

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

18.2.2021

# JULKISHALLINNON MUKAUTETUT TILINTARKASTUSKERTOMUKSET

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA 1/2021

## Sisällys

1 Johdanto .....	3
2 Mukautettu tilintarkastuskertomus kuntalain mukaan .....	4
2.1 Mukautetun tilintarkastuskertomuksen vakiomuodosta poikkeava sisältö .....	4
2.1.1 Lisätieto .....	6
2.1.2 Muistutus .....	6
2.2 Tilintarkastuskertomukseen sisältyvän mukautetun lausunnon perusteleminen ja tilintarkastuskertomuksen käsittely.....	6
3 Mukautetun tilintarkastuskertomuksen rakenne .....	7
3.1 Johdantokappale.....	8
3.2 Tilivelvollisten vastuukappale .....	8
3.3 Tilintarkastuksen laajuuskappale .....	8
3.4 Tarkastuksen tulokset .....	9
3.4.1 Hallinto.....	9
3.4.2 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta .....	10
3.4.3 Valtionosuudet.....	10
3.4.4 Kirjanpito ja tilinpäätös .....	11
3.5 Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä.....	11
4 Esimerkkejä kuntien mukautetuista tilintarkastuskertomuksista .....	12
4.1. Tietojensaanti.....	12
4.2. Hallinto .....	13
4.3 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta .....	17
4.4 Valtionosuudet .....	19
4.5 Kirjanpito ja tilinpäätös.....	19

*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.*

# JULKISHALLINNON MUKAUTETUT TILINTARKASTUSKERTOMUKSET

## 1 Johdanto

Tämä Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus 1/2021 täydentää Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositusta (Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus 3/2020). Tässä suosituksessa annetaan tarkempaa ohjeistusta suosituksessa 3/2020 mainituista mukautetuista julkishallinnon tilintarkastuskertomuksista. Tämä suositus korvaa aiemman Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksen liitteenä olleet kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten mallit. Tämä suositus ohjaa kunnille ja kuntayhtymille annettavan mukautetun tilintarkastuskertomuksen esittämistapaa. Sitä voidaan käyttää soveltuvin osin myös seurakuntien, seurakuntayhtymien tai muiden vastaavien julkishallinnon toimijoiden tilintarkastuksessa.

Julkisyhteisöissä tilintarkastajan tehtävät ovat muihin yhteisöihin verrattuna laajempia, mikä vaikuttaa myös tilintarkastuskertomuksen sisältöön. Kunnan tilintarkastajien on tarkastettava,

1. onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
2. onko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitalinpäätös laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot<sup>1</sup> tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista;
3. ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita; sekä
4. onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.
5. Kuntalain mukaan tilintarkastajien on annettava valtuustolle kultakin tilikaudelta kertomus, jossa esitetään tarkastuksen tulokset. Kertomuksessa on myös esitettävä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle eli tilivelvolliselle myöntää vastuuvapaus. Jos tilintarkastajat havaitsevat, että kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen, tilintarkastuskertomuksessa on tehtävä asiasta tilivelvolliseen kohdistuva muistutus. Muistutusta ei voida kohdistaa valtuustoon.

Kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten laadinnassa noudatetaan ensisijaisesti julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa ja tätä suositusta. Soveltuvin osin voidaan hyödyntää myös seuraavia kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja:

---

<sup>1</sup> Suositusta laadittaessa meneillään on lakimuutos (HE 242/2020), jonka jälkeen käytettävä sanamuoto tulee olemaan ”oikea ja riittävä kuva”.

- ISA 705 Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon muuttaminen
- ISA 706 Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet.

Näiden standardien keskeiset periaatteet on otettu huomioon myös tätä suositusta laadittaessa.

Suositus on laadittu julkishallinnon tilintarkastajien työryhmän toimesta ja hyväksytty Suomen Tilintarkastajat ry:n hallituksessa 18.2.2021.

## 2 Mukautettu tilintarkastuskertomus kuntalain mukaan

### 2.1 Mukautetun tilintarkastuskertomuksen vakiomuodosta poikkeava sisältö

Mukautettu tilintarkastuskertomus sisältää vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta poikkeavan tiedon tarkastuksen tuloksista eli lisätiedon tai tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen. Muistutus on perusteltava tarkastuksen tuloksissa. Lisätieto voi vaikuttaa tilintarkastajan lausuntoihin siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille. Muistutus vaikuttaa aina vastuuvapautta koskevaan lausuntoon. Se voi vaikuttaa myös lausuntoon siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä.

Kun tilintarkastuskertomus sisältää tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen tai lisätietona selostuksen tilinpäätöksessä virheellisenä esitetystä taikka tilinpäätöksestä puuttuvasta olennaisesta tiedosta, lausunto tilinpäätöksen hyväksymisestä ja/tai vastuuvapauden myöntämisestä annetaan mukautettuna.

