



Säätiön tilintarkastuksen oikeudellisia ongelmakohtia

Info-tilaisuus 10.10.2023

Tiimiesihenkilö Jaakko Mikkilä, PRH:n oikeudellinen yksikkö

1. Säätiöt ja tilintarkastus

- **Säätiö**

- *Säätiö on perustajastaan erillinen oikeushenkilö. Säätiöt perustetaan pysyviksi ja tarkoitukseltaan muuttumattomiksi. (Huom. SL 6 luvussa mahdollistetut muutokset)*
- *Säätiöllä on oltava Suomen oikeusjärjestyksen tunnistama hyödyllinen tarkoitus.*
- *Säätiöllä ei ole omistajia tai jäseniä.*
- *Säätiöt voidaan jakaa esimerkiksi tavallisiin säätiöihin, tukisäätiöihin, sukusäätiöihin (SL 487/2015, valvoo Säätiövalvonta) ja eläkesäätiöihin (L 946/2021, valvonta Fivalla).*

- **Ulkomainen trust ja säännöiltään säätiön kaltainen yleishyödyllinen yhteisö (TVL 22 §)**

- **Tilintarkastus**

- *Tilintarkastus on yhteisön ja säätiön kirjanpidon ja tilinpäätöksen varmentamista sekä hallinnon tarkastamista. Tilintarkastaja on ensisijassa yhteisön tai säätiön orgaani.*

- **Tilintarkastajan muu toiminta tilintarkastajan ominaisuudessa ja muut asiantuntijapalvelut (muu kuin tilintarkastuspalvelu (esim. konsultointi) PIE-asetus 4 artikla 2 kohta, 5 artikla 1 kohta, jne.)**

2. Säätiö ja sen sidosryhmät

Säätiön sidosryhmiä voidaan tarkastella sen suoraan laissa vaadittujen orgaanien, laissa määritellyn lähipiirin sekä muiden sidosryhmien näkökulmasta.

- Sisäiset sidosryhmät
 - *Perustaja*
 - *Hallitus, toimitusjohtaja, hallintoneuvosto*
 - *Asiamies*
 - *Tilintarkastaja jne.*
- Ulkoiset sidosryhmät
 - *Säätiöillä on Suomessa merkittäviä ulkoisia sidosryhmiä (apurahansaajat, korkeakoulutuslaitos, jne.).*
 - *Suurimpien suomalaisista säätiöiden kohdalla on otettava huomioon velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja (tase >25 me / tuotto >50 me / palveluksessa >300 henkilöä. TTL 1:5).*
- Viranomaiset
 - *Säätiövalvonta.*

2. Säätiö ja sen sidosryhmät

- Perustajat (SL 2:1.1)
 - *Säätiö on perustajastaan irrallinen oikeushenkilö.*
 - *Perustaja voi olla elossa oleva tai edesmennyt luonnollinen henkilö*
 - *Perustaja voi olla toimintaansa jatkava tai toimintansa lopettanut yksityisoikeudellinen oikeushenkilö.*
 - *Perustaja voi olla valtio, kunta tai muu julkisoikeudellinen oikeushenkilö.*
 - *Perustajan tahto ilmenee säätiön säännöissä säätiön tarkoituksena.*
 - *Lähtökohtana sanamuodon mukainen tulkinta.*
 - *Säätiö on toimivastakin perustajastaan riippumaton.*

2. Säätiö ja sen sidosryhmät

- Säätiön johto (SL 3:1)
- Hallitus
 - *Hallitus on pakollinen (SL 3:1).*
 - *Hallitukseen on valittava 3–7 varsinaista jäsentä, jollei säännöissä toisin määrätä (SL 3:8.1).*
 - *Varajäseniä voidaan valita.*
 - *Säätiön hallituksella on oltava puheenjohtaja (SL 3:8.3).*
 - *Hallitus täydentää itse itseään (SL 3:9.1, 3:14).*
 - *Voiko säätiön hallitus myös erottaa itse itsensä enemmistöpäätöksellä?*
- Muu johto
 - *Säätiöllä voi olla toimitusjohtaja ja säätiöllä voi olla SL:n mukainen hallintoneuvosto tai esimerkiksi säätiön sääntöihin perustuva valtuuskunta tai edustajisto.*

