



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

KHT Heli Riivarin toiminta Helsingin Taidehallin Säätiö sr:n tilintarkastuksessa tilikausina 2017–2018

Tilintarkastuslautakunnan päätös 15.2.2023

Päätöksen diaarinumero: PRH 1913/10000/2022

Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta on ottanut oma aloitteisesti tutkittavakseen KHT Heli Riivarin menettelyn Helsingin Taidehallin Säätiö sr:n (jatkossa myös ”säätiö”) tilintarkastuksessa tilikausina 2017–2018 säätiöstä julkisuudessa esitettyjen tietojen perusteella. Säätiöön liittyen on uutisoitu, että säätiön entistä johtajaa epäillään taloudellisista väärinkäytöksistä, jotka kohdistuvat tilikausille 2014–2021.

Tilintarkastusvalvonta kirjasi vireille tutkinta asian 14.9.2022.

Kuuleminen

Tilintarkastusvalvonta varasi Riivarille mahdollisuuden tulla kuulluksi ja toimittaa selvitystä. Riivari toimitti tilintarkastusvalvonnalle selvityksen 14.10.2022 ja lisäselvityksen 9.2.2023. Selvityksen liitteenä tilintarkastaja toimitti tilintarkastusdokumentaation tilikausien 2017–2018 tilintarkastuksesta ja valinnastaan tilintarkastajaksi.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa KHT Heli Riivarille huomautuksen.

Perustelut

Tilintarkastaja on toiminnassaan velvollinen noudattamaan tilintarkastuslain (1141/2015, jatkossa myös ”TTL”) ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3).

Riivari on suorittanut säätiön tilintarkastuksen tilikaudella 1.1–31.12.2017 ja antanut päivämäärällä 26.3.2018 tilintarkastuskertomuksessa vakiomuotoisen lausunnon. Riivari on samalla päivämäärällä antanut tilintarkastuslain 3 luvun 7 §:n mukaisen tilintarkastuspöytäkirjan säätiön hallitukselle. Pöytäkirjassa tilintarkastaja on tuonut esiin puutteita, jotka hänen käsityksensä mukaan saattavat aiheuttaa epävarmuutta tilinpäätöksen oikeellisuuteen. Tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastaja on huomauttanut, että säätiön kirjanpitoon ei ole kaikilta osin liitetty alkuperäisiä laskuja ja osasta laskuista on puuttunut tositteet. Tilintarkastuspöytäkirjassa on kehoitettu säätiön hallitusta kiinnittämään erityistä huomiota taloushallinnon prosesseihin, sisäisiin kontrolleihin ja luotto ja pankkikorttien käyttöön. Riivari on tilikauden 2017 työpapereiden perusteella tunnistanut puutteita säätiön sisäisessä valvonnassa. Työpapereihin on lisäksi kirjattu, että museon johtajan laskuista on puuttunut selityksiä ja kuitteja.

Tilikauden 2018 tilintarkastuskertomus, joka on päivätty 13.5.2019, on sisältänyt vakiomuotoisen lausunnon. Riivari on samalla päivämäärällä antanut tilintarkastusmuistion, jolla hän on raportoinut säätiön tilintarkastuksessa tekemistään havainnoista. Tilintarkastusmuistio on osoitettu säätiön hallitukselle.

Tilintarkastajan raportoimat puutteet ovat koskeneet muun muassa säätiön tilinpäätöksen tuloslaskelmassa tarkastustilille kirjattuja selvittämättömiä kuluja, luottokortilla suoritettujen ostojen

tositepuutteita ja muistiotositteiden puutteita. Tilintarkastusmuistiossa on tilikaudelta 2018 raportoitu osittain samoista seikoista kuin aikaisemmalta tilikaudelta annetussa tilintarkastuspöytäkirjassa. Tilikauden 2018 työpapereissa todetaan, että museon johtajan laskujen sisältö tarkastaminen ja hyväksyminen ovat hänen omalla vastuullaan ja että johtajan laskuja ei tarkasteta säännönmukaisesti. Tilintarkastaja on kirjannut työpapereihinsa, että säätiössä on olemassa vaarallinen työyhdistelmä.

