteen. Hallinnon tarkastuksessa kysymys on lähinnä yhtiön johdon

toiminnan laillisuuden arvioinnista. Tilintarkastajan tulee tuntea yhtiölainsäädäntö ja valvoa sen ja yhtiöjärjestyksen tai yhtiösopimuksen määräysten noudattamista. Hänen tulee muun muassa selvittää, onko vähemmistösuojasäännöksiä ja muita yhtiöoikeudellisia erityissäännöksiä sekä yhtiön toimielinten päätöksiä noudatettu ja onko yhtiön lakisääteisistä velvoitteista huolehdittu.<sup>10</sup>

## Tilintarkastajan raportointi

Tilintarkastajan on suoritettuna tilintarkastuksen perusteella annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Se on tilintarkastajan antama kirjallinen raportti hänet tilintarkastajaksi valinneelle yhtiön toimielimelle (yhtiökokoukselle). Tilintarkastusta toimittaessaan ja tilintarkastuskertomusta laatiessaan tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota sekä yhtiön omistajien että yhtiön muiden sidosryhmien tiedontarpeeseen. Tilintarkastuskertomuksen sisältämä lausunto on joko vakiomuotoinen, ehdollinen tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, hän ilmoittaa tästä tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastajan tulee ottaa kantaa siihen, antavatko tilikauden tilinpäätös ja toimintakertomus noudatettuna tilinpäätössäännösten mukaisesti kirjanpitolaista ja hyvän kirjanpitotavan tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Jos tilinpäätös on sinänsä oikein laadittu, mutta annettujen tietojen oikeellisuus ja riittävyys ovat joiltakin osin tilinpäätöksen laatijan mielestä puutteellisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, tilinpäätöksen laatijan tulee antaa kirjanpitolaista määrätty lisätiedot tuloslaskelman ja taseen liitteenä. Tilintarkastaja voi antaa tilintarkastuslaissa tarkoitettulla tavalla lisätietoja, mutta eri tarkoituksessa kuin tilinpäätöksen laatija. Tilintarkastajan antamat lisätiedot ovat käytännössä harvinaisia silloin kun niitä annetaan, tyypillisesti niillä halutaan painottaa jotakin tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettyä seikkaa, eli kiinnittää tilinpäätöksen lukijan huomiota kyseiseen seikkaan.

Tilintarkastajan tulee esittää tilintarkastuskertomuksessa huomautus, jos yhtiön yhtiömies, hallituksen jäsen, hallintoneuvoston jäsen tai toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on aiheuttanut yhtiölle vahinkoa siten, että siitä saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus. Huomautus tulee esittää myös silloin, jos joku mainituista henkilöistä on rikkonut yhteisöä koskevaa lakia tai yhtiösopimuksen taikka yhtiöjärjestyksen määräystä. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tule antaa huomautusta yhtiön kokoon tai vahingonkärsijän olosuhteisiin nähden vähäisten rikkomusten tai laiminlyöntien johdosta. Huomautuksen kohteena olevan asian on oltava oleellinen ja muistutus on aina perusteltava. Huomautus ei ole aina edes mahdollinen, koska tilintarkastaja ei saa esimerkiksi paljastaa tarkastuskohteen liikesalaisuuksia.<sup>11</sup>

Normaalisti tilintarkastuskertomus ja tilinpäätösmerkintä ovat ainoat tilintarkastajan laatimat julkiset raportit. Muut tilintarkastajan mahdollisesti laatimat asiakirjat, tilintarkastusmuistiot ja -pöytäkirjat, ovat yhtiön sisäiseen käyttöön tarkoitettuja papereita, joita edes osakkeenomistajat eivät saa käyttöönsä ellei yhtiön hallitus niitä heille luovuta. Yhtiön muut intressiryhmät, kuten velkojat, viranomaiset tai työntekijät, saavat tilintarkastuskertomuksen käyttöönsä yleensä vasta siinä vaiheessa kun tilinpäätös rekisteröidään tai se muutoin julkistetaan.

## Tilintarkastajan laiminlyönneistä

Tilintarkastajan korvausvastuu syntyy yleensä tilintarkastuslaissa säädettyjen tehtävien laiminlyönnin takia. Hän joko laiminlyö itse tilintarkastustehtävän asianmukaisen suorittamisen tai ei raportoi

tilintarkastuskertomuksessa, tilintarkastuspöytäkirjassa tai yhtiökokouksessa asianmukaisesti yhtiön johdon tai henkilökunnan laiminlyönneistä eikä väärinkäytöksistä yhtiön johdolle tai yhtiökokoukselle. Vastuun syntyminen edellyttää liittymää tilintarkastajan tehtävien hoitamiseen ja siihen, että vahinkoa kärsinyt taho olisi asianmukaisesti laaditun tilintarkastuskertomuksen perusteella saanut tiedon esimerkiksi yhtiön johdon laiminlyönneistä ja olisi sen jälkeen ryhtynyt toimenpiteisiin joko vahingon estämiseksi tai korvauksen saamiseksi vahingon aiheuttajalta.