Mukautettu lausunto voi olla kielteinen. Kielteisessä lausunnossa tilintarkastaja ei esitä tilinpäätöksen hyväksymistä tai vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille. Ehdollisessa lausunnossa tilintarkastaja esittää tilinpäätöksen hyväksymistä tai vastuuvapauden myöntämistä tietyin rajauksin. Tilintarkastaja voi esimerkiksi yksilöidä miltä osin tilinpäätös sisältää virheitä tai puutteita ja todeta, että muilta osin tilinpäätös voidaan hyväksyä. Vastuuvapautta koskeva lausunto voidaan esittää ehdollisena myös siten, että vastuuvapauden myöntäminen edellyttää kertomuksessa yksilöityjen seikkojen hyväksymistä (esimerkiksi tarkastuksen tuloksissa esitettyjen talousarviopoikkeamien hyväksymistä).

Käytännössä harvinaisessa poikkeustapauksessa mukautettu lausunto voi jäädä myös avoimeksi. Tämä vastaa sellaista tilintarkastuslaissa tarkoitettua tilannetta, jossa tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa.

ISA 705:ssa on esitetty taulukkomuodossa, miten tilintarkastajan harkinta mukauttamiseen johtavan seikan luonteesta ja siitä, kuinka laajalle ulottuvat vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tällä seikalla on tilinpäätökseen, vaikuttavat annettavan lausunnon tyyppiin:

Mukauttamiseen johtavan seikan luonne	Tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu tilinpäätökseen kohdistuvien vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten laajuudesta	
	Olennainen, mutta ei laajalle ulottuva	Olennainen ja laajalle ulottuva
Tilinpäätös on olennaisesti virheellinen	Varauman sisältävä lausunto	Kielteinen lausunto
Ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä	Varauman sisältävä lausunto	Jätetään lausunto antamatta

Kuntalain 125 §:n vaatimaa lausuntoa siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja voidaanko vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille, ei saa kuitenkaan jättää kokonaan antamatta. Avoimessa lausunnossa tilintarkastaja esittää perustelut ja toteaa, että hän ei voi ottaa kantaa siihen, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille. Kunnan tilintarkastajan avoin lausunto vastaa siis ISA 705:n mukaista tilannetta, jossa lausunto jätetään antamatta.

Kunnan tilintarkastajan antamassa tilintarkastuskertomuksessa ISA 705:n tarkoittamasta varauman sisältävästä lausunnosta käytetään nimitystä ehdollinen lausunto. Ehdollisen lausunnon sisältö on varauman sisältävää lausuntoa laajempi, koska kuntien tilintarkastuksen sisältö on moninaisempi kuin ISA-standardien mukaisen tilintarkastuksen.

Kuntalain mukaisessa tilintarkastuksessa mukautettu tilintarkastuskertomus voi siis sisältää vakio muodosta poiketen

- tiettyä tilinpäätökseen sisältyvää tietoa tai muuta kunnan hallintoa taikka taloutta koskevaa seikkaa painottavan lisätiedon
- selostuksen tilinpäätöksessä virheellisenä esitetystä tai tilinpäätöksestä puuttuvasta olennaisesta tiedosta (ISA 705.17-19)
- kuntalain 125 §:n vaatiman, tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen
- kuntalain 125 §:n vaatiman lausunnon mukautettuna (kielteinen, ehdollinen tai avoin).

Mukautetun tilintarkastuskertomuksen antaminen edellyttää tilintarkastajalta aina erityistä harkintaa siihen sisällytettävien, vakiomuodosta poikkeavien kohtien osalta. Ennen sen antamista tulee yleensä myös kuulla toisen, kokeneen tilintarkastajan mielipide asiasta.

#### 2.1.1 Lisätieto

Tiettyä tilinpäätökseen sisältyvää tietoa tai muuta kunnan hallintoa taikka taloutta koskevaa seikkaa painottava lisätieto esitetään tilintarkastuskertomuksen tarkastuksen tuloksia käsittelevässä osassa siinä kohdassa (kunnan hallinto, sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta, valtionosuuksista annetut tiedot, kunnan tilinpäätös), jota lisätieto koskee.

Selostus tilinpäätöksessä virheellisenä esitetystä tai tilinpäätöksestä puuttuvasta olennaisesta tiedosta esitetään tilintarkastuskertomuksessa tilinpäätöstä koskevissa tarkastuksen tuloksissa.

Pelkällä lisätiedon antamisella ei aina ole vaikutusta tilintarkastuskertomuksen lausuntojen sisältöön. Tällöin tilintarkastuskertomus annetaan muutoin vakiomuotoisena, mutta siinä esitetään tilintarkastajan tarpeelliseksi katsoma lisätieto. Lisätieto voi myös vaikuttaa tilintarkastajien antamiin lausuntoihin tilinpäätöksen hyväksyttävyydestä tai vastuuvapauden myöntämisestä. Lausunto voidaan lisätiedon vuoksi antaa ehdollisena tai avoimena.