Riivari on 9.2.2023 antamassaan lisäselvityksessä kertonut, että hän on antanut tilintarkastusmuistion säätiön johtajalle, joka on toiminut säätiön hallituksen sihteerinä. Johtajan tehtävänä on ollut toimittaa muistio hallitukselle. Kyseinen käytäntö on tilintarkastajan mukaan ollut säätiössä koko sen ajan, kun hän on ollut säätiön tilintarkastajana. Tilintarkastajan mukaan hän on päättänyt antamaan tilikaudelta 2018 tilintarkastusmuistion, sillä hänen käsityksensä mukaan edellisellä tilikaudella annetussa tilintarkastuspöytäkirjassa oli jo tuotu esiin merkittävimmät säätiön toiminnassa havaitut puutteet. Säätiön hallituksen oli siten täytynyt olla tietoinen kyseisistä puutteista. Lisäksi tilintarkastaja kertoo keskustelleensa hallituksen kanssa havainnoista useaan otteeseen tilikauden aikana.

Tilintarkastuslautakunnan arvio tilintarkastajan toiminnasta

Tilintarkastajan raportointi

Tilintarkastaja voi raportoida tilintarkastuksessa tekemistään havainnoista tilintarkastuskohteen hallitukselle suullisesti, kirjallisella tilintarkastusmuistiolla, tilintarkastuslain 3 luvun 7 §:n mukaisella tilintarkastuspöytäkirjalla tai edellytysten täytyessä mukauttamalla tilintarkastuskertomuksessa annettavaa lausuntoa. Tilintarkastajan raportoinnilla edellytetään, että se on johdonmukaista ja asteittain kovenevaa, jos tarkastuskohteessa ei ryhdytä toimenpiteisiin tilintarkastajan esiintuomien seikkojen käsittelemiseksi.

Tilintarkastusmuistiossa on kyse tilintarkastajan muusta, vapaamuotoisesta raportoinnista, jonka sisällöstä tai jakelusta ei säädetä laissa. Kuitenkin myös tilintarkastusmuistiossa esitettyjen huomioiden perusteella tilintarkastajan tulee seurata, että tarkastus kohteessa ryhdytään tarpeellisiin toimenpiteisiin tilintarkastusmuistiossa esiin tuotujen havaintojen johdosta. Jos toimenpiteisiin ei ryhdytä, tilintarkastajan on arvioitava, tulisiko raportointia ankaroittaa seuraavalla tilikaudella siten, että havainnoista raportoidaan joko tilintarkastuspöytäkirjassa tai tilintarkastuskertomuksessa.

Käsillä olevassa asiassa Riivari on antanut tilikauden 1.1–31.12.2017 tilintarkastuksesta tilintarkastuspöytäkirjan, jossa hän on huomauttanut muun ohella puutteista säätiön sisäisessä valvonnassa ja taloushallinnossa, selvittämättömistä kuluista ja luotto korttilaskujen hyväksymistä koskeneista puutteista. Tilintarkastaja on huomauttanut osittain samoista asioista tilikaudelta 1.1–31.12.2018 antamassaan tilintarkastusmuistiossa.

Asiassa saadun selvityksen perusteella tilintarkastaja ei ole antanut 13.5.2019 päivättyä tilintarkastusmuistiota säätiön hallitukselle, vaan muistio on annettu tapaamisen yhteydessä säätiön johtajalle. Tilintarkastajan 9.2.2023 päivätyn lisäselvityksen mukaan säätiön johtaja on toiminut hallituksen sihteerinä. Riivari kertoo, että hänelle johtaja edusti hallitusta, ja että säätiössä on vakiintuneesti menetelty siten, että johtaja on huolehtinut tilintarkastajan antamien asiakirjojen toimittamisesta hallitukselle.

Tilintarkastajan työpapereihin kirjaaman käsityksen perusteella tilintarkastaja on todennut, että säätiön sisäisen valvonnan ja laskujen hyväksyntään liittyvät puutteet ovat jatkuneet myös tilikauden 2018 aikana. Tilintarkastajan on tilintarkastuksessa tekemiensä havaintojen perusteella tullut arvioida, onko tilintarkastuksen puutteista raportointia tilintarkastusmuistiolla pidettävä riittävänä, kun otetaan huomioon tilintarkastajan aikaisempi raportointi vastaavista seikoista.

Tilintarkastajan tilikauden 2018 työpapereista ei ilmene, millä perusteella tilintarkastaja on päättänyt siihen johtopäätökseen, että raportointi tilintarkastusmuistiolla on riittävää. Työpapereihin on kirjattu johtopäätös, mutta työpapereiden perusteella ei ole mahdollista arvioida tilintarkastajan päättelyä tai harkintaa. Riivari on 9.2.2023 antamassaan selvityksessä kertonut, että hän on kommunikoinut säätiön hallituksen kanssa useasti, ja että hallituksen on täytynyt olla tietoinen seikoista, joista hän on raportoinut tilintarkastusmuistiolla. Riivari on pitänyt raportointia muistiolla tässä tapauksessa riittävänä.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastaja on suorittamassaan tilintarkastuksessa dokumentoinut tekemänsä havainnot siitä, ettei puutteita, joista hän on aikaisemmin huomauttanut, ole korjattu. Lähtökohtaisesti tällaisessa tilanteessa tilintarkastajan tulisi pikemmin ankaroittaa kuin keventää raportointiaan. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastajan raportointi tilintarkastusmuistiolla ei ole ollut tässä tilanteessa johdonmukaista, eikä tilintarkastaja ole riittävällä tavalla dokumentoinut raportointia koskevaa harkintaa. Säätiön tilintarkastajana Riivarin on erityisesti täytynyt ymmärtää, että tilintarkastajan raportoinnilla ja sen asianmukaisuudella on korostunut merkitys, sillä säätiöllä ei ole muita yhtiömuotoja vastaavalla tavalla omistajavalvontaa, vaan säätiöt ovat viranomaisvalvonnan alaisia. Siten valvonnan toteutumisen kannalta tilintarkastajan raportoinnilla on keskeinen merkitys.

Tilintarkastusmuistion sisällöstä tai jakelusta ei säädetä laissa. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että erityisesti tilanteessa, jossa muistiossa esitetyt havainnot ja puutteet ovat liittyneet säätiön hallituksen toimivaltaan ja velvoitteisiin keskeisesti liittyviin tehtäviin, tilintarkastajan on täytynyt ymmärtää, ettei muistion antaminen millekään muulle taholle kuin säätiön hallitukselle ole asianmukaista.

Tilintarkastajan menettelyssä havaitut puutteet tarkoittavat poikkeamista tilintarkastus lain 4 luvun 3 §:n ilmaiseman hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista.

Vaarallisen työyhdistelmän tunnistaminen ja siitä raportointi

Tilikauden 2017 työpapereista käy ilmi, että tilintarkastaja on tunnistanut puutteita säätiön sisäisessä valvonnassa, erityisesti johtajan laskujen puutteellisen hyväksynnän osalta. Työpapereiden perusteella tilintarkastaja on kommunikoinut havainnoistaan keskustelemalla säätiön johdon kanssa ja tilintarkastaja on raportoinut havainnoistaan tilikaudelta antamassaan tilintarkastuspöytäkirjassa.