Hieman pelkistään voidaan todeta, että tilintarkastajan vastuu syntyy yleensä sen vuoksi, että hän antaa tilintarkastuskertomuksen, jossa ei nosteta esille havaintoja, jotka hänen olisi pitänyt oikein toimiessaan huomata. Toisaalta, jos tilintarkastuskertomusta ei syystä tai toisesta koskaan laadita, vaikka tilintarkastaja olisikin valittu tehtäväänsä (tilintarkastusta ei näin ollen ole suoritettu) tilintarkastaja ei voi mahdollisista (ehkä havaitsemistaankin) johdon laiminlyönneistä joutua vastuuseen, koska ei ole olemassa tilintarkastuskertomusta, johon tilintarkastajan olisi tullut huomautukset kirjata ja josta joku olisi ne voinut havaita.

Yleensä tilintarkastaja ei joudu korvausvastuuseen yhtä usein eikä yhtä laajasti kuin yhtiön johto, vaikka vastuusäännökset ovatkin pitkälti samanlaiset. Tämä johtuu siitä, että tilintarkastajan laiminlyönnit liittyvät tyypillisesti siihen, ettei hän ole tilintarkastuskertomuksessa tuonut esille niitä vahinkoja, jotka ovat syntyneet yhtiön johdossa toimivien henkilöiden tekojen tai laiminlyöntien seurauksena. Tilintarkastajan joutuessa vastuuseen voidaan tavallisesti osoittaa muiden, ennen kaikkea yhtiön johtoon kuuluvan henkilön tai yhtiömiehen, olevan korvausvastuussa samasta vahingosta.<sup>12</sup> Oikeuskäytännön tapaukset liittyvät tyypillisesti tilanteisiin, joissa tilintarkastuksessa on havaittu yhtiön johdon syyllistyneen vahingonkorvausvelvollisuuden perustavaan tekoon, mutta tilintarkastaja on laiminlyönyt tilintarkastuskertomuksessa tehtävän huomautuksen.<sup>13</sup>

## Tilintarkastajan vastuuta käsittelevä oikeuskäytäntö

Tilintarkastajan vastuu on Suomessa ollut korkeimman oikeuden tasolla ratkaistavana kymmenkunta kertaa viimeksi kuluneiden vuosikymmenten aikana. Seuraavassa olen nostanut näistä tapauksista esille joitakin keskeisiä kohtia.

### KKO 1981 II 48

Osakeyhtiön toimitusjohtaja oli nostanut yhtiöstä varoja kirjaamalla samoja laskuja useampaan kertaan kirjanpitoon eivätkä tilintarkastajat olleet tätä huomanneet. Sen vuoksi tilintarkastajien katsottiin olevan vastuussa yhtiön kärsimistä menetyksistä.

### KKO 1991:13

Nykyistä edeltävän osakeyhtiölain mukainen selvitystilaan asettaminen oli laiminlyöty eikä tilintarkastaja ollut tästä huomauttanut. Tilintarkastajan ei kuitenkaan katsottu olevan vastuussa, koska vahinko ei ollut syy-yhteydessä vahinkoa kärsineen menetykseen. Luottotappion kärsinyt kantaja ei ollut pyrkinyt tutustumaan tilintarkastuskertomuksiin ja lisäksi oli pääteltävissä, että yhtiön koko osakekannan omistavat hallituksen jäsenet olisivat jatkaneet yhtiön toimintaa siinäkin tapauksessa, että tilintarkastaja olisi asiasta tilintarkastuskertomuksessa huomauttanut.

### KKO 1991:25

Tilintarkastajan antama todistus osakepääoman maksusta oli virheellinen ja tilintarkastajan katsottiin olevan vastuussa maksamatta jääneestä osakepääoman määrästä.

## KKO 1992:98

Osakkeenomistajan rahalainoista ja osakeyhtiölain vastaisista omien osakkeiden lunastuksista ei ollut huomautettu tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastajien katsottiin olevan vastuussa siltä osin kuin menetyksiä ei saada perittyä niistä ensi sijassa vastuussa olleilta.

## KKO 1997:103

Tapaukseen KKO 1992:98 perustuva tilintarkastajan vastuuvakuutusriita, jossa oli kysymys tilintarkastajan laiminlyöntien asteesta (huolimaton/törkeän huolimaton).

## KKO 1997:188

Tilintarkastaja oli vastuussa asunto-osakeyhtiölle, joka oli joutunut maksamaan urakoitsijan laiminlyömän kunnallistekniikan liittymismaksun. Tilintarkastaja ei ollut varmistunut muistiotositteen oikeellisuudesta ja tämä aikaansai korvausvastuun. KKO kuitenkin korosti, että tilintarkastajan ei ilman erityistä perustetta tule epäillä kirjanpitoon vietyjen kirjanpitolain mukaisten tositteiden oikeellisuutta. Suoraan ulosottokelpoinen viranomaismaksu (kunnallistekniikan liittymismaksu) katsottiin tuollaiseksi erityiseksi perusteeksi, joka olisi edellyttänyt tarkempaa selvittelyä.