#### 2.1.2 Muistutus

Tilintarkastuskertomuksessa esitetään tilivelvolliseen kohdistuva muistutus, jos kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen. Muistutuksen tekeminen johtaa yleensä siihen, ettei vastuuvapauden myöntämistä koskeva lausunto ole vakiomuotoinen. Muistutus voi vaikuttaa myös lausuntoon tilinpäätöksen hyväksyttävyydestä.

Tilivelvolliseen kohdistuva muistutus esitetään tilintarkastuskertomuksen tarkastuksen tuloksia käsittelevässä osassa siinä kohdassa (kunnan hallinto, sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta, valtionosuuksista annetut tiedot, kunnan tilinpäätös), jota muistutus koskee. Tarkastuksen tuloksia koskevassa kappaleessa on erikseen mainittava, että kyse on muistutuksesta (sana muistutus on esitettävä).

## 2.2 Tilintarkastuskertomukseen sisältyvän mukautetun lausunnon perusteleminen ja tilintarkastuskertomuksen käsittely

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvä mukautettu lausunto on perusteltava. Perustelu esitetään tilintarkastuskertomuksessa tarkastuksen tuloksia käsittelevässä osassa lisätiedon tai tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen muodossa. Lisätieto tai muistutus voi koskea mitä tahansa tarkastuksen tulosten

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

kohtaa (kunnan hallinto, sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta, valtionosuuksista annetut tiedot, kunnan tilinpäätös). Lausuntojen yhteydessä viitataan tarkastuksen tuloksissa esitettyyn perusteluun toistamatta sitä sellaisenaan.

Mukautetun lausunnon tausta, perusteet ja vaikutukset kuvataan tavallisesti tilintarkastuskertomusta laajemmin ja yksityiskohtaisemmin erillisessä tilintarkastajan raportissa, joka annetaan tarkastuslautakunnalle tai tilintarkastuspöytäkirjassa, joka annetaan kunnanhallitukselle ja tiedoksi tarkastuslautakunnalle. Raportissa esitetyillä perusteluilla ei voida korvata sitä, mikä on esitettävä tilintarkastuskertomuksessa. Toisin sanoen, jos tilintarkastuskertomuksessa tulee lain ja julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan lausua jotakin vakiomuodosta poiketen, sitä ei tule korvata lausumalla asiasta sen sijaan ainoastaan tilintarkastuksesta annettavassa raportissa. Tilintarkastuskertomuksen on oltava luettavissa itsenäisenä kokonaisuutena.

ISA 705.30:n mukaan, kun on odotettavissa, että tilintarkastaja mukauttaa tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausuntonsa, hänen tulee kommunikoida hallintoelinten kanssa odotettavissa olevaan mukauttamiseen johtaneista olosuhteista ja mukautetun lausunnon ehdotetusta sanamuodosta. Kuntalain mukaan tarkastuslautakunnan on hankittava tilintarkastuskertomuksessa tehdystä muistutuksesta asianomaisen selitys sekä kunnanhallituksen lausunto. Asianomaisen selityksen ja kunnanhallituksen lausunnon hankkiminen voi korvata kunnassa ISA 705:n mukaisen kommunikoinnin hallintoelinten kanssa silloin, kun tilintarkastuskertomus sisältää muistutuksen ja siihen liittyvän mukautetun lausunnon. Muussa tapauksessa on perusteltua kommunikoida erikseen niiden tilivelvollisten kanssa, jotka ovat asiasta vastuussa (esimerkiksi kommunikointi talousjohdon kanssa silloin, kun annetaan mukautettu lausunto tilinpäätöksestä).

Kuntalain mukaan tilintarkastuspöytäkirjaa on käytettävä ainakin silloin, kun tilintarkastajan on ilmoitettava viipymättä havaitsemistaan olennaisista epäkohdista kunnanhallitukselle. Tilintarkastuspöytäkirja annetaan tiedoksi tarkastuslautakunnalle.

### **3 Mukautetun tilintarkastuskertomuksen rakenne**

Seuraavissa alaluvuissa tarkastellaan mukautetun tilintarkastuskertomuksen rakennetta yksityiskohtaisesti sellaisen kunnan tilintarkastuskertomusmallin pohjalta, joka on konsernin emokunta ja jonka tilinpäätös sisältää täydellisen konsernitilinpäätöksen. Alaluvuissa on esitetty ensiksi vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen kappaleet tai virkkeet kursiivitekstinä ja kunkin kappaleen tai virkkeen jälkeen sen mukauttamista koskevat kommentit ranskalaisin viivoin.

### 3.1 Johdantokappale

*Olemme tarkastaneet N:n kunnan hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen tilikaudelta 1.1.-31.12.20XX. Tilinpäätös sisältää kunnan ja konsernin taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutusvertailun ja toimintakertomuksen.*

Esimerkkejä mukauttamisperusteista:

- Tilinpäätöksen sisältöä koskevasta luettelosta jätetään pois tilinpäätöksestä lain vastaisesti puuttuva osa (esim. konsernin tuloslaskelma). Tällöin tilinpäätöksestä annetaan mukautettu lausunto.

### 3.2 Tilivelvollisten vastuukappale

*Kunnanhallitus ja muut tilivelvolliset ovat vastuussa kunnan hallinnosta ja taloushoidosta tilikaudella. Kunnanhallitus ja muu konsernijohto vastaavat kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä. Kunnanhallitus ja kunnanjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Kunnanhallitus ja kunnanjohtaja ovat toimintakertomuksessa tehneet selkoa kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan järjestämisestä.*

Esimerkki mukauttamisperusteista:

- Jos kunnanhallitus ei ole tehnyt selkoa kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan järjestämisestä, todetaan, että "kunnanhallitus ei ole toimintakertomuksessa tehnyt selkoa...".

### 3.3 Tilintarkastuksen laajuuskappale

*Olemme tarkastaneet tilikauden hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti olennaisten virheiden ja puutteiden havaitsemiseksi ja raportoimiseksi tarkastuksen tuloksina.*

Tilintarkastuksen laajuutta koskevat mahdolliset rajoitukset kerrotaan tämän jälkeen (esim. joitakin olennaisia asiakirjoja ei ole saatu tarkastettavaksi). Rajoitukset johtavat myös mukautettuun lausuntoon.



*Hallinnon tarkastuksessa olemme selvittäneet toimielinten jäsenten ja tehtäväalueiden johtavien viranhaltijoiden toiminnan lainmukaisuutta. Kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan järjestämisen asianmukaisuutta olemme tarkastaneet ottaen huomioon toimintakertomuksessa niistä esitetyt selonteot.*

Jos toimintakertomuksessa ei ole tehty selkoa kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tai konsernivalvonnan järjestämisestä, viimeinen lause jätetään pois ja sitä edeltävä lause jatkuu ”mukaan luettuna kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta”.

*Lisäksi olemme tarkastaneet valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen oikeellisuutta. Olemme tehneet tarkastuksen riittävän varmuuden saamiseksi siitä, onko hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Kirjanpitoa sekä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, sisältöä ja esittämistapaa olemme tarkastaneet riittävässä laajuudessa sen toteutukseksi, ettei tilinpäätös sisällä olennaisia virheitä eikä puutteita.*

### 3.4 Tarkastuksen tulokset

#### 3.4.1 Hallinto

*Kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.*

Jos tilintarkastaja havaitsee, että kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen, tilintarkastuskertomuksessa on tehtävä asiasta tilivelvolliseen kohdistuva muistutus.

Esimerkkejä tilanteista, jotka voivat johtaa tilinvelvolliseen kohdistuvaan muistutukseen:

- Hallintoa ei ole hoidettu kuntalain mukaisesti:
  - o talouden tasapainottamisvaatimus, johon ei ole reagoitu riittävästi (kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää eikä toimintakertomuksessa ole tehty selkoa talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi)
  - o toimivallan ylittäminen
  - o esteellisyyssäännösten rikkominen
  - o lain määräaikojen noudattamatta jättäminen
- Hallintoa ei ole hoidettu valtuuston päätösten mukaisesti:
  - o talousarvion noudattamatta jättäminen; kerrotaan olennaiset poikkeamat talousarvion toteutumisessa

- o toistuvat talousarvion määrärahojen ylitykset tai tuloarvioiden alitukset
- o päätösten täytäntöönpanon puutteet tai laiminlyönnit; esim. annettuun takaukseen liittyvä merkittävä taloudellinen riski ja tältä osin riittävän kattavia vastavakuuksia ei ole saatu
- Laillisuusvalvonnan puutteet:
  - o kunnanhallitus on pannut täytäntöön valtuuston lainvastaisen päätöksen

#### 3.4.2 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta

*Kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti.*

Esimerkkejä tilanteista, jotka voivat johtaa lisätiedon antamiseen tai tilinvelvolliseen kohdistuvaan muistutukseen:

- Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan puutteet:
  - o olennaiset sisäisen valvonnan puutteet, jotka ovat tulleet tarkastuksessa esille (esim. riskienhallinnan järjestäminen, sopimukset, sijoitustoiminta, menojen ja tulojen valvonta, omaisuuden hankinta, hoito ja luovutus, muut hankinnat, toimivallan ylittäminen, tietojärjestelmien toimivuuden valvonnan puutteet, sisäisen tarkastuksen järjestäminen)
  - o väärinkäytös tai sen vakava epäily, joka johtuu sisäisen valvonnan puutteesta
  - o ulkopuolisen rahoituksen (esim. EU-tuet, tutkimusrahoitus) valvonnan puutteet (ei ohjeita, ei valvontaa, hankkeiden seuranta laskentajärjestelmässä puutteellista)
  - o kunnan edunvalvonnan laiminlyönti (konkurssitilanne, takausvastuu)
  - o konsernivalvontaa ei ole järjestetty asianmukaisesti (riippumatta siitä, onko asia kerrottu toimintakertomuksessa)
- Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan selonteon puutteet:
  - o Jos toimintakertomuksessa on tehty selkoa kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan järjestämisestä puutteellisesti, annetaan tieto siitä, mitä puutteita selonteossa on.

