

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

LÄHIPIIRIN TILINTARKASTUS

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA 1/2022

Sisällys

1.	Johdanto	3
2.	Yhteisön johdon velvollisuudet	3
3.	Lähipiirin tilintarkastus ja hyvä tilintarkastustapa	7
4.	Lähipiirin tilintarkastus ISA 550 -standardin mukaan	8
4.1.	Käsityksen muodostaminen lähipiiristä	8
4.2.	Lähipiiriin liittyvien riskien tunnistaminen ja arvioiminen	9
4.3.	Lähipiiriä koskevat tilintarkastustoimenpiteet	10
4.4.	Tilinpäätöksessä esitettävien lähipiiritietojen tarkastaminen	12
4.5.	Lähipiirin tarkastuksen dokumentointi, kommunikointi ja vahvistusilmoitukset	13
5.	Tilintarkastajan raportointi	14
6.	Säätiön lähipiirin tarkastuksen erityispiirteitä	15

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajien edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyjä HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusalan ja taloushallinnon asiantuntijoita. Tavoitteenamme on auttaa tilintarkastajien ammattikuntaa menestymään sekä tuomaan lisäarvoa elinkeinoelämälle ja yhteiskunnalle. Taloudellista raportointia ja alan käytäntöjä edistämällä olemme mukana rakentamassa perustaa suomalaisen yhteiskunnan kilpailukyvyille ja hyvinvoinnille. Yhdistykseen kuuluu yli 90 % tilintarkastuslaissa määritellyistä tilintarkastajista.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

1. Johdanto

Osana tilintarkastusta tilintarkastaja muodostaa käsityksen asiakkaan lähipiiristä tai intressita-
hosta sekä siitä, onko niiden kanssa ollut liiketoimia. Lähipiiriliiketoimiin ja sovellettavan tilinpäätös-
normiston mukaisiin lähipiiriä koskeviin tilinpäätöstietoihin kohdistetaan tarvittaessa tilintarkastus-
toimenpiteitä.

Tämä Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus 1/2022 ohjeistaa tilintarkastajia lähipiirin tarkastami-
sessa hyvän tilintarkastustavan ja kansainvälisten tilintarkastusalan standardien¹ mukaisesti. Tilin-
tarkastaja suunnittelee ja toteuttaa lähipiirin tarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja
käyttää tarkastuksessa ammatillista harkintaa.

Suositus on tarkoitettu sovellettavaksi kaikenlaisten yhteisöjen ja säätiöiden² tilintarkastuksessa.
Siinä ei kuitenkaan käsitellä listattuihin yhtiöihin liittyviä erityispiirteitä. Suosituksessa käytetään ter-
miä lähipiiri, jolla tässä yhteydessä tarkoitetaan sekä lähipiiriä että intressitahoja. Suositus perus-
tuu kansainväliseen ISA 550 Lähipiiri -standardiin, joka käsittelee lähipiiriä tilinpäätöksen tarkasta-
misen näkökulmasta. Tästä syystä suosituksessa ei käsitellä lähipiiriin liittyviä asioita hallinnon tar-
kastuksen näkökulmasta.

Suosituksen on laatinut Suomen Tilintarkastajat ry:n jäsenistä koostuva työryhmä, jonka työtä koor-
dinoivat ja kommentoivat yhdistyksen tilintarkastusasiantuntijat ja tilintarkastustoimikunta. Yhdis-
tyksen hallitus hyväksyi suosituksen julkaistavaksi 21.1.2022. Suositus ei ole tilintarkastajaa velvoit-
tava.

2. Yhteisön johdon velvollisuudet

Lähipiirin väliset liiketoimet saatetaan toteuttaa tavanomaisista kaupallisista ehdoista poiketen
muun muassa siksi, että toistensa lähipiiriin kuuluvat osapuolet eivät ole toisistaan riippumattomia.
Liiketoimet saattavat myös olla sellaisia, joita toistensa lähipiiriin kuulumattomat osapuolet eivät
toteuttaisi lainkaan. Pelkkä lähipiirisuhteen olemassaolokin saattaa vaikuttaa yhteisön päätöksen-
tekoon, vaikka mitään lähipiiriliiketoimia ei olisi osapuolten välillä toteutettu lainkaan.

Yhteisölainsäädäntö ja tilinpäätösnormistot sisältävät erityisiä vaatimuksia lähipiirisuhteiden ja -
liiketoimien kirjanpitokäsittelystä sekä niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, jotta tilinpä-
ätöksen käyttäjien olisi mahdollista ymmärtää yhteisön lähipiirisuhteiden luonne ja niiden mahdolli-
set vaikutukset tilinpäätökseen.

Yhteisön johto vastaa lähipiiriin kuuluvien osapuolten tunnistamisesta, lähipiiriliiketoimien kirjanpi-
tokäsittelystä ja niitä koskevien tietojen esittämisestä tilinpäätöksessä. Johdon tulee siksi tuntea ja
ymmärtää yhteisön toimintaympäristöön liittyvä lähipiirisääntely ja relevantti tilinpäätösnormisto

¹ Kansainvälisillä tilintarkastusalan standardeilla viitataan tässä suosituksessa kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin eli ISA-standardeihin.