2. Säätiö ja sen sidosryhmät

- Säätiön lähipiiriin kuuluvat (SL 1:8)
 - 1) säätiön perustaja ja säätiössä määräysvaltaa käyttävä ihminen, yhteisö ja säätiö sekä näiden tai säätiön tytäryhteisö ja -säätiö;
 - 2) säätiön ja 1 kohdassa tarkoitetun yhteisön ja säätiön hallituksen ja hallintoneuvoston jäsen ja varajäsen, toimitusjohtaja ja tämän sijainen, vastuunalainen yhtiömies ja tilintarkastaja;
 - 3) säätiön asiamies ja muu henkilö, joka osallistuu säätiön johtamiseen;
 - 4) 1–3 kohdassa tarkoitetun ihmisen perheenjäsen;
 - 5) 1–3 kohdassa tarkoitetun ihmisen muu lähisukulainen; sekä
 - 6) 1–5 kohdassa tarkoitetun ihmisen tai yhdessä toimivien ihmisten määräysvallassa oleva yhteisö ja säätiö.
 - *Perheenjäsenellä tarkoitetaan tässä laissa aviopuolisoa ja avopuolisoa, omaa ja puolison lasta ja tämän puolisoa ja jälkeläistä sekä omaa ja puolison vanhempaa, isovanhempaa ja tämän vanhempaa.*
 - *Muulla lähisukulaisella tarkoitetaan tässä laissa 1 momentin 1–3 kohdassa ja 2 momentissa tarkoitetun ihmisen sisarusta ja sisar- ja velipuolta ja tämän aviopuolisoa ja avopuolisoa sekä tässä momentissa tarkoitetun lasta ja lapsen jälkeläistä, vanhempaa ja isovanhempaa.*
 - *Tytäryhteisöllä ja -säätiöllä tarkoitetaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 6 §:ssä tarkoitettua tytäryritystä ja määräysvallalla tarkoitetaan mainitun luvun 5 §:ää vastaavaa määräysvaltaa yhteisössä tai säätiössä.*
- Huom! Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta 2018: Esimerkkejä lähipiiriin liittyvistä menettelytavoista säätiön johdolle ja tilintarkastajalle. https://saatiotrahastot.fi/wp-content/uploads/2020/01/srnk_lahipiiriohje_lopullinen.pdf

”...ohjetta ei ole tarkoitettu käytettäväksi rikos- tai vahingonkorvausvastuun perusteena tai hallintoviranomaisten tai tuomioistuinten tuomioiden tai päätösten perusteluina....”

2. Säätiö ja sen sidosryhmät

- Lähipiirikielto toiminnan tarkoituksessa (SL 1:2.1)
 - *Tarkoituksena ei voi olla liiketoiminnan harjoittaminen eikä taloudellisen edun tuottaminen säätiön lähipiiriin kuuluvalla.*
 - *Poikkeukset tukisäätiön ja sukusäätiön osalta toimintamuotojensa mukaisesti (SL 1:9.3)*
 - *Ei koske satunnaista vuosiavustusta, jos se annetaan samoin edellytyksin kuin muillekin hakijoille.*
- Raportointivaatimukset (SL 5:2.2,2, 5:3)
 - *Toimintakertomuksessa on oltava tiedot lähipiirille annetuista avustuksista ja vinovastikkeellisista eduista ja taloudellisista lähipiiritoimista.*
 - *Valitettavan usein näin ei ole tehty tai saatetaan raportoida annettuja avustuksia saajakohtaisesti, mutta ei ole raportoitu nimenomaisina lain määrittelemänä lähipiiritoimina lain edellyttämällä tavalla.*
 - *Toimintakertomuksessa erikseen ilmoitettavat (erillisraportointivelvollisuus) rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset lähipiiriin kuuluvalla sekä pääasialliset ehdot (SL 5:3).*
- Varojen luovutusrajoitus säätiön purkautuessa (SL 12:14.2)
- Säätiövalvonnan tiedonsaantioikeus säätiön tietojen ohella myös säätiön lähipiiriin kuuluvista (SL 14:8).

2. Säätiö ja sen sidosryhmät

- Lähipiirikieltojen rikkomisen seurauksia
 - *Sitomattomuus*
 - *Oikeustoimi ei sido, jos säätiö on ylittänyt kelpoisuutensa toimimalla vastoin 1 luvun 2 §:n 1 momentissa säädettyä ja säännöissä määrättyä säätiön tarkoitusta tai lähipiirietujen antamiskieltoa; (SL 3:25.1).*
 - *Käännetty todistustaakka korvausvastuussa*
 - *Vahinko katsotaan aiheutetuksi huolimattomuudesta, jollei menettelystä vastuussa oleva osoita menetelleensä huolellisesti. Sama koskee vahinkoa, joka on aiheutettu säätiön lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä toimella. (SL 8:1.3).*
 - *Huom! TTL 3:5.5.*
 - *Rikosvastuu (SL 10:1.1,2)*
 - *Tilintarkastustoimenpiteet ja raportointi tilintarkastuksessa rikkomuksen perusteella!*
 - *Lähipiirin tunnistaminen, säätiön omien prosessien arviointi, liiketapahtumien tavanomaisuuden arviointi, säätiön raportoinnin arviointi.*
 - *Huom! Korostunut huolellisuusvaatimus säätiön johdolla!*

2. Säätiö ja sen sidosryhmät

- Emosäätiö ja konserni
 - *Jos säätiöllä on kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta toisessa kotimaisessa tai ulkomaisessa yhteisössä tai säätiössä, säätiö on emosäätiö ja määräysvallassa oleva on tytäryhteisö. Emosäätiö tytäryhteisöineen muodostaa konsernin. Säätiöllä on määräysvalta toisessa yhteisössä tai säätiössä myös silloin, kun säätiöllä yhdessä yhden tai useamman tytäryhteisönsä kanssa taikka tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräysvalta kyseisessä toisessa yhteisössä tai säätiössä. (SL 5:7).*
- Säätiö määräysvallan kohteena – Voiko säätiön hallitus noudattaa konserniohjausta?
 - *Säätiö voi kuulua konserniin esimerkiksi hallituksen nimittämisoikeuden perusteella. Tilanne on tyypillinen kuntakonserneissa. KuntaL 47 § koskee vain yhteisöjä.*
 - *Tytäryhteisön tai -säätiön hallituksessa päätöksenteko on aina itsenäistä vastuunkannon kannalta katsottuna. Suomalaisessa yhteisö- ja säätiöoikeudessa ei tunnusteta konserni-intressiä omaisuuden luovutuksissa tai vastuukysymyksissä.*
 - *”Pohjola-Norden on karu oppitunti poliitikoille” (Lapin Kansa 6.10.2023).*

Hallitustehtävissä on aina riskinä, että joutuu itse vastuuseen muiden väärinkäytöksistä, jos valvonta on lyöty laimin.

sina, joihin rikosepäilyt kohdistuivat. Säätiön hallitusta ei täydennetty, kun Virolainen erosi ministeriksi siirryttyään vuonna 2018 ja Maarit Feldt-Ranta (sd.) kuoli 2019.

PRH:n selvitysten ja tulkintojen perusteella Rundgren ja Pohjola-Nordenin talousjohtaja olivat säätiön hallituksen ainoat jäsenet vuosina 2020–2021, kunnes säätiölle valittiin talousrikosepäilyjen herättyä uusi hallitus, johon kuuluivat Vartiainen, Näkkäljärvi ja kaksi muuta uutta henkilöä.

ON SYYTÄ KOROSTAA, että Pohjola-Nordenin luottamushenkilöiden ei ole missään vaiheessa epäilty hyötyneen millään tavoin entisen pääsihteerin epäillyistä talousrikoksista. Luottamushenki-

löt voivat kuitenkin joutua henkilökohtaiseen vastuuseen, jos katsotaan, että he eivät ole huolehtineet organisaationsa valvonnasta ja hallinnosta.

Asetelma on pohjimmiltaan samanlainen kaikissa organisaatioissa, joiden hallinnosta vastaavat vaaleilla valitut päättäjät. Esimerkiksi Hämeenlinnassa kuntapolitiikka määrättiin taannoin satojen tuhansien eurojen korvauksiin tämän oltua kaupungin edustajana Sunny Car Centerin hallituksessa, kun yritykseltä hävisi miljoonia rahaa.

Kaikkien päättäjien kannattaa tehdä itselleen selväksi, että osakeyhtiöiden, säätiöiden ja muiden organisaatioiden hallituspaikat eivät ole kumileimasimia tai muodollisuuksia, vaan tehtävät pitää ottaa vakavasti.

Hallitustehtävissä on aina riskinä, että joutuu itse vastuuseen muiden väärinkäytöksistä, jos valvonta on lyöty laimin.

–Oleellisinta olisi mielestäni teoittaa aina luottamushenkilöille sitä, että jos jokin ongelma ilmenee, niin siihen pitää puuttua. Puuttumattomuudella voi olla siviili- tai jopa rikosoikeudellisia seurauksia, Näkkäljärvi lisää.

POIMINNAT

Kupru tulee aina yllätyksenä

● **Lapissa** on viime vuosina tullut ilmi ainakin pari Pohjola-Nordenin juttua muistuttavaa tapausta, joissa luottamushenkilöllä näyttäisi olleen riski joutua henkilökohtaiseen vastuuseen organisaation sisällä paljastuneista väärinkäytöksistä.

● **Lapin** pelastuslaitoksella tuli toissa vuonna ilmi 260 000 euron kavallus. Lapin liitto jätti rikostutkinnan ajaksi käsittelemättä Lapin pelastuslaitoksen edellisvuoden tili- ja vastuuvapauden.

● **Keminmaassa** viranhaltija kavalsi muutama vuosi sitten kymmeniätuhansia sosiaalitoimen asiakkailta. Tilintarkastaja ei rikosepäilyjen herättyä puoltanut kunnanhallituksen ja johtavien viranhaltijoiden vastuuvapautta, vaikka esitikin tilinpäätöksen hyväksymistä.

3. Säätiön taloudellisen raportoinnin erityispiirteitä

- Säätiö on aina kirjanpitovelvollinen (KPL 1:1.1,1) ja kirjanpitovelvollisena säätiön on laadittava tilinpäätös. Säätiöiden tilikautena on kalenterivuosi ellei säännöissä toisin määrätä (SL 5:1.2). Tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä (KPL 3:6). Tilinpäätös on päivättävä ja kirjanpitovelvollisen on se allekirjoitettava (TTL 3:7).
- Säätiön tilinpäätös laaditaan antamaan oikea ja riittävä kuva (KPL 3:2). Tilinpäätös laaditaan yleisiä tilinpäätösperiaatteita noudattaen (KPL 3:2 a ja 3:3).
- Säätiön tuloslaskelmakaava (KPA 1:3) ja tasekaava (KPA 1:6). KILA on antanut yleisohjeen 21.11.2006 tuloslaskelman ja taseen esittämisestä, jossa ei kuitenkaan käsitellä säätiötä (s. 2).
- Pienenkin säätiön tilinpäätöksen on täytettävä kirjanpitolain perusvaatimukset (KPL 3:1, 3:7)
 - *Tase, tulos, vertailutiedot, liitetiedot, päiväys, allekirjoitus ja asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.*
 - *TILA päätös PRH/1513/10000/2021 pvm 6.10.2021.*
 - *Tilintarkastuskertomusmallin lausunto ”tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset” saattaa muodostua ongelmalliseksi, jos pieni säätiö pyrkii raportoimaan KPL 3:1 vastaisesti.*
 - Tilintarkastajan on myös lausuttava, täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset (TTL 3:5.2,2).

3. Säätiön taloudellisen raportoinnin erityispiirteitä

- Säätiön on aina laadittava toimintakertomus (SL 5:2). Säätiölain toimintakertomusta koskevat vaatimukset täydentävät yleisiä kirjanpitolain vaatimuksia (KPL 3:1a).
 - Pelkkä kertomus toiminnasta tai historiikki ei ole toimintakertomus.
 - Vaikka toimintakertomus ei tilintarkastuslain mukaan ole ”tilintarkastuksen” kohteena, on lausuttava siitä, onko toimintakertomus laadittu säännösten mukaisesti, ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia.
- Toimintakertomus on päivättävä ja allekirjoitettava (KPL 3:7).
 - Kun kirjanpitovelvollinen on säätiö, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittavat hallitus ja toimitusjohtaja tai muu vastaavassa asemassa oleva henkilö.
- Säätiölain 5 luvun 2 §:n 1 ja 2 momentin mukaan tilikaudelta on aina laadittava toimintakertomus, jossa on oltava kirjanpitolain 3 luvun 1 a §:n 4 momentin 1–3 kohdan mukaiset tiedot eli:
 - Tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen, arvio kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä, selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta, tiedot sivuliikkeistä, tiedot käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä siten kuin 5 luvun 2 a §:n 5 momentissa säädetään sekä muualla lainsäädännössä edellytetyt tiedot.
- Toimintakertomuksessa säätiölain perusteella esitettävät tiedot on pidettävä toimintakertomuksessa selvästi erillään kirjanpitolainsäädäntöön perustuvista toimintakertomustiedoista (HE 166/2014 s. 124).

3. Säätiön taloudellisen raportoinnin erityispiirteitä

- Säätiön toimintakertomuksessa on säätiölain 5 luvun 2 §:n 2 momentin perusteella ilmoitettava:
 - Millä tavoin säätiö on toiminut tarkoituksensa toteuttamiseksi sekä tiedot säätiön säätiönlain 1 luvun 8 §:n 1 momentin 1–4 ja 6 kohdassa tarkoitettulle lähipiirille (lukuun ottamatta mainitun momentin 5 kohdassa tarkoitettun ihmisen tai ihmisten määräysvallassa olevaa yhteisöä ja säätiötä) antamista avustuksista ja muista osittain tai kokonaan vastikkeettomista taloudellisista eduista ja muista säätiön ja edellä tässä kohdassa mainitun välisistä taloudellisista toimista.
 - On ilmoitettava lähipiirisuhteen luonne, kuvaus toimesta tai taloudellisesta edusta sekä toimen tai taloudellisen edun rahavarvo. Tiedot voi antaa jaoteltuina 1 luvun 8 §:n kunkin kohdan tarkoittamien 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.
 - Tässä pykälässä mainitut tiedot voidaan toimintakertomuksen sijasta ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina, jollei kirjanpitolaissa toisin säädetä. Poikkeus ei siis koske koko toimintakertomusta eikä tarkoituksen toteuttamista koskevaa kuvausta.
- Säätiölain 5 luvun 3 §:n perusteella toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava
 - rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset lähipiirille sekä pääasialliset ehdot, jos yli 20 te tai 5 % oposta.
- KILA on antanut 12.9.2006 yleisohjeen toimintakertomuksen laatimisesta mutta säätiötä koskeva jakso 2.14.4 on kumotun SäätiöL (109/1930) ajalta.

3. Säätiön taloudellisen raportoinnin erityispiirteitä

- *TILA on antanut päätöksen PRH/1511/10000/2021. TILA katsoi, että säätiön tilintarkastuksessa oli menetelty tilintarkastuslain vastaisesti.*
- *HAO 5.9.2023*
- *Asiassa on selvitetty, että säätiön toimintakertomukset ovat olleet virheellisiä tilikausina 2019 ja 2020, koska säätiön toimintakertomukset eivät ole sisältäneet säätiölain 5 luvun 3 §:n mukaisia tietoja säätiön lähipiiriin kuuluvalla annetusta lainasta. Säätiölain 5 luvun 3 §:n mukaan toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava muun muassa lähipiirille annetut rahalainat, jos rahalainojen yhteismäärä ylittää 20.000 euroa. Tässä tapauksessa lähipiirille oli myönnetty 1.450.000 euron laina. Valittajat eivät ole havainneet toimintakertomusten virheitä eivätkä ole edellyttäneet säätiön hallitusta korjaamaan toimintakertomuksia.*

3. Säätiön taloudellisen raportoinnin erityispiirteitä

- Kuka sitten on säätiön tilinpäätöksen käyttäjä?
- Vaikka säätiöiden tilinpäätöksillä, toimintakertomuksilla ja tilintarkastuskertomuksella ei muuten olisi paljon lukijoita, niin valvojan viranomaisen tiedontarve on suuri. Valvonnan merkitys on puolestaan suuri pelkästään yleisen ja yksityisen edun vuoksi. Säätiöiden tulee olla huolellisia ja tarkkoja tilinpäätös- ja toimintakertomusraportoinnissaan ja tilintarkastajien tilintarkastusta suorittaessaan.
- Hallitus laatii tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen mutta säätiössä ei ole toimielintä, joka vahvistaisi tilinpäätöksen, jos säätiöllä ei ole hallintoneuvosto. Jos säätiöllä on hallintoneuvosto, se vahvistaa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen (SL 3:19.1,5).
- Säätiön on ilmoitettava tilinpäätös tase-erittelyineen, toimintakertomus ja tilintarkastuskertomus (vuosiselvitys) rekisteröitäviksi rekisteriviranomaiselle kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Ilmoitukseen on liitettävä jäljennökset mainituista asiakirjoista. Vuosiselvitys on julkinen lukuun ottamatta tase-erittelyitä, jotka ovat salassa pidettäviä (SL 5:5).
- Kukaan ei kuitenkaan pääte vastuuvapaudesta säätiössä tilinpäätöksen käsittelyn yhteydessä (vrt. esim. yhtiökokousasiat OYL 5:3).

3. Säätiön taloudellisen raportoinnin erityispiirteitä

- Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta – Tulkinnanvarainen kysymys?
- Kun säätiöllä on määräysvalta (KPL 1:5) toisessa yhteisössä tai säätiössä, säätiö on emosäätiö ja määräysvallassa oleva on tytäryhteisö. Emosäätiö tytäryhteisöineen muodostaa konsernin. (SL 5:7).
- Konsernitilinpäätöksen laatimisessa on sen lisäksi, mitä muualla säädetään, noudatettava säätiölain säännöksiä (SL 5:4.1).
- Konsernitilinpäätöksiä yhteisöissä ja säätiöissä arvioitaessa on huomioitava:
 - *Yleislait (Lex Generalis) ja erityislait (Lex Specialis) => Lex specialis derogat legi generali (erityislaki tai erityissäännös syrjäyttää yleisluonteisen lain tai säännöksen).*
 - *Laatimisvelvollisuus ja yhdistelemisvelvollisuus ovat eri asioita.*
 - *Yleislaki kirjanpitolaissa 6 luvun 1 § koskee laatimisvelvollisuutta ja sen poikkeuksia. Saman lain 6 luvun 3 § koskee yhdistelemisvelvollisuutta.*
 - *Pääsäännöt ja poikkeukset. Yhdistelemättä jättäminen on niin KPL:n kuin SL:n säännöksissä poikkeus pääsäännöstä. Poikkeusta on perusteltua tulkita suppeasti (HE 173/1997 s. 32).*

3. Säätiön taloudellisen raportoinnin erityispiirteitä

- Emosäätiön on säätiölain perusteella aina laadittava konsernitilinpäätös. Säätiössä laatimisvelvollisuus on ehdoton.
- Emosäätiöllä ei ole kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n mukaisia poikkeusmahdollisuuksia.
- Emosäätiöllä on mahdollisuus poiketa vain yhdistelemisvelvollisuudesta säätiölain 5 luvun 4 §:n 2 momentin viimeisen virkkeen perusteella. Poikkeus yhdistelemisvelvollisuudesta ei kuitenkaan johda laatimisvelvollisuuden poistumiseen.
 - *Kun konsernitilinpäätös on laadittu emosäätiön tilinpäätökseen, siitä on saanut poikkeusten ollessa käsillä jättää yhdistelemättä tytäryhteisöjä tai -säätiöitä mutta ei kaikkia niitä. Säätiölaissa todetaan yhdistelemisestä (ei laatimisvelvollisuudesta), että tytäryrityksen tilinpäätös saadaan kuitenkin jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdisteleminen on tarpeetonta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi säätiön toiminnasta ja taloudellisesta asemasta ottaen huomioon tämän lain säännökset säätiön tarkoituksesta ja toiminnasta.*
 - *Yhdistelemispoikkeusta ei saa soveltaa, jos oikea ja riittävä kuva vaarantuu.*
 - *Yhdistelemispoikkeusta ei saa soveltaa, jos tytäryritys toteuttaa säätiön tarkoitusta tai se harjoittaa säätiön sijoitustoimintaa.*

Emosäätio
A

A:n
Tytär

- Emosäätio A on laadittava konsernitilinpäätös SL 5:4.2 perusteella
- Konsernin ainoa tytär on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen

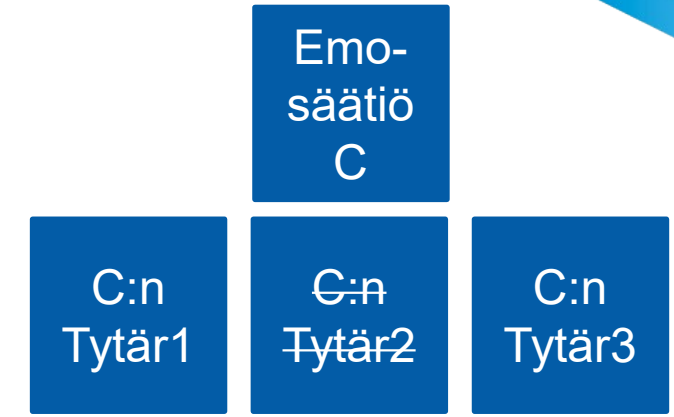
Emosäätio
B

B:n
Tytär1

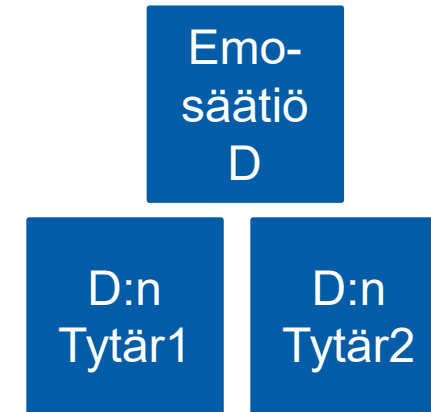
B:n
Tytär2

- Emosäätio B:n on laadittava konsernitilinpäätös
- Tytär1 on vähintään yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen
- Kun konsernitilinpäätöstä laaditaan, voidaan arvioida Tytär2:n yhdistelemättä jättämistä
- Tytär2 voidaan jättää yhdistelemättä, jos yhdisteleminen on tarpeetonta SL 5:4.2 perusteella

- Emosäätio C:n on laadittava konsernitilinpäätös
- Tytär1 on vähintään yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen
- Tytär2 voidaan jättää yhdistelemättä, jos yhdisteleminen on tarpeetonta SL 5:4.2 perusteella.
- Tytär3 toteuttaa säätion tarkoitusta. Vaikka yhdistelemättä-jättämiselle olisi perusteet, Tytär3 on yhdisteltävä, koska se toteuttaa säätion tarkoitusta.



- Emosäätio A:n on laadittava konsernitilinpäätös SL 5:4.2 perusteella
- Tytär1 ja Tytär2 on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi.



3. Säätiön taloudellisen raportoinnin erityispiirteitä

- *Ratio legis? Oikeusnormin taustalla olevat, tosiasioiden hahmottamiseen ja arvottamiseen liittyvät pyrkimykset eli lain tavoitteet, toisaalta se käyttäytymismalli, johon tietyn lakitekstin kirjoittamisella on pyritty.*
- *Kumotussa SäätiöL:ssa (109/1930) ei ollut konsernitilinpäätöstä koskevia säännöksiä. Tuolloin velvollisuus laatia konsernitilinpäätös määräytyi kirjanpitosääntelyn perusteella.*
- *Säätiölain 5 luvun 4 §:n säätämisen tarkoituksena oli ”edistää avoimuutta ja läpinäkyvyyttä sekä lisätä säätiön hallituksen ja viranomaisten tiedonsaantia säätiökonsernin kokonaisuudesta.” (HE 166/2014 s. 124).*

3. Säätiön taloudellisen raportoinnin erityispiirteitä

- *Palautetaan mieliin säätiön eräät erityispiirteet! Kun säätiöllä ei ole omistajia tai jäseniä, ei ole myöskään ketään (pois lukien mahdollinen hallintoneuvosto), joka arvioisi raportointia hallituksen ulkopuolella. Raportointi arvioidaan vuosiselvitysten kautta viranomaisessa. Viranomaisen tarvitsee tiedot säätiökonserneista selväpiirteisesti, lakisääteisten vaatimusten mukaisesti, ilman etsimistä.*
- *Analogia => KILA 1992/2019: ”...lautakunta pitää suositeltavana, että ... tiedot esitetään erikseen kussakin asiakirjassa, jossa ne edellytetään. Tällöin ... tietosisältö kattaa sellaisenaan lakisääteiset vaatimukset. Näin saavutettava selväpiirteisyys – yksittäistä tietoa ei tarvitse erikseen toisaalta etsiä – on käyttäjille merkityksellistä.”*
- *Tilinpäätöksiltä tilikaudelta 2023 edellytetään yhdenvertaisuutta säätiövalvonnassa.*

3. Säätiön taloudellisen raportoinnin erityispiirteitä

- Onko KILA:n lausunnoissa otettu kantaa konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuteen? Ei ole.
 - *Lausunto KILA 2003/2020 "Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta" 24.6.2020 koskee emoyhdistystä ja tytärsäätiötä.*
 - *Lausunto KILA 1945/2015 "Omaehtoinen lausunto lähipiiritoimien esittämisestä säätiön toimintakertomuksessa sekä tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdistelemättä jättämisestä" 3.11.2015 koskee 1) lähipiiritoimien esittämistä toimintakertomuksessa (SL 5:2.1,2 ja SL 5:3) ja 2) poikkeusta tytäryrityksen konsernitilinpäätökseen yhdistelemättä jättämisestä (SL 5:4.2).*
- Onko KILA:n yleisohjeessa lähdetty siitä, että emosäätiön ei tulisi vastoin SL 5:4.2 sanamuotoa laatia konsernitilinpäätöstä?
 - *Yleisohjeessa konsernitilinpäätöksen laatimisesta KILA 28.3.2017 todetaan, että säätiön on aina laadittava konsernitilinpäätös säätiölain (487/2015) 5 luvun 4 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä edellytetyllä tavalla. Kirjanpitolain poikkeussäännökset konsernitilinpäätöksen laadinnasta eivät koske säätiöitä. Säätiölain esitöissä tätä pidetään tarpeellisena muun muassa siksi, että säätiöillä ei ole omistajia. Tarkoituksena on myös edesauttaa lähipiirirajoitusten noudattamista.*

3. Säätiön taloudellisen raportoinnin erityispiirteitä

- Perustuslaki ja Suomen Laki (PeL 2.3 §, tuomioistuinlaki 9 luvun 1 §, HOL 87 §)
- Euroopan unionin oikeus ja kansainvälisen oikeuden Suomea pakottavat normit
- Lain esityöt
 - *Ratio legis* (lainsäätäjän tarkoitus)
- Oikeuskäytäntö (KKO, KHO, EIT)
- Vakiintuneet tavat ja menettelyt (maan tapa, hyvä tilintarkastustapa, jne.)
- Oikeuskirjallisuus ja erityisesti oikeustiede
- Oikeusvertailevat argumentit
- Käytännölliset, eettiset ja moraaliset argumentit
- Tietoa aiheesta: Eduskunta
https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/kirjasto/aineistot/kotimainen_oikeus/kotimaiset-oikeuslahteet/Sivut/default.aspx.

4. Huomioita säätiön tilintarkastuksen oikeudellisista haasteista

- Säätiön tilintarkastus ei lähtökohtaisesti poikkea yhteisön tilintarkastuksesta.
- Tilintarkastajalla tulee aina olla oikeus suorittaa tilintarkastusta eli valintapäätöksen on oltava kunnossa.
 - *TILA:n päätöksissä PRH/2210/10001/2016, PRH/1886/10000/2016, PRH/2243/10000/2016, PRH/4758/10000/2016, PRH/394/10000/2017, PRH/1650/10000/2018, PRH/2385/10000/2021 pääsääntöisesti annettu seuraamukseksi varoitus.*
- Säätiön tilintarkastajan peräkkäisten toimikausien yhteenlaskettu kesto voi olla enintään seitsemän vuotta. Tilintarkastaja voi edellä mainitun enimmäisajan jälkeen osallistua uudelleen säätiön tilintarkastukseen aikaisintaan neljän vuoden kuluttua tilintarkastustehtävän päättymisestä. Jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, edellä tässä pykälässä säädettyä ei sovelleta yhteisöön, vaan ainoastaan päävastuulliseen tilintarkastajaan. (SL 4:5.2).
- Rotaatiovaatimus poikkeaa PIE-yhteisöstä. PIE-asetus 17 artiklan mukaan lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön saama ensimmäinen toimeksianto ja se yhdessä mahdollisten uusittujen toimeksiantojen kanssa saa kestää enintään kymmenen vuotta.

4. Huomioita säätiön tilintarkastuksen oikeudellisista haasteista

- Säätiön tilintarkastus edellyttää tilintarkastustoimenpiteitä, dokumentointia, kommunikointia ja raportointia.
 - *Tilintarkastuslaista, säätiölaista tai ISA-standardeista ei ole luettavissa säännöstä, jonka perusteella pienen säätiön tilintarkastusdokumentaatio voisi olla tavanomaisia vaatimuksia suppeampaa.*
 - *Annettava tilintarkastuskertomus jokaiselta tilikaudelta (TTL 3:5.1).*
 - *Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa (TTL 3:5.3).*
 - *Pirkanmaan käräjäoikeus Tuomio 23/121464*
 - *Tilintarkastaja voi erota toimestaan kesken toimikauden ilmoittamalla siitä yhteisölle tai säätiölle. Tilintarkastajan on esitettävä eroamiselle perusteltu syy. (TTL 2:9.2).*
 - *Annettava TTL 3:5 mukainen lausunto, mahdolliset lisätiedot ja huomautukset. Voidaan antaa pöytäkirja (TTL 3:7).*
 - *TILA:n päätöksessä PRH/1913/10000/2022 perusteena huomautukselle oli, että tilintarkastaja oli antanut ensin pöytäkirjan ja seuraavalta tilikaudelta muistion. Kun tilintarkastuksessa olisi tullut havaita esimerkiksi vaarallinen työyhdistelmä ja puutteet taloushallinnossa, raportointia ei voitu pitää riittävänä.*

4. Huomioita säätiön tilintarkastuksen oikeudellisista haasteista

- Säätiön tilintarkastuksessa on lausuttava aina toimintakertomuksesta (TTL 3:5.).
- Säätiön tilintarkastuksessa on aina lausuttava SL 4:2.2 asioista (tarkoitus ja palkkiot).
- Emosäätiön tilintarkastuskertomuksessa on aina lausuttava konsernitilinpäätöksestä.
- Koska säätiössä ei pääsääntöisesti ole toimielintä, joka vahvistaisi tilinpäätöksen ja päättäisi vastuuvapaudesta hallitukselle, tilintarkastajan ei ole mielekästä antaa TTL 3:5.6 mukaista lausumaa säätiön hallituksen edellyttämänä tilintarkastuskertomukseen. Tällaiseen toimeksiantoon voidaan suhtautua kriittisesti.
- Tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen hallitukselle tai hallintoneuvostolle.
- Tilintarkastuskertomus menee valvonnalle vuosiselvityksen mukana.
- Valvonnalla on laajat tiedonsaantioikeudet. TTL:n salassapitosäännökset (TTL 4:8) eivät koske valvontaa (SL 14:3 ja 6).

5. Lopuksi

- Tässä info-tilaisuudessa ei ole
 - *läpikäyty säätiön tilinpäätöksen laatimista*
 - *läpikäyty säätiön toimintakertomuksen laatimista*
 - *läpikäyty säätiön kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastamista*
 - *läpikäyty tilintarkastuskertomuksen lausuntoja, lisätietoja, huomautuksia kun tilintarkastuskohteena on säätiö.*

Tämän infotilaisuuden tavoitteena on ollut tuoda esille säätiön tilintarkastuksen oikeudellisia ongelmakohtia säätiövalvonnan (SL 14 luku) ja tilintarkastusvalvonnan (TTL 7:2) näkökulmasta.

- Eräitä havaittuja ongelmakohtia
 - *Säätiön tilinpäätöksen perusvaatimukset – Koska kaikki säätiöt on tilintarkastettava, vaatimukset tuloksen, taseen, vertailutietojen, liitetietojen, selkeyden ja yhtenäisen kokonaisuuden (KPL 3:1) sekä päiväyksen ja allekirjoituksen (KPL 3:7) vaatimukset saattavat jopa tuntua ylimitoitetuilta.*
 - *Tilintarkastuskertomuksen lausunnot toimintakertomuksesta on annettava aina – Eli säätiössä on aina lausuttava, onko säätiön toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.*
 - *SL 4:2.2 mukaiset asiat on aina muistettava lausua. Tarkoituksen toteuttamisesta lausuminen ja tarkastaminen ovat säätiöissä aina keskeisiä tilintarkastajan vastuulla olevia asioita. Palkkioiden ja korvausten tavanomaisuudesta on myös aina lausuttava.*
 - *Konsernitilinpäätös on aina laadittava. Toinen tai useampi tytäryhteisö tai -säätiö saadaan jättää yhdistelemättä. Emosäätiön tilintarkastuksessa on aina annettava myös kertomus konsernista (TTL 3:5.9).*
 - *Arvioitaessa vahingonkorvausvelvollisuutta säätiötä kohtaan (TTL 3:5.5) vaatii tarkkuutta siirtyminen muistiosta ja pöytäkirjasta kertomuksen mukauttamiseen. Lähipiiritoimien suhteen on käännetty todistustaakka (SL 8:1.3) ja saattaa olla todennäköistä, ettei säätiön hallitus huolehdi vahingonkorvausvaatimuksen toteuttamisesta (SL 8:5.1)*
 - *Yhteinen kertomus on annettava, kun säännöissä tai valinnassa on kaksi tilintarkastajaa (TTL 3:5.8)*
 - *Oikeus suorittaa tilintarkastusta (valinta) ja rotaatiovaatimukset huomioitava.*

TIETOLÄHTEITÄ

Säätiöiden kannalta relevantteja sivustoja

- Ohje vuosiselvityksen sisällöstä ja toimittamisesta:

<https://www.prh.fi/fi/saatiorekisteri/valvonta/vuosiselvitys.html>

- Tietoa lähipiiristä:

<https://www.prh.fi/fi/saatiorekisteri/valvonta/vuosiselvitys/lahipiiri.html>

https://saatiotrahastot.fi/wp-content/uploads/2020/01/srnk_lahipiiriohje_lopullinen.pdf

- SL 4:2.2 mukainen lausunto:

<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastajille/uudensaatiolainvaikutuksetसाठीtilintarkastukseen.html>

- SL:n mukainen rotaatiovaatimus:

https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastajille/prhn_tulkintoja_saatioiden_tilintarkastajien_enimmaistoimikausien_laskemisesta.html

Kiitos!

Jaakko Mikkilä

Valvontatiimin esihenkilö

Oikeudellinen yksikkö

Patentti- ja rekisterihallitus

Tel. +358 29 509 5305

Mobile +358 50 574 6718

jaakko.mikkila@prh.fi