#### 3.4.3 Valtionosuudet

*Valtionosuuksien perusteista annetut tiedot ovat oikeita.*

Esimerkkejä tilanteista, jotka voivat johtaa tilivelvolliseen kohdistuvaan muistutukseen:

- Taloustietojen raportoinnissa olennaisia puutteita:
  - o tiedot eivät perustu kirjanpidon tietoihin
  - o tiedot on ilmoitettu virheellisesti

- Oppilas- tai opiskelijatiedot tai muut valtionosuuksiin vaikuttavat tiedot (kulloinkin voimassa olevan valtionosuuslainsäädännön mukaan) on ilmoitettu olennaisesti virheellisesti.

#### 3.4.4 Kirjanpito ja tilinpäätös

*Kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot tilikauden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.*

Esimerkkejä tilanteista, jotka voivat johtaa lisätiedon antamiseen tai tilinvelvolliseen kohdistuvaan muutukseen:

- Toiminnan jatkuvuus ja talouden epävarmuus
  - o esim. uhkaava alijäämäisyys, taloutta koskevat riskitekijät, taloudelliset uhkat, epävarmat saatavat, pakolliset varaukset, tilinpäätöksen allekirjoittamisen jälkeen sattuneet poikkeukselliset tapahtumat
  - o kunnan omistamien teollisuustilojen, satamien ym. vuokralaisten toimialaa koskeva epävarmuus - rakennemuutos
- Tilinpäätöksessä virheellisenä esitetty olennainen tieto tai puuttuva olennainen tieto
- Tilintarkastajan ja johdon olennainen näkemyselero noudatetuista laskentaperiaatteista (esim. palkkojen jaksotusperiaatteet, poistoperusteiden muuttaminen).

### 3.5 Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä

*Esitämme tilinpäätöksen hyväksymistä.*

Esimerkkejä mukauttamisperusteista:

- Ei esitetä tilinpäätöksen hyväksymistä
- Lausunto esitetään ehdollisena
- Lausunto esitetään avoimena.

*Esitämme vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.*

Esimerkkejä mukauttamisperusteista:

- Jos vastuuvapautta ei puolleta, nimetään tilivelvollinen toimielimen tai viran virkanimikkeeseen mukaan, mikäli ei ole sekaannuksen vaaraa, sekä viitataan siihen kohtaan tarkastuksen tuloksia koskevassa osassa, jossa perustelu on esitetty. Tilivelvollisen henkilön yksilöinti tehdään

virkanimikkeen mukaan, tilintarkastuskertomuksessa ei esitetä viranhaltijan erisnimeä. Tarvittaessa yksilöinnissä voidaan käyttää ajankohtaa, jolloin henkilö on toiminut viran hoitajana.

- Jos jonakin edellisenä vuonna vastuuvapautta ei ole esitetty eikä myönnetty ja asian tutkinta on päättynyt eikä syytettä ole nostettu, voidaan lopputulema esittää tilintarkastajan muussa raportoinnissa ja siten säilytetään tilintarkastuskertomus yhtä tilikautta koskevana.
- Lausunto esitetään ehdollisena.
- Lausunto esitetään avoimena.

## 4 Esimerkkejä kuntien mukautetuista tilintarkastuskertomuksista

Seuraavissa esimerkeissä kuvataan yleisimpiä tilintarkastuskertomuksen mukauttamistilanteita. Jokainen tapaus tulee arvioida omana erillisenä kokonaisuutena ja sen mukaisesti laatia kertomus. Esimerkeissä esitetään vain kertomuksen mukautetut kohdat ja muilta osin kertomus esitetään vakiomuotoisena.

### 4.1. Tietojensaanti

#### **Kirjanpidon tietojen saatavuuden puutteet**

Muistutus ja avoin lausunto siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä, sekä kielteinen lausunto siitä, voidaanko vastuuvapaus myöntää

##### ***Tarkastuksen tulokset***

*Muistutuksena esitämme, että kuntaan tilikauden alussa liittyneen X kunnan tilinpäätöserittelyjä ei ollut käytettävissä tilintarkastusta suoritettaessa, minkä vuoksi kunnalle siirtyneen omaisuuden sisällön ja arvon oikeellisuudesta ei ollut mahdollista varmistua. Muilta osin kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilintarkastusevidenssin puutteiden vuoksi emme voi ottaa kantaa siihen, antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.*

##### ***Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä***

*Koska emme ole pystyneet hankkimaan tarpeellista määrää tilintarkastusevidenssiä, emme voi antaa lausuntoa siitä, voidaanko kunnan tilinpäätös hyväksyä.*

*Tilinpäätökseen liittyvän muistutuksen vuoksi emme puolla vastuuvapautta kunnanhallituksen jäsenille ja kunnanjohtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.*

## 4.2. Hallinto

### Toimivallan ylittäminen

Muistutus ja kielteinen lausunto

#### ***Tarkastuksen tulokset***

*Muistutuksena esitämme, että kunnan X-liikelaitoksen toimitusjohtaja on ylittänyt toimivaltansa tehdessään johdannaissopimuksia. Sopimuksesta on kirjattu tilinpäätökseen olennainen xx euron pakollinen varaus. Muilta osin kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.*

#### ***Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä***

*X-liikelaitoksen toimivaltuuksiin kohdistuvan muistutuksen vuoksi emme puolla vastuuvapauden myöntämistä X liikelaitoksen toimitusjohtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.*

### Harkintavallan käyttö

Lisätieto ja avoin lausunto

#### ***Tarkastuksen tulokset***

*Kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Kunnanhallitus on päättänyt myöntää X johtajalle palkallista virkavapaata opintojen vuoksi. Kunnan sääntöjen mukaan hallitus voi päättää palkallisista, harkinnanvaraisista virka- ja työvapaista. Arvioinnin siitä, onko kunnanhallituksen virkavapautta koskeva päätös ollut kunnan edun mukainen ja onko kunnanhallitus käyttänyt harkintavaltaa hallintolain tarkoittamien hallinnon oikeusperiaatteiden mukaisesti, jätämme kunnanvaltuustolle.*

#### ***Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä***

*Harkintavallan käyttöön liittyvän asian osalta emme ota kantaa siihen, voidaanko kunnanhallituksen jäsenille ja kunnanjohtajalle myöntää vastuuvapaus. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.*

### **Talouden tasapainottaminen**

Lisätieto, ei vaikuta lausuntoihin

#### ***Tarkastuksen tulokset***

*Kunnan taseessa on aiemmilta tilikausilta kertynyttä ylijäämää X euroa, minkä vuoksi kunnan taloussuunnitelma on ollut mahdollista laatia alijäämäisenä. Kertyneestä ylijäämästä X euroa on syntynyt konsernin sisäisestä luovutusvoitosta/X-rahaston purkamisesta vuonna X. Vaikka kuntalain talouden tasapainottamista koskevia säännöksiä on noudatettu, kunnan tulorahoituksen riittävyys on kiinnitettävä erityistä huomiota.*

Muistutus ja kielteinen lausunto

#### ***Tarkastuksen tulokset***

*Jos kunnan taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, kuntalain mukaan taloussuunnitelman yhteydessä on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla kattamaton alijäämä katetaan. Kunnan kertyneistä alijäämistä jää taloussuunnitelmakauden jälkeen kattamatta X euroa. Muistutuksena esitämme, että kunta ei ole päättänyt kuntalain edellyttämistä toimenpiteistä. Muilta osin kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.*

#### ***Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä***

*Alijäämän kattamiseen liittyvän muistutuksen vuoksi emme puolla vastuuvapautta kunnanhallituksen jäsenille ja kunnanjohtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.*

### **Talousarvion noudattamatta jättäminen**

Lisätieto ja ehdollinen lausunto

#### ***Tarkastuksen tulokset***

*Vuoden xxxx talousarvion sitovien määrärahojen ylityksiä/tuloarvioiden alituksia on tapahtunut eräiden tehtäväalueiden/investointihankkeiden kohdalla. Seuraavat poikkeamat on katsottava olennaisiksi: Y-lautakunta, määrärahan ylitys X milj. euroa (X %, tilivelvollinen Y-lautakunta ja Y-johtaja) ja Z-investointihanke, määrärahan ylitys X milj. euroa (X %, tilivelvollinen Y-lautakunta ja Y-johtaja). Muilta osin kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.*

***Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä***

*Esitämme vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta edellyttäen, että valtuusto hyväksyy tarkastuksen tuloksina mainitut talousarviopoikkeamat.*

Muistutus ja kielteinen lausunto

***Tarkastuksen tulokset***

*Vuoden xxxx talousarvion sitovien määrärahojen ylityksiä/tuloarvioiden alituksia on tapahtunut eräiden tehtäväalueiden/investointihankkeiden kohdalla. X-tehtäväalueen määrärahan ylitys X milj. euroa on huomattavan suuri, ja ylitys on ollut ennakoitavissa jo tilikauden aikana. Muistutuksena esitämme, että toimenpiteisiin määrärahan käytön vähentämiseksi ei ole tilikauden aikana ryhdytty eikä talousarviomuutosta ole esitetty valtuustolle. Muilta osin kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.*

***Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä***

*Talousarvion määrärahan ylitykseen liittyvän muistutuksen vuoksi emme puolla vastuuvapautta X-lautakunnan jäsenille ja X-johtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.*

Lisätieto ja ehdollinen lausunto

***Tarkastuksen tulokset***

*Kunnan nettobudjetoitujen yksiköiden tulos, joka ei talousarvion sitovuustasomäärittelyn mukaan saa olla yli- eikä alijäämäinen, oli X milj. euroa ylijäämäinen (tilivelvollinen Y-lautakunta). Kunnan talousarvion sitovuussäännösten mukaan nettobudjetoidun yksikön ylijäämäistä tulosta voidaan tasata joko hintoja alentamalla tai palauttamalla ylijäämää. Lisäksi talousarvion sitovat määrarahat ylitettiin yhteensä X milj. eurolla. Z määrärahan ylitys oli rahamääräisesti suurin, X*

*milj. euroa (tilivelvollinen Y-lautakunta). Muilta osin kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.*

### ***Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä***

*Esitämme vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta edellyttäen, että valtuusto hyväksyy tarkastuksen tuloksina mainitut talousarviopoikkeamat ja talousarvion sitovuussäännösten noudattamatta jättämisen.*

## **Talousarvion noudattamatta jättäminen ja talouden tasapainottaminen**

Lisätiedot ja ehdollinen lausunto

### ***Tarkastuksen tulokset***

*Kuntalain 110 §:n mukaan talousarvio on hyväksyttävä seuraavaksi vuodeksi ja sen yhteydessä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi. Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Kunnan talousarvio 2021 on laadittu osin puutteellisesti, koska se ei kaikilta osin sisällä toimialoittain suunnitelmia taloussuunnitelmavuosille.*

*Kuntalain 110 §:n mukaan taloussuunnitelman tulee olla tasapainossa tai ylijäämäinen. Kunnan taloussuunnitelma 2021-2023 ei ollut kuntalain tarkoittamalla tavalla tasapainossa. Toteutunut alijäämä vuodelta 2020 oli arvioituakin vielä paljon suurempi ja kunnanhallitus on keväällä 2021 käynnistänyt talousohjelman laatimisen talouden tasapainottamiseksi vuosien 2021-2024 aikana.*

*Vuoden 2020 talousarvion sitovien määrärahojen ylityksiä on tapahtunut eräiden tehtäväalueiden kohdalla. Olennaisiksi on katsottava seuraavien toimintamenojen ylitys: yleishallinto X tuhannella eurolla (tilivelvolliset kunnanhallitus, kunnanjohtaja) ja vanhusten palvelut X tuhannella eurolla (tilivelvolliset sosiaali- ja terveyslautakunta ja peruspalvelujohtaja). Muutoin kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.*

*Lisätietona ilmoitamme, että vuoden 2020 tilinpäätöksessä konsernin alijäämä asukasta kohden ylitti rajan, joka voi johtaa kuntalain 118 §:n mukaiseen erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettelyyn. Kunta on 1.6.2021 saanut valtiovaraministeriöltä ilmoituksen arviointiryhmän asettamisesta syksyllä 2021.*

### ***Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä***



*Esitämme tilinpäätöksen hyväksymistä. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta edellyttäen, että valtuusto hyväksyy tilintarkastuksen tuloksina esitetyt talousarviopoikkeamat.*

#### 4.3 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta

Lisätieto, ei vaikuta lausuntoihin

##### ***Tarkastuksen tulokset***

*Kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti lukuun ottamatta tulojen valvontaa. Maanvuokrasopimusrekisteri ei ole kaikilta osin ajan tasalla, mikä vaikeuttaa vuokratulojen oikeellisuuden valvontaa.*

Lisätieto, ei vaikutusta lausuntoihin

##### ***Tarkastuksen tulokset***

*Kuntalain 129 §:ää ei ole kaikilta osin noudatettu. Lisätietona toteamme, ettei kaupunki ollut edellyttänyt investointihankkeelle X myönnettyille takauksille vastavakuuksia. Vastavakuuksien puute ei näkemyksemme mukaan vaaranna kaupungin kykyä vastata sille laissa säädetyistä tehtävistä ja kaupunki on jälkikäteen käynnistänyt vastavakuuksien hankkimisen xx M€:n takaukselle. Järjestelyt asian osalta ovat kesken tilintarkastuskertomuksen antamishetkellä. Muilta osin kaupungin hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.*

Muistutus ja kielteinen lausunto

##### ***Tarkastuksen tulokset***

*X liikelaitoksen saneerausurakka Y on viivästynyt merkittävästi eikä laitos ole edelleenkään täysimääräisesti käytössä. Urakka on ylittynyt alkuperäisestä kustannusarviosta huomattavasti ja saadun tiedon mukaan laitoksen suunnitelmien mukaisen tehotason saavuttaminen vaatii edelleen taloudellisia panostuksia. Saneerausurakan hallinnoinnissa on ollut merkittäviä puutteita. Muistutuksena esitämme, että sisäisen valvonnan järjestämistä ja toimivuutta ei tämän vuoksi voida pitää riittävänä. Muilta osin kaupungin sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti.*

***Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä***

*Esitämme tilinpäätöksen hyväksymistä. Sisäiseen valvontaan liittyvän muistutuksen vuoksi emme puolla vastuuvapautta X liikelaitoksen johtokunnan jäsenille ja toimitusjohtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.*

Lisätieto ja ehdollinen lausunto

#### **Tarkastuksen tulokset**

*Hankintojen kilpailutusten kattavuutta ei ole kuntayhtymässä valvottu riittävästi. Toimintakertomuksessa on todettu, että kilpailuttamattomien hankintojen euromääräiset arvot ovat olleet merkittävät. Hankintamenettelyn puutteellisuudesta mahdollisesti aiheutuneen vahingon määrä kuntayhtymälle ei ole tiedossa. Muilta osin kuntayhtymän sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti.*

#### **Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä**

*Tarkastuksen tuloksissa todetun hankintojen kilpailutusten puutteellisuuden mahdollisesti aiheuttaman vahingon määrään liittyvän epävarmuuden vuoksi emme pysty ottamaan kantaa vastuuvapauden myöntämiseen (nimetään tilivelvolliset). Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.*

Muistutus ja kielteinen lausunto

#### **Tarkastuksen tulokset**

*Kunta on ottanut tilikauden aikana käyttöön uuden taloushallinnon tietojärjestelmän, jonka käyttöönotossa on ilmennyt merkittäviä ongelmia. Niiden seurauksena laskutus ja perintä ovat viivästyneet merkittävästi. Viivästyksistä on aiheutunut taloudellisia menetyksiä noin X milj. euroa korkomenetysten ja lisääntyneiden henkilöstömenojen vuoksi. Tietojärjestelmän käyttöönoton hallinnoinnissa on ollut merkittäviä puutteita. Muistutuksena esitämme, että sisäisen valvonnan järjestämistä ja toimivuutta ei tämän vuoksi voida pitää riittävänä. Muilta osin kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti.*

#### **Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä**

*Sisäiseen valvontaan liittyvän muistutuksen vuoksi emme puolla vastuuvapautta kunnanhallituksen jäsenille ja kunnanjohtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.*

#### 4.4 Valtionosuudet

Muistutus ja kielteinen lausunto

##### ***Tarkastuksen tulokset***

*Valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot ovat oikeita lukuun ottamatta oppilastilastoinnin seurantatietoja. Pidemmetyn oppivelvollisuuden piirissä olevien oppilaiden määrä oli ilmoitettu olennaisesti liian pienenä. Muistutuksena esitämme, että kunta ei ole järjestänyt asianmukaisesti oppilasmäärätietojen seurantaa eikä huolehtinut perusopetuksen lisärahoituksen edellytyksenä olevien vaatimusten toteutumisesta. Kunnalle aiheutuu todennäköisesti taloudellista vahinkoa näistä laiminlyönneistä.*

##### ***Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä***

*Valtionosuuksien perusteisiin liittyvän muistutuksen vuoksi emme puolla vastuuvapautta Y johtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.*

#### 4.5 Kirjanpito ja tilinpäätös

Lisätieto, ei vaikutuksia lausuntoon.

##### ***Tarkastuksen tulokset***

*Haluamme kiinnittää huomiota siihen, että koronaepidemia voi vaikuttaa merkittävästi kaupungin taloudelliseen tilanteeseen.*

Muistutus ja kielteinen lausunto

##### ***Tarkastuksen tulokset***

*Tilinpäätökseen on kirjattu vuoden X kuluksi terveydenhuollon menoja suoriteperusteesta poiketen ennakoituun käyttöön perustuen. Virheellisesti jaksotetut menot parantavat tilikauden tulosta X euroa. Muistutuksena esitämme, että tilinpäätöstä ei ole menojen jaksotusten osalta laadittu sitä koskevien säännösten mukaisesti. Muilta osin kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten*

<b>S</b>	<b>SUOMEN</b>
<b>T</b>	<b>TILINTARKASTAJAT</b>

*mukaisesti. Tilinpäätös antaa muutoin oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.*

***Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä***

*Kunnan tilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti eivätkä ne anna kuntalain tarkoittamalla tavalla oikeita ja riittäviä tietoja kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.*

*Tilinpäätökseen liittyvän muistutuksen vuoksi emme puolla vastuuvapautta kunnanhallituksen jäsenille ja kunnanjohtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.*