Tilikauden 2018 työpapereiden perusteella tilintarkastaja on tunnistanut puutteita säätiön sisäisessä valvonnassa, erityisesti johtajan laskujen hyväksynnässä. Havaitut puutteet ovat osittain samoja kuin edellisellä tilikaudella. Lisäksi työpaperien perusteella Riivari on havainnut, että säätiössä on olemassa vaarallinen työyhdistelmä. Työ papereihin kirjattujen havaintojen perusteella Riivarin käsitys on ollut, että museon johtaja tarkastaa ja hyväksyy omat laskunsa, eikä johtajan laskuja säännönmukaisesti hyväksytä säätiön hallituksen puheenjohtajan toimesta. Tilintarkastaja ei ole raportoinut tilikaudelta 2018 antamassaan tilintarkastusmuistiossa tai tilintarkastuskertomuksessa vaarallisesta työyhdistelmästä. Myöskään työpapereista ei ilmene, miten tilintarkastaja on kommunikoinut vaarallisesta työyhdistelmästä säätiön hallitukselle.

Tilintarkastajan tulee ISA 240 -standardin perusteella suorittaa asianmukaisia tilintarkastustoimenpiteitä väärinkäytöksiin liittyvien olevien virheiden tunnistamiseksi ja niihin vastaamiseksi. Tilintarkastajan tulee erityisesti ISA 265 -standardin perusteella kiinnittää huomiota sisäisen valvonnan puutteisiin ja kommunikoida niistä tarkastuskohteen johdolle asianmukaisella tavalla.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastaja on havainnut säätiön tilintarkastuksessa tilikaudelta 2018 yhden tai useamman puutteen, jotka ovat liittyneet säätiön sisäiseen valvontaan. Työpaperien perusteella ei kuitenkaan ilmene, onko puutteita pidettävä joko yhdessä tai erikseen merkittävinä. Työpapereista ilmenee, että tilintarkastaja on tehnyt tiedusteluja säätiön johdolle sisäisen valvonnan puutteisiin ja niiden mahdollistamiin väärinkäytöksiin liittyen.

Tilintarkastajalta edellytetään lähtökohtaisesti tarkastuskohteen tuntemista. Tarkastus kohdetta koskevat ominaispiirteet ja vaatimukset tulee huomioida tilintarkastuksessa. Tilintarkastajan on siten täytynyt ymmärtää, että erityisesti sisäisen valvonnan puutteisiin tulee säätiössä suhtautua ankarasti ja noudattaa korostuneen huolellista menettelyä niiden tarkastamisessa.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastaja ei ole ammatillisen kriittisyyden vaatimuksen huomioiden riittävällä tavalla huomionnut museon johtajan tehtäviin ja vastuihin liittyvän vaarallisen työyhdistelmän ja siihen liittyvien vastuita tilintarkastuksessa ti likaudella 2018, eikä raportoinut niistä asianmukaisella tavalla. Kun vaarallinen työyhdistelmä on liittynyt keskeisesti säätiössä jo edelliselläkin tilikaudella havaittuihin puutteisiin säätiön johtajan laskuissa, tilintarkastajan on tullut kiinnittää raportoinnissaan erityistä huomiota havaitsemaansa vaaralliseen työyhdistelmään.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastaja on toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat

Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n mukaan huomautus on riittävä seuraamus, jos tilintarkastajan moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen. Jos edellä tarkoitettu menettely on sellainen, että huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus. Lain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Riivarin tilintarkastuksessa on havaittu vähäisiä puutteita tilintarkastuksen dokumentoinnissa. Sen sijaan tilintarkastuksen raportointia koskevia puutteita ei voida pitää vähäisinä, kun huomioidaan tilintarkastajan raportoinnin merkitys säätiökontekstissa. Näistä syistä tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilin tarkastajalle tulee määrätä seuraamus.

Tilintarkastuslautakunta antaa Riivarille huomautuksen.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 3 luku 7 §, 4 luku 1 §, 3 §, 10 luku 1 §, 7 §

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, Lasse Niemi, Riikka Rannikko, Anders Tallberg, Tiina Toivonen

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta
Pekka Pajamo
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Wille Korhonen
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta
tilintarkastusvalvonta@prh.fi