



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

A Oy:n ja KHT B:n toiminta Säätiön tilintarkastuksessa tilikausilta 2013-2017

Tilintarkastuslautakunnan päätös 6/2021

Asian vireilletulo

PRH:n tilintarkastusvalvonta on ottanut A Oy:n ja KHT B:n toiminnan tutkittavaksi sen vuoksi, että PRH:n säätiövalvonta on kiinnittänyt PRH:n tilintarkastusvalvonnan huomiota Säätiön tilintarkastukseen.

A Oy on toiminut Säätiön tilintarkastajana ja B on toiminut A Oy:n nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana. Valvonnan kannalta huomio on kohdistunut Säätiön tilikausien 2013-2017 tapahtumiin. PRH:n tilintarkastusvalvonta on kiinnittänyt huomiota etenkin kysymykseen siitä, onko Säätiön tilintarkastaja raportoinut asianmukaisesti havainnoistaan koskien säätiön ja sen johtohenkilöiden toiminnan säätiölain mukaisuutta ja säätiön sääntöihin perustuvan tarkoituksen ja toimintamuotojen mukaisuutta. Valvonnan lähtökohtana on ollut epäily siitä, että Säätiö on harjoittanut toimintaa, joka on vastoin lakia ja säätiön sääntöjä.

Asian käsittelyn rajaus

PRH:n tilintarkastusvalvonta on tutkinut B:n suorittamaa Säätiön (konsernin emon) tilintarkastusta tilikausilta 2013-2017. Tutkinnan kohteena eivät ole olleet Säätiön tytäryritysten eivätkä osakkuusyritysten tilintarkastukset.

PRH:n tilintarkastusvalvonta on soveltanut olennaisuuden periaatetta ja keskittänyt tutkinnan seuraaviin asioihin etenkin Säätiön hallinnon tarkastuksessa osana säätiön lakisäätteistä tilintarkastusta:

- 1) Säätiön lähipiirisuhteet ja -liiketoimet, olennaisen virheellisuuden riskien tunnistaminen, arviointi, tarkastaminen ja raportointi
- 2) Säätiötä koskevien säännösten ja määräysten huomioon ottaminen (säätiölaki, aravalaki, korkotukilaki)
- 3) Säätiön sääntöjen noudattamisen tarkastaminen ja raportointi (säätiön tarkoitus, toimiala)
- 4) Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet (yksittäiset väärinkäytösepäilyt, Holding Oü -lainauskuvio)

PRH:n tilintarkastusvalvonnan selvityspyynnöt

PRH:n tilintarkastusvalvonta on esittänyt B:lle selvityspyynnöitä, joissa PRH:n tilintarkastusvalvonta on pyytänyt B:ltä selvitystä etenkin Säätiön sääntöjen ja lain vastaista toimintaa koskeviin epäilyihin. PRH:n tilintarkastusvalvonta on pyytänyt B:ltä Säätiön tilintarkastusta koskevan tilintarkastusdokumentaation (tilintarkastajan työpaperien) kopiot tilikausilta 2013- 2017. PRH:n tilintarkastusvalvonta on esittänyt myös A Oy:lle selvityspyynnön.

PRH:n tilintarkastusvalvonta on kuullut A Oy:tä ja B:tä PRH:n säätiövalvonnan sekä julkisen Rahoituskeskuksen PRH:n tilintarkastusvalvonnalle luovuttamasta aineistosta, joihin kuuluvat muun muassa tilintarkastusyhteisö C:n ja tilintarkastusyhteisö D:n sekä Rahoituskeskuksen laatimat selvitykset ja raportit.

Päävastuullisen tilintarkastajan B:n selvitys

B on vastannut selvityspyyntöihin antamalla PRH:n tilintarkastusvalvonnalle neljä selvitystä. B on antanut kopiot tilintarkastusdokumentaatiosta (tilintarkastajan työpapereista) tilikausilta 2013 – 2017.

B on kertonut, että A Oy tuli Säätiön tilintarkastajaksi tilikaudesta 2009 lähtien. B on toiminut päävastuullisena tilintarkastajana tilikausina 2009-2018. Säätiö oli vakavarainen ja suhteellisen tehokkaasti hoidettu. Säätiön asunnot olivat koko ajan lähes täysin vuokrattuina ja säätiön asuntoihin oli jatkuva useiden satojen hakijoiden jono. Investoinnit perustuivat Rahoituskeskuksen rahoitukseen ja silloiselta Raha-automaattiyhdistykseltä (RAY) saatiin merkittäviä avustuksia. Vuosien 2009-2013 aikana investoinnit olivat maltillisia ja johdon aikaa meni paljon aikaisemmin syntyneen kohun aiheuttamiin selvityksiin.

Tilintarkastuksissa kiinnitettiin erikseen huomiota myös arava- ja korkotukilainsäädännön noudattamiseen sitä koskeneilla tiedusteluilla säätiön johdolle sekä perehtymällä tilintarkastuksen kannalta olennaiseen Rahoituskeskuksen kanssa käytyyn kirjeenvaihtoon. Keskeisiä dokumentteja ovat olleet Rahoituskeskuksen alustava tarkastuskertomus Säätiöstä 2009 ja tarkastuskertomus 2010 sekä Rahoituskeskuksen muistio valvontakäynnistä 2011. ARA-säännösten noudattamiseen ei ole tunnistettu liittyvän kohonnutta tilintarkastusriskiä ennen vuotta 2016, jolloin B sai tietää Rahoituskeskuksen aloittamasta Säätiön tarkastuksesta ja sen yhteydessä esitetyistä väitteistä arava- ja korkotukisäännösten rikkomisesta.

B on katsonut, että PRH:n selvityspyyntö kohdistuu Rahoituskeskuksen esittämään havaintoon siitä, että säätiön tilintarkastuskertomuksissa ei ole mainintaa siitä, että aravalain säännöksiä on rikottu säätiön toiminnassa.

B on viitannut ISA 200 -standardiin ja todennut, ettei kohtuullinen varmuus tarkoita ehdotonta varmuutta siitä, ettei tilinpäätös ole olennaisesti virheellinen. B:n mukaan Säätiön tilintarkastus on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastuksen toteutus on perustunut arvioon mahdollisista riskeistä ja toteutuksessa on käytetty tilintarkastusyhteisön työkalua, joka myös osaltaan ohjaa tilintarkastuksen suunnittelua, toteutusta ja dokumentointia.

B on katsonut, ettei voimassa oleva oikeus sen enempää kuin ISA-standarditkaan määrittele hallinnon tarkastusta eksplisiittisesti. Säätiön hallinnon tarkastuksessa on vuosittain käyty läpi säätiön varojen hoitoon liittyvät asiat, selvitetty asiamiehen / toimitusjohtajan sekä hallituksen jäsenten palkkiot sekä perehdytty säätiön toimintaan ja päätöksentekoon hallituksen pöytäkirjojen, säätiön sääntöjen sekä säätiön johdon haastattelujen perusteella. Lait ja asetukset ovat tärkeimpiä toimintaa ohjaavia normeja. Tilintarkastuksessa havainnoitiin arava- ja korkotukilainsäädännön olemassaolo, minkä vuoksi johdon kanssa käydyissä keskusteluissa tiedusteltiin muun muassa kyseisten säännösten noudattamisesta säätiön toiminnassa ja mahdollisista riskeistä.

B on selvityksessään referoinut ISA 250 -standardia säännösten ja määräysten huomioon ottamisesta tilintarkastuksessa. B on katsonut, että Säätiön tilintarkastuksessa on menetelty ISA 250 -standardin mukaisesti. Tilintarkastuksessa on ollut käytettävissä Rahoituskeskuksen tarkastuskertomukset. B katsoo, että arava- ja korkotukisäännösten noudattamisen valvonta kuuluu ensisijaisesti sisäiseen valvontaan ja Rahoituskeskuksen suorittamaan toimialakohtaiseen valvontaan.

Vuosien 2013-2015 tilintarkastuksessa on painotettu ensisijaisesti niiden säännösten ja määräysten noudattamisen seuranta, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen. Ammatilliseen harkintaan perustuen tarkastuksen painopistettä ei ole suunnattu arava- ja korkotukilainsäädännön noudattamisen yksityiskohtaiseen tarkastukseen. B on selvityksessään luetellut syitä, miksi näin ei ole menetelty. B ei ole Säätiön tilintarkastuksessa tarkastanut erityisesti muunkaan erityislainsäädännön, kuten esimerkiksi työaika-, rakentamismääräys- tai huoneenvuokralakien noudattamista.

B on viitannut TILAn ratkaisuun 8/14, joka koski tilintarkastajan velvollisuutta tarkastaa muun erityislainsäädännön noudattamista. Tapauksessa oli kyse säätiömuotoisen oppilaitoksen valtionapujen tarkastamisesta tilintarkastuksen yhteydessä.

Säätiön tilintarkastuksessa on vuosittain keskusteltu säätiön johdon kanssa säätiön yleisestä toiminnasta ja taloudesta sekä tässä yhteydessä tiedusteltu myös kommunikoinnista Rahoituskeskuksen kanssa. Keskusteluissa ei tullut esiin viitteitä arava- ja korkotukisäännösten vastaisesta toiminnasta. Tilintarkastajilla on ollut käytössään aineistoa Säätiön toiminnan muodoista. Myös Rahoituskeskus on tiennyt Säätiön yleishyödyllisestä sekä vapaarahoitteisesta toiminnasta. B on suorittanut myös erillistoimeksiantona rakentamishankkeiden Rahoituskeskus-tilitysten tarkastuksia vuosina 2010-2013. Tarkastuksissa ei ole tullut esiin arava- ja korkotukisäännösten vastaista menettelyä.

B on kertonut, että tilikauden 2015 tilintarkastuksessa on perehdytty Rahoituskeskuksen ohjeistukseen ja käsitelty asiaa myös toimiston sisäisissä palaverissa. Tilintarkastuksessa kyseiset asiat nousivat voimakkaammin esiin, kun Rahoituskeskus aloitti vuoden 2016 aikana tarkastuksensa Säätiön toiminnan säännösten mukaisuudesta.

Säätiön johdolta B:n saaman tiedon mukaan Säätiö on saanut Rahoituskeskuksen aikaisemmista tarkastuksista Rahoituskeskuksen kirjallisen dokumentin, jonka mukaan vallitsevat laina- ja sijoitusjärjestelyt olisivat olleet mahdolliset. Tilapäislainojen ottaminen on katsottu säätiössä olevan Rahoituskeskuksen linjausten mukaista.

B on katsonut, ettei Capital-yhtiön ja Holding Oü:n väliseen lainasopimukseen liittynyt epäselvyyttä. Hän on noudattanut tilintarkastuksessa ammatillista skeptisyyttä ja kohdistanut kyseiseen lainasopimukseen kohdistettuja tilintarkastustoimenpiteitä. Holding Oü:lle myönnetystä lainasta on arvioitu ja tarkastettu sen säännösten mukaisuutta säätiölain, säätiön sääntöjen, hyvän hallinnon ja sisäisen valvonnan kannalta, mutta ei erikseen painotettu sen suhdetta arava- ja korkotukisäännöksiin. Tarkastustoimenpiteet on dokumentoitu myös työpapereihin. Saadun selvityksen mukaan säätiö on voinut harjoittaa toimintaansa myös Virossa. Lainassa on kyse säätiön normaalista toiminnasta, ei sijoituksesta.

Tilikauden 2015 tilintarkastuksessa B pyrki selvittämään Viron tontin hankinnan oikeudellista muotoa etenkin haastatteleamalla säätiön asiamiestä. Asiamiehen mukaan kyseiselle tontille oli tarkoitus rakentaa ensisijaisesti nuorisoa asuntoja. Säätiö oli perustanut Viroon maaliskuun 2016 alussa tytäryhtiö Paikka Oü:n, jolla ei ollut vielä varsinaista toimintaa Virossa. Asiamiehen mukaan tonttia voitaisiin käyttää myös vaihdon välineenä säätiölle paremmin soveltuviin tontteihin. Tontille oli ostajaehdokkaita, joista Holding Oü oli tehnyt kirjallisen sitovan ostotarjouksen tontista.

