

SUOSITUS VALTIONOSUUKSIEN TARKASTAMISESTA

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA 2/2022

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Sisällys

1 Johdanto.....	3
2 Ilmoitettujen tietojen oikeellisuus.....	4
2.1 Tarkastuksen sisältö	4
2.1.1 Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelu.....	4
2.1.2 Oppilastiedot ja muut volyymitiedot	4
2.1.3 Tietojen varmentaminen ja dokumentointi	5
2.2 Valtionosuuksien tarkastuksessa käytettävät tarkastusmenetelmät	5
2.2.1 Tilintarkastajan aineistotarkastustoimenpiteet	5
2.2.2 Kunnan omien kontrollien testaus	5
3 Muut toimenpiteet kunnan valtionosuuksiin liittyen.....	6

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

Kuntalain mukaan kunnan tilintarkastajan on toukokuun loppuun mennessä tarkastettava julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Osana tilintarkastusta tilintarkastajan on tarkastettava ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita. Tällä suosituksella tarkennetaan julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan sisältöä tämän tehtävän osalta.

Kuntalain perusteluissa valtionosuuksien tarkastamista on kuvattu seuraavasti: Valtionosuudet ovat laskennallisia eikä niiden käytöstä tarvitse antaa vuosittaisia tilityksiä. Kunnan on kuitenkin edelleen annettava valtion viranomaisille tietoja valtionosuuksien määräytymisen ja maksamisen perusteista. Tilintarkastajien tulisi tarkastaa valtionosuuksien perustaksi annettujen tietojen oikeellisuutta niiden luotettavuuden varmistamiseksi. Valtionosuuksien perustaksi annettuja tietoja ovat esimerkiksi Valtiokonttorin ylläpitämään Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalveluun annetut tiedot sekä Opetushallituksen keräämät oppilasmäärätiedot. Tarkastukseen kuuluisi ensisijaisesti tietojenkeruujärjestelmän luotettavuuden varmistaminen.

Edellä esitettyjen perusteluiden mukaan valtionosuudet ovat kunnille yleiskatteisia eli laskennallisia tuloja, joita ei ole kohdennettu tiettyjen palvelujen järjestämiseen, vaan kunta voi itse päättää valtionosuusrahoituksensa tarkoituksenmukaisimmasta käytöstä. Valtionavustukset sen sijaan ovat tiettyyn hakumenettelyyn ja/tai kustannukseen sidottuja kohdennettuja valtionapuja. Kuntalain 123 § 1 mom. 3-kohdan mukainen valtionosuuksien tarkastus sisältää laskennallisten valtionosuuksien perustaksi annettujen tietojen tarkastamisen, ei tiettyyn tarkoitukseen kohdennettujen valtionavustusten tarkastusta.

Valtionosuusjärjestelmään voidaan säätää muutoksia. Kunnan tilintarkastajan tehtävän yksityiskohdainen sisältö määräytyy kulloinkin voimassa olevan valtionosuuslainsäädännön mukaisesti.

Kunnat ilmoittavat tiedot valtionosuuksien pohjaksi Valtiokonttorin ylläpitämään Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalveluun. Lisäksi osa volyymitiedoista ilmoitetaan erillisen tiedonkeruun avulla, esimerkiksi oppilastilastoin. Osa valtionosuuksien määräytymisen perusteina olevista tiedoista poimitaan eri viranomaisten järjestelmistä ilman kunnan omaa ilmoitusvelvollisuutta. Tilintarkastajan tehtävät kohdistuvat kuitenkin kunnan ilmoittamien tietojen oikeellisuuden varmentamiseen.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

2 Ilmoitettujen tietojen oikeellisuus

2.1 Tarkastuksen sisältö

2.1.1 Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelu

Kunnan tilintarkastajan tulee varmistua osana valtionosuuksien tarkastusta ensinnäkin siitä, että tietojen toimittaminen Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalveluun on asianmukaisesti järjestetty. Lisäksi tulee varmistaa, että taloustiedoilla on yhteys kirjanpitoon ja että kunnalla on perusteltu ja dokumentoitu tapa jakaa yhteisiä kustannuseriä taloustiedon palvelu- ja tehtäväluokkiin, muihin yksittäisiin tietopalvelun osiin ja muihin ilmoitettaviin tietoihin.

Tarkastuksen kohteina voivat olla esimerkiksi

- Koko kunnan taloutta koskevien tietojen yhdenmukaisuus kunnan tilinpäätökseen nähden
- Taloustietojen ja palveluiden yksittäisillä palveluluokilla ilmoitettujen kustannusten oikeellisuus (sis. esim. meno- ja tulolajien ryhmittelyn oikeellisuuteen, kustannusten kohdistumiseen oikein palvelu- ja tehtäväluokkien välillä, palvelu- ja tehtäväluokan sisäisten menojen ja tulojen oikeellisuuteen)

Taloustietojen tarkastukseen liittyvät kunnan ja kuntayhtymän kirjanpitoaineiston tarkastuksen toimenpiteet ja havainnot. Jos kirjanpidon ja tilinpäätöksen aineistotarkastuksessa ei tehdä olennaisia poikkeavia havaintoja talousraportoinnin oikeellisuudesta, voidaan olettaa, että taloustietojen perustiedot ovat olennaisesti oikein. Tällöin erillisiä tarkastuksia ilmoitettujen tietojen taustalla oleviin kirjanpidon ja tilinpäätöksen tietoihin ei ole tarpeen tehdä.

2.1.2 Oppilastiedot ja muut volyymitiedot

Toiseksi tilintarkastaja tarkastaa julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa valtionosuuksien perusteeksi ilmoitettujen keskeisten volyymitietojen oikeellisuutta. Jos valtionosuuden perusteeksi ilmoitettavissa tiedossa on erityisiä perusteita, lisäosia, kertoimia tms., näiden määrää korottavien tietojen edellytysten olemassaolo varmistetaan.

Tarkastuksen kohteina voivat olla esimerkiksi

- Tilastoitujen oppilastietojen vertaaminen kunnan dokumentoimiin oppilasluetteloihin
- Korotettujen valtionosuuden perusteena olevien tietojen oikeellisuus

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

2.1.3 Tietojen varmentaminen ja dokumentointi

Kolmanneksi kunnan tilintarkastaja tarkastaa valtionosuuksien perusteeksi ilmoitettavien tietojen varmentamista, dokumentointia ja säilyttämistä.

2.2 Valtionosuuksien tarkastuksessa käytettävät tarkastusmenetelmät

2.2.1 Tilintarkastajan aineistotarkastustoimenpiteet

Valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen oikeellisuuden varmentamiseksi tilintarkastaja suorittaa aineistotarkastustoimenpiteitä. Aineistotarkastustoimenpiteillä saadaan yksittäisten erien oikeellisuuden varmistamisen lisäksi evidenssiä myös siitä, toimivatko kunnan tietojen keräysjärjestelmä ja siihen liittyvät sisäiset kontrollit asianmukaisella tavalla. Tilintarkastajan aineistotarkastustoimenpiteet voivat sisältää pistokoetarkastuksia sekä analyttisiä tarkastustoimenpiteitä.

Pistokoetarkastusten riittävän kattavuuden arviointi kuuluu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan. Lisäksi pistokoetarkastuksen laajuutta määritettäessä otetaan huomioon tietojen keräysjärjestelmään ja siihen sisältyviin kontroleihin liittyvät tarkastushavainnot. Jos kunnan sisäisten kontrollien ei voida odottaa toimivan luotettavasti, tulee tilintarkastajan harkita aineistotarkastustoimenpiteiden lisäämistä. Aineistotarkastustoimenpiteet kohdistetaan olennaisiin eriin tai eriin, joihin tilintarkastaja arvioi kohdistuvan merkittävän virheen riskin. Pistokoetarkastukset voivat sisältää esimerkiksi yksittäisten palvelu- ja tehtäväluokkien kustannusten ja oppilastietojen pistokoetarkastuksia.

Analyttisin tarkastustoimenpitein voidaan varmistaa tietojen oikeaa tasoa esim. suhteessa edellisvuoteen arvioimalla muutoksen loogisuutta muissa tarkastustoimenpiteissä muodostettuun käsitykseen kunnan toiminnan muutoksista. Analyttisiä tarkastustoimenpiteitä voidaan kohdistaa sekä euromääräisiin tietoihin että volyymitietoihin. Analyttiset toimenpiteet voivat sisältää myös annettujen tietojen ristiintarkastuksia eri tietopalvelun osien välillä. Analyttiset toimenpiteet yksinään eivät kuitenkaan välttämättä anna riittävää varmuutta tietojen oikeellisuudesta, jolloin tilintarkastajan tulee suunnitella ko. erään kohdistettavia muita tarkastustoimenpiteitä.

2.2.2 Kunnan omien kontrollien testaus

Kunnan tietojen keräilyjärjestelmän ja ilmoitettujen tietojen oikeellisuuden varmentamiseksi sisäisten kontrollien testaamisella voidaan muodostaa käsitys siitä, kuinka luotettava kunnan tietojen keräilyjärjestelmä on ja miten kunta itse valvoo annettujen tietojen oikeellisuutta.

Tilintarkastajan toimenpiteet sisäisten kontrollien toimivuuden testaamisessa voivat sisältää tietojen keräysjärjestelmän ja siihen rakennettujen kontrollien kuvaamisen sekä tietojen oikeellisuuden kannalta merkittävien kontrollien testaamisen. Kontrollitestausta voidaan suorittaa joko asiakkaan laatimien, kontrollia koskevien dokumenttien läpikäynnillä (esim. oppilastilastojen allekirjoitusten

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

tarkastukset, ilmoitettujen tietojen allekirjoitusten tarkastukset tai kunnan tietojen keräilyjärjestelmän ja ilmoitettujen tietojen eroavaisuusraporttien perusteella laadittujen selvitysten läpikäynti) tai suorittamalla kontrolli uudelleen (esim. ristiintarkastukset eri tilaston osien välillä tai tietojen täsmäytykset pääkirjanpitoon).

Jos tilintarkastaja havaitsee puutteita sisäisten kontrollien toimivuudessa, tulee arvioida sitä, kuinka luotettavasti asiakkaan sisäiset kontrollit toimivat. Jos arvioinnin perusteella todetaan, että kontroleihin ei voida luottaa, tulee harkita aineistotarkastustoimenpiteiden lisäämistä.

3 Muut toimenpiteet kunnan valtionosuuksiin liittyen

Valtionosuuksiin liittyviä tarkastuksia tehdään myös osana tilintarkastajan muita kuntalain mukaisia tilintarkastajan tehtäviä.

- Osana hallinnon ja sisäisen valvonnan järjestämisen asianmukaisuuden tarkastusta tarkastetaan, onko kunta tehnyt päätöksen valtionosuuksista ja valtionosuuksiin tyytymisestä. Päätöksen perusteista tulee käydä ilmi, että kunta on itse varmistanut saamansa valtionosuuspäätöksen laskentaperusteiden oikeellisuuden.
- Tilinpäätöksen tarkastukseen sisältyy tuloslaskelman valtionosuustulojen ja tilinpäätöksen valtionosuuksia kuvaavien liitetietojen oikeellisuuden tarkastusta.