

JULKISHALLINNON MUKAUTETUT TILINTARKASTUSKERTOMUKSET

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA 2/2025

Sisälllys

1 Johdanto	3
2 Mukautettu tilintarkastuskertomus	5
2.1 Yleistä.....	5
2.2 Lisätieto	5
2.3 Muistutus	6
2.4 Lausunnon mukauttaminen	6
3 Mukautetun tilintarkastuskertomuksen rakenne.....	8
3.1 Yleistä.....	8
3.2 Johdantokappale	9
3.3 Tilivelvollisten vastuukappale.....	9
3.4 Tilintarkastuksen laajuuskappale.....	9
3.5 Tarkastuksen tulokset	10
3.5.1 Hallinto	10
3.5.2 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta	11
3.5.3 Valtionosuudet.....	11
3.5.4 Kirjanpito ja tilinpäätös.....	11
3.6 Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä.....	12
4 Esimerkkejä mukautetuista tilintarkastuskertomuksista	12
4.1 Yleistä.....	12
4.2 Tietojensaanti	13
4.2.1 Kirjanpidon tietojen saatavuuden puutteet	13
4.3 Hallinto	13
4.3.1 Toimivallan ylittäminen.....	13
4.3.2 Talouden tasapainottaminen.....	14
4.3.3 Talousarvio ja –suunnitelma - hyvinvointialue.....	15
4.3.4 Talouden tasapaino ja kertynyt olennainen alijäämä, jota ei ole katettu määräajassa - hyvinvointialue	16
4.3.5 Talouden tasapaino, kertynyt olennainen alijäämä, jota ei ole katettu määräajassa ja tilinpäätöksestä puuttuvat tiedot – hyvinvointialue	17
4.3.6 Talouden tasapaino, kertynyt olennainen alijäämä, jonka kattamisaikaa on jäljellä - hyvinvointialue	19
4.3.7 Talousarvion noudattamatta jättäminen	20
4.3.8 Talousarvion noudattamatta jättäminen ja talouden tasapainottaminen	21
4.4 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta.....	22
4.5 Valtionosuudet (kunnat).....	23
4.6 Valtion rahoitus (Hyvinvointialueet)	24
4.7 Kirjanpito ja tilinpäätös.....	24
Liite: Päätöspuu – hyvinvointialueet	26

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajien edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyt 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.

1 Johdanto

Tämä Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus 2/2025 täydentää Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositusta (Suomen Tilintarkastajat ry:n suositus 1/2024). Tässä suosituksessa annetaan tarkempaa ohjeistusta suosituksessa 1/2024 mainituista mukautetuista julkishallinnon tilintarkastuskertomuksista. Tämä suositus korvaa aiemman Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksen liitteenä olleet kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten mallit. Tämä suositus ohjaa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2014) soveltamisalan mukaisesti kunnille ja kuntayhtymille sekä hyvinvointialueille annettavan mukautetun tilintarkastuskertomuksen laatimista. Suositusta voidaan käyttää soveltuvin osin myös hyvinvointiyhtymien, seurakuntien, seurakuntayhtymien tai muiden vastaavien julkishallinnon toimijoiden tilintarkastuksessa annettaviin mukautettuihin kertomuksiin.

Julkisyhteisöissä tilintarkastajan tehtävät ovat muihin yhteisöihin verrattuna laajempia, mikä vaikuttaa myös tilintarkastuskertomuksen sisältöön. Esimerkiksi kunnan tilintarkastajan on kuntalain (410/2015) 123 §:n mukaan tarkastettava:

1. onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
2. antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
3. ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita; sekä
4. onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Kuntalain 125 §:n 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 tehtävälleen 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.

Hyvinvointialueen tilintarkastajan on laki hyvinvointialueesta (611/2021), myöhemmin myös hyvinvointialuelain, 127 §:n mukaan tarkastettava,

1. onko hyvinvointialueen hallintoa hoidettu lain ja aluevaltuuston päätösten mukaisesti;
2. antavatko hyvinvointialueen tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös sekä toimintakertomus tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan hyvinvointialueen tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta;
3. ovatko hyvinvointialueen rahoituksen perusteista annetut tiedot oikeita;
4. onko hyvinvointialueen sisäinen valvonta, sisäinen tarkastus ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Hyvinvointialuelain 130 §:n 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 hyvinvointialueen 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. Soveltuvien osin voidaan hyödyntää myös seuraavia kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja:

- ISA 705 (uudistettu) Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen
- ISA 706 (uudistettu) 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 toimikunnan toimesta ja hyväksytty Suomen Tilintarkastajat ry:n hallituksessa 13.2.2025.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

2 Mukautettu tilintarkastuskertomus

2.1 Yleistä

Mukautettu tilintarkastuskertomus sisältää vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta poikkeavan tiedon tarkastuksen tuloksista eli lisätiedon tai tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen. Tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella sekä lisätieto että muistutus voi vaikuttaa tilintarkastajan lausuntoihin siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille. Muistutus on perusteltava tarkastuksen tuloksissa.

Kuntalain ja lain hyvinvointialueesta mukaisessa tilintarkastuksessa mukautettu tilintarkastuskertomus voi sisältää:

- tiettyä tilinpäätökseen sisältyvää tietoa tai muuta kunnan / hyvinvointialueen hallintoa taikka taloutta koskevaa seikkaa painottavan lisätiedon,
- selostuksen tilinpäätöksessä virheellisenä esitetystä tai tilinpäätöksestä puuttuvasta olennaisesta tiedosta (lisätieto),
- kuntalain 125 §:n tai lain hyvinvointialueesta 130 §:n vaatiman, tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen,
- kuntalain 125 §:n tai lain hyvinvointialueesta 130 §:n vaatiman lausunnon mukautettuna (kielteinen, ehdollinen tai avoin).

2.2 Lisätieto

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

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 tilintarkastajan antamiin lausuntoihin tilinpäätöksen hyväksyttävyydestä tai vastuuvapauden myöntämisestä. Lausunto voidaan lisätiedon vuoksi antaa vakiomuotoisena, ehdollisena tai avoimena.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

2.3 Muistutus

Tilintarkastuskertomuksessa esitetään tilivelvolliseen kohdistuva muistutus, jos kunnan tai hyvinvointialueen hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä, eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen. Muistutuksen tekeminen voi johtaa 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, jota muistutus koskee (esimerkiksi kunnan tilintarkastuskertomuksella kohdissa: hallinto, sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta, valtionosuuksien perusteista annetut tiedot, tilinpäätös ja hyvinvointialueen tilintarkastuskertomuksella kohdissa: hallinto, sisäinen valvonta, sisäinen tarkastus ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta, rahoituksesta annetut tiedot, tilinpäätös).

Tarkastuksen tuloksia koskevassa kappaleessa on erikseen mainittava, että kyse on muistutuksesta, eli sana "muistutus" on esitettävä kappaleessa. Muistutus on aina perusteltava tarkastuksen tuloksissa. Muistutus on perusteltava myös silloin kun tilintarkastuskertomuksen lausunnot tilinpäätöksen hyväksyttävyydestä tai vastuuvapauden myöntämisestä ovat vakiomuotoiset.

Kun tilintarkastuskertomus sisältää tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen, tulee tilintarkastajan ammatillisen harkinnan perusteella harkittavaksi, voidaanko lausunto tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä antaa vakiomuotoisena vai tuleeko lausuntoja mukauttaa. Lausunto voidaan muistutuksen vuoksi antaa vakiomuotoisena, ehdollisena, avoimena tai kielteisenä.

Tilintarkastuskertomuksessa annettu muistutus edellyttää aina kunnan ja hyvinvointialueen tarkastuslautakunnan toimenpiteitä. Tarkastuslautakunnan tulee hankkia muistutuksen kohteena olevalta viranhaltijalta tai toimielimeltä sekä kunnanhallitukselta / aluehallitukselta asiassa selitys ja kