



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## **KHT A:n ja HT B:n toiminta säätiö Y sr:n tilintarkastuksessa tilikaudella 1.1.–31.12.2019 ja 2020**

**Tilintarkastuslautakunnan päätös 7/2022**

**Päätöksen diaarinumero: 7/2022**

### **Asian vireilletulo**

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta sai säätiövalvonnalta tietoja säätiö Y sr:n (jatkossa "säätiö") ja Kiinteistö Oy X:n (jatkossa "yhtiö") välisestä lainajärjestelystä ja sen esittämisestä säätiön tilinpäätöksessä. Tilintarkastusvalvonta kirjasi 30.6.2021 vireille tutkinta-asian tilintarkastajien menettelyn arvioimiseksi.

### **Tilintarkastajan selvitys**

#### **Asiassa saatu selvitys**

Tilintarkastusvalvonta pyysi 30.6.2021 päivätyllä selvityspyynnöllä tilintarkastajilta selvitystä siitä, miten säätiön tilintarkastuksessa on huomioitu 1 450 000 euron lainajärjestely ja onko kyseessä niin sanottu lähipiirilaina. Selvitystä pyydettiin lisäksi siitä, miten tilintarkastajat ovat arvioineet säätiölain 5 luvun 3 §:n sekä muita lainajärjestelyyn mahdollisesti soveltuvia säännöksiä. Lisäksi tilintarkastajilta pyydettiin selvitystä siitä, miten mainittu laina on huomioitu ja miten lainajärjestelyyn soveltuvia säännöksiä on arvioitu yhtiön tilintarkastuksessa.

Tilintarkastusvalvonta pyysi 30.5.2022 tilintarkastajia toimittamaan tilintarkastusvalvonnalle tilintarkastusdokumentaation säätiön tilikausien 1.1.–31.2019 ja 2020 tilintarkastuksista. Tilintarkastajat toimittivat vastineensa tilintarkastusvalvonnan 30.6.2021 päivätyyn selvityspyyntöön 31.8.2021. Tilintarkastajat toimittivat tilintarkastusvalvonnalle säätiötä koskevan tilintarkastusdokumentaation 31.5.2022.

### **Ratkaisu**

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT A:lle ja HT B:lle varoituksen.

### **Perustelut**

#### **Asian rajaaminen**

Käsillä olevassa asiassa säätiö on antanut 1 450 000 euron lainan yhtiölle, joka kuuluu säätiön lähipiiriin. Säätiölain keskeisenä periaatteena on niin sanottu lähipiiritoimien kieltäminen, jonka mukaan säätiön tarkoituksena ei voi olla taloudellisen edun hankkiminen säätiön lähipiiriin kuuluville. Tämän johdosta lähipiiritoimet ovat säätiössä sallittuja vain tietyin edellytyksin. Säätiö on velvollinen raportoimaan lähipiiritoimistaan vuosiselvityksessään (toimintakertomus ja tilinpäätös) vuosittain. Tilintarkastajien toimittama selvitys yhtiön tilintarkastuksista on riittävä.

Koska säätiötä koskee nimenomaiset raportointivelvoitteet lähipiiritoimista, tilintarkastuslautakunta katsoo aiheelliseksi rajata käsillä olevan asian koskemaan tilintarkastajien toimintaa säätiön tilikausien 1.1.–31.12.2019 ja 2020 tilintarkastuksissa.

#### **Sovellettava lainsäädäntö**

Tilintarkastuslain (1141/2015, jatkossa myös "TTL") 3 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto.

Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 2 momentin 1–4 kohdan mukaan tilintarkastuskertomuksessa on annettava lausunto siitä:

- 1) antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;
- 2) täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset;
- 3) onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti;
- 4) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia.

Saman lainkohdan 5 momentin mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on: 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisö tai säätiötä kohtaan; tai 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastajan on suoritettava tässä laissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:n perusteella tilintarkastajan on tehtävää suorittaessaan noudatettava hyvää tilintarkastustapaa.

Kirjanpitolain (1336/1997) 3 luvun 1 a §:n 1–3 momentin mukaan toimintakertomuksessa on kuvattava kirjanpitovelvollisen:

- 1) toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta;
- 2) taloudellista tilannetta; sekä
- 3) merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä.

Silloin, kun se on tarpeen 1 momentissa tarkoitetun kuvauksen ymmärtämiseksi, toimintakertomukseen on sisällytettävä:

- 1) taloudelliset tunnusluvut; ja
- 2) muut kuin taloudelliset tunnusluvut henkilöstöstä ja ympäristövaikutuksista.