## KKO 1998:127

Korkein oikeus korosti tilintarkastuskertomuksen merkitystä, koska se viime kädessä takaa, että yhtiön tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnasta. Väärennettyä tilintarkastuskertomusta ei kuitenkaan pidetty erityisen merkittävänä todistuskappaleena, koska yhtiön hallituksen ainoa jäsen oli yksin omistanut kaikki yhtiön osakkeet eikä tilintarkastuskertomuksella siten ollut merkitystä osakkeenomistajien kannalta.

## KKO 1999:118

Tilintarkastaja oli laiminlyönyt tilintarkastuskertomuksessa huomauttaa tilikauden päättyessä olleesta osakeyhtiölain vastaisesta lainasta (osakkeenomistajan yhtiöstä nostamista rahavaroista) ja hallituksen laiminlyönnistä ryhtyä perimään tätä takaisin. Hänen todettiin olevan korvausvelvollinen vahingosta, joka on syy-yhteydessä hänen laiminlyöntiinsä. Tässä tapauksessa tilintarkastaja ei kuitenkaan ollut korvausvelvollinen, koska ensisijaiset vastuuvolliset olivat olleet varattomia jo silloin, kun huomautus olisi pitänyt tehdä eikä tilintarkastajan laiminlyönti siten ollut aiheuttanut vahinkoa.

## KKO 2001:36

Tilintarkastajat olivat antaneet todistuksen osakepääoman maksusta apporttisijoituksella varmistumatta ko. sijoituksen arvosta. Koska apporttisijoitus osoittautui arvottomaksi, tilintarkastajat velvoitettiin korvaamaan tästä yhtiölle aiheutunut vahinko.

## KKO 2008:115

Säätiön tilintarkastaja oli laiminlyönyt huomauttaa säätiön tileissä olleista huomattavista virheistä ja väärinkäytöksistä ja sen vuoksi tilintarkastaja velvoitettiin suorittamaan säätiölle korvauksia. Asianmukaisen tilintarkastuksen merkitystä korostaa se, ettei säätiössä ei ole sellaista omistajatahoa, joka valvoisi hallituksen toimintaa.

**Ruotsin** korkeimmassa oikeudessa tilintarkastajan vastuukysymyksiä on käsitelty muun muassa seuraavissa tapauksissa:

NJA 1996:35 (Scandinavian Clinics – Första Sparbanken)

Tilintarkastajan laiminlyönti eräiden kustannusten aktivoinnin osalta, joka oli johtanut yhtiön varal-  
lisuuden väärinarviointiin, joka puolestaan oli vaikuttanut lainan myöntämispäätökseen.

NJA 1998:110 (Årstadal Metallhandel – Gotabanken)

Tilintarkastajan laiminlyönti varaston arvon määrittämisessä ja tämän johdosta virheellinen tilintar-  
kastuskertomus johti tilintarkastajan korvausvelvollisuuteen.

NJA 2014 s. 272 (BDO -tapaus)

Ruotsin korkein oikeus korosti tilintarkastajan korvausvelvollisuuden edellyttävän tilintarkastajan  
laiminlyönnin syy-yhteyttä vahinkoon. Edelleen oikeus painotti, että tilannetta ei voi tarkastella sen  
mukaan mitä olisi tapahtunut, jos tilintarkastuskertomus olisi ollut oikein, vaan tarkastelun lähtö-  
kohtana pitää olla tyypillinen käyttäytyminen kyseessä olevissa olosuhteissa (kysymys oli ennen  
muuta virheen vaikutuksesta osakekurssiin ja siitä edelleen johtuvista menetyksistä).

Oikeuskirjallisuuden mukaan Ruotsin korkein oikeus perusteli BDO-tapauksessa syy-yhteyden  
merkitystä laajasti sen vuoksi, koska aikaisempi niin sanottu Prosolvia-tapaus (Hovrätten för Västra  
Sverige 15.8.2013 T 4207-10) ja niin sanottu Landskrona-tapaus (NJA 2013 s. 145) olivat herättäneet  
laajaa keskustelua ja aikaansaaneet epävarmuutta vallitsevan oikeustilan suhteen.<sup>14</sup> *Svernlöv* ki-  
teyttää BDO-tapauksen seuraavasti: *”För skadeståndsansvar krävs också att det finns ett orsaks-  
samband mellan revisorns oaktsamhet och den skada som påstås på så sätt att oriktigheten i års-  
redovisningen ska ha haft betydelse för affärsbeslutet. ... Årsredovisningen har således inte haft  
relevans för beslutet.”*<sup>15</sup>

## Tilintarkastajan tehtävistä

Oikeuskirjallisuudessa tilintarkastajan tehtäviä on laajasti käsitelty muutamissa tilintarkastajataus-  
taisten henkilöiden kirjoittamissa teoksissa.<sup>16</sup> Lisäksi tilintarkastusta on lyhyesti sivuttu lähes kai-  
kissa osakeyhtiölain kommentaariteoksissa ja muutamassa muussa yhtiöoikeudellisessa kirjassa.<sup>17</sup>

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastus käsittää yhtiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen,  
toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastuksen. Kaikki nämä tarkastuksen kohteet ovat sellaisia,  
joiden hoitaminen on yhtiön hallituksen ja/tai toimitusjohtajan vastuulla. Osakeyhtiölain mukaan  
yhtiön hallitus vastaa siitä, että kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty  
(OYL 6:2.1), ja toimitusjohtaja vastaa siitä, että kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotetta-  
valla tavalla järjestetty (OYL 7:17.1). Tilintarkastajan tehtävänä on valvoa, että yhtiön hallitus ja  
toimitusjohtaja hoitavat heille kuuluvat tehtävät, mutta tilintarkastaja ei vastaa kirjanpidon, tilin-  
päätöksen tms. puutteiden tai laiminlyönnin aiheuttamista vahingoista. Oikeuskirjallisuudessa  
muun muassa *Nerep* ja *Samuelsson* kirjoittavat tästä: *”... styrelsen har det yttersta ansvaret (tillsyn,  
kontroll, övervakning) för att bolagets organisation är utformad så att bokföringen ... kontrolleras  
på ett betryggande sätt. Detta är alltså inte revisorns ansvar.”*<sup>18</sup> Tilintarkastajan tulee raportoida  
tilintarkastuskertomuksessa puutteista, jotka hän on havainnut, ja hän vastaa ainoastaan tämän  
raportoinnin laiminlyönnin aiheuttamista vahingoista, joiden voidaan osoittaa syntyneen sen  
vuoksi, ettei vahinkoa kärsinyt ollut tilintarkastajan laiminlyönnin vuoksi saanut tietoa puutteista  
eikä siten ollut osannut toimia tilanteen edellyttämällä tavalla. Tällöinkin tilintarkastajan vastuuta  
vielä rajoittaa se käytännön näkökohta, olisiko vahingosta ensi sijassa vastuussa olevalta tällöin-  
kään saatu korvausta.

Tilintarkastajan rooliin kuuluu yhtiön toimielinten toiminnan lainmukaisuuden jälkikäteinen tarkastelu (tilintarkastuksen yhteydessä). Mikäli tilintarkastaja havaitsee jonkin yhtiön toimielimen, sen yksittäisen jäsenen tai jonkun muun menetelleen lain vastaisesti, tilintarkastajan tulee harkita onko rikkomus yhtiön kannalta (sen koko ja toiminnan laatu huomioon ottaen) niin vakava, että siitä tulee esittää huomautus. Tällöinkin tilintarkastajan harkittavaksi vielä jää, esitetäänkö huomautus johdolle tilintarkastuspöytäkirjassa vai tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuspöytäkirja on raportti, jonka ei ole tarkoitus tulla julkisuuteen. Sen tarkoituksena on asianomaisen yhtiön toimielimen informointi luottamuksellisella tavalla. Siinä esille tuotavat asiat ovat sellaisia, jotka eivät ole niin merkittäviä, että ne olisi syytä mainita tilintarkastuskertomuksessa.<sup>19</sup>

Rikkeen laadusta riippuu miten tilintarkastajan tulee tuoda se esille. Ainoastaan vakavimmat asiat ovat sellaisia, että ne pitää mainita tilintarkastuskertomuksessa. Tällöin maininnan tarkoituksena on informoida yhtiön osakkeenomistajia, jotta nämä voivat yhtiökokouksessa harkita antaako tilintarkastajan esittämä huomautus aiheen esimerkiksi henkilövaihdoksiin yhtiön johdossa.

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan tulee esittää huomautus tilintarkastuskertomuksessa, jos hallituksen jäsen tai toimitusjohtaja on 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta voi seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan tai 2) on rikkonut osakeyhtiö- tai muuta yhtiötä koskevaa lakia taikka yhtiöjärjestystä. Vahingonkorvausvastuun aikaansaavan laiminlyönnin tulee olla sellainen, joka aikaansaa korvausvastuun yhtiötä kohtaan. Säännösten rikkomuksella tarkoitetaan lain esitöiden mukaan lain olennaista rikkomista, jota on tarkasteltava tapauskohtaisesti. Esimerkkeinä on mainittu yhdenvertaisuusperiaate ja voitonjakosäännökset. Mahdollisen huomautuksen tekemistä harkitessaan tilintarkastajan on kiinnitettävä huomiota havaitsemansa laiminlyönnin oleellisuuteen (ns. olennaisuuden periaate). Lain esitöissä on korostettu, että *”tilintarkastajan ei tule antaa muistutusta yhteisön tai säätiön kokoon tai vahingonkärsijän olosuhteisiin nähden väheisten rikkomusten tai laiminlyöntien johdosta.”*<sup>20</sup>

Käytännössä huomautuksen arviointi jää yhtiön johdolle tai viime kädessä yhtiökokoukselle. Tilintarkastaja ei voi mitään sille, jos yhtiökokous ei huomautuksesta huolimatta ryhdy toimenpiteisiin. Tilintarkastajahan ei nykylainsäädännön mukaan saa ilmoittaa havaitsemistaan väärinkäytöksistä edes viranomaisille. Tilintarkastajan vastuun osalta arvioitavaksi jää myös se, olisiko asianmukaisestikaan tehty huomautus johtanut mihinkään toimenpiteisiin esimerkiksi tilanteessa jossa yhtiön johto omistaa kaikki yhtiön osakkeet.

Yhtiön johto (hallitus ja toimitusjohtaja) tekevät kaikki yhtiön liiketoimintaa koskevat päätökset. Tilintarkastajan tehtäviin ei kuulu näiden liiketoimintapäätösten tarkoituksenmukaisuuden arviointi eikä sen pohtiminen onko jokin liiketoimintaratkaisu yhtiön kannalta edullinen vai ei. Tilintarkastaja voi myös lähtökohtaisesti olettaa yhtiön johdon toimivan yhtiön edun mukaisesti ja noudattavan asianomaisia säännöksiä.

Ongelmalliseksi tilintarkastajan tehtävän tekee se, että hän on tehtävän luonteesta johtuen pitkälti yhtiön asiakirjoista ilmenevän ja yhtiön johdolta saatavan informaation varassa. Toki tätä informaatiota on mahdollista täydentää erilaisilla yhtiön ulkopuolisista lähteistä saatavilla varmistuksilla, mutta kuten lain esitöissä on todettu *”tilintarkastaja voi yleensä arvioida toiminnan lainmukaisuutta lähinnä vain kirjanpito- ja pöytäkirja-aineiston pohjalta.”* Lainsäätäjät on edelleen painottanut, että tilintarkastajalta *”ei yleisen elämäkokemuksen mukaan voida kuitenkaan edellyttää niin syvällistä kohteen tuntemusta, että hänen tulisi ilman erityistä syytä esimerkiksi tiettyjen tuotantokustannuserien pienuuden perusteella epäillä tarkastettavan yrityksen rikkovan toimintaa koskevia ympäristönormeja.”*<sup>21</sup> Edellä sanottu osoittaa selvästi lainsäädännön lähtökohdan, jonka mukaan tilintarkastajan ei voida olettaa analysoivan jokaista yrityksen liiketoimintapäätöstä niihin mahdollisesti liittyvien kaukaisempien tai tulkinnanvaraisempien lainsäädäntörikkomusten näkö-

kulmasta. Toki selkeistä lainrikkomuksista on tehtävä huomautus, mutta usein liiketoimintaratkaisut ovat monimutkaisia kokonaisuuksia, eikä niiden yksityiskohtainen analysointi ole tilintarkastukseen käytettävissä oleva aika ja kustannukset huomioon ottaen mahdollista. Ainoastaan silloin, jos jokin erityinen tekijä kiinnittää (tai sen olennaisuutensa vuoksi tulisi kiinnittää) tilintarkastajan huomiota, kyseistä seikkaa on tarkasteltava lähemmin.

## Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta

Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuus on säännelty tilintarkastuslain (1141/2015) 10 luvun 3 §:ssä:

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

*Edellä 1 momentista poiketen tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan 4 luvun 8 §:n 3 momentissa tarkoitettua ilmoituksella aiheutetun taloudellisen vahingon ainoastaan, jos tilintarkastaja on aiheuttanut vahingon antamalla tahallisesti tai törkeästi huolimattomuudesta virheellisiä tietoja epäilyn perusteena olevista seikoista.*

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

*Vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken säädetään vahingonkorvauslaissa.”*

Yhtiöoikeudellisessa kirjallisuudessa tilintarkastajan vastuun on katsottu syntyvän sen vuoksi, ettei hän ole suorittanut tilintarkastustehtävää hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tai on laiminlyönyt saattaa tekemänsä havainnot yhtiön johdon tai yhtiökokouksen tietoon. Vahinko yhtiölle syntyy yleensä sen vuoksi, ettei yhtiön piirissä osata ryhtyä toimenpiteisiin vahinkoa aiheuttavien tapahtumien ehkäisemiseksi.<sup>22</sup> Tilintarkastajan vastuun syntyminen yhtiötä kohtaan edellyttää tilintarkastustyössä tapahtunutta virhettä tai laiminlyöntiä, josta voidaan osoittaa aiheutuneen yhtiölle jokin vahinko.

Tilintarkastajan vastuuta on pidetty toissijaisena varsinaisen vahingonaiheuttajan vastuuseen nähden.<sup>23</sup> Vastuun toissijaisuus johtuu siitä, että tilintarkastajan velvollisuutena on tuoda tilintarkastuskertomuksessa esille johdon tms. laiminlyöntejä, jolloin on selvää, että lähes kaikille tilintarkastajan esille nostamille vahingonkorvaustilanteille on olemassa joku ensisijainen vahingonaiheuttaja. Varsinainen vahingonaiheuttaja (esim. lainvastaisesti toiminut hallituksen jäsen) on luonnollisesti ensisijaisesti vastuussa teostaan siinäkin tapauksessa, että tilintarkastaja laiminlyö huomautuksen tekemisen tilintarkastuskertomuksessa.