Lähipiiritarkastuksissa varmistuttiin yritysytöksistä ja siitä, ettei Säätiön johdolla ollut kytköksiä arveluttaviin tahoihin. Piritan tonttia oltiin hankkimassa säätiön normaaliin toimintaan. Tilintarkastuksessa ei ole tavanomaista epäillä riippumattomalta taholta saatua sitovaan ostotarjoukseen perustuvaa tontin arvoa ilman erityistä syytä. Tontin käypään arvoon sisältyy tarkoituksenmukaisuusharkintaa, jonka asianmukaisuudesta vastuun kantaa hallitus. Tilintarkastajan tehtävä ei ole arvioida yksittäisten ratkaisujen järkevyyttä.

Tilikauden 2015 tilintarkastuskertomusta annettaessa B harkitsi mahdollisia mukautuksia tilintarkastuskertomukseen. Hän päätyi ammatillisen harkinnan ja käytettävissä olleen tiedon perusteella vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen antamiseen. Mukauttamiselle ei ollut riittävästi perusteita. Mukautuksella olisi ollut Säätiölle vahinkoa. Kynnys mukauttamiselle oli korkea senkin vuoksi, että Säätiö kävi neuvotteluja yhteistyöstä Liiton kanssa ja rahoitusneuvotteluja eurooppalaisten pankkien kanssa. Tiedossa ei tuolloin ollut arava- ja korkotukisäännösten rikkomista. Rahoituskeskus aloitti Säätiötä koskevat tarkastustoimet kesällä 2016, tilikautta 2015 koskevan tilintarkastuskertomuksen 28.4.2016 antamisen jälkeen. Tilikauden 2015 tilintarkastuksessa mikään seikka ei antanut aiheutta syventää tilintarkastusta erityislakien säännösten noudattamisen tarkastamiseksi. Kun Rahoituskeskuksen epäilyt tulivat julkisuuteen säätiön rahoitus vaikeutui.

Holding Oü:lle myönnetty laina luokiteltiin tilikauden 2015 tilinpäätöksessä lyhytaikaiseksi, koska lainan oli tarkoitus olla tilapäinen. Säätiö ei ollut toiminut hallituksen päätöksen ja vakuusjärjestelyn osalta oikea-aikaisesti, kuten tilintarkastusmuistiossa on raportoitu. Tarkastushetkellä ei ollut tietoa siitä, oliko myönnetty laina arava- ja korkotukisäännösten mukainen.

Tilikauden 2016 tilintarkastuksessa arava- ja korkotukisäännösten noudattamiseen sekä konsernin sisäisiin lainoihin kiinnitettiin aiempia vuosia enemmän huomiota. Tilintarkastuksen yhteydessä B:n keskusteluissa Säätiön johdon kanssa nousi esiin Rahoituskeskuksen tarkastukseen liittyen muun muassa annettuihin lainoihin ja vakuuksiin liittyviä seikkoja, jotka johtivat tilintarkastuskertomuksen mukautukseen (tiettyjen seikkojen painottaminen) ja huomautuksen antamiseen. Lisäksi säätiön hallitukselle annettiin tilintarkastuspöytäkirja.

A Oy:n selvitys

Tilintarkastusyhteisö A Oy on antanut PRH:n tilintarkastusvalvonnalle selvityksen, jossa A Oy on kertonut, miten se on käsityksensä mukaan varmistanut Säätiön tilintarkastuksen (tilikaudet 2013-2017) hoitamista varten riittävät resurssit, tuen ja valvonnan.

Säätiö on ollut A Oy:n tilintarkastusasiakas tilikaudesta 2009 alkaen. Toimeksiannon jatkamisen edellytykset ja tilintarkastusriski on arvioitu vuosittain. Toimeksiannon riskiluokitus on ollut tilikausittain 2009–2015 normaali eli toimeksiantoon ei ole tunnistettu kohdistuvaksi mitään erityisiä riskejä sen toimintamuoto ja toimintaympäristö sekä johto ja talous huomioon ottaen. Tilintarkastukset on resursoitu, suunniteltu sekä johdettu ja suoritettu vuosittain normaalisti.

Tilikauden 2016 tilintarkastuksessa A Oy tuli ensimmäisen kerran tietoiseksi Säätiöön kohdistuneista epäilyistä arava- ja korkotukisäännöksistä poikkeamisista säätiön johdon kerrottua asiasta. Tilintarkastuksen resursointia ja tukea on tämän johdosta vahvistettu, mikä on jatkunut tilikauden 2017 tilintarkastuksessa.

A Oy on osoittanut Säätiön tarkastustiimiin päävastuullisen tilintarkastajan lisäksi tarvittavassa määrin avustavia tarkastajia kiinnittäen erikseen huomiota tarkastustiimin jäsenten toimeksiantoon soveltuvaan kokemukseen ja osaamiseen.

Päävastuullisella tilintarkastajalla on ollut kattava tilintarkastuskokemus ja ammattitaito sekä sellainen asema tilintarkastusyhteisössä, että hän on pystynyt huolehtimaan toimeksiannon asianmukaisesta resursoinnista. Hän ja muut tarkastustiimin jäsenet ovat myös sitoutuneet pitämään yllä ammattitaitoa. Käytössä on ollut laatukäsikirja sekä tilintarkastuksen suunnitteluun ja toteutukseen liittyviä työpaperipohjia.

Toimeksiannossa on ollut tilikausittain päävastuullisen tilintarkastajan apuna 2-4 avustavaa tarkastajaa, joista 1-2 on ollut auktorisoituja tilintarkastajia. Tilintarkastuksen tukena on ollut myös kiinteistöliiketoiminnan partner-tason asiantuntija.

Toimeksiannossa on käytetty kansainvälisen ketjun globaalia tilintarkastustyökalua, joka osaltaan varmistaa, että koko tilintarkastusprosessi suunnittelusta raportointiin tulee toteutettua ja dokumentoitua tilintarkastuslain vaatimaa hyvää tilintarkastustapaa noudattaen ja ISA-standardien keskeisten periaatteiden edellyttämällä tavalla.

Toimeksiannon jatkamisen edellytykset on arvioitu vuosittain. Vuodesta 2017 alkaen arviointiin on osallistunut myös tilintarkastusyhteisön laaturyhmä, johon päävastuullinen tilintarkastaja on voinut olla yhteydessä. Laaturyhmä joko antaa itse ohjausta tai etsii sopivan asiantuntijan ratkaisemaan haasteelliseksi koetun asian. Tilintarkastusyhteisön periaatteiden mukaisesti päävastuullisen tilintarkastajan tulee aina harkitessaan tilintarkastuskertomuksen mukauttamista konsultoida tilintarkastuksen laaturyhmää. B on ollut sisäisen laaduntarkastuksen kohteena viimeksi vuonna 2016, jolloin loppuarvio oli ”hyväksytty ilman merkittäviä havaintoja”.

A Oy on esittänyt selvityksessään Säätiön tilintarkastukseen käytettyjen resurssien ja tuen kokonaismäärä työtunteina tilikausittain 2013-2017. A Oy on katsonut, että se on Säätiön tilikausien 2013-2017 tarkastuksessa asettanut tilintarkastustiimiin riittävän määrän resursseja sekä tukenut ja valvonut riittävästi päävastuullista B:tä tilintarkastustoimeksiannon suorittamisessa.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa B:lle huomautuksen. A Oy:n toiminnan tutkinta ei anna aihetta toimenpiteisiin.

Perustelut

1 Säätiön tarkoitus ja toimintamuodot

Säätiö on perustettu vuonna 1961 ja oikeusministeriö on myöntänyt sille toimiluvan ja vahvistanut säätiön säännöt, joiden mukaan "... säätiön tarkoituksena on edistää ja tukea niitä toimenpiteitä, joilla ehkäistään nuorten rikollisuutta, moraalista ja henkistä rappeutumista, pyritään kehittämään kristillissiveellisiä nuorisotyömuotoja ja aikaansaamaan myönteistä ja humanitääristä suhtautumista nuorisoon ja sen harrastuksiin sekä seuraten tarkoin nuorison käyttäytymisen kehitystä lähinnä asutuskeskuksissa". Säätiö on rekisteröity 10.3.1962.

Säätiön sääntöjen mukaan se on alun perinkin voinut omistaa kiinteistöjä, mikä on ollut osa sen toimintaa. Säätiön sääntöjä on muutettu monta kertaa sen toiminnan aikana. Säätiön säännöt vaativat tullakseen voimaan rekisteröinnin PRH:n säätiörekisteriin.

Tarkasteltavana ajanjaksona tilikausina 2013-2017 Säätiön toiminnan tarkoitus ja toimintamuodot ovat säännöissä pysyneet asiallisesti samoina. Säätiön tarkoituksena on sosiaalinen nuorisotyö ja erityisesti nuorison kasvatustyön kehittäminen sekä nuorten itsenäisyyden tukeminen. Tarkoituksensa toteuttamiseksi säätiö vuokraa asuntoja nuorille sosiaalisin perustein, harjoittaa sosiaalista neuvonta-, valistus- ja kasvatustyötä sekä järjestää ohjattua vapaa-ajan toimintaa. Toimintansa tukemiseksi säätiö voi rakennuttaa ja omistaa toimintaansa varten tarpeellisia kiinteistöjä ja asuntoja, omistaa osakkeita, ottaa vastaan avustuksia, lahjoituksia ja testamentteja, toimeenpanna asianmukaisen luvan saatuaan arpajaisia ja rahankeräystä.

2 Säätiön organisaatio

Säätiö on konsernin emosäätiö. Konserniin ovat kuuluneet tilikausina 2013-2017 muun muassa Nuorisoasuntojen Isännöinti Oy, Koy Antintalot, Koy Pääskynpesät, As Oy Lahden Hämeenkatu 24, Koy Petterintorni, Koy Saratalot, Koy Vuosaaren nuorisokylä, Koy Lahden Unikko, Koy Lahden Kuusama, Koy Sipoon Graniittitie 18 sekä useita muita keskinäisiä kiinteistöosakeyhtiöitä ja asunto-osakeyhtiöitä.

Esimerkiksi vuoden 2015 lopussa Säätiö –konsernin palveluksessa oli 28 henkilöä, joista 18 oli Nuorisoasuntojen Isännöinti Oy:n palveluksessa. Toimihenkilöitä oli koko organisaatiossa keskimäärin 27 henkilötyövuotta. Organisaatio koostui viidestä tiimistä: nuorisoasuminen, asuntopalvelut, rakennuttaminen, talous ja vuokraseuranta sekä viestintä.

3 Tilintarkastajan raportointi

A Oy:n nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana B on ollut velvollinen tarkastamaan Säätiön kunkin tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen sekä hallinnon. A Oy / B on antanut seuraavat tilintarkastuskertomukset ja muut tilintarkastajan raportit:

Tilikauden 2013 tilintarkastuksesta A Oy / B on antanut 29.4.2014 päivätyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen, jonka tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevan lausunnon mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus antavat Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot konsernin sekä säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia. Tilintarkastuskertomuksen "muut lakiin perustuvat lausunnot" –otsikon alla A Oy / B on esittänyt lausuntonaan, että säätiön varat on asianmukaisesti sijoitettu ja säätiön toimielimien jäsenille maksettuja palkkioita on pidettävä kohtuullisina. Säätiön tilinpäätös ja toimintakertomus antavat oikeat ja riittävät tiedot säätiön toiminnasta.

Lisäksi B on antanut Säätiölle 13.5.2014 päivätyn muistion, jonka otsikko on "Säätiö konserni yhteenveto tilintarkastuksesta 2013".

Tilikauden 2014 tilintarkastuksesta A Oy / B on antanut 29.4.2015 päivätyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen, jonka tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevan lausunnon mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus antavat Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot konsernin sekä säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia. Tilintarkastuskertomuksen ”muut lakiin perustuvat lausunnot” –otsikon alla A Oy / B on esittänyt lausuntonaan, että säätiön varat on asianmukaisesti sijoitettu ja säätiön toimielimien jäsenille maksettuja palkkioita on pidettävä kohtuullisina. Säätiön tilinpäätös ja toimintakertomus antavat oikeat ja riittävät tiedot säätiön toiminnasta.