Edellä 1 momentissa tarkoitetun kuvauksen on oltava kirjanpitovelvollisen kokoon ja rakenteeseen nähden tasapuolinen ja kattava. Siinä on tarvittaessa viitattava tilinpäätöksessä esitettyihin seikkoihin ja annettava näistä täydentäviä tietoja.

Lainkohdan 4 momentin 1–3 kohdan mukaan sen lisäksi mitä edellä tässä pykälässä säädetään, toimintakertomuksessa on esitettävä:

- 1) tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen;
- 2) arvio kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä;
- 3) selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta.

Säätiölain (487/2015, jatkossa myös ”SäätiöL”) 1 luvun 8 §:n 1 momentin mukaan säätiön lähipiiriin kuuluvat:

- 1) säätiön perustaja ja säätiössä määräysvaltaa käyttävä ihminen, yhteisö ja säätiö sekä näiden tai säätiön tytäryhteisö ja -säätiö;
- 2) säätiön ja 1 kohdassa tarkoitetun yhteisön ja säätiön hallituksen ja hallintoneuvoston jäsen ja varajäsen, toimitusjohtaja ja tämän sijainen, vastuunalainen yhtiömies ja tilintarkastaja;
- 3) säätiön asiamies ja muu henkilö, joka osallistuu säätiön johtamiseen;
- 4) 1–3 kohdassa tarkoitetun ihmisen perheenjäsen;
- 5) 1–3 kohdassa tarkoitetun ihmisen muu lähisukulainen; sekä

- 6) 1—5 kohdassa tarkoitetun ihmisen tai yhdessä toimivien ihmisten määräysvallassa oleva yhteisö ja säätiö.

Säätiölain 4 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastuslaissa säädetyn lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä, onko säätiön tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa annettu säätiön toiminnasta tilikaudella tiedot, jotka ovat olennaisia säätiön tarkoitusta ja toimintamuotoja koskevien sääntömääräysten noudattamisen arvioimiseksi, ja onko säätiön toimielinten jäsenille säätiön ja sen tytäryhteisön ja -säätiön suorittamia palkkioita ja korvauksia pidettävä tavanomaisina.

Säätiölain 5 luvun 2 §:n 1 ja 2 momentin mukaan tilikaudelta on aina laadittava toimintakertomus, jossa on oltava kirjanpitolain 3 luvun 1 a §:n 4 momentin 1–3 kohdan mukaiset tiedot.

Toimintakertomuksessa on 1 momentissa säädetyn lisäksi ilmoitettava tilikaudelta:

- 1) millä tavoin säätiö on toiminut tarkoituksensa toteuttamiseksi; sekä
- 2) tiedot säätiön 1 luvun 8 §:n 1 momentin 1—4 ja 6 kohdassa tarkoitetulle lähipiirille, lukuun ottamatta mainitun momentin 5 kohdassa tarkoitetun ihmisen tai ihmisten määräysvallassa olevaa yhteisöä ja säätiötä, antamista avustuksista ja muista osittain tai kokonaan vastikkeettomista taloudellisista eduista ja muista säätiön ja edellä tässä kohdassa mainitun välisistä taloudellisista toimista.

Säätiölain 5 luvun 3 §:n mukaan toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetuille lähipiiriin kuuluville ja näiden puolesta sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20000 euroa tai viisi prosenttia säätiön taseen omasta pääomasta. Lisäksi on ilmoitettava, miten lainat, vastuut ja vastuusitoumukset liittyvät säätiön tarkoituksen toteuttamiseen, toimintamuotoihin ja varainhoitoon.

### **Lähipiiritoimista raportoiminen säätiön toimintakertomuksessa**

Säätiölain 5 luvun 2 §:n 1 momentin mukaan säätiön on aina laadittava toimintakertomus. Säätiölain tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevat vaatimukset täydentävät yleisiä kirjanpitolain vaatimuksia (KPL 3:1a.4). Toimintakertomuksessa säätiölain perusteella esitettävät tiedot on pidettävä toimintakertomuksessa selvästi erillään kirjanpitolainsäädäntöön perustuvista toimintakertomustiedoista (HE 166/2014 vp, s. 124).