Yhtiölle aiheutuneen vahingon ja tilintarkastajan tuottamuksen tai laiminlyönnin lisäksi tilintarkastajan vastuun syntyminen edellyttää syy-yhteyttä vahingon ja tilintarkastajan teon välillä. Yhtiölle aiheutuneen vahingon osalta tämä edellyttää, että tilintarkastaja oikein toimiessaan olisi saanut yhtiön muuttamaan toimintaansa siten, että vahinko olisi estynyt (tai ainakin sen lisääntyminen olisi voitu estää).<sup>24</sup> Oikeuskirjallisuudessa on jopa esitetty, ettei syy-yhteys edellytys voisi täyttyä yhtiölle aiheutetun vahingon osalta.<sup>25</sup>



Tilintarkastajan vastuuta saattaa rajoittaa myös vahinkoa kärsineen myötävaikutus vahinkoon. Mikäli yhtiön johto ja omistus ovat eriytyneet, hallituksen jäsenen myötävaikutusta ei voi lukea yhtiön vahingoksi sen vaatiessa vahingonkorvausta tilintarkastajaltaan. Tilintarkastushan on ole-massa osakkeenomistajien intressissä. Sen sijaan kaikkien osakkaiden myötävaikutus yleensä pois-taa tilintarkastajan tuottamuksen suhteessa yhtiöön (tai sen seuraajaan, kuten konkurssipesään).<sup>26</sup> Tällainen tilanne on tyypillisesti käsillä sellaisissa yhtiöissä, joiden hallituksen jäsen, joka yleensä on myös toimitusjohtaja, omistaa kaikki yhtiön osakkeet. Silloin lienee epätodennäköistä, että tilintar-kastajan huomautus vaikkapa hallituksen jäsenen osakeyhtiölain vastaisesta toiminnasta saisi yh-tiön nostamaan korvauskanteen hallituksen jäsentä (eli samalla myös omistajaansa) vastaan. Tilin-tarkastajan vastuun näkökulmasta kuitenkin se, että omistus ja johto ovat yksissä käsissä, estää tilintarkastajan korvausvastuun syntymisen, koska hänen tekemänsä huomautus ei yleisen elämän-kokemuksen mukaan olisi muuttanut tilannetta.

## Yhtiön hallituksen vastuu vs. tilintarkastajan vastuu

Osakeyhtiölain 22 luvun 1 §:n mukaan yhtiön hallituksen jäsen on velvollinen korvaamaan yhtiölle vahingon, jonka hän on huolellisuusveloitteen (OYL 1:8) vastaisesti aiheuttanut yhtiölle. Yhtiön ul-kopuoliselle hallituksen jäsen on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestyksestä rikkomalla aiheuttanut. Tilintarkastaja taas on tilintarkastuslain mukaan velvollinen korvaamaan yhtiölle vahingon, jonka hän (tilintarkastus)tehtävää suorittaessaan on aiheuttanut yh-tiölle. Yhtiön ulkopuoliselle aiheutetusta vahingosta tilintarkastaja voi joutua korvausvastuuseen ai-noastaan, jos vahinko on aiheutettu tilintarkastuslakia tai yhtiölainsäädäntöä rikkomalla edellä mai-nittua tilintarkastustehtävää suoritettaessa. Kummatkin tilanteet edellyttävät tahallisuutta tai huo-limattomuutta ja tilintarkastajan osalta niiden täytyy liittyä hänen toimintaansa nimenomaan tilin-tarkastajan ominaisuudessa.

Lähtökohtaisesti hallituksen jäsenen vastuu on ensisijainen tilintarkastajan vastuuseen nähden. Tämä johtuu siitä yksinkertaisesta seikasta, että tilintarkastus on aina jälkikäteistä valvontaa ja en-sisijainen toimija, ts. hallitus, on ensisijaisesti vastuussa tekemistään päätöksistä siltä osin kuin nii-hin soveltuvat em. osakeyhtiölain vastuusäännökset. Vasta tämän jälkeen tulee jälkikäteisen valvo-jan vastuu siltä osin kuin tämä on laiminlyönyt hänelle laissa säädettyjä velvollisuuksia ja vahinko olisi ollut estettävissä tilintarkastajan asianmukaisen toiminnan avulla. Mikäli tilintarkastaja joutuu jotakin kolmannelle korvaamaan, tilintarkastajalla on yleensä oikeus regressiteitse vaatia tätä kor-vausta ensisijaisesti vastuussa olevalta.<sup>27</sup>

Oikeuskirjallisuudessa<sup>28</sup> vastuun toissijaisuus ilmenee esimerkiksi niissä kannanotoissa, joiden mukaan tilintarkastaja ei voi olla vastuussa sellaisesta vahingosta, jota hänen oikeakaan toimin-tansa ei olisi voinut estää. Tilintarkastajan *”vastuuta on pidetty varsinaisen vahingonaiheuttajan vastuuseen nähden toissijaisena tai vastuuna lisävahingoista”* kuten *Hidén* toteaa.<sup>29</sup> *Koski ja af Schultén* puolestaan kirjoittavat samasta kysymyksestä seuraavasti *”tilintarkastuskertomuksessa asianmukaisen muistutuksen tekemättä jättänyt tilintarkastaja vastaa vain siitä osasta vahinkoa, jota vahingon alkuperäiset aiheuttajat eivät korvaa.”*<sup>30</sup>

## Yhteenveto

Tilintarkastajalla on lähinnä jälkikäteiseen valvontaan liittyvä rooli. Ensisijaisesti hän varmentaa yhtiön tilinpäätöksen oikeellisuuden. Tilinpäätöksen sisällöstä ja yhtiön hallinnosta kaikkine siihen sisältyvine elementteineen (kuten yhtiön tekemien transaktioiden lain mukaisuus, hallituksen päätösten sisältö ym.) on luonnollisesti vastuussa yhtiön toimiva johto. Tilintarkastaja vastaa enintään siitä vahingosta, joka on syntynyt raportoinnin laiminlyönnin jälkeen joko sen vuoksi, että vahinkoa aiheuttanut menettely on voinut jatkua tai sen vuoksi, ettei vahinkoa kärsinyt ole saanut tietoa menettelystä eikä sen vuoksi ole voinut ryhtyä vaatimaan korvauksia. Tilintarkastaja ei voi olla vastuussa sellaisesta yhtiön johdon aiheuttamasta vahingosta, joka oli syntynyt jo silloin, kun tilintarkastajan olisi oikein toimiessaan tullut siitä tilintarkastuskertomuksessa huomauttaa (tai vahingosta, joka syntyi tulevaisuudessa), jos on yleisen elämäkokemuksen mukaan oletettavissa, ettei (oikein) tehty huomautukseen olisi johtanut vahinkoa rajoittaviin toimenpiteisiin tai mahdollistanut korvausten saamista vahingosta ensisijassa vastuussa olevilta.

Selvää on, että tilintarkastaja ei voi olla vastuussa sellaisen tilikauden aikana sattuneista väärinkäytöksistä, jolta hän ei ole antanut tilintarkastuskertomusta. Tilintarkastajalla ei myöskään ole mitään aktiivista ilmianto- tms. velvollisuutta havaitsemistaan väärinkäytöksistä. Hänen velvollisuutensa rajoittuvat tilintarkastuskertomuksen laatimiseen ja siinä esitettäviin lausumiin ja huomautuksiin johdon mahdollisista väärinkäytöksistä tai laiminlyönneistä.

Tilintarkastajan vastuun syntyminen edellyttää aina teon ja vahingon välistä syy-yhteyttä, toisin sanoen yhtiölle aiheutuneen vahingon tulee olla syy-yhteydessä tilintarkastajan tuottamukselliseen tekoon tai laiminlyöntiin. Korkeimman oikeuden oikeuskäytännössä niin meillä kuin Ruotsissakin on katsottu, ettei tilintarkastaja ole vastuussa, jos tilintarkastajan laiminlyönti ei ole syy-yhteydessä vahinkoa kärsineen menetykseen (KKO 1991:13, 1999:118 ja NJA 2014 s. 272, ns. BDO-tapaus). Yhtiölle aiheutuneen vahingon osalta tämä edellyttää, että tilintarkastaja oikein toimiessaan olisi saanut yhtiön muuttamaan toimintaansa siten, että vahinko olisi estynyt (tai ainakin sen lisääntyminen olisi voitu estää).<sup>31</sup>

Tilintarkastajan ei ole tarkoitus tarkastaa jokaista tositetta eikä hänen ilman erityistä syytä tarvitse epäillä kirjanpitoon vietyjen kirjanpitolaisten mukaisten tositteiden oikeellisuutta, vaan riittävää on tarkastuksen suorittaminen hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa.<sup>32</sup>

- 1 *Lauri Cederberg*: Om revision enligt finsk aktiebolagsrätt (1941).
- 2 *Ilmari Caselius – A. R. Heikonen – Allan Huttunen*: Osakeyhtiö II,2 (1973) s. 146– ja *Lars Erik Taxell*: Ansvar och ansvarsfördelning I aktiebolag (1963) s. 107–.
- 3 HE 27/1977 s. 110.
- 4 *Juhani Kyläkallio*: Osakeyhtiö tänään (1980) s. 486.
- 5 *Pauli Koski – C. G. af Schultén*: Osakeyhtiölaki selityksin II (1984) s. 392 ”muistutuksen tekemättä jättänyt tilintarkastaja vastaa vain siitä osasta vahinkoa, jota vahingon alkuperäiset aiheuttajat eivät korvaa, samoin kuin siitä määrästä, jolla alkuperäinen vahinko on lisääntynyt sen johdosta, ettei tilintarkastaja ole saattanut tarkastuksessa havaitsemaansa seikkaa tilintarkastuskertomuksessa tai muutoin yhtiön johdon ja/tai yhtiökokouksen tietoon.”
- 6 HE 295/1993.
- 7 HE 194/2006 s. 64 ”Pykälä vastaa asiallisesti voimassa olevan lain 44 §:ää.”
- 8 HE 254/2014 s. 82.
- 9 *Pauli Koski – Matti J. Sillanpää* (kirjoitusvastuu vuodesta 1992 lähtien yksin Sillanpäällä): Yhtiö-oikeus (jatkuvatäydenteinen, Talentum Fokus) s. 8:27.
- 10 *Koski – Sillanpää* s. 8:28.
- 11 *Koski – Sillanpää* s. 8:30–32.
- 12 Tätä seikkaa korostavat myös *Juhani Kyläkallio – Olli Iirola – Kalle Kyläkallio*: Osakeyhtiö I (2012) s. 696.
- 13 *Koski – Sillanpää* s. 16:20.
- 14 *Carl Svernlöv*: A Farewell to Landskrona – BDO-domen återställer ordningen? (Balans 2014) ja *Jan Kleineman*: Från prejudikatinstans till lagstiftare? Högsta domstolens ökade aktivism (JT 2014 s. 519–520). *Kleinemanin* mukaan korkeimman oikeuden oli tavallaan pakko oikaista Prosolvian tapauksen hovioikeusratkaisun perusteella syntynyt väärinkäsitys. Prosolvian tapauksessa hovioikeus oli tulkinnut pitkälle menevästi hypoteettista tapahtumain kulkua tavalla, joka ei vastannut yhtiö-oikeudellisessa doktriinissa vuosikymmenten aikana kehittyntä teoriaa vaadittavasta syy-yhteydestä.
- 15 *Svernlöv* (Balans 2014).
- 16 Näistä ks. esim. *Halonen – Steiner*: Tilintarkastusprosessi käytännössä (2010), *Horsmanheimo – Steiner*: Tilintarkastus – Asiakkaan opas (2008), *Steiner*: Osakeyhtiön tilintarkastajan riippumattomuus (2000).
- 17 Ks. esim. *Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio*: Osakeyhtiö I-II, *Manne Airaksinen – Pekka Pulkkinen – Vesa Rasinaho*: Osakeyhtiölaki I ja II (2010), *Koski – Sillanpää*: Yhtiö-oikeus, *Jukka Mähönen – Seppo Villa*: Osakeyhtiö I-III (2012) sekä *Jukka Mähönen*: Osakeyhtiön taloudellinen raportointi ja tilintarkastus (2009).
- 18 *Per Samuelsson – Erik Nerep*: Aktiebolagslagen, Del 3 s. 365.
- 19 HE 295/1993 s. 35.
- 20 HE 295/1993 s. 34. Vuoden 2007 tilintarkastuslaissa termi muutettiin muistutuksesta huomautukseksi.
- 21 HE 295/1993 s. 34.
- 22 *Kyläkallio – Iirola – Kyläkallio* s. 696 s.
- 23 *Mähönen – Villa*: Osakeyhtiö III (2010) s. 475.
- 24 *Ari Savela*: Vahingonkorvaus osakeyhtiössä (2006) s. 174. Samoin *Lars Erik Taxell*: Ansvar och ansvarsfördelning i aktiebolag (1963) s. 111, *Krister Moberg*: Bolagsre-visorn (2003) s. 157 ja *Langstedt, Lars Bo – Andersen, Paul Krüger – Christensen, Mogens – Greve, Vagn*: Revisoransvar (2005) s. 226 –.

- 25 *Krister Moberg*: Bolagsrevisorn (2003) s. 157 ”Ett orsakssamband anses ej föreligga om skadan skulle ha uppkommit för bolaget, oberoende av om revisorerna hade upptäckt missförhållandena eller ej.”
- 26 *Ari Savela*: Vahingonkorvaus osakeyhtiössä (2006) s. 177: ”Kaikkien osakkaiden myötävaikutus yleensä poistaa tilintarkastajan tuottamuksen suhteessa yhtiöön.”
- 27 Vastuun ensi-/toissijaisuudesta erään hovioikeusratkaisun (Turun HO 25.2.2015, S14/411) valossa ks. *Veikko Vahtera*: Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu, Oikeustieto 2/2016 s. 9–12.
- 28 Esim. *Mähönen – Villa III* s. 475 ja *Savela* s. 174. Ks. myös Esitevastuutyöryhmän mietintö (Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 10/2005) s. 23.
- 29 *Paulus Hidén*: Listautuminen ja vahingonkorvausvastuu (2002) s. 139.
- 30 *Pauli Koski – Gerhard af Schultén* (2000) s. 613.
- 31 *Ari Savela*: Vahingonkorvaus osakeyhtiössä (2006) s. 174.
- 32 Myös ns. muistiotositteet ovat sinänsä aivan normaalia tositeaineistoa. Ainoastaan jonkin niihin liittyvän erityisen syyn takia ne saattavat edellyttää tarkempaa tarkastelua (KKO 1997:188).