² Tässä suosituksessa käytetään termiä yhteisö kuvaamaan sekä yhteisöjä että säätiöitä. Säätiöihin liittyvistä erityispiirteistä on oma lukuunsa 6.

lähipiirin suhteen. Yleisimmät suomalaiset lähipiirisuhteita ja -tapahtumia säätelevät normistot ja keskeiset tilinpäätöksiin liittyvät vaatimukset ovat seuraavat:

<p>Osakeyhtiölaki (OYL) 624/2006</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Osakeyhtiölain mukainen lähipiirin määritelmä eroaa jonkin verran IAS mukaisesta lähipiirin määritelmästä, mutta suomalainen yhtiö saa soveltaa IAS mukaista lähipiirin määritelmää OYL:n määritelmän sijaan, jos se mainitsee siitä tilinpäätöksessä. • Osakeyhtiölaki sisältää säännöksiä lähipiiritoimiin liittyvästä päätöksenteosta, vahingonkorvausvelvollisuudesta sekä toimintakertomuksessa (tai tilinpäätöksessä) lähipiiritoimista esitettävistä tiedoista. • OYL:n mukaan toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta. (OYL 8:6 §)
<p>Säätiölaki</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Säätiölaissa on määritelty ketkä kuuluvat säätiön lähipiiriin. Toimintakertomuksessa raportoitavat tiedot koskevat hieman suppeampaa lähipiirin määritelmää, sillä lähipiirin määritelmästä jätetään pois kohdat 5 ja 6 silloin kun on kyse lähipiiristä, jonka kanssa tehdyt toimet tulee selostaa toimintakertomuksessa. • Säätiön lähipiiriin kuuluvat <ol style="list-style-type: none"> 1) säätiön perustaja ja säätiössä määräysvaltaa käyttävä ihminen, yhteisö, 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 6) 1-5 kohdissa tarkoitetun ihmisen tai yhdessä toimivien ihmisten määräysvallassa oleva yhteisö tai säätiö. • Säätiölain mukaan säätiön tulee toimintakertomuksessaan ilmoittaa lähipiiritoimista: <ul style="list-style-type: none"> ○ lähipiirisuhteen luonne ○ kuvaus toimesta tai taloudellisesta edusta ○ toimen tai taloudellisen edun raha-arvo. • Säätiölain mukaan toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset lähipiiriin kuuluville ja näiden puolesta sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20.00

	<p>euroa tai viisi prosenttia taseen omasta pääomasta. Lisäksi on ilmoitettava, miten lainat, vastuut ja vastuusitoumukset liittyvät säätiön tarkoituksen toteuttamiseen, toimintamuotoihin ja varainhoitoon.</p>
<p>Kirjanpitoasetus (KPA)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Kirjanpitoasetuksessa lähipiirillä tarkoitetaan lähipiiriä sellaisena kuin se on määritelty kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa, jotka on hyväksytty kirjanpitolain 1:4 §:n tarkoittaman IAS-asetuksen mukaisesti. (KPA 2:7b §) • Tilinpäätöksen liitetietona on esitettävä tiedot kirjanpitovelvollisen ja tämän lähipiiriin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin. Mikäli se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, tulee tavanomaisinkin ehdoin toteutetuista lähipiiriliiiketoimista ilmoittaa liitetietona niiden osapuolet ja määrät. (KPA 2:7b §) • Esitettäviin tietoihin tulee sisältyä kuvaus liiketoimesta, liiketoimen arvo, lähipiirisuhteen luonne sekä muut kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta. (KPA 2:7b §) • Liitetietovaatimus ei koske liiketoimia, joissa osapuolena on kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen täysin omistama tytäryritys. • Toimitusjohtajasta, hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on esitettävä toimielinkohtaisesti erilaisia tietoja palkitsemiseen ja lainoihin liittyen. (KPA 2:8 §)
<p>Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Intressitahoilla tarkoitetaan PMA:ssa sellaista tahoa, joka on pienyrityksen kanssa joko määräysvaltasuhteessa tai osakkuusyrityssuhteessa. Lisäksi intressitahoihin luetaan toimitusjohtaja, hallituksen jäsen ja varajäsen sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvat henkilöt. (PMA 3:10 §) • Tilinpäätöksen liitetietona on esitettävä tiedot pienyrityksen ja tämän intressitahoihin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin. (PMA 3:10 §) • Intressitahoon liittyvästä toimesta esitettäviin tietoihin tulee sisältyä kuvaus liiketoimesta, liiketoimen arvo, intressisuhteen luonne sekä muut pienyrityksen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta. (PMA 3:10 §) • Mikäli oikean ja riittävän kuvan antamiseksi on tarpeen, ilmoitetaan liitetietona myös tavanomaisin ehdoin toteutetuista toimista intressitahojen kanssa niiden osapuolet ja toimien arvot (PMA 3:10 §). Tämä määräys ei kuitenkaan koske mikrokokoista yritystä (PMA 1:3 §).

	<ul style="list-style-type: none"> • PMA 3:10.4 § mukaan intressitahoiksi määritellään tahot, joiden kanssa pien- ja mikroyrityksellä on määräysvaltasuhde, mikä käytännössä sulkee yrityksen sisaryritykset säädöksen ulkopuolelle. Tapahtumat sisaryritysten kanssa voi kuitenkin olla tarpeen ilmoittaa oikean ja riittävän kuvan antamisen näkökulmasta.
<p>Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 24</p> <p><i>Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Standardi sisältää yksityiskohtaisia määritelmiä lähipiiriin kuuluvista tahoista sekä vaatimukset siitä, mitä tietoja lähipiiriliiketoimista tulee esittää tilinpäätöksessä. • IAS 24 standardia sovelletaan lähipiirisuhteiden, lähipiiriliiketoimien ja lähipiirin välisten avointen saldojen tunnistamiseen sekä sen ratkaisemiseen mitä tietoja kyseisistä eristä on esitettävä. Standardi säätelee ainoastaan tietojen esittämistä eli se ei ota kantaa lähipiiritransaktioiden kirjaamiseen tai arvostukseen. • Standardi painottaa, että kutakin mahdollista lähipiirisuhdetta tarkasteltaessa huomio tulisi kohdistaa suhteen tosiasialliseen sisältöön eikä ainoastaan sen oikeudelliseen muotoon.
<p>Kilan omaehtoinen lausunto 1829/2008</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Kirjanpitolautakunnan omaehtoinen lausunto (1829/2008) koskee KPA 2:7b §:ssä tarkoitettua lähipiiriä. Lausunto sisältää IAS 24 -standardin lähipiirimääritelmän (IAS 24.9) sekä jotain käytännön soveltamisohjeita. • Lausunnossa kehoitetaan niitä kirjanpitovelvollisia, jotka soveltavat KPA 2:7b §:ä, laatimaan ajantasaisen lähipiirirekisterin taatakseen lähipiiriliiketoimien luotettavan seurannan.
<p>Kilan omaehtoinen lausunto 1945/2015</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Kirjanpitolautakunnan omaehtoinen lausunto (1945/2015) koskee lähipiiritoimien esittämistä säätiön toimintakertomuksessa sekä tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdistelemättä jättämisestä. • Kila suosittelee, että lähipiiritoimet jaetaan toimintakertomuksessa kolmeen ryhmään <ul style="list-style-type: none"> ○ Lähipiirille annetut avustukset ja etuudet sekä muut toimet lähipiirin kanssa; ○ Lähipiiriläisille annetut rahalainat sekä vastuut ja vastuusitoumukset; ○ Säätiöjohdon palkat ja muut etuudet • Lausunnon mukaisesti säätiölain avoimuustavoitteen toteutumisesta on omiaan edesauttamaan, jos säätiö laatii toimintakertomukseensa yleiskuvauksen niistä periaatteista, joita se noudattaa mahdollisissa lähipiiritoimissaan. Selostus on hyvä olla myös silloin, kun säätiöllä ei ole mitään raportoitavia lähipiiritapahtumia. • Säätiölaissa ei ole määritelty mitään olennaisuusrajaa lähipiiritapahtumille, joten lakia tulee tulkita siten, että lähipiiritoimet esitetään mahdollisimman avoimesti.

	<ul style="list-style-type: none"> • Vaikka lähipiiritoimet ja etuudet voidaan esittää yhdisteltyinä, niin lausunnossa suositellaan, että olennaiset ja tavanomaisesta poikkeavat lähipiiritapahtumat esitetään yksilöitynä seuraavalla tavalla: <ul style="list-style-type: none"> ○ asianomainen lähipiiriläinen ○ lähipiirisuhteen luonne ○ kuvaus toimesta tai taloudellista edusta ○ asianomaisen toimen tai taloudellisen edun raha-arvo • Kila suosittelee esittämään lähipiiriläiskohtaisesti yksilöitynä ainakin seuraavat toimet ja etuudet: <ul style="list-style-type: none"> ○ säätiön tai sen lähipiiriin kuuluvan muun yhteisön tai säätiön suorittamat konsultointipalkkiot lähipiiriläiselle ○ kiinteistöjen ja asuntojen kaupat sekä niitä koskevat vuokrasopimukset ○ muut kaupat ja toimet, joita on pidettävä olennaisina ja tavanomaisesta poikkeavana
--	---

Yhteisön johto vastaa yhteisön tilinpäätöksen laatimisesta. Johdon on tunnettava omaa yhteisöä koskeva tilinpäätösnormisto ja muu lainsäädäntö voidakseen laatia sellaisen tilinpäätöksen, joka antaa myös lähipiiriasioista oikean ja riittävän kuvan tilinpäätösnormiston edellyttämällä tavalla.

3. Lähipiirin tilintarkastus ja hyvä tilintarkastustapa

Lähipiiriin liittyvien asioiden tilintarkastus tehdään hyvää tilintarkastustapaa noudattaen ja ammatillista harkintaa käyttäen. Hyvän tilintarkastustavan lähteinä pidetään yleisesti mm. kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA-standardit) ja viranomaisten päätöksiä.

Kansainvälisistä tilintarkastusstandardeista lähipiirin tilintarkastusta käsittelee ISA 550 Lähipiiri. Pienten yritysten tilintarkastuksessa ISA-standardeja voidaan soveltaa tilintarkastuslain mukaisessa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa³.

Lähipiirin tarkastuksessa on syytä huomioida viranomaisten päätöksistä erityisesti PRH:n tilintarkastusvalvonnan ja tilintarkastuslautakunnan päätökset ja laadunvalvonnan havainnot. Niiden osalta on kuitenkin muistettava, että PRH:n tekemät päätökset ja havainnot ovat yksilöllisiä ja toimeksiantokohtaisia eikä niitä voi aina suoraan soveltaa kaikissa toimeksiannoissa.

Tilintarkastuksen yleisistä periaatteista ja tavoitteista on lähipiirin tilintarkastuksessa huomioitava muun muassa

- käsityksen muodostaminen lähipiiristä ja lähipiiritapahtumista
- riskilähtöisyys
- olennaisuus

³ TilintL 3:3 §: "Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja voidaan soveltaa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa kirjanpitolain 1 luvun 4 a §:ssä tarkoitetun pienyrityksen tilintarkastuksessa noudattaen tämän lain 4 luvun 3 §:ssä tarkoitettua hyvää tilintarkastustapaa."

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- riittävän evidenssin hankkiminen kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi sekä
- ammatillinen skeptisyys ja ammatillinen harkinta.

Tilintarkastaja käyttää ammatillista skeptisyyttä ja harkintaa tarkastuksen kaikissa vaiheissa. Skeptisyyttä tarvitaan erityisesti mahdollisten lähipiiriin liittyvien väärinkäytösriskien vuoksi.