Säätiön toimintakertomuksessa on esitettävä kirjanpitolain mukaisten tietojen lisäksi tiedot siitä, millä tavoin säätiö on toiminut tarkoituksensa toteuttamiseksi ja tiedot säätiön ja sen lähipiirin välisistä osittain tai kokonaan vastikkeettomista taloudellisista toimista (SäätiöL 5:2.2). Lisäksi toimintakertomuksessa on ilmoitettava erikseen tiedot säätiön sen lähipiiriin kuuluville antamista rahalainoista ja vastuusitoumuksista (SäätiöL 5:3). Säätiölaissa ei ole nimenomaista kieltoa antaa säätiön varoja lainaksi sen lähipiiriin kuuluville tahoille, mutta varojen lainaaminen on sallittua vain tietyin säätiölaista ilmenevin edellytyksin. Lisäksi kirjanpitolautakunta on päivämäärällä 3.11.2015 antanut omaehtoisen lausunnon lähipiiritoimien esittämisestä säätiön toimintakertomuksessa (1945/2015).

Tilintarkastajan tulee tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 2 momentin 3 kohdan perusteella antaa tilintarkastuskertomuksessa lausunto siitä, onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti. Lisäksi säätiölain 4 luvun 2 §:n 2 momentin mukaan tilintarkastajan tulee säätiön tilintarkastuksessa erikseen lausua siitä, onko säätiön tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa annettu säätiön toiminnasta tilikaudelta tiedot, jotka ovat olennaisia säätiön tarkoitusta ja toimintamuotoja koskevien sääntömääräysten noudattamisen arvioimiseksi.

Säätiölain hallituksen esityksen tilintarkastusta koskevan luvun yksityiskohtaisten perustelujen mukaan tilintarkastuslain ja säätiölain 4 luvun 2 §:n 2 momentin erityissäännöksen perusteella tilintarkastajan on tilintarkastuksen yhteydessä tarkastettava lähipiirietujen antamiskiellon noudattamista (HE 166/2014 vp, s. 121).

Säätiölain tilintarkastuskertomusta koskevan erityissäännöksen ja säätiön tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevien määräysten perusteella tilintarkastajalla on korostunut velvollisuus tarkastaa, että säätiön toimintakertomuksessa esitetään säätiön toiminnan ja tarkoituksen toteuttamisen

kannalta keskeiset tiedot, kuten tiedot siitä miten säätiö on toteuttanut sen säännöissä määrättyä tarkoitusta ja tiedot säätiön ja sen lähipiiriin kuuluvien välisistä taloudellisista toimista.

### **Säätiön lähipiiri ja lähipiirille annettu laina**

Säätiön hallituksen puheenjohtaja omistaa lainaa saaneen yhtiön osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä 56,9 prosenttia. Säätiön hallituksen puheenjohtaja käyttää siten yhtiössä määräysvaltaa, ja yhtiö kuuluu säätiölain 1 luvun 8 §:n 1 momentin 6 kohdan perusteella säätiön lähipiiriin.

Säätiön yhtiölle antama 1 450 000 euron rahalaina ylittää säätiölain 5 luvun 3 §:ssä säädetyt edellytykset: 20 000 euroa tai viisi prosenttia säätiön taseen omasta pääomasta. Säätiö on siten velvollinen ilmoittamaan toimintakertomuksessaan lainan pääasialliset ehdot ja miten laina liittyy säätiön tarkoituksen toteuttamiseen, toimintamuotoihin ja varainhoitoon. Lainan pääasiallisia ehtoja ovat esimerkiksi tieto lainan saajasta, korosta, takaisinmaksuajasta ja vakuudesta, mutta myös siitä, miten laina liittyy säätiön tarkoituksen toteuttamiseen ja varainhoitoon (HE 166/2014 vp, s. 126–127).

Säätiön toimintakertomuksessa lähipiirilainasta esitetyt tiedot eivät täytä säätiölain 5 luvun 3 §:ssä säädetyjä tietoja lainasta tai sen pääasiallisista ehdoista. Säätiön tilikausien 1.1.–31.12.2019 ja 2020 toimintakertomuksissa ei ole esitetty tietoja säätiön sen lähipiiriin kuuluvalla yhtiöllä antamaan 1 450 000 euron lainaan liittyen.

Tilinpäätösten liitetietoina on kyseisiltä tilikausilta mainittu vain lainan määrä ja se, että kyseessä on lähipiirilaina. Säätiön toimintakertomus on laadittu virheellisesti tilikausina 2019 ja 2020.

### **Tilintarkastajan menettelyn arviointi**

Tilintarkastajan on noudatettava toiminnassaan tilintarkastuslakia. Tilintarkastajalla on lakiin perustuva velvollisuus huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa, jos säätiön hallituksen jäsen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus säätiötä kohtaan tai rikkonut säätiötä koskevaa lakia tai säätiön sääntöjä (TTL 3:5.5).