Lisäksi B on antanut keväällä 2015 Säätiölle muistion, jonka otsikko on ”Säätiö konserni yhteenveto tilintarkastuksesta 2014 Säätiön hallitukselle ja johtoryhmälle”.

Tilikauden 2015 tilintarkastuksesta A Oy / B on antanut 28.4.2016 päivätyn vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen, jonka tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevan lausunnon mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus antavat Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot konsernin sekä säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia. Tilintarkastuskertomuksen ”muut lakiin perustuvat lausunnot” –otsikon alla A Oy / B on esittänyt lausuntonaan, että ”säätiön tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa on annettu säätiön toiminnasta tilikaudella tiedot, jotka ovat olennaisia säätiön tarkoitusta ja toimintamuotoja koskevien sääntömääräysten noudattamisen arvioimiseksi. Palkkioita ja korvauksia, jotka säätiö ja sen tytäryhteisöt ovat suorittaneet säätiön toimielinten jäsenille, on pidettävä tavanomaisina”.

Lisäksi B on antanut Säätiön hallitukselle 29.4.2016 päivätyn tilintarkastusmuistion (yhteenveto Säätiön tilintarkastuksesta). Muistiossa B on esittänyt Säätiön ja sen tytäryhtiöiden vuoden 2015 tilintarkastuksen olennaiset tilintarkastushavainnot, jotka olivat tulleet esiin tilintarkastuksessa ennen 29.4.2016. Muistion havaintojen mukaan ”...säätiökonserni on laajentunut voimakkaasti viime vuosina ja laajeneminen jatkuu edelleen. Jotta tilikauden tulokset kussakin yhtiössä olisivat paremmin ennustettavissa, tulee seurantaan kiinnittää enemmän huomiota tilikauden aikana”.

B on esittänyt muistiossa lukuisia etenkin hallinnon tarkastukseen liittyviä kriittisiä havaintoja, muun muassa päätöksentekomenettelystä. Lainasaamisten tarkastushavaintona B on todennut, että lainasaamiset 12,3 miljoonaa euroa koostuvat pääosin lainasta 12,1 miljoonaa euroa Holding Oü:lle, josta 1 miljoonaa euroa on rahoitettu Säätiön tytäryhtiöltä saadulla lainalla. Lainasta oli tehty sopimus Säätiön ja tytäryhtiön välille.

B:n saaman tiedon mukaan säätiö oli selvittänyt, että sen oli mahdollista harjoittaa sääntöjensä mukaista toimintaa myös Virossa. Kyseisellä lainalla on rahoitettu tontin hankinta. Maa-alueelle on tarkoitettu järjestää arkkitehtikilpailu ja rakentaa sinne nuorisotasuntoja. Lainan vakuutena toimii yhtiöön ostettu maa-alue, johon säätiö on hakenut kiinnitystä huhtikuussa 2016. Suosituksenaan B on esittänyt muistiossa, että sisäinen laina tulee kirjata kirjanpitoon sopimuksen mukaisesti. Säätiön tulee oikea-aikaisesti varmistua siitä, että sillä on riittävät vakuudet. Kiinnitykset kyseiseen maa-alueeseen oli haettu vasta huhtikuun 2016 loppupuolella. B:n muistion havaintojen mukaan yhtiökokousten ja hallituksen kokousten pöytäkirjoja ja sopimuksia oli (konsernin) tarkastuksessa käyty läpi osana hallinnon tarkastusta. Havaintojen mukaan joissakin tapauksissa päätökset hallituksessa oli tehty jälkikäteen, kuten Holdig Oü:n lainananto 12,1 miljoonaa euroa, jonka osalta lainasopimus oli allekirjoitettu syyskuun 2015 lopussa ja säätiön hallitus oli hyväksynyt lainanannon kokouksessaan marraskuussa 2015. B on todennut muistiossaan suosituksena, että hallituksen päätökset tulee tehdä ennen päätösten toimeenpanoa.

Tilikauden 2016 tilintarkastuksesta A Oy / B on antanut 16.5.2017 päivätyn mukautetun tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomukseen sisältyy kappale ”Tiettyjen seikkojen painottaminen”. Kyseisessä kappaleessa B on kiinnittänyt huomiota toimintakertomuksen ja liitetietojen tietoihin sekä Rahoituskeskuksen valvontatehtäviin. ARA on aloittanut tarkastuksen Säätiössä vuonna 2016. Tarkastus on keskittynyt yleishyödyllisyyteen. B:n mukaan tarkastuksen loppuraportit valmistuvat vuonna 2017. Jos Rahoituskeskuksen tarkastuksessa katsotaan, että Säätiö on toiminut arava- ja

korkotukisäännösten vastaisesti, sillä "...saattaa olla vaikutusta säätiökonsernin rahoitusasemaan ja muita seurauksia säätiölle. Säätiön hallitus on tehnyt konsernin rakenneuudistuksesta alustavan periaatepäätöksen. Uudistuksen tavoitteena on eriyttää konsernissa tapahtuva vuokraustoiminta rahoitusmuotojen mukaan erillisiin yksikköihin niin vapaarahoitteisen kuin rajoitusten alaisen toiminnan osalta."

B on lisäksi viitannut liitetietojen laadintaperiaatteisiin, joissa "...kerrotun pitkäaikaisen lainasaamisen luokittelua on muutettu vuoden 2016 tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä ja saaminen on siirretty lyhytaikaisista pitkäaikaisiin. Säätiökonsernin lyhytaikaiset varat ovat 15 miljoonaa euroa ja lyhytaikaiset velat 21 miljoonaa euroa. Emosäätiön lyhytaikaiset varat ovat 33 miljoonaa euroa ja lyhytaikaiset velat 31 miljoonaa euroa. Lausuntoamme ei ole mukautettu edellä mainittujen seikkojen osalta."

Tilikauden 2016 tilintarkastuskertomuksen tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevan lausunnon mukaan toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat yhdenmukaisia ja toimintakertomus on laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Tilintarkastuskertomuksen "muut lakiin perustuvat lausunnot" –otsikon alla A Oy / B on esittänyt lausuntonaan muun muassa seuraavan: "...esitämme, että säätiön tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa on annettu säätiön toiminnasta tilikaudella tiedot, jotka ovat olennaisia säätiön tarkoitusta ja toimintamuotoja koskevien sääntömääräysten noudattamisen arvioimiseksi. Säätiön toimitusjohtajalle on maksettu 2016 kiinteän kuukausipalkan lisäksi rakennuttamispalkkioita, joiden määrä kasvoi vuonna 2016 edellisiin tilikausiin verrattuna. Palkkioiden kasvu johtui säätiökonsernin kasvaneesta rakennuttamistoiminnasta. Palkkiot perustuvat säätiön hallituksen vuonna 2013 tekemään päätökseen. Palkkiojärjestelmä on purettu 30.1.2017. Muilta osin palkkioita ja korvauksia, jotka säätiö ja sen tytäryhteisöt ovat suorittaneet säätiön toimielinten jäsenille, on pidettävä tavanomaisina". Tilintarkastuskertomus sisältää huomautuksen: "Huomautuksena esitämme, että säätiö on antanut konsernin ulkopuoliselle taholle 12,2 miljoonan euron lainan. Lainananto saatetaan katsoa Rahoituskeskuksen tarkastuksen perusteella varojen sijoittamista koskevien säännösten vastaiseksi."

Lisäksi A Oy / B on antanut tilikauden 2016 tilintarkastuksesta 16.7.2017 päivätyn tilintarkastuspöytäkirjan, jossa A Oy / B on esittänyt kriittisiä huomioita muun muassa seuraavista seikoista:

- Annetut lainat ja vakuudet: Säätiö on antanut lainan 12,1 miljoonaa euroa konsernin ulkopuoliselle taholle Holding Oü:lle tilikaudella 2015 ja saanut lainan vakuudeksi vuonna 2016 rekisteröidyn 12,1 miljoonan euron kiinteistökiinnityksen. Tilikaudella 2016 hallitus antoi lisälainaa Holding Oü:lle 140 000 euroa ja vuoden 2017 puolella vielä 50 000 euroa. Sijoitussitoumuksesta ei ole hallituksen päätöstä.
- Säätiön kiinnitys ei ole kattanut annettua lisälainaa eikä mahdollista saatavaksi tulevaa lisäkorkoa ja on näin ollen ollut vakuutena riittämätön ja säätiölain vastainen.
- Säätiön tulee hakea ja rekisteröidä kiinnitykset oikea-aikaisesti. Kiinteistön arvoon sisältyy riski pakkorealisaatiotilanteessa.
- Annettujen lainojen tulee perustua oikea-aikaisiin hallituksen päätöksiin.
- Lähipiiriyhtiöille myönnetty tilapäislainat ovat ilmeisesti arava- ja korkotukisäännösten vastaisia. Jos vapaarahoitteisia varoja ei ole riittävästi lainanantoon, on hallituksen ryhdyttävä korjaaviin toimenpiteisiin.
- Tytäryhtiön Paikka Oü:hun on tehty sijoituksia tilikaudella. Hallituksen tulee varmistaa, onko säätiöllä riittävästi vapaarahoitteisia varoja, jotta tehtyjä sijoituksia ei katsottaisi arava- ja korkotukisäännösten vastaiseksi.
- Toimitusjohtajalle tilikaudella maksetut rakennuttamispalkkiot ovat muodostuneet merkittäviksi kokonaisuutensa sekä suhteessa kiinteään kuukausipalkkaan.
- Tilikaudella laaditusta lähipiirirekisteristä puuttuvat säätiön tytäryhtiöiden hallituksen jäsenet.

Tilikauden 2017 tilintarkastuksesta A Oy / B on antanut 12.10.2018 päivätyn mukautetun tilintarkastuskertomuksen.

B on esittänyt tilintarkastuskertomuksessa kappaleen ”Tietyn seikan painottaminen – Aravalainsäädännön noudattaminen”. Kyseisessä kappaleessa B on kiinnittänyt huomiota toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa esitettyihin tietoihin Rahoituskeskuksen valvontatoimista. B on todennut, että Rahoituskeskus on aloittanut valvontatehtäviinsä liittyvän tarkastuksen Säätiössä tilikaudella 2016 ja jatkanut sitä tilikausien 2017 ja 2018 aikana. Tarkastus on keskittynyt Säätiön yleishyödyllisyysasemaan. Tarkastuksen jälkeen Rahoituskeskus on ryhtynyt toimenpiteisiin ja peruuttanut päätöksellään säätiön yleishyödyllisyysaseman. Rahoituskeskus on hyväksynyt Säätiön vaatimuksen päätöksen täytäntöönpanokiellosta. Säätiön valituksen käsittely on kesken Helsingin hallinto-oikeudessa. B on todennut, että yleishyödyllisyysaseman menetyksen lainvoimainen ratkaisu saattaisi johtaa siihen, että aravalainat irtisanotaan ja korkotuet lakkautetaan. B on viitannut syyskuussa 2018 Rahoituskeskuksen poliisille jättämään tutkintapyyntöön Säätiön toiminnasta vastuussa olevia henkilöitä koskien ajalta tammikuu 2014 – kesäkuu 2018.

B on esittänyt tilintarkastuskertomuksessa kappaleen ”Toiminnan jatkuvuuteen liittyvä olennainen epävarmuus”. B kiinnittää huomiota säätiön toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa esitettyihin seuraaviin seikkoihin (tässä pääkohdittain):

- 1) Säätiön oma pääoma on menetetty säätiön varoihin tehtyjen merkittävien alaskirjausten seurauksena.
- 2) Säätiön maksuvalmiuteen sisältyy merkittävää riskiä.
- 3) Rahoituskeskus on peruuttanut 4.6.2018 säätiön yleishyödyllisyysaseman, mikä voi johtaa aravalainojen irtisanomiseen ja korkotuen lakkauttamiseen.

Tilintarkastuskertomuksen mukaan kyseiset seikat edellisessä tilintarkastuskertomuksen kappaleessa kerrotun kanssa osoittavat sellaista olennaista epävarmuutta, joka saattaa antaa merkittävää aiheutta epäillä säätiön kykyä jatkaa toimintaansa. Toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa on esitetty uuden johdon aloittamia toimenpiteitä, joilla on pyritty turvaamaan säätiön toiminnan jatkuvuus. B:n ”lausuntoa ei ole mukautettu tämän seikan osalta”.

Tilintarkastuskertomuksen muuta informaatiota (toimintakertomusta) koskevan lausunnon mukaan toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat yhdenmukaisia ja toimintakertomus on laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Säätiölain 4:2.2:n edellyttämistä seikoista B on todennut tilintarkastuskertomuksessa lausuntonaan, että säätiön tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa on annettu säätiön toiminnasta tilikaudella tiedot, jotka ovat olennaisia säätiön tarkoitusta ja toimintamuotoja koskevien sääntömääräysten noudattamisen arvioimiseksi. Säätiön ja konsernin kirjanpitoon kirjattuja palkkioita ja korvauksia, jotka säätiö ja sen tytäryhteisöt ovat suorittaneet sen toimielinten jäsenille, on pidettävä tavanomaisina.

Huomautuksena B on esittänyt tilintarkastuskertomuksessa: ”Säätiön uusi johto, PRH:n säätiövalvonta, Rahoituskeskus ja poliisi ovat käynnistäneet selvityksiä säätiön aikaisempien toimielimien toimista. Huomautuksena esitämme, että säätiössä ennen tällä hetkellä toimivaa toimitusjohtajaa ja hallitusta säätiön hallinnosta vastuussa olleet toimielimet ovat saattaneet syyllistyä säätiölain 1 luvun 4 pykälän mukaisen huolellisuusveloitteen rikkomiseen. Tilikauden aikana on tehty useita tontinvuokra-, rahoitus- ja rakennuttamissopimuksia, joiden voidaan katsoa olevan epäedullisia säätiön kannalta. Tilikauden päättymisen jälkeen on toteutettu kiinteistökauppoja, joista on aiheutunut merkittäviä taloudellisia menetyksiä säätiölle. Lisäksi tilikauden päättymisen jälkeen on ilmennyt seikkoja, joiden perusteella on syytä epäillä tapahtuneen lähipiirin väärinkäytöksiä, joista on saattanut aiheutua taloudellista- ja muuta vahinkoa säätiölle. Edellä mainittujen seikkojen vuoksi säätiön aikaisemmalle johdolle saattaa aiheutua säätiölain 8 luvun 1 §:n mukainen vahingon-korvausvelvollisuus säätiötä kohtaan.

Huomautuksena esitämme, että tilinpäätös on laadittu ja allekirjoitettu 12. lokakuuta 2018. Kirjanpitolain 3 luvun 6 §:n mukaista tilinpäätöksen laatimisaikaa koskevaa säännöstä ei ole noudatettu. Lausuntoamme ei ole mukautettu näiden seikkojen osalta.”

Lisäksi A Oy / B on antanut tilikauden 2017 tilintarkastuksesta 12.10.2018 päivätyn tilintarkastuspöytäkirjan (TTL 3:6), jossa A Oy / B on esittänyt useita kriittisiä huomioita muun muassa seuraavista seikoista:

- Säätiön hallussa olevat Viron tonttiin liittyvät kiinnitykset 15,1 miljoonan euron arvosta on siirretty säätiön 100% omistamalle yhtiölle Paikka Oü:lle. Pöytäkirjoista ei ilmene, että asiaa olisi käsitelty säätiön hallituksessa.
- Toimitusjohtaja (asiamies) on ylittänyt valtuutensa ja rikkonut nimenkirjoitusoikeutta 12.4.2018 allekirjoittamalla kauppakirjan, jolla Viron tontti on myyty.
- Tontin kaupan johdosta säätiö on tehnyt 10 miljoonan euron tappion. Viron liiketoiminnasta aiheutuvat tappiot säätiölle nousevat yli 15 miljoonan euron.
- Toimitusjohtaja ja säätiön hallituksen puheenjohtaja ovat ilman säätiön hallituksen käsittelyä siirtäneet tonttiin liittyvät vakuudet konsernin ulkopuoliselle taholle jo 7.2.2018, jolloin kiinnityksien haltijaksi on rekisteröity Invest Oü.
- AsOy 5:n urakkasopimuksen muutos on saanut aikaan sen, että Säätiö on saanut merkittävän lisäveloitteen ja maksuvaateen, mikä on osaltaan aiheuttanut asunto-osakeyhtiön maksuvaikkeitä ja konkurssin 25.7.2018. Säätiö on kirjannut alas omistuksiaan ja lainasaamistaan 4,96 miljoonan euron verran.
- Konsernin edellinen johto on solminut useita säätiölle epäedullisia tontinvuokrasopimuksia sekä konsulttisopimuksia, joiden tarkoituksenmukaisuus säätiön kannalta on kyseenalainen.
- Säätiökonsernilla on lukuisia säätiön sisäisiä tilapäislainoja, joista osa on arava- ja korkotukisäännösten vastaisia. Säätiön johdon on syytä kiinnittää huomiota kaikkiin arava- ja korkotukisäännösten vaatimuksiin ja ryhdyttävä kiireellisiin toimenpiteisiin, joilla säätiön yleishyödyllisyysasemaan liittyvä riski saataisiin korjattua.
- Säätiökonsernin maksuvalmius 2017-2018 on ollut heikko, mihin on kiinnitettävä huomiota rahoituksen riskien pienentämiseksi.
- Vuoden 2017 tilinpäätökseen on tehty poikkeuksellisen paljon oikaisuja, minkä vuoksi johdon on huolehdittava asianmukaisesta päätöksenteosta ja dokumentoinnista.
- Ostolaskujen asiatarkastus ja hyväksyntä muodostavat edelleen vaarallisen työyhdistelmän. Vuonna 2017 asiaan ei ole tullut muutosta.
- Lähipiirirekisteriä ei ole päivitetty tai käsitelty hallituksen kokouksissa tilikaudella 2017 tai 2018. Lähipiirirekisteri päivitettävä vuosittain.
- Hallituksen puheenjohtajan ja toimitusjohtajan valvonta on ollut kesäkuuhun 2018 asti puutteellista. Sopimuksia ja toimenpiteitä ei ole kirjattu hallituksen pöytäkirjoihin. Päätöksentekoon liittyvää valvontaa on parannettava.

4 Sovellettavat oikeusohjeet

4.1 Tilintarkastuslain yleissäännökset

Nyt tarkasteltavana olevan ajanjakson (2013-2017) alussa, vuosina 2013-2015 sovellettiin kumottua, 31.12.2015 asti voimassa ollutta tilintarkastuslakia (459/2007). Kyseisenä aikana tilintarkastajan tuli noudattaa hyvää tilintarkastustapaa (22 §). Tilintarkastajan tuli tarkastaa yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus ja hallinto (11 §) sekä antaa tilintarkastuskertomus (15 §) ja tarvittaessa raportoida tilintarkastuspöytäkirjalla hallitukselle (16 §)

Tilintarkastuslaki (1141/2015) tuli voimaan 1.1.2016. Tilintarkastuslain 7 luvun 2 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan tilintarkastusvalvonta valvoo, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti. Tilintarkastajan toimintaa arvioitaessa jälkikäteen valvonnan keinoin on otettava huomioon tilintarkastajan toiminnan hetkellä voimassa olleet säännökset ja hyvän tilintarkastustavan sisältö (TTL 12:2.15).

Suorittaessaan tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n mukaista tilintarkastusta tilintarkastajan on toimittava hyvän tilintarkastustavan mukaan (TTL 4:3). Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu velvollisuus noudattaa kansainvälisten tilintarkastusstandardien pääperiaatteita. Tilintarkastajan on noudatettava ammattieettisiä periaatteita (TTL 4:1). Tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen kriittisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

4.2 Tilintarkastuskertomusta koskevat säännökset tilintarkastuslaissa

Tilintarkastuskertomusta koskeva tilintarkastuslain 3 luvun 5 § uudistettiin lailla (622/2016), joka tuli voimaan 19 päivänä elokuuta 2016. Kyseisen lain tilintarkastuksen kohdetta koskevaa 3 luvun 1 §:ää ja tilintarkastuskertomusta koskevaa 5 §:ää sovellettiin ensimmäisen kerran 31.12.2016 päättyviltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin. Säännöksen (TTL 3:5) 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.

Tilintarkastajan lausunto on vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa (TTL 3:5.3).

Tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvolliselle huomautuksia myös seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa tai 6 §:n 2 momentissa tarkoitettussa tarkastusvaliokunnan lisäraportissa. Tällaiset huomautukset merkitään pöytäkirjaan. Pöytäkirja on annettava yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle. Toimielimen on käsiteltävä pöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla (TTL 3:7).

4.3 Säätiölain säännökset

Nyt tarkasteltavana olevan ajanjakson 2013-2017 alussa, vuosina 2013-2015 sovellettiin kumottua, 30.11.2015 asti voimassa ollutta säätiölakia (109/1930). Kumotun säätiölain 9 §:n mukaan säätiön asioita hoiti ja säätiötä edusti sen hallitus. Kumotun säätiölain 10 § 1 momentin mukaan säätiön hallituksen tuli toiminnassaan tarkoin noudattaa yleistä lakia ja säätiön sääntöjä.

Nyt voimassa oleva säätiölaki (478/2015) tuli voimaan 1.12.2015 (Laki säätiölain voimaansäilyttämisestä (488/2015)). Tilintarkastuskertomus tilikaudelta 2015 annettiin uuden säätiölain mukaisesti. Säätiölain 1 luvun 2 §:ssä säädetään säätiön toiminnan tarkoituksesta, toimintamuodoista, oikeushenkilöydestä ja rajoitetusta vastuusta. Säätiöllä on oltava hyödyllinen tarkoitus. Säätiö tukee tai harjoittaa tarkoitusta edistävää toimintaa. Tarkoituksena ei voi olla liiketoiminnan harjoittaminen eikä taloudellisen edun tuottaminen 1 luvun 8 §:ssä määrättyyn lähipiiriin kuuluvalla. Säätiön toiminta rahoitetaan pääomalla, toiminnan tuloilla ja muulla rahoituksella. Säätiön tarkoitus ja toimintamuodot määrätään säätiön säännöissä.

Säätiölain mukaan säätiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä säätiön tarkoituksen toteutumista ja säätiön etua (1:4). Säätiön varainhoidon on oltava suunnitelmallista. Varainhoitoon kuuluu säätiön toimintaan käytettävien varojen hoitamisen lisäksi säätiön sijoitustoiminta ja liiketoiminta (1:5). Säätiö voi varallisuutensa hoitamiseksi ja toimintamuotojensa rahoittamiseksi harjoittaa sijoitustoimintaa, jollei sitä rajoiteta säännöissä. Säätiö voi yhtiöittää sijoitustoimintansa, jollei sitä rajoiteta säännöissä (1:6). Säätiö voi harjoittaa vain toimintamuotoihinsa välittömästi liittyvää liiketoimintaa sekä säännöissä määrättyä muuta liiketoimintaa toimintamuotojensa rahoittamiseksi. (1:7). Säätiöllä on hallitus, jonka tehtävänä on huolehtia säätiön hallinnosta ja siitä, että säätiön toiminta järjestetään asianmukaisesti tarkoituksen toteutumiseksi (hallituksen yleistoimivalta). Hallitus vastaa siitä, että säätiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty (3:2). Säätiön toimitusjohtajasta ja hänen tehtävistään säädetään säätiölain 3:15:ssä.

Säätiön tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta säädetään säätiölain 5 luvussa. Tilikaudelta on aina laadittava toimintakertomus (5:2). Toimintakertomuksessa on muun säädetyn lisäksi ilmoitettava tilikaudelta: 1) millä tavoin säätiö on toiminut tarkoituksensa toteuttamiseksi; sekä 2) tiedot säätiön lähipiirille antamista avustuksista ja muista osittain tai kokonaan vastikkeettomista taloudellisista eduista ja muista säätiön ja edellä mainitun välisistä taloudellisista toimista. Lähipiiriä koskevat tiedot on ilmoitettava lähipiirisuhteen luonne, kuvaus toimesta tai taloudellisesta edusta sekä toimen tai taloudellisen edun raha-arvo. Tiedot voi antaa jaoteltuina lähipiiriin kuuluvien yhteenlaskettuihin kokonaan tai osittain vastikkeettomiin etuihin ja muihin taloudellisiin toimiin. Toimintakertomuksessa on annettava selostus, jos säätiö on hankkinut määräysvallan toisesta kirjanpitovelvollisesta tai se on ollut

sulautumiseen osallisena tilikaudella. Toimintakertomuksessa on lisäksi annettava selostus, jos säätiön sääntöjä on muutettu tilikaudella. Tiedot voidaan toimintakertomuksen sijasta ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina, jollei kirjanpitolaissa toisin säädetä.

4.4 Säätiön tilintarkastusta koskevat säännökset

Kumotussa säätiölaissa tilintarkastuksesta säädettiin säätiölain 12 §:ssä. Vuosina 2013-2015 sovellettavana olleen säätiölain 12 §:n mukaan säätiön tilintarkastuksesta oli voimassa mitä säätiölain 2 luvussa ja tilintarkastuslaissa (459/2007) säädetään.

Säätiöllä oli oltava sen tilien ja hallinnon tarkastusta varten vähintään yksi tilintarkastaja. Velvollisuudesta valita KHT-tilintarkastaja ja varatilintarkastaja säädettiin tilintarkastuslain 2 luvussa. Kumotun säätiölain 12 §:n mukaan sen lisäksi, mitä tilintarkastuslaissa säädetään, tilintarkastuskertomuksen tuli sisältää erityinen lausuma siitä: 1) onko säätiön varat asianmukaisesti sijoitettu; 2) onko säätiön toimielimen jäsenille suoritettuja palkkioita pidettävä kohtuullisina; sekä 3) antavatko säätiön tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot säätiön toiminnasta. Säätiön tilintarkastukseen ja tilintarkastuskertomukseen sovellettiin muuten tuolloin voimassa olleen tilintarkastuslain säännöksiä.

Voimassa olevan säätiölain mukaan säätiön tilintarkastus on toimitettava säätiölain 4 luvun säännösten mukaisesti (4:1) noudattaen säätiölain ohella tilintarkastuslain säännöksiä. Tilintarkastuslaissa säädetyin lisäksi säätiön tilintarkastuskertomuksessa on säätiölain 4:2.2:n mukaan 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.

4.5 Hyvä tilintarkastustapa

Harkitessaan tilintarkastuskertomuksen lausuntoja tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa, jota kuvaavat kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ISA). ISA-standardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista on pidettävä osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa (KHO 12.2.2020, dnro 3673/2/18).

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että säätiön tilintarkastuksessa tilintarkastajan on toimittava erityisen huolellisesti ja korostettua ammatillista skeptisyyttä noudattaen, sillä säätiössä ei ole omistajaa, joka valvoisi säätiön oikeuksien ja edun toteutumista.

Tapauksen kannalta keskeisiä tilintarkastusstandardeja ovat etenkin seuraavat:

- ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti
- ISA 230 Tilintarkastusdokumentaatio
- ISA 240 Väärinkäyttöihin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa
- ISA 250 Säädösten ja määräysten huomioon ottaminen tilintarkastuksessa
- ISA 320 Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa
- ISA 450 Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen
- ISA 540 Kirjanpidollisten arvioiden – mukaan lukien käypää arvoa koskevat kirjanpidolliset arviot – ja niistä tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tarkastaminen
- ISA 550 Lähipiiri
- ISA 580 Kirjalliset vahvistusilmoitukset
- ISA 700 Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomus
- ISA 705 Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen

ISA 200 –standardin mukaan tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava tilintarkastus noudattaen ammatillista skeptisyyttä tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden perusteella tilinpäätös on olennaisesti virheellinen (ISA 200.15). Tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa tilintarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan (ISA 200.16). Saadakseen kohtuullisen varmuuden tilintarkastajan on

hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaisele tasolla, jotta hänen on mahdollista tehdä lausuntonsa perustaksi kohtuullisia johtopäätöksiä (ISA 200.17).

ISA 230 –standardin mukaan tilintarkastajan tavoitteena on laatia dokumentaatio, joka sisältää a) tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tietoa, johon tilintarkastuskertomus perustuu; ja b) evidenssin, joka osoittaa, että tilintarkastus on suoritettu ISA-standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti (ISA 230.5).

Tilintarkastajan on laadittava riittävä tilintarkastusdokumentaatio niin, että kokenut tilintarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tilintarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen a) ISA-standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamiseksi suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; b) suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; sekä c) tilintarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisuista (ISA 230.8).

ISA 230.9:n mukaan tilintarkastajan on merkittävä näkyviin a) ominaispiirteet, jotka yksilöivät tarkastetut yksiköt tai seikat; b) kuka on suorittanut tarkastustyön ja milloin tämä työ on valmistunut; ja kuka on läpikäynyt suoritettua tilintarkastustyön, ja milloin ja miten laajasti se on käyty läpi.

Tilintarkastajan on dokumentoitava merkittäviä seikkoja koskevat keskustelut, jotka hän on käynyt johdon, hallintoelinten ja muiden tahojen kanssa, mukaan lukien se, millaisista merkittävistä seikoista keskusteltiin ja milloin ja keiden kanssa keskustelut käytiin (ISA 230.9).

ISA 240 -standardin mukaan tilinpäätöksessä olevat virheellisydet voivat johtua koko väärinkäytöksestä tai virheestä. Erottava tekijä väärinkäytöksen ja virheen välillä on se, onko tilinpäätöksen virheellisyyteen johtava teko tahallinen vai tahaton (240.2). Vaikka väärinkäytös on laaja juridinen käsite, tilintarkastaja kiinnittää tätä tilintarkastusstandardia sovellettaessa huomiota sellaisiin väärinkäytöksiin, jotka aiheuttavat tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden. Kahdentyyppiset tahalliset virheellisydet ovat relevantteja tilintarkastajalle: vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista johtuvat virheellisydet sekä varojen väärinkäytöstä johtuvat virheellisydet. Vaikka tilintarkastaja voi epäillä väärinkäytöksen tapahtuneen tai voi joissain harvoissa tapauksissa tunnistaa väärinkäytöksen, hän ei tee oikeudellisia päätelmiä siitä, onko todella tapahtunut väärinkäytös (240.3) Ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta on sekä yhteisön hallintoelimillä että johdolla (240.4). Kohtuullista varmuutta hankkiessaan tilintarkastaja on velvollinen säilyttämään ammatillisen skeptisyyden koko tilintarkastuksen ajan, ottamaan huomioon mahdollisuuden, että johto sivuuttaa kontrollit, ja tiedostamaan, että tilintarkastustoimenpiteet, jotka ovat tehokkaita virheen havaitsemisessa, eivät välttämättä ole tehokkaita väärinkäytösten havaitsemisessa (240.8).

ISA 250 –standardin mukaan tilintarkastajan on muodostettava yleinen käsitys osana yhteisöä ja sen toimintaympäristöä koskevan käsityksen muodostamista a) yhteisöön ja sen toimiakaan tai toimintasektoriin sovellettavasta oikeus- ja sääntelynormistosta; ja b) siitä, kuinka yhteisö noudattaa tätä normistoa (ISA 250.13). Tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä niiden säädösten ja määräysten noudattamisesta, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen (ISA 250.14). Tilintarkastajan on suoritettava ISA 250 –standardissa selostetut toimenpiteet.

ISA 320 -standardin mukaan tilintarkastajalla on velvollisuus soveltaa olennaisuuden käsitettä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta. ISA 450:ssä (Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen) selitetään, kuinka olennaisuutta sovelletaan arvioitaessa todettujen virheellisyyksien vaikutusta tilintarkastukseen ja mahdollisten korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen. Tilintarkastaja määrittää olennaisuuden ammatilliseen harkintaan perustuen, ja siihen vaikuttaa tilintarkastajan näkemys tilinpäätöksen käyttäjien taloudellisen informaation tarpeista (ISA 320.4). Tilintarkastaja soveltaa olennaisuuden käsitettä sekä suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta että arvioidessaan todettujen virheellisyyksien vaikutusta tilintarkastukseen ja mahdollisten

korjaamattomien virheellisyyksien vaikutusta tilinpäätökseen sekä laatiessaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lausuntoa (ISA 320.5).

Tunnistaessaan ja arvioidessaan olennaisen virheellisyyden riskejä tilintarkastajan on arvioitava kirjanpidolliseen arvioon liittyvän arviointiepävarmuuden aste (ISA 540.10). Tilintarkastajan on ratkaistava, aiheutuuko joistakin sellaisista kirjanpidollisista arvioista, joihin liittyvän arviointiepävarmuuden on todettu olevan suuri, hänen harkintansa mukaan merkittäviä riskejä (ISA 540.11). Tilintarkastajan on vastattava riskeihin ISA 540 –standardin mukaisin toimenpitein.

ISA 550 –standardin (500.3) mukaan tilintarkastaja on velvollinen suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä tunnistaakseen olennaisen virheellisyyden riskit, jotka johtuvat siitä, ettei yhteisö käsittele lähipiirisuhteita tai –liiketoimia taikka lähipiirisaamisia tai –velkoja kirjanpidossa kyseisen normiston vaatimusten mukaan asianmukaisesti, sekä arvioidakseen näitä riskejä ja vastatakseen niihin.

Vaikka sovellettava tilinpäätösnormisto sisältäisi hyvin vähän tai ei lainkaan lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tilintarkastajan on kuitenkin tarpeellista muodostaa riittävä käsitys yhteisön lähipiirisuhteista ja –liiketoimista pystyäkseen toteamaan – sikäli kuin nämä suhteet ja liitetoimet vaikuttavat tilinpäätökseen – pitääkö paikkansa, että a) tilinpäätös on esitetty oikein tai b) tilinpäätös ei ole harhaanjohtava (ISA 550.4).

On tärkeää, että tilintarkastus suunnitellaan ja suoritetaan noudattaen ammatillista skeptisyyttä, kuten ISA 200 edellyttää, ottaen huomioon se mahdollisuus, että lähipiirisuhteista ja –liiketoimia on jätetty esittämättä (ISA 550.7).

Kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää lähipiiritietoja koskevia vaatimuksia, tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, onko lähipiirisuhteet ja –liiketoimet tunnistettu ja käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa ja onko niistä esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot kyseisen normiston mukaisesti (ISA 550.9b).

ISA 560 -standardin mukaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että kaikki tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välillä toteutuvat tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, on tunnistettu (ISA 560.6).

Tilintarkastajan on suoritettava toimenpiteet siten, että ne kattavat ajanjakson, joka ulottuu tilinpäätöspäivästä tilintarkastuskertomuksen antamispäivään tai niin lähelle sitä kuin käytännössä on mahdollista (ISA 560.7). Jos tilintarkastaja tunnistaa tapahtumia, jotka edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, hänen on ratkaistava, onko kaikki tällaiset tapahtumat otettu asianmukaisesti huomioon tilinpäätöksessä (ISA 560.8) Tilintarkastajan on pyydettävä johtoa ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiä antamaan ISA 580 –standardin mukainen kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että kaikkien sellaisten tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien, jotka sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaan edellyttävät tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, mukaiset oikaisut on tehty tai vaadittavat tiedot esitetty (ISA 560.9).

ISA 570 -standardi koskee tarkastuskohteen toiminnan jatkuvuuden edellytyksiä. Toiminnan jatkuvuuteen perustuvan laskentaperusteen mukaan tilinpäätös laaditaan olettaen, että yhteisö jatkaa toimintaansa ennakoitavissa olevan tulevaisuuden ajan (ISA 570.2). Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja tekemään johtopäätöksen siitä, onko johdon ollut asianmukaista käyttää toiminnan jatkuvuuteen perustuvaa laskentaperustetta tilinpäätöksen laatimisessa, sekä tekemään hankkimansa tilintarkastusevidenssin perusteella johtopäätöksen siitä, liittyykö yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa olennaista epävarmuutta (ISA 570.6). Jos tilintarkastaja tilintarkastuksessa havaitsee olennaista epävarmuutta toiminnan jatkuvuudesta, hänen on arvioitava, antaako hallitus tilinpäätöksessä tarpeellisissa määrin tietoja epävarmuudesta.

ISA 700 koskee tilintarkastuskertomuksen antamista ja ISA 705 –standardi tilintarkastuskertomuksen mukauttamista. Nyt kyseessä olevassa tapauksessa olennaisia ovat mukauttamista koskevat ISA 705 -standardin kohdat.

Tilintarkastajan on mukautettava tilintarkastuskertomukseen sisältyvä lausunto silloin, kun: a) hän tekee johtopäätöksen, että hankitun tilintarkastusevidenssin perusteella tilinpäätöksessä kokonaisuutena on olennainen virheellisyys; tai b) hän ei pysty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tehdäkseen johtopäätöksen, ettei tilinpäätöksessä kokonaisuutena ole olennaista virheellisyyttä (ISA 705.6).

Tilintarkastajan on annettava varauman sisältävä lausunto silloin, kun (a) hän hankittuaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tekee johtopäätöksen, että virheellisyydet ovat yksin tai yhdessä tilinpäätöksen kannalta olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia; tai (b) hän ei pysty hankkimaan lausuntonsa perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä mutta hän toteaa, että mahdollisten havaitsemattomien virheellisyyksien mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla olennaisia mutta eivät laajalle ulottuvia (ISA 705.7).

Tilintarkastajan on annettava kielteinen lausunto silloin, kun hän hankittuaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tekee johtopäätöksen, että virheellisyydet ovat yksin tai yhdessä tilinpäätöksen kannalta sekä olennaisia että laajalle ulottuvia (ISA 705.8).

Kun tilintarkastaja odottaa mukauttavansa tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausuntonsa, hänen on kommunikoitava hallintoelinten kanssa olosuhteista, jotka ovat johtaneet odotettavissa olevaan mukauttamiseen, sekä mukautetun lausunnon sanamuodosta (ISA 705.30).

4.6 Säätiön hallinnon tarkastukseen liittyvä hyvä tilintarkastustapa

Hallinnon tarkastuksesta ei ole velvoittavia tilintarkastusstandardeja. Hallinnon tarkastuksen sisältö perustuu vakiintuneeseen huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamaan käytäntöön ja oikeuskäytäntöön. Hallinnon tarkastus säätiössä vastaa hallinnon tarkastusta muissa oikeushenkilöissä (yhteisöissä). Tilintarkastaja on velvollinen raportoimaan tarvittaessa hallinnon tarkastuksen päätelmistä TTL 3:5:n ja säätiölain 4:2:n mukaisesti.

Hallinnon tarkastus on osa tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 1 §:n mukaista tilintarkastusta. Keskeisin säännös hallinnon tarkastuksen kannalta on TTL 3:5.5, jonka mukaan tilintarkastajan velvollisuutena on antaa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 5 momentin mukainen huomautus, jos sille on säännöksen mukaan aiheutta. Säännös määrittelee hallinnon tarkastuksen tavoitteen, sisällön sekä sen, kenen toimintaan hallinnon tarkastus kohdistuu (Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus hallinnon tarkastuksesta 17.5.2021).

Hallinnon tarkastus, kuten muukin tilintarkastus, on luonteeltaan laillisuustarkastusta. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja tarkastaa tarkastuskohteen johdon toiminnan lainmukaisuutta. Säätiön tilintarkastuksessa tilintarkastajan on perusteltua toimia korostetun varovaisesti, koska säätiössä ei ole toimielintä, jolle säätiön hallitus olisi tilivelvollinen. Tilintarkastuksessa ei tule puuttua tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Hallinnon tarkastus ei kohdistu siihen, kuinka taitavasti hallintoelimet ovat toimineet. Hallinnon tarkastuksessa kyse ei ole johdon toiminnan tuloksellisuuden jälkikäteen tapahtuvasta arvioinnista. Myös säätiön liiketoimintaan voi kuulua riskien ottaminen. Johdon huolimattomasta menettelystä ei ole kysymys silloin, kun päätöksentekohetken olosuhteisiin nähden asianmukaiseen harkintaan ja selvityksiin perustuvat liiketoimintapäätökset jälkikäteen osoittautuvat epäonnistuneiksi. Tilintarkastaja arvioi päätösten lainmukaisuutta eikä ota kantaa liiketaloudellisiin tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Hallinnon tarkastukseen kuuluva johdon toiminnan huolellisuuden arviointi on tästä syystä suppeampaa kuin yhtiöoikeudellisen business judgement -periaatteen sisältö (Käsitys on vakiintunut oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa. Ks. myös esimerkiksi s. Työ ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2018: Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä s. 20–21.).

Esimerkiksi tilanteessa, jossa säätiön hallitus tai toimitusjohtaja on tehnyt säätiön kannalta merkittävän sopimuksen, tilintarkastajan tulisi selvittää, onko päätöksen tekemisessä noudatettu lakia ja säätiön sääntöjä. Sen sijaan tilintarkastajan tehtävänä ei ole arvioida, onko sopimus tarkastuskohteen kannalta tarkoituksenmukainen ja liiketaloudellisesti kannattava (Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus hallinnon tarkastuksesta 2021).

Säätiön tilintarkastuksessa tilintarkastajan on erityisesti arvioitava, onko johdon toimi säätiölain ja säätiön sääntöjen mukainen.

Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajan on arvioitava johdon huolellisuutta. Säätiölain 1:4:n mukaan säätiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä säätiön tarkoituksen toteutumista ja säätiön etua.

Säätiön edun mukaiseksi toiminta katsotaan sellainen toiminta, joka edistää säätiön tarkoituksen toteutumista sen sääntöjen määräämällä tavalla. Kumotun säätiölain 10 §:n 1 momentin (349/1987) mukaan säätiön hallituksen tulee hoitaa säätiön asioita lakia ja säätiön sääntöjä noudattaen sekä 10 §:n 2 momentin mukaan hallituksen on erityisesti huolehdittava säätiön toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Voimassa olevan säätiölain 3 luvun 2 §:n mukaan hallitus huolehtii säätiön hallinnosta ja siitä, että säätiön toiminta järjestetään asianmukaisesti tarkoituksen toteuttamiseksi (Referaatti PRH:n kirjeestä 31.10.2017 (päättöluonnos) Säätiölle).

Säätiölakiin kirjoitettu johdon huolellisuusvelvoite on tullut voimaan 1.12.2015 säädetyllä säätiölailla. Vaikka kyseistä säännöstä ei ollut aiemmassa säätiölaissa (109/1930), huolellisuutta koskeva vaatimus on kuitenkin vastannut sovellettavaa oikeutta uuden säätiölain säätämisen ajankohtana (HE 166/2014).

Säätiön liike- ja sijoitustoiminta ei saa palvella muuta tarkoitusta kuin säätiön sääntöihin perustuvaa toiminnan tarkoitusta. Hallituksen esitykseen (HE 166/2014) kuuluvissa säätiölain 1:4:n perusteluissa todetaan johdon huolellisuusvelvoitteesta, että huolellisuusvaatimus on kaksiosainen. Se sisältää velvollisuuden edistää huolellisesti säätiön tarkoituksen toteutumista ja säätiön etua. Velvollisuus edistää säätiön etua sisältää puolestaan säätiön johtoon kuuluvia koskevan yleisen lojaliteettivaatimuksen säätiötä kohtaan. Huolellisuutta arvioidaan yleisestä näkökulmasta, ei johtoon kuuluvan jäsenen henkilökohtaisten kykyjen perusteella tai sen perusteella, miten johtoon kuuluva hoitaa omia asioitaan. Johdon jäsenen on toimittava siten, kuin huolellinen ihminen toimisi vastaavassa tilanteessa ja vastaavissa olosuhteissa. Yleensä riittävänä huolellisuutena voidaan yleensä pitää sitä, että ratkaisun taustaksi on hankittu tilanteen edellyttämä asianmukainen tieto, sen perusteella on tehty johdonmukainen päätös tai muu toimi, eivätkä päätöksen tai muun toimen tekoon ole vaikuttaneet johdon jäsenten eturistiriidat.

Hallituksen esityksen (166/2014) mukaan yksittäisen säätiön kannalta hyväksyttävään riskinottoon vaikuttaa säätiön tarkoituksen, toimintamuotojen, pääoman ja muun rahoituksen lisäksi myös se, että yleensä säätiön oletetaan toimivan ennalta määräämättömän ajan, jollei säännöistä muuta ilmene. Toisaalta säätiön varsinaista toimintaa ja päätöksentekoa koskevat tarpeet poikkeavat yritystoiminnan johtamista koskevista vaatimuksista myös sen vuoksi, että säätiö pyrkii edistämään tehokkaasti ja vaikuttavasti säännöissä määrätyn tarkoituksen toteutumista, toisin kuin esimerkiksi osakeyhtiö, jonka lähtökohtainen tarkoitus on voiton tuottaminen osakkeenomistajille.

Säätiöissä, jotka harjoittavat sijoitus- tai liiketoimintaa tai muuta varainhoitoa, huolellisuusvelvollisuuden sisältöä arvioitaessa on hallituksen esityksen (166/2014) perustelujen mukaan otettava huomioon myös kyseistä toimintaa koskevat yleiset lainalaisuudet ja tavanomaiset käytännöt. Säätiönkin harjoittama liiketoiminta edellyttää riskinottoa, mitä voi edellyttää myös säätiön toimintamuotojen mukainen toiminta tarkoituksen toteuttamiseksi. Liiketoimintaa harjoittavassa säätiössä päätöksiä voidaan joutua tekemään suuremman epävarmuuden vallitessa ja nopeammin kuin esimerkiksi puhtaasti apurahoja jakavassa säätiössä.

Huolellisuusvelvoite edellyttää, että säätiön hallitus tuntee säätiölain ja säätiön säännöt sekä harjoitetun toiminnan perussäännökset (Timo Kaisanlahti: Hallituksen jäsenen tuottamus ja vastuu säätiötä kohtaan, Edilex, asiantuntija-artikkeli 21.3.2016 s. 59). Säätiön ja sen kiinteistöyhtiöiden harjoittamaan toimintaan liittyvät keskeisesti arava- ja korkotukilainsäännökset. Lisäksi säätiölaki edellyttää säätiön toiminnan järjestämistä asianmukaisesti tarkoituksen toteuttamiseksi (Referaatti PRH:n kirjeestä 31.10.2017 (päättöluonnos) Säätiölle).

Tilintarkastajan on suoritettava hallinnon tarkastus riskiperusteisesti sekä olennaisuuden periaatetta ja ammatillista harkintaa soveltaen. Säätiön hallinnon tarkastuksessa tilintarkastajan on tarkastettava niiden

johdon huolellisuusvelvoitteen noudattamiseen kuuluvien lakien noudattamista, jotka ovat säätiön toiminnan kannalta keskeisiä ja olennaisia.

Säätiön hallinnon tarkastuksessa huomioon otettavia säännöksiä ei voida rajoittaa säätiölakiin. Tilintarkastuslaki on yleislaki, minkä vuoksi siinä ei ole voitu erikseen säätää niistä säännöksistä, joiden noudattamista tilintarkastajan tulee erityisesti tarkastaa yksittäistilanteissa. Tilintarkastajan on perehdyttävä tarkastuskohteen toimintaympäristöön, toimialaan ja muihin olosuhteisiin, jotta hän voi tapauskohtaisesti arvioida, mitkä ovat tilintarkastuksen kannalta huomioon otettavat säännökset, joiden noudattamista hänen on tarkastettava.

Säätiössä säätiölain noudattamisen ohella tilintarkastajan on tullut tarkastaa myös ARA-säännösten eli aravalain (1189/1993) ja korkotukilain (laki vuokra-asuntolainojen ja asumisoikeustalolainojen korkotuesta 604/2001) noudattamista, koska kyseisillä laeilla on ollut keskeinen ja olennainen merkitys Säätiön sääntöjen mukaisen ydintoiminnan kannalta (On silti hallinnon tarkastuksen näkökulmasta huomioitava ISA 250 –standardin toteamus siitä, että tilintarkastaja ei ole velvollinen estämään säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä, eikä hänen voida odottaa havaitsevan kaikkien säädösten ja määräysten noudattamatta jättämistä (ISA 250.4). Tilintarkastajan tavoitteena on hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä etenkin niiden säädösten ja määräysten noudattamisesta, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen.). Etenkin aravalain mukaisen yleishyödyllisyys-aseman säilyminen on ollut Säätiön toiminnan jatkumisen kannalta tärkeää.

4.7 Säätiön luonteen huomioon ottaminen tilintarkastuksessa

Säätiön luonteesta johtuu, että säätiön hallinnon tarkastuksessa yleisen edun merkitys korostuu. Yleisesti ajatellaan, että säätiöt edistävät yleistä hyvää ja että säätiön tarkoituksen on oltava yleistä hyötyä tuottava ja yhteiskunnalle merkityksellinen (HE 166/2014 s. 24.). Säätiö, kuten monet muut säätiöt, saavat runsaasti julkista tukea, mikä korostaa yleisen edun huomioon ottamisen merkitystä tilintarkastuksessa (TTL 4:1).

Säätiön hallinnon tarkastuksen merkitystä korostaa, ettei säätiöllä ei ole omistajia eikä muutakaan etutahoa, jolla olisi suoraa säätiölain perusteella oikeus valvoa säätiön hallituksen toimintaa ja säätiölakiin perustuvia oikeussuojakeinoja säätiön hallinnossa ilmenevien ongelmien ratkaisemiseksi (HE 166/2014 s. 29).

5 B:n toiminnan arviointi

5.1 Tilikauden 2013 tilintarkastus

B:n tilintarkastusdokumentaation perusteella on todettu seuraavat puutteet (a-c). Puutteita on B:n suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä, hankitussa tilintarkastusevidenssissä ja tilintarkastusdokumentaatioissa.

- a) B:n muodostama käsitys säätiön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista ei ole todennettavissa tilintarkastusdokumentaatiosta. Tunnistettuja lähipiiritahoja, nimiä ja tietoja lähipiirisuhteiden luonteesta ei ole dokumentoitu.
- b) Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, onko tilintarkastaja tiedustellut säätiön johdolta lähipiirisuhteista tai -liiketoimista tai suorittanut muita riskienarviointitoimenpiteitä.
- c) Tarkastustoimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyysriskeihin eivät ole todennettavissa B:n tilintarkastusdokumentaatiosta.

Edellä mainitut puutteet merkitsevät hyvän tilintarkastustavan vastaisuutta (TTL 4:3).

Tilintarkastuslautakunta toteaa, ettei tutkinnassa ole havaittu, että B olisi muuten toiminut vastoin lakia ja hyvää tilintarkastustapaa.

5.2 Tilikauden 2014 tilintarkastus

B:n tilintarkastusdokumentaation perusteella on todettu seuraavat puutteet (a-c). Puutteita on B:n suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä, hankitussa tilintarkastusevidenssissä ja tilintarkastusdokumentaatiossa.

- a) B:n muodostama käsitys säätiön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista ei ole todennettavissa tilintarkastusdokumentaatiosta. Tunnistettuja lähipiiritahoja, nimiä ja tietoja lähipiirisuhteiden luonteesta ei ole dokumentoitu.
- b) Tilintarkastusdokumentaatiosta ei ilmene, onko tilintarkastaja tiedustellut säätiön johdolta lähipiirisuhteista tai -liiketoimista tai suorittanut muita riskienarviointitoimenpiteitä.
- c) Tarkastustoimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyysriskien riskeihin eivät ole todennettavissa B:n tilintarkastusdokumentaatiosta.

Edellä mainitut puutteet merkitsevät hyvän tilintarkastustavan vastaisuutta (TTL 4:3).

Tilintarkastuslautakunta toteaa, ettei tutkinnassa ole havaittu, että B olisi muuten toiminut vastoin lakia ja hyvää tilintarkastustapaa.

5.3 Tilikauden 2015 tilintarkastus

B:n tilintarkastusdokumentaation perusteella on todettu seuraavat puutteet (a-c). Puutteita on B:n suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä, hankitussa tilintarkastusevidenssissä ja tilintarkastusdokumentaatiossa.

- a) a) B:n muodostama käsitys säätiön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista ei ole todennettavissa tilintarkastusdokumentaatiosta. Tunnistettuja lähipiiritahoja, nimiä ja tietoja lähipiirisuhteiden luonteesta ei ole dokumentoitu.
- b) b) Tilintarkastusdokumentaation perusteella jää epävarmuutta, onko tilintarkastaja tiedustellut johdolta havaitsemistaan yhteisön tavanomaiseen toimintaan kuulumattomista liiketoimista. Tilintarkastusdokumentaation perusteella ei ole todennettavissa, onko tilintarkastaja tiedustellut johdolta, voiko liiketoimiin olla osallisena lähipiiriin kuuluvia osapuolia.
- c) c) Tarkastustoimenpiteet, joilla vastataan arvioituihin väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyysriskien riskeihin, eivät ole todennettavissa B:n tilintarkastusdokumentaatiosta.

Tilintarkastuslautakunnan käsityksen mukaan B:n olisi pitänyt tilikauden 2015 tilintarkastuksessa harjoittaa suurempaa ammatillista skeptisyyttä ja hankkia parempaa evidenssiä päätelmiensä tueksi. Säätiön hallituksen kokouksen pöytäkirjat ja muut asiakirjat sisältävät vain vähän tietoa hallituksen liiketoimien ja sijoituspäätösten taustoista. B oli itsekin havainnut tilintarkastuksessa, että Säätiön antamia lainoja koskevia hallituksen päätöksiä oli tehty jälkikäteen, mikä on osaltaan antanut aiheita varovaisuuteen hallituksen tarkastuksessa. B on havainnut muiden tarkastustoimenpiteiden yhteydessä säätiön tavanomaiseen toimintaan kuulumattomia liiketoimia. Näitä olivat etenkin Holding Oü:lle Säätiön antamat lainat, joiden yhteismäärä tilikauden 2015 lopussa oli 12,1 miljoonaa euroa (Tilintarkastusyhteisö C:n tarkastusraportin 20.6.2017 mukaan (s. 24) Säätiökonserni antoi Holding Oü:lle aikavälillä 15.10.2015 – 30.9.2016 lainaa yhteensä 12 160 000 euroa.).

B:n tilintarkastusdokumentaatioon tallennetun tiedon valossa ei voida luotettavasti tehdä päätelmiä siitä, miten hyvin Säätiön päätökset ja toimenpiteet ovat toteuttaneet sen toiminnan tarkoitusta ja olleet säätiön edun mukaisia. B:n tilintarkastusdokumentaation avulla ei voida varmistua siitä, että säätiön johto olisi toiminut Viron tonttiin liittyvän hankkeen toteutuksessa huolellisesti ja säätiön edun mukaisesti.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajan on oltava skeptinen arvioidessaan säätiön toimien lainmukaisuutta säätiön edun ja johdon huolellisuusvelvollisuuden kannalta. B on tilikauden 2015 tilintarkastuksessa havainnut liiketoiminnan merkittävän kasvun, sijoitustoiminnan riskisyyden lisääntymisen ja toiminnan laajentumisen Viroon. Hänellä on ollut tilintarkastusevidenssinä käytettävissään asianajajan lausunto, jonka mukaan Säätiön säännöt eivät ole esteenä toiminnan harjoittamiseen Virossa. Toiminnan laajentaminen ulkomaille on antanut B:lle aiheen erityiseen huolellisuuteen ja ammatilliseen skeptisyyteen, koska kyse oli merkittävästä muutoksesta säätiön toimintaan. B on ollut velvollinen selvittämään, onko toiminnan laajentaminen Viroon ollut säätiön edun

mukaista ja ovatko säätiön johtohenkilöt toimineet asiassa huolellisesti siten, kuin huolelliset ammattihenkilöt olisivat vastaavassa tilanteessa toimineet.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että Viron tonttiin liittyvään lainanantoon ja rakennussuunnitelmaan liittyy poikkeuksellisuutta ja ristiriitaisuuksia, joihin B:n on tullut kiinnittää erityistä huomiota. Viron tontti oli arvostettu huomattavan arvokkaaksi yhden ostotarjouksen perusteella. Tontti sijaitsi kalliilla alueella. B:n olisi tullut selvittää, oliko tontin suunniteltu rakentaminen virolaisen yhteistyökumppanin avulla nuorisoasunnoiksi hankkeen todellinen tarkoitus. Hankkeen toteutukseen liittyi huomattavan suuren lainan myöntäminen Holding Oü:lle. Säätiön toiminnassa liiketoiminnan erottaminen säätiön sääntöjen mukaisesta tavanomaisesta toiminnasta (nuorison asumisen tukeminen sosiaalisin perustein) ei ollut selvää. B oli saanut tontin käytöstä ja tarkoituksesta ristiriitaisia tietoja (Muistio "Viron investointi 2015, lisäselvitystä" sekä Säätiön hallituksen pöytäkirjat 1/2016 ja 2/2016 sekä B:n selvityksessä 25.5.2021 kerrottu verrattuna B:n selvityksiin 19.6.2017, 25.8.2017 ja 19.10.2018.). B:n selostuksen ja hänen tilintarkastusdokumentaationsa perusteella on ollut epäselvää, liittyikö Viron tonttiin liittyvä lainananto säätiön varsinaiseen toimintaan, olivatko hankkeen riskit hallinnassa, oliko hanke säätiön edun mukainen ja oliko hanke valmisteltu huolellisesti. Kiinnitysten saaminen lainan vakuudeksi Viron kiinteistöön ei ole voinut poistaa hankkeeseen liittyviä riskejä. Tontin arvo muodosti lainan vakuuden arvon. Viron tontin todelliset käyttömahdollisuudet liittyivät Säätiön johdon suunnittelemaan tulevaan yhteistyöhön tontin omistajan kanssa. Tontin todelliset käyttömahdollisuudet Säätiön kannalta olivat jääneet epäselviksi (Säätiö on käsitellyt Holding Oü:lle annettua lainaa sijoituksena Viron tonttiin, jonka omistus oli kuitenkin Holding Oü:lla. B:n 25.8.2017 antaman selvityksen mukaan Holding Oü oli Capital Oün hallinnoima yhtiö. Tilintarkastusyhteisö C:n tarkastuskertomuksen 20.6.2017 mukaan Holding Oü:n koko osakekannan omisti Capital Oü.). Tilintarkastuslautakunnan saaman selvityksen mukaan B:llä ei ollut edellä mainituista epäselvyyksistä parempaa tietoa hänen antaessaan vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen Säätiön tilikauden 2015 tilintarkastuksesta. B on laiminlyönyt riittävän evidenssin hankkimisen Holding Oü:lle Säätiön antaman lainan riskeistä, käyttötarkoituksesta sekä laillisuudesta ja säätiön sääntöjen mukaisuudesta.

B:n velvollisuutena Säätiön hallinnon tarkastuksessa on ollut tarkastaa johdon huolellisuusvelvollisuuden näkökulmasta niiden lakien noudattamista, jotka ovat säätiön toiminnan kannalta keskeisiä ja olennaisia. Säätiön sääntöjen mukaan koko tarkastelujakson ajan (tilikaudet 2013-2017) säätiön tehtävänä on ollut tukea nuorten ihmisten asumista sosiaalisin perustein. B on ollut velvollinen tarkastamaan arava- ja korkotukisäännösten noudattamista olennaisuutta ja riskiperusteisuutta noudattaen, koska sosiaalinen asuntotuotanto julkisella tuella on ollut Säätiön ydintoimintaa. B ei ole tilikauden 2015 tilintarkastuksessa varmistanut, olivatko säätiön johdon toimet lainan myöntämisessä Holding Oü:lle arava- ja korkotukisäännösten mukaiset ja oliko säätiön johto muuten toiminut Viron tonttiin kohdistuneen hankkeen toteutuksessa arava- ja korkotukisäännökset huomioiden. Säätiön johdon toiminnan lainmukaisuuden arviointi ilman arava- ja korkotukisäännösten noudattamisen tarkastamista ei ole mahdollista.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että näissä olosuhteissa B:llä on ollut tekemiensä havaintojen ja käytettävissä olleiden tietojen perusteita aihetta syventää tilintarkastusta arava- ja korkotukisäännösten noudattamisen tarkastamiseksi. B:n näkemys, jonka mukaan hänen tehtävänä on ollut kiinnittää huomiota arava- ja korkotukisäännösten noudattamiseen vasta Rahoituskeskuksen aloitettua tarkastustoimensa kesällä 2016, ei ole tilintarkastuslautakunnan käsityksen mukaan hyväksyttävä. Vaikka Rahoituskeskuksella on ollut arava- ja korkotukisäännöksiin liittyvä valvontatehtävä, se ei vähennä hallinnon tarkastukseen kuuluvia tilintarkastajan velvoitteita. Rahoituskeskuksen valvontatehtävää ei edes voitaisi siirtää valvonnan kohteen tilintarkastajan tehtäväksi eikä tilintarkastajan tehtävänä ilman erillistä toimeksiantoa voi olla Rahoituskeskuksen valvontatehtävän tukena toimiminen.

Arava- ja korkotukisäännösten noudattamisen keskeistä merkitystä Säätiölle kuvaa myös se, että kyseisten säännösten noudattamatta jättäminen on vaarantanut Säätiön toiminnan jatkamisen edellytykset. Jättäessään arava- ja korkotukisäännösten noudattamisen tarkastuksen tilintarkastustehtävän ulkopuolelle B on toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. B:n olisi pitänyt esittää tilintarkastuskertomuksessaan huomautus siitä, että säätiö on vastoin säännöksiä antanut konsernin ulkopuoliselle taholle 12,1 miljoonan euron lainan.

B:n olisi myös pitänyt tuoda tilintarkastuskertomuksessa esiin, että Säätiön antama pitkäaikainen laina Holding Oü:lle oli tilinpäätöksessä esitetty virheellisesti lyhytaikaisena lainana.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei B:n esittämä argumentti siitä, ettei tilikauden 2015 tilintarkastuskertomukseen haluttu mukautusta Säätiölle mahdollisesti aiheutuvan vahingon välttämiseksi, ole relevantti. Tilintarkastajan on aina raportoitava lain ja hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

B on todennut tilintarkastuksesta laatimassaan 29.4.2016 päivätyssä muistiossa, että säätiö on saanut tilapäislainaa lähipiiriyrityiltä yhteensä 13,8 M€. B on esittänyt suosituksena kehittää maksuvalmiushallintaa siten, että tilapäislainoilta vältytään. Tilintarkastuslautakunta katsoo, että B on toiminut sinänsä hyvän tilintarkastustavan mukaisesti raportoimalla kyseiset seikat hallitukselle. Tilikaudella havaittujen poikkeuksellisten liiketoimien johdosta tilintarkastuslain 3 luvun 6 §:ssä tarkoitetun tilintarkastuspöytäkirjan käyttäminen olisi ollut perusteltua Säätiön hallituksen toimintavelvollisuuden varmistamiseksi ja toteamiseksi.

Säätiön toimet tilikaudella 2015 Viron tonttihankeeseen toteuttamiseksi ovat olleet toiminnan laajentamista ulkomaille ja siten sellainen merkittävä seikka, joka Säätiön olisi pitänyt tuoda esiin toimintakertomuksessaan (säätiölain 5:2). Säätiölain 4:2.2:n mukaan 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. B:n kyseistä seikkaa koskeva lausunto tilintarkastuskertomuksessa on vakiomuotoinen. Hänen olisi pitänyt tuoda tilintarkastuskertomuksessaan esiin, että toimintakertomus ei anna tietoa Viron tonttihankeesta ja sen merkityksestä.

Edellä mainitut puutteet ja virheet tarkastustoimenpiteissä ja raportoinnissa merkitsevät hyvän tilintarkastustavan vastaisuutta (TTL 4:3). Tilintarkastuslautakunta toteaa, ettei tutkimuksessa ole havaittu, että B olisi muuten toiminut vastoin lakia ja hyvää tilintarkastustapaa.

5.4 Tilikauden 2016 tilintarkastus

B:n tilintarkastusdokumentaation perusteella on todettu seuraavat puutteet (a-b). Puutteita on B:n suorittamissa tilintarkastustoimenpiteissä, hankitussa tilintarkastusevidenssissä ja tilintarkastusdokumentaatioissa.

- a) Tilintarkastusdokumentaation perusteella jää epävarmuutta, onko tilintarkastaja tiedustellut johdolta havaitsemistaan yhteisön tavanomaiseen toimintaan kuulumattomista liiketoimista.
- b) Tilintarkastusdokumentaation perusteella ei ole todennettavissa, onko tilintarkastaja tiedustellut johdolta, voiko liiketoimiin olla osallisena lähipiiriin kuuluvia osapuolia.

Edellä mainitut puutteet merkitsevät hyvän tilintarkastustavan vastaisuutta (TTL 4:3).

Tilintarkastuslautakunta toteaa, ettei tutkimuksessa ole havaittu, että B olisi muuten toiminut vastoin lakia ja hyvää tilintarkastustapaa.

5.5 Tilikauden 2017 tilintarkastus

Tilintarkastuslautakunta toteaa, ettei tutkimuksessa ole havaittu, että B olisi toiminut vastoin lakia ja hyvää tilintarkastustapaa.

B on hankkinut riittävästi tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä lähipiirisuhteista ja -liiketoimista. Hän on suorittanut tiedusteluja ja tunnistanut säätiön lähipiirin. Hän on suorittanut tarkastustoimenpiteitä varmistukseksi, että säätiön tilinpäätös sisältää kaikki tunnistettujen lähipiiritahojen kanssa tehdyt liiketoimet. Tilintarkastaja on kohdistanut tarkastustoimenpiteitä tunnistamiinsa lähipiiritapahtumiin ja laajentanut tarkastusta mahdollisiin lähipiiritapahtumiin.

Väärinkäytösepäilyjen vuoksi B on laajentanut lähipiiritarkastusta ulottumaan yhtiöihin, joille on maksettu suurehkoja konsulttipalkkioita sekä yhtiöihin, joiden kanssa säätiöllä on toimintaa Virossa. Tilintarkastaja on todennut johtopäätöksensä, että saadun evidenssin perusteella ei voida todeta, että liiketapahtumat olisivat suoraan hyödyttäneet säätiön johtoa ja lähipiiriä.

B on hankkinut riittävästi tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä siitä, että palkkioita ja korvauksia, jotka säätiö ja sen tytäryhteisöt ovat suorittaneet säätiön toimielinten jäsenille, on pidettävä tavanomaisina.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että B:n antama mukautettu tilintarkastuskertomus on B:n tarkastushavaintojen perusteella ollut sisällöltään perusteltu ja hyvän tilintarkastustavan mukainen. B:n antama tilintarkastuspöytäkirja hallitukselle on tilintarkastushavaintojen perusteella ollut asianmukainen ja hyvän tilintarkastustavan mukainen.

6 A Oy:n toiminnan arviointi

Tilintarkastuslakiin perustuvassa tilintarkastajien valvonnassa vakiintuneen soveltamiskäytännön mukaan tilintarkastusyhteisön on vähintään tarjottava sen palveluksessa olevalle tilintarkastajalle riittävät resurssit toimeksiannon suorittamista varten sekä tuettava ja valvottava tilintarkastajan toimintaa.

Tutkinta-asian selvityksessä ei ole tullut esiin seikkoja, jotka osoittaisivat, että tilintarkastusyhteisö A Oy olisi menetellyt epäasianmukaisesti tai muuten tilintarkastuslakiin perustuvien velvollisuuksiensa vastaisesti Säätiön tilintarkastuksessa tilikausilta 2013-2017.

7 Yhteenveto ja päätelmät B:n toiminnasta

B on ollut velvollinen tarkastamaan Säätiön tilinpäätöksen, kirjanpidon, hallinnon ja toimintakertomuksen toiminnan hetkellä voimassa olleen tilintarkastuslain (1141/2015) ja säätiölain (478/2015) mukaisesti (tilikausilta 2013 ja 2014 kumotun tilintarkastuslain 479/2007 ja kumotun säätiölain 109/1930 mukaisesti) ja antamaan tilintarkastuksesta tilintarkastuskertomuksen tarkastamaltaan tilikaudelta (TTL 3:1).

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että B:n raportointi etenkin tilikausilta 2016-2017 on ollut yksityiskohtaista, kriittistä ja tarkkaa. B on raportoinut Säätiön kirjanpitoa, tilinpäätöstä ja hallintoa koskevat seikat ja säätiölain edellyttämät erityiset seikat lain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. B on suorittanut Säätiön hallinnon tarkastukseen kuuluvat toimet riskiperusteisesti sekä noudattaen olennaisuuden periaatetta ja ammatillista harkintaa.

Tilintarkastuslautakunta on todennut edellä jaksoissa 5.1-5.4 mainitut puutteet B:n tilintarkastustyön dokumentoinnissa tilikausilta 2013-2016. Tilintarkastuslautakunta arvostelee etenkin sitä, ettei B ole riittävästi dokumentoinut tilikausien 2013-2016 tilintarkastusten yhteydessä käymiään keskusteluja Säätiön johdon kanssa. Tämä on puute hyvän tilintarkastustavan noudattamisen kannalta. Ulkopuolisen asiaa tuntevan tarkastelijan on mahdoton perehtyä keskustelujen sisältöön ja arvioida niiden riittävyttä hyvän tilintarkastustavan noudattamisen kannalta.

Tilintarkastuslautakunnan pääasialliset moitteet kohdistuvat tilikauden 2015 tilintarkastukseen, jossa tilintarkastuslautakunta on todennut jaksossa 5.3 mainitut virheet tilikauden 2015 tilintarkastustoimenpiteissä ja raportoinnissa. Tältä osin B on toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

8 Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat (TTL 10:1 ja 10:7)

B:n moitittavaksi katsottava toiminta ajoittuu sekä kumotun tilintarkastuslain (459/2007) että 1.1.2016 voimaan tulleen tilintarkastuslain (1141/2015) voimassa olon ajalle, joten hänen toimintaansa on arvioitava molempien lakien säännösten perusteella. B:n edellä jaksossa 5 moitittavaksi todettu toiminta on hyvän tilintarkastustavan vastaista sekä kumotun että voimassa olevan tilintarkastuslain mukaan. B:n toiminta täyttää huomautuksen antamisen kriteerit sekä kumotun tilintarkastuslain 49 §:n että voimassa olevan tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n perusteella.

Tilintarkastuslautakunta ottaa huomioon, että B on antanut häneltä vaaditut selvitykset viipymättä ja osallistunut asian selvittämiseen. Tilintarkastusdokumentaatioissa havaitut puutteet ovat kokonaisuutena arvioiden vähäisiä. Tilintarkastuslautakunnan pääasialliset moitteet kohdistuvat vain tilikauden 2015 tilintarkastukseen.

B ei ole aikaisemmin saanut seuraamusta tilintarkastuslautakunnalta. Tutkinta-asian käsittely on kestänyt kauan PRH:n tilintarkastusvalvonnassa. Edellä mainitut seikat puoltavat varoitusta lievemmän seuraamuksen määräämistä B:lle.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (459/2007) 1 §, 11-16 §, 20 §, 22 §, 39 § ja 49 §, tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1, 3 luku 1 ja 5 §, 4 luku 1 ja 3 §, 7 luku 2 §, 10 luku 1 ja 7 §, säätiölaki (109/1930) 3, 4, 9, 10 ja 22 §, säätiölaki (478/2015) 1 luku 2, 4-8 §, 3 luku 1-18 § sekä 4 luku 1 ja 2 §, Asumisen rahoittamis- ja kehittämiskeskuksesta annetun lain (71/2007) 1 §

Valitusoikeus

A Oy:llä ja B:llä on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen valitusosoituksen mukaisesti.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (pj), Jussi Heiskanen (varapj), Ari Ahti, Antti Fredriksson, Teija Laitinen, Leena Romppainen, Elina Stråhlman ja Anders Tallberg

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta
Pekka Pajamo
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Pasi Horsmanheimo
Esittelijä
Tilintarkastusvalvonta

Liite Valitusosoitus

Tiedoksi PRH säätiövalvonta, Asumisen rahoittamis- ja kehittämiskeskus ARA