4. Lähipiirin tilintarkastus ISA 550 –standardin mukaan

Lähipiirin tilintarkastus voidaan jakaa neljään vaiheeseen

- käsityksen muodostaminen
- riskien tunnistaminen ja arvioiminen
- riskeihin vastaaminen eli tilintarkastustoimenpiteet, sekä
- tilinpäätöstietojen tarkastaminen.

Kaikki vaiheet dokumentoidaan ja raportoidaan tarvittavalla tasolla.

4.1. Käsityksen muodostaminen lähipiiristä

Kansainväliset standardit ISA 315 (uudistettu 2019) *Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen* ja ISA 240 *Väärinkäytöksiin liittyvät tilintarkastajan velvollisuudet tilintarkastuksessa* ohjaavat tilintarkastajaa tekemään tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa riskiarviointitoimenpiteitä. Riskienarviointitoimenpiteiden tarkoituksena on, että tilintarkastaja hankkii asiakkaasta riittävästi tietoa voidakseen tunnistaa ja arvioida tilinpäätökseen liittyvät olennaisen virheellisyyden riskit. ISA 550 *Lähipiiri* –standardin mukaan tilintarkastaja hankkii tietoa myös lähipiirisuhteisiin ja –liiketoimiin liittyen tunnistakseen ja arvioidakseen niihin liittyviä olennaisen virheellisyyden riskejä.

Monet lähipiiriliiketoimet ovat osa yhteisön tavallista liiketoimintaa. Niihin ei välttämättä sisälly yhtä suurta liiketoiminnallista riskiä kuin lähipiiriin kuulumattomien osapuolten kanssa toteutettaviin vastaaviin liiketoimiin. Joissain olosuhteissa lähipiirisuhteisiin ja –liiketoimiin saattaa kuitenkin liittyä normaalia suurempia olennaisen virheellisyyden riskejä. Jotta tilintarkastaja voi tunnistaa ja arvioida näitä riskejä, on hänen muodostettava käsitys yhteisön lähipiirisuhteista ja –liiketoimista.

Käsitys yhteisön lähipiirisuhteista ja –liiketoimista muodostetaan seuraavilla tavoilla:

- Tiimissä käydään keskustelu tilinpäätöksen alttiudesta väärinkäytöksestä tai virheestä johduvalle olennaiselle virheellisyydelle, joka voisi aiheutua yhteisön lähipiirisuhteista ja –liiketoimista⁴
- Tilintarkastaja tiedustelee yhteisön johdolta⁵:
 - a) keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu ja mitä muutoksia yhteisön lähipiirissä on tapahtunut edelliseen tilikauteen verrattuna;
 - b) minkä luonteisia yhteisön ja näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten väliset suhteet ovat; ja

⁴ ISA 550.12

⁵ ISA 550.13

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- c) onko yhteisöllä ollut näiden lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa liiketoimia tilikauden aikana, ja jos on, minkä tyyppisiä liiketoimet ovat olleet ja mikä on ollut niiden tarkoitus.

Johdon vastuulla on järjestää yhteisön sisäinen valvonta ja kontrollit niin, että lähipiiriliiketoimet tunnistetaan, hyväksytään, kirjataan asianmukaisesti kirjanpitoon ja raportoidaan riittävällä tavalla tilinpäätöksessä. Tilintarkastaja muodostaa käsityksen sisäisestä valvonnasta sekä kontrolleista, joita johto on mahdollisesti järjestänyt seuraavia tarkoituksia varten⁶:

- lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien tunnistaminen ja kirjanpitokäsittely sekä niitä koskevien tietojen esittäminen tilinpäätöksessä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti;
- lähipiiriin kuuluvien osapuolten kanssa toteutettavia merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevat valtuuttamiset ja hyväksymiset; ja
- tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä liiketoimia ja järjestelyjä koskevat valtuuttamiset ja hyväksymiset.

Kaikissa yhteisöissä ei välttämättä ole lähipiiriliiketoimia koskevaa sisäistä valvontaa, eikä johto ole välttämättä tunnistanut lähipiiriosapuolia. Tämän takia tilintarkastaja saattaa tiedustelujen lisäksi joutua käymään läpi asiakirjoja muodostaakseen käsityksen siitä, keitä yhteisön lähipiiriin kuuluu. Soveltuvia asiakirjoja voivat olla esimerkiksi hallituksen ja yhtiökokousten pöytäkirjat, osakasluettelot, kaupparekisteriote, tiedot tosiasiallisista edunsaajista sekä raportti vastuuhenkilöiden yrityssidoksista. Käsityksen muodostaminen yhteisön omistus- ja hallintorakenteesta, yhteisön tekemistä ja suunnitteilla olevista investoinneista, ja siitä miten yhteisö on organisoitu ja rahoitettu saattaa auttaa myös tilintarkastajaa muodostamaan käsityksen mahdollisista lähipiirisuhteista- ja liiketoimista.

ISA 600 *Konsernitilinpäätösten tilintarkastukset* -standardin mukaan konsernin toimeksiantotiimi toimittaa jokaiselle konsernin osan tarkastajalle konsernin johdon laatiman luettelon lähipiiriin kuuluvista osapuolista sekä tiedon kaikista muista tiedossa olevista lähipiiriin kuuluvista osapuolista⁷. Jos yhteisö on osa konsernia, nämä tiedot auttavat konsernin osan tilintarkastajaa käsityksen muodostamisessa ja johdolle tehtävissä tiedusteluissa.

Tilintarkastajan on jaettava hankkimansa yhteisön lähipiiriä koskevat relevantit tiedot toimeksiantotiimin muiden jäsenten kanssa.⁸

4.2. Lähipiiriin liittyvien riskien tunnistaminen ja arvioiminen

Kun tilintarkastaja on muodostanut käsityksen yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista, hän pysyy tunnistamaan ja arvioimaan lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyviä olennaisen virheellisyysriskkejä ja arvioimaan, onko jokin näistä riskeistä merkittävä riski. Riskiarvio perustuu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan. Jos tilintarkastaja on tunnistanut yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia merkittäviä lähipiiriliiketoimia, tulisi hänen pitää tällaisia liiketoimia merkittävänä riskinä⁹. Tunnistaessaan ja arvioidessaan väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen

⁶ ISA 550.14

⁷ ISA 600.40

⁸ ISA 550.17

⁹ ISA 550.18

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

virheellisuuden riskejä tilintarkastaja ottaa huomioon myös mahdollisesti tunnistamansa lähipiiriin liittyvät väärinkäytöksen riskitekijät¹⁰.

Riskiarvio ja yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista muodostettu käsitys dokumentoidaan. Dokumentaatio sisältää muun muassa tunnistettujen lähipiiriin kuuluvien osapuolten nimet ja tiedot lähipiirisuhteiden luonteesta¹¹.

4.3. Lähipiiriä koskevat tilintarkastustoimenpiteet

Muodostettuaan käsityksen yhteisön lähipiirisuhteista ja -liiketoimista ja arvioituaan tunnistetut lähipiiriin liittyvät olennaisen virheellisuuden riskit, tilintarkastaja suunnittelee ja suorittaa asianmukaiset tarkastustoimenpiteet niihin kohdistuen. Tilintarkastaja hankkii riittävän määrän evidenssiä siitä, onko lähipiirisuhteet ja -liiketoimet tunnistettu ja käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa ja onko niistä esitetty tilinpäätöksessä (ja/tai toimintakertomuksessa) asianmukaiset tiedot. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse tehdä laajaa kirjanpitoaineiston tarkastusta pelkästään siinä tarkoituksessa, että hän tunnistaisi lähipiiritapahtumia.

Tarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus riippuvat tilintarkastajan riskiarviosta ja siitä, miten olennaisia lähipiiritapahtumat yhteisön toiminnan kannalta ovat.

Alla käydään läpi ISA 550:n mukaiset tarkastustoimenpiteet, jotka ovat

- tarkkaavaisena pysyminen aiemmin tunnistamatta tai ilmoittamatta jääneiden lähipiirisuhteiden tai merkittävien lähipiiriliiketoimien varalta, sekä asianmukaiset toimet, mikäli tällaisia havaitaan; ja
- tunnistettujen merkittävien yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomien liiketoimien tarkastaminen.

4.3.1 Aiemmin tunnistamatta tai ilmoittamatta jääneet lähipiirisuhteet ja -liiketoimet

Tilintarkastuksen aikana tilintarkastaja tarkastaa yleensä yksityiskohtaisesti aineistoa ja erilaisia asiakirjoja. Tarkastusta tehdessään hän pysyy tarkkaavaisena sellaisten järjestelyjen tai muun informaation varalta, joka voivat viitata sellaisten lähipiirisuhteiden ja/tai -liiketoimien olemassaoloon, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut hänelle. Tunnistaakseen tällaisia lähipiirisuhteita tai -liiketoimia tilintarkastaja tarkastaa yksityiskohtaisesti¹²:

- pankeilta saatuja vahvistuksia ja juridisia vahvistuksia;
- yhtiökokousten ja hallintoelinten kokousten pöytäkirjoja; ja
- muita asiakirjoja ja aineistoja sen mukaan kuin katsoo tarpeelliseksi.

Tilintarkastaja saattaa tunnistaa sellaisiin lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin viittaavia järjestelyjä tai tietoa, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle. Tällöin hän arvioi, saako hän taustalla olevien olosuhteiden perusteella vahvistuksen siitä, että tällaiset suhteet tai liiketoimet ovat olemassa.

¹⁰ ISA 550.A13

¹¹ ISA 550.28

¹² ISA 550.15

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Tilintarkastaja saattaa tunnistaa sellaisia lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia, joita johto ei ole aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle. Tällöin hän pyytää johtoa yksilöimään näiden vasta tunnistettujen osapuolten kanssa toteutuneet liiketoimet. Tilintarkastaja arvioi näitä liiketoimia tarkemmin ja kohdistaa niihin aineistotarkastusta (ks. kappale 4.3.2). Lisäksi tilintarkastaja tiedustelee johdolta, miksi yhteisön lähipiirisuhteita ja -liiketoimia koskevat kontrollit eivät onnistuneet siinä, että lähipiirisuhteet tai -liiketoimet olisi tunnistettu tai niistä olisi annettu tietoja.¹³

Tilintarkastaja arvioi, onko edellä tunnistetuilla asioilla vaikutusta hänen riskiarvioonsa. Hän arvioi siis riskiä siitä, että on olemassa muitakin lähipiirisuhteita ja -liiketoimia, joita johto ei aiemmin tunnistanut tai ilmoittanut tilintarkastajalle. Jos riskiä on, suorittaa tilintarkastaja lisätarkastustoimenpiteitä ja päivittää tekemänsä riskiarviota.¹⁴

Tilintarkastaja arvioi myös sitä, onko johto jättänyt tiedot tahallisesti ilmoittamatta. Se voisi antaa viitteitä väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisyyden riskistä ja tilintarkastajan pitäisi arvioida seikan vaikutuksia tilintarkastukseen.¹⁵

Tilintarkastaja kommunikoi relevantit tiedot tiimensä kanssa viipymättä.¹⁶

4.3.2 Tunnistetut yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomat merkittävät lähipiiriliiketoimet

Tilintarkastaja saattaa tunnistaa tilintarkastusta tehdessään merkittäviä yhteisön tavanomaiseen liiketoimintaan kuulumattomia liiketoimia. Tällöin hän tiedustelee johdolta näiden liiketoimien luonteesta ja siitä, voisiko niihin olla osallisena lähipiiriin kuuluvia osapuolia.¹⁷

Lisäksi tilintarkastaja kohdistaa tällaisiin liiketoimiin seuraavat toimenpiteet:

- taustalla olevien mahdollisten sopimusten yksityiskohtainen tarkastus ja sen arvioiminen,
 - i. viittaako liiketoimien liiketaloudellinen perusta tai liiketaloudellisen perustan puuttuminen siihen, että niiden toteuttamisen tarkoituksena saattaa olla vilpillinen taloudellinen raportointi tai varojen väärinkäytön salaaminen;
 - ii. ovatko liiketoimien ehdot yhdenmukaisia johdon antamien selitysten kanssa; ja
 - iii. onko liiketoimet käsitelty asianmukaisesti kirjanpidossa ja onko niistä esitetty asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; sekä
- hankittava tilintarkastusevidenssiä siitä, että liiketoimiin on ollut asianmukainen valtuutus ja ne ovat asianmukaisesti hyväksytyjä.¹⁸

Jos tilinpäätöksessä väitetään, että lähipiiriliiketoimet on toteutettu samanlaisin ehdoin kuin mitä noudatetaan toisistaan riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa, tilintarkastajan tulee hankkia väitteestä tilintarkastusevidenssiä¹⁹. Johto voi esittää väitteensä tueksi esimerkiksi

¹³ ISA 550.22(b)-(c)

¹⁴ ISA 550.22(d)

¹⁵ ISA 550.22(e)

¹⁶ ISA 550.22(a)

¹⁷ ISA 550.16

¹⁸ ISA 550.23

¹⁹ ISA 550.24

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- ulkopuolisen asiantuntijan arvion markkina-arvosta ja markkinoilla noudatettavista ehdoista
- vertailun kyseisen lähipiiriliiketoimen ja toistensa lähipiiriin kuulumattomien osapuolten välisen liiketoimen ehdoista
- liiketoimen ehtojen vertailun tiedossa oleviin markkinaehtoihin, joita suunnilleen samankaltaisissa liiketoimissa noudatetaan avoimilla markkinoilla.

Tilintarkastaja dokumentoi suorittamansa lähipiiriliiketoimiin kohdistuvat tarkastustoimenpiteet.

4.4. Tilinpäätöksessä esitettävien lähipiiritietojen tarkastaminen

Tilintarkastaja arvioi tilintarkastuksessa sitä, onko tunnistetut lähipiirisuhteet ja -liiketoimet käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti sekä sitä, onko niistä esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Samalla hän arvioi ovatko lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien vaikutukset sellaisia, että ne estävät tilinpäätöstä antamasta oikean ja riittävän kuvan tai tekevät siitä harhaanjohtavan²⁰. Tämä tarkoittaa, että tilintarkastaja arvioi onko, yhteisön lähipiirisuhteisiin ja -liiketoimiin liittyvät tosiseikat ja olosuhteet koottu asianmukaisesti ja esitetty tilinpäätöksessä siten, että ne ovat ymmärrettäviä ja riittäviä sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Esimerkki

Tilinpäätös ei ehkä ole oikein esitetty esimerkiksi silloin, kun yhteisö on myynyt kiinteistön määräysvaltaiselle osakkaalle markkina-arvoa ylempään tai alempaan hintaan ja tämä on käsitelty kirjanpidossa yhteisön tulokseen vaikuttavana liiketapahtumana, vaikka kysymys saattaa olla pääoman sijoituksesta tai palautuksesta taikka osingonjaosta.

Vaikka esimerkiksi lähipiiriliiketoimia koskevien tietojen jättäminen esittämättä tilinpäätöksessä olisi normiston sekä sovellettavien säädösten ja määräysten mukaista, tilinpäätös voisi olla harhaanjohtavaa, jos yhteisö saa kovin huomattavan osuuden liikevaihdostaan lähipiirin kanssa toteutuvista liiketoimista eikä tätä seikkaa mainita.

Suosituksen luvussa 2 on esitetty suomalaisen tilinpäätösnormiston ja muun lainsäädännön määräyksiä tilinpäätöksessä esitetyistä tiedoista koskien lähipiirisuhteita ja -liiketoimia. Tarkastaessaan tilinpäätöksen tilintarkastaja tarkastaa, että näitä määräyksiä on noudatettu tilinpäätöstä laadittaessa.

Viitteitä siitä, että esitetyt tiedot eivät ole mahdollisesti ymmärrettäviä ovat²¹:

- liiketoimien taloudellinen perusta ja vaikutukset tilinpäätökseen ovat epäselviä tai ne on esitetty virheellisesti tai

²⁰ ISA 550.25

²¹ ISA 550.A47

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- liiketoimen keskeisiä ehtoja tai muita niiden ymmärtämiseksi tarpeellisia tärkeitä elementtejä ei ole esitetty asianmukaisesti.

Jos yllä olevia viitteitä esiintyy, tulee tilintarkastajan arvioida niiden vaikutusta tilinpäätöksestä annettavaan lausuntoon.

Tilintarkastaja dokumentoi tekemänsä työn tilinpäätöksessä esitettyjen lähipiiritietojen tarkastuksen osalta.

4.5. Lähipiirin tarkastuksen dokumentointi, kommunikointi ja vahvistusilmoitukset

ISA 550 -standardin mukaan tilintarkastaja

- dokumentoi tunnistettujen lähipiirin kuuluvien osapuolten nimet ja lähipiirisuhteiden luonteen;
- kommunikoi hallintoelinten kanssa tilintarkastuksessa esiin tulevista merkittävistä asioista, jotka liittyvät yhteisön lähipiiriin (elleivät kaikki hallintoelinten jäsenet osallistu yhteisön toiminnan johtamiseen); sekä
- hankkii toimivalta johdolta (ja soveltuvisissa tapauksissa hallintoelimiltä) kirjalliset vahvistusilmoituksia.

Jotta tilintarkastaja voisi tunnistaa ja arvioida lähipiiriin liittyviä riskejä ja tarkastaa lähipiiritapahtumia, hänen on tunnistettava ainakin yhteisön omistajat, yhteisön ja mahdollisen konsernin johto sekä yhteisön johtamiseen osallistuvat henkilöt, ja dokumentoitava tunnistamansa lähipiiri osaksi tilintarkastusaineistoa.

Lähipiirisäännösten noudattamisen tarkastamisen kannalta on tärkeää, että yhteisön johto antaa tilintarkastajalle kaiken olennaisen tiedon lähipiiristä ja lähipiiritapahtumista. Tilintarkastaja puolestaan antaa johdolle tietoa tilintarkastuksen aikana esiin tulevista, yhteisön lähipiiriin liittyvistä merkittävistä seikoista. Näistä asioista kommunikointi auttaa häntä luomaan hallintoelinten kanssa yhteisen käsityksen lähipiiriseikkojen luonteesta ja niitä koskevista kirjanpidollisista ratkaisuista.

Merkittäviä lähipiiriä koskevia kommunikoitavia seikkoja voivat olla esimerkiksi

- Se, että toimiva johto on jättänyt ilmoittamatta tilintarkastajalle (tahallisesti tai tahattomasti) lähipiiriin kuuluvia osapuolia tai merkittäviä lähipiiriliiketoimia. Tämä voi tuoda hallintoelinten tietoon merkittäviä lähipiirisuhteita ja -liiketoimia, joista ne eivät ehkä aiemmin ole olleet tietoisia.
- Sellaiset merkittävät lähipiiriliiketoimet, joihin ei ole asianmukaista valtuutusta tai hyväksymistä. Tämä voi olla viite väärinkäytöksestä.
- Erimielisyys johdon kanssa liittyen sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaiseen merkittävien lähipiiriliiketoimien kirjanpitokäsittelyyn ja niistä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.
- Tietäntyyppiset lähipiiriliiketoimet kieltävien tai niitä rajoittavien säädösten tai määräysten noudattamatta jättäminen.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- Vaikeudet tunnistaa yhteisössä lopullista määräysvaltaa käyttävä taho.

ISA 580 *Kirjalliset vahvistusilmoitukset* -standardissa käsitellään tilintarkastajan velvollisuutta hankkia kirjallisia vahvistusilmoituksia. Tilintarkastaja pyytää johdolta ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimiltä kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että

- nämä ovat antaneet tilintarkastajalle tiedot yhteisön tai säätöön lähipiiriin kuuluvista osapuolista sekä kaikista tiedossaan olevista lähipiirisuhteista ja -liiketoimista; ja
- nämä ovat käsitelleet tällaiset suhteet ja liiketoimet asianmukaisesti kirjanpidossa ja esittäneet niistä asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston vaatimusten mukaisesti.

Hallintoelimiltä voi olla asianmukaista pyytää kirjallisia vahvistusilmoituksia erikseen esimerkiksi silloin,

- kun ne ovat hyväksyneet erityisiä lähipiiriliiketoimia, jotka (a) vaikuttavat olennaisesti tilinpäätökseen tai (b) joissa on osallisena johtoon kuuluvia;
- kun nämä ovat antaneet tilintarkastajalle erityisiä suullisia vahvistusilmoituksia tiettyjen lähipiiriliiketoimien yksityiskohdista;
- kun näillä on taloudellisia tai muita intressejä lähipiiriin kuuluvissa osapuolissa tai lähipiiriliiketoimissa.

Tilintarkastaja voi myös päättää hankkia kirjallisia vahvistusilmoituksia myös tietyistä johdon suullisesti antamista tiedoista, kuten siitä, ettei tiettyyn lähipiiriliiketoimeen kuulu salaisia sivusopimuksia.

5. Tilintarkastajan raportointi

Laatiessaan tilinpäätöstä koskevaa lausuntoa ISA 700 *Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen* -standardin mukaisesti, tilintarkastaja arvioi

- onko tunnistetut lähipiirisuhteet ja -liiketoimet käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti ja onko niistä esitetty tilinpäätöksessä asianmukaiset tiedot sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti; ja
- ovatko lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien vaikutukset sellaisia, että ne
 - i. estävät sen, että tilinpäätös on esitetty oikein; tai
 - ii. tekevät tilinpäätöksestä harhaanjohtavan.

Mikäli tilinpäätöstä ei ole laadittu kirjanpitolain tai muiden tilinpäätöstä koskevien säännösten mukaisesti, mukauttaa tilintarkastaja tilinpäätöstä koskevaa lausuntoaan tilintarkastuskertomuksella, ja saattaa antaa lisäksi huomautuksen.

Osakeyhtiölain mukaan myös toimintakertomuksessa pitää antaa lähipiiriin liittyviä tietoja. Toimintakertomus ei ole tilintarkastuksen kohteena. Tilintarkastaja suhtautuu toimintakertomukseen ns. muuna informaationa ja lausuu tilintarkastuskertomuksessa siitä, onko toimintakertomus laadittu

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

siihen sovellettavien säännösten mukaisesti ja ovatko sen tiedot yhdenmukaisia tilinpäätöksen kanssa.

Vähäisemmistä virheistä ja puutteista tilinpäätöksessä, kirjanpidossa tai taloudellisen raportoinnin prosesseissa voidaan raportoida tilintarkastuspöytäkirjalla.