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on noudatettava ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3), johon kuuluu velvollisuus noudattaa kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja (ISA). Tilintarkastajien velvollisuutena on ISA 250 -standardin perusteella ottaa tilintarkastusta suorittaessaan huomioon tilintarkastuskohdetta koskevat säädökset ja määräykset huomioon. Säätiölain määräyksillä on välitön vaikutus tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältöön ja niissä esitettäviin tietoihin.

Selvityksen mukaan tilintarkastajat ovat suorittaneet tilintarkastustoimenpiteitä säätiön yhtiölle myöntämän pitkäaikaisen lainasaamisen tarkastamiseen. Suoritetut tilintarkastustoimenpiteet käyvät ilmi tilikausien 1.1.–31.12.2019 ja 2020 tilintarkastusdokumentaatiosta. Suoritettuja tilintarkastustoimenpiteitä on tältä osin pidettävä asianmukaisina.

Edellä osiossa ”Säätiön lähipiiri ja lähipiirille annettu laina” kuvatun mukaisesti säätiön toimintakertomus on laadittu virheellisesti tilikausina 2019 ja 2020. Työpapereista ei ilmene, että tilintarkastajat olisivat havainneet toimintakertomuksen virheitä ja edellyttäneet säätiön hallitusta korjaamaan toimintakertomusta. Tilintarkastajien olisi tullut joko edellyttää, että hallitus korjaa säätiön toimintakertomusta, ja seurata että hallitus toteuttaa edellytetyt muutokset tai antaa mukautettu tilintarkastuskertomus.

Säätiön tilintarkastajat ovat päivämäärillä 17.4.2020 ja 24.4.2021 antaneet vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset, vaikka säätiön toimintakertomukset eivät ole sisältäneet säätiölain 3 luvun 5 §:n mukaisia tietoja säätiön lähipiiriin kuuluvalla annetusta lainasta. Tilintarkastajien olisi tullut antaa TTL 3 luvun 5 §:n 5 momentin perusteella huomautus tilintarkastuskertomuksessa tilikausina 2019 ja 2020.

Tilintarkastajat ovat siten menettelleet tilintarkastuslain vastaisesti. Tilintarkastajien menettely on ollut hyvän tilintarkastustavan vastaista, sillä tilintarkastajat eivät ole tilintarkastusta suorittaessaan ottaneet huomioon säätiötä koskevia säädöksiä ja määräyksiä huomioon ISA 250 standardissa edellytetyllä tavalla. Tilintarkastajien menettelyä on pidettävä huolimattomana erityisesti siitä syystä, että

tilintarkastajilla on ollut säätiölakiin perustuva nimenomainen velvollisuus lausua tilintarkastuskertomuksessa siitä, että säätiön toimintakertomuksessa on esitetty tarpeelliset tiedot säätiön toiminnasta (SäätiöL 4:2.2).

### **Seuraamuksista päätettäessä huomioon otettavat seikat**

Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan huomautus on riittävä seuraamus, jos moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen. Tilintarkastuslautakunta on ottanut huomioon seuraamuksesta päättäessään tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaiset seikat.

Tilintarkastajilla ei ole rekisterissä aikaisempia seuraamuksia.

Tilintarkastajien puutteellinen menettely on liittynyt siihen, etteivät he ole ottaneet tilintarkastuksessa huomioon tarkastuskohdetta koskevia nimenomaisia säännöksiä. Menettelyn seurauksena tilintarkastajat ovat antaneet virheellisen tilintarkastuskertomuksen tilikausina 2019 ja 2020. Edellä esitetyillä perusteilla tilintarkastuslautakunta antaa tilintarkastajille varoituksen.

### **Sovelletut säännökset**

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 3 luku 5 §, 4 luku 1 ja 3 §, 7 luku 2 § ja 5 §, 10 luku 1 § ja 7 §, 11 luku 1 §

Kirjanpitolaki (1336/1997) 3 luku 1a §

Säätiölaki (487/2015) 1 luku 2 § ja 8 §, 4 luku 2 §, 5 luku 2–3 §

### **Valitusoikeus**

Asianosaisella on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

### **Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet**

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Ari Ahti, Mari Arala, Antti Fredriksson, Riikka Rannikko, Janne Ruohonen, Anders Tallberg, Tiina Toivonen

### **PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Pajamo

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Wille Korhonen

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta