



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

## Tilintarkastajan toiminta yhteismetsän tilintarkastuksessa tilikaudella 1.1.–31.12.2021

Tilintarkastuslautakunnan päätös 5/2022

Päätöksen diaarinumero: 5/2022

### Asian vireilletulo

Yhteismetsän hoitokunnan jäsen on tilintarkastusvalvonnalle 11.4.2022 saapuneessa kirjeessä kertonut seuraavaa. Yhteismetsän hoitokunta oli äänestyksen jälkeen päättänyt korvata toiminnanjohtajan ja korjuuesimiehen sakot ja oikeudenkäyntikulut. Hoitokunnan jäsen oli jättänyt asiassa eriävän mielipiteen ja toimittanut eriävän mielipiteen tilintarkastajalle. Eriävä mielipide oli toimitettu tilintarkastajalle ennen tilikauden 1.1.–31.12.2021 tilinpäätöksen tarkastamista ja tilintarkastuskertomuksen antamista. Tilinpäätöksessä ei ollut kirjanpitolain 3 luvun 7 §:n 2 momentin mukaista eriävää mielipidettä. Tilintarkastaja katsoi sakkojen ja oikeudenkäyntikulujen olevan tilintarkastuskohteen menoja ja antoi vakiomuotoisen tarkastuskertomuksen. Lisäksi ilmoittajan mukaan tilintarkastajan riippumattomuus on vaarantunut.

### Tilintarkastajan selvitys

Tilintarkastaja on antanut asiassa selvitykset 12.5.2022 ja 2.6.2022. Selvityksessään tilintarkastaja esittää, että koska kulut ovat syntyneet toimihenkilöiden suorittaessa yhteismetsän työtehtäviä, yhteismetsän kirjanpidollista käsittelyä kulujen kirjaamisessa voidaan pitää oikeana.

### Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa tilintarkastajalle huomautuksen.

### Perustelut

#### Päätöksen rajaus

Tilintarkastuslautakunta katsoo, ettei ilmoituksessa ole tuotu ilmi seikkoja, joiden perusteella tilintarkastajan riippumattomuutta olisi arvioitava. Tilintarkastuslautakunta on mainitusta syystä rajannut asian koskemaan tilintarkastajan toimintaa kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastuksessa, suoritettun tilintarkastustyön dokumentoinnissa sekä havaintojen kommunikoinnissa.

#### Sovellettavat oikeusohjeet

Yhteismetsälain (109/2003) 14 §:n mukaan kokouksessa ei saa tehdä päätöstä, jolla osakkaiden tai osakaskunnan kustannuksella annetaan osakkaalle tai jollekulle muulle ilmeisesti epäoikeutettua etua.

Yhteismetsälain (109/2003) 29 §:n mukaan tilinpäätös on laadittava kirjanpitolain ja yhteismetsälain mukaisesti.

Kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 3 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa.

Kirjanpitolain (1336/1997) 2 luvun 2 §:n 1 momentin (1620/2015) perusteella liiketapahtumat merkitään asian mukaan kirjanpitotileille.

Kirjanpitolain (1336/1997) 3 luvun 7 §:n (1304/2004) mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on päivättävä ja kirjanpitovelvollisen on ne allekirjoitettava. Jos tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen allekirjoittaja on

esittänyt eriävän mielipiteen tilinpäätöksestä, on tätä koskeva lausuma sisällytettävä tilinpäätökseen hänen vaatimuksestaan.

Tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 1 §:n (622/2016) mukaan tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto.

Tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 §:n 5 momentin (622/2016) mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 12 §:n 1 momentin (622/2016) mukaan tilintarkastajan on järjestettävä toimintansa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioon ottaen sekä kirjattava toimintatavat tämän varmistamiseksi. Toimintatapojen tulee sisältää toimeksiantoja koskevan aineiston toimeksiantokohtaisesta dokumentoinnista.

ISA 230.6, 230.8 ja 330.28 mukaan tilintarkastajan on laadittava riittävä tilintarkastusdokumentaatio ja tilintarkastajan on sisällytettävä tilintarkastusdokumentaatioon tilintarkastustoimenpiteiden tulokset, mukaan lukien johtopäätökset, elleivät ne ole muutoin selviä.

Ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:n mukaan palkalla tarkoitetaan 1) kaikenlaatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa; 2) kokouspalkkiota, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostamaa palkkaa sekä luottamustoimesta saatua korvausta.

Tuloverolain (1535/1992) 61 §:n mukaan ansiotuloa on muu tulo kuin pääomatulo. Veronalaista ansiotuloa on muun ohessa työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastettava tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus.

### **Kirjanpidon tarkastus**

Tilintarkastajan on kirjanpitoa tarkastaessaan ja erityisesti asiasta erikseen tiedon saatuaan tullut arvioida, ovatko työntekijän sakot ja oikeudenkäyntikulut tilintarkastuskohteen menoja.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että yhteismetsä ei ole voinut tapauksen olosuhteissa käsitellä toiminnanjohtajan ja korjuuesimiehen oikeudenkäyntikuluja ja heidän rikoksistaan saamia sakkoja omina menoinaan. Yhteismetsä voi päättää palkan maksamisesta ja käsitellä palkkamenoja siten, kuin palkkahallintoa koskevissa säännöksissä määrätään, mutta yhteismetsälle kuulumattomia menoja ei voi sisällyttää kirjanpitoon. Liiketapahtumat kirjataan juoksevassa kirjanpidossa eri kirjanpitotileille luonteensa mukaisesti. Myös hyvä kirjanpito tapa edellyttää, ettei kirjanpitoon viedä muita kuin kirjanpitovelvollisen omia liiketapahtumia.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastaja on tehnyt tilintarkastuksessa virheelliset johtopäätökset toiminnanjohtajan ja korjuuesimiehen sakoista ja oikeudenkäyntikuluista, ja tilintarkastaja on näin ollen toiminut yhteismetsän tilintarkastuksessa lain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

### **Tilinpäätöksestä esitetyn eriävän mielipiteen tarkastaminen**

Tilintarkastajan on tilinpäätöstä tarkastaessaan arvioitava, onko tilinpäätös laadittu tilinpäätöksen laatimisesta annettujen säännösten mukaisesti.

Tapauksessa yhteismetsän hoitokunnan jäsen on esittänyt eriävän mielipiteen ja saatujen selvitysten mukaan tilintarkastajan on täytynyt olla tästä tietoinen.

Tilintarkastaja on tarkastanut yhteismetsän pöytäkirjat mutta ei ole kiinnittänyt asianmukaista huomiota kirjanpitolain 3 luvun 7 §:n 2 momentin vaatimuksiin. Lainkohdan mukaan, jos tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen allekirjoittaja on esittänyt eriävän mielipiteen tilinpäätöksestä tai

toimintakertomuksesta, on tätä koskeva lausuma sisällytettävä tilinpäätökseen tai toimintakertomukseen hänen vaatimuksestaan.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että asiassa on jäänyt epäselväksi, olisiko tilinpäätöksessä kuulunut olla eriävä mielipide. Saatujen selvitysten perusteella on ollut mahdollista, että eriävä mielipide on esitetty hoitokunnan kokouksen päätöksestä mutta ei tilinpäätöksestä, kun otetaan huomioon, että eriävän mielipiteen esittäjä on itse allekirjoittanut tilinpäätöksen ilman, että tilinpäätökseen olisi sisällytetty mainittua eriävää mielipidettä.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tapauksen olosuhteissa tilintarkastajan tulee dokumentoida eriävä mielipide, asiaa koskevat johtopäätökset ja suorittaa riittävät tilintarkastustoimenpiteet. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja puuttuu havaitsemiinsa seikkoihin, kommunikoi ne tilintarkastuskohteen johdolle toimenpide-ehdotuksineen ja seuraa toimenpide-ehdotusten toteutusta. Viime kädessä tilintarkastajan olisi pitänyt reagoida puutteiden korjaamattomuuteen tilintarkastusraportoinnissaan.

Koska saatujen selvitysten perusteella tilintarkastaja ei ole suorittanut riittäviä tilintarkastustoimia eriävän mielipiteen osalta, tilintarkastuslautakunta katsoo tilintarkastajan toimineen lain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti.

### **Tilintarkastajan dokumentaatio ja raportointi**

Tilintarkastuslautakunnan tilintarkastajalta saama yhteismetsän toimeksiannon dokumentaatio on niukkaa. Lautakunta toteaa, että tilintarkastajan velvollisuutena on dokumentoida tilintarkastustoimet ja erityisesti epäselvää asiaa varmentava evidenssi ja johtopäätökset. Tapauksessa tilintarkastajan työpapereista ei ilmene, että hän olisi suhtautunut ammattitaitoisesti tarkastuskohteen kirjanpitoon ja esitettyyn eriävään mielipiteeseen dokumentoimalla havaintonsa ja johtopäätökset hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla.

Lautakunta katsoo, että tilintarkastajan dokumentaatio on ollut puutteellista.

Lautakunta toteaa, että hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastajan tulee viime kädessä reagoida tarkastuskohteen kirjanpidossa ja hallinnossa ilmenneiden puutteiden korjaamattomuuteen tilintarkastusraportoinnissaan.

### **Seuraamuksesta päätettäessä huomioon otettavat seikat**

Tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat. Näitä ovat:

- 1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto;
- 2) tilintarkastajan vastuun aste;
- 3) tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa;
- 4) tilintarkastajalle määrätyt aiemmat seuraamukset; ja
- 5) teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrä.

Tilintarkastajan rikkomus koskee kirjanpidon osalta kirjanpidon erilläänpitotehtävää. Tällä tarkoitetaan sitä, että kirjanpidon tulisi erottaa kirjanpitovelvollisen liiketapahtumat ulkopuolisten menoista, tuloista ja rahoitustapahtumista. Kirjanpitovelvollisen kirjanpito ei täytä tätä tehtävää, kun kirjanpitoon on viety ulkopuolisten sakkoja ja heidän maksettavakseen määrättyjä oikeudenkäyntikuluja.

Vaikka summa on yhteismetsän tulokseen ja taseeseen suhteutettuna pieni erä, seuraamuksesta päätettäessä olennaista ei ole erän suuruus vaan kirjanpidon tilintarkastuksessa tapahtuneiden virheiden laatu. Tapauksessa tilintarkastajan virheellinen menettely on koskenut kirjanpidon tarkastamista, johtopäätösten tekemistä ja dokumentointia ja kommunikointia johdon kanssa. Menettely osoittaa vähintään huolimattomuutta.

Tilintarkastaja on toimittanut pyydetty selvitykset.

Tilintarkastajalla ei ole rekisterissä aikaisempia seuraamuksia.

Edellä esitetyillä perusteilla tilintarkastuslautakunta antaa tilintarkastajalle huomautuksen.

### **Sovellettavat säännökset**

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 3 luku 1 (622/2016), 3 luku 5 § 5 momentti (622/2016) 4 luku 1, 3 ja 12 § 1 momentti, 7 luku 3, 5 §, 8 luku 1 §, 10 luku 1 ja 7 §. Kirjanpitolaki (1336/1997) 1 luku 3 §, 2 luku 2 § 1 momentti (1620/2015), 3 luku 2 ja 7 § 2 momentti (1304/2004). Yhteismetsälaki (109/2003) 14, 29 ja 32 §. Ennakkoperintälaki (1118/1996) 13 §. Tuloverolaki (1535/1992) 61 §.

### **Valitusoikeus**

Tilintarkastajalla on oikeus valittaa päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

### **Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet**

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Ari Ahti, Mari Arala, Antti Fredriksson, Janne Ruuhonen, Tiina Toivonen, Eljas Vesterbacka

### **PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastuslautakunta  
Pekka Pajamo  
Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Jaakko Mikkilä  
Esittelijä  
Tilintarkastusvalvonta