6. Säätiön lähipiirin tarkastuksen erityispiirteitä

Säätiön tilintarkastuksessa on tiettyjä erityispiirteitä, jotka liittyvät tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin ja säätiön hallintoon.

Säätiölain (487/2015) 4:4,2 §:n mukaan tilintarkastajan tulee antaa tilintarkastuskertomuksessaan lausunto siitä,

- onko säätiön tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa annettu säätiön toiminnasta tilikaudella tiedot, jotka ovat olennaisia säätiön tarkoitusta ja toimintamuotoja koskevien sääntömääräysten noudattamisen arvioimiseksi, ja
- onko säätiön toimielinten jäsenille säätiön ja sen tytäryhteisön ja -säätiön suorittamia palkkioita ja korvauksia pidettävä tavanomaisina.

Säätiölain mukaan säätiön hallituksen jäsenelle voidaan maksaa palkkio ja korvaus säätiön hyväksi tehdystä työstä, mutta niiden on oltava ns. tavanomaisia. Säännös koskee myös säätiökonsernin tytäryritysten maksamia palkkioita ja korvauksia. Lähipiiristä annettujen toimintakertomustietojen ja toimielinten palkkioiden tavanomaisuuden lisäksi tilintarkastaja tarkastaa myös muun muassa lähipiirietujen antamiskiellon noudattamista ja sitä, että johdon palkkiot ovat lain, sääntöjen ja säätiön toimielinten päätösten mukaisia.

Säätiön tarkoituksena ei voi olla edun tuottaminen lähipiiriin kuuluvalla. Kaikkien lähipiirin kanssa tehtävien taloudellisten toimien tulee edistää säätiön tarkoitusta ja etua sekä olla tavanomainen säätiön toimintaan ja tarkoituksen toteuttamiseen nähden. Toimen tavanomaisuusvaatimus koskee kaikkia laajan lähipiirin kanssa tehtäviä taloudellisia toimia, jollei poikkeamiselle ole säätiön tarkoituksesta ja toiminnasta johtuvaa perustetta. Jos lähipiirin kanssa tehtävä toimi poikkeaa tavanomaisesta, poikkeamiselle on oltava säätiön tarkoitusta ja etua palvelevat perusteet. Nämä poikkeamisen perusteet kirjataan hallituksen pöytäkirjaan tai taloudellista toimea koskeviin asiakirjoihin.

Säätiölaki ei kiellä lähipiirin kanssa tehtäviä toimia, niin kauan kuin toimille on säätiön tarkoituksesta ja sen toimintamuodoista johdettava peruste ja lähipiiritoimet raportoidaan toimintakertomuksessa. Näin ollen lähipiiri voi saada taloudellisia etuja vain samoilla edellytyksillä kuin säätiön tarkoituksen mukainen muu kohderyhmä. Säätiö voi esimerkiksi jakaa apurahoja objektiivisesti arvioiden kriteerit täyttävälle säätiön lähipiiriin kuuluvalla henkilölle, kun arviointiperusteet ovat samat kuin muille apurahoja hakeville tahoille ja asiasta kerrotaan toimintakertomuksessa. Ei myöskään ole kiellettyä vuokrata kiinteistöä lähipiiriin kuuluvalla tai kuulualta markkinaehtoiseen hintaan.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Esimerkkejä²²

Useiden säätiöiden toiminta on sellaista, että niillä on vain rajallinen määrä liike-tapahtumia. Esimerkkinä voisi olla apurahoja jakava säätiö, jonka toiminnan kulut koostuvat pääosin asiamiehen palkasta ja säätiön perustajan omistaman toimittilan vuokrasta. Edellä mainittujen lähipiiritapahtumien havaitsemiseen ei liity erityistä riskiä ja niiden seuranta on suoraviivaista. Tällöin tilintarkastaja voi näiden tarkastamisessa keskittyä apurahojen jakoprosessiin.

Palvelutoimintaa harjoittavalla säätiöllä voi olla merkittävä määrä toimittajia, joilta säännöllisesti ostetaan palveluja ja tavaroita. Myös säätiön asiakkaat, esimerkiksi palveluja ostava julkinen taho, voivat kuulua lähipiiriin. Tällöin säätiö muodostaa seurantamekanismin, jolla tunnustetaan lähipiiriin kuuluvat toimittajat ja asiakkaat sekä tapahtumat näiden kanssa. Toimittaja voidaan esimerkiksi merkitä lähipiiriin kuuluvaksi säätiön toimittajarekisterissä, jolloin tapahtumia voidaan seurata ostoreskontrasta. Tilintarkastaja suorittaa tällöin tehtävänsä pääosin tarkastamalla säätiön prosessia, jolla lähipiiriin kuuluvat tahot ja tapahtumat lähipiiriin kanssa tunnustetaan.

Pyytäessään kirjallisia vahvistusilmoituksia säätiön johdolta tilintarkastajan olisi hyvä pyytää myös seuraavat vahvistukset:

- Tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa on annettu säätiön toiminnasta tilikaudella tiedot, jotka ovat olennaisia säätiön tarkoitusta ja toimintamuotoja koskevien sääntömääräysten noudattamisen arvioimiseksi.
- Palkkiot ja korvaukset, jotka säätiö on suorittanut sen toimielinten jäsenille, ovat tavanomaisia.

Säätiölain mukaiset tilintarkastajan lausunnot annetaan tilintarkastuskertomuksella *Muut raportointivelvoitteet* -osiossa²³.

²² Esimerkkien lähde: <https://saatiotrahastot.fi/tietoa-saatiosta/oppaat/>

²³ Malleja ja ohjeita säätiön tilintarkastuskertomuksesta on annettu Tilintarkastajan raportointi -julkaisun osassa 1, luvuissa 1.1.4.3. ja 1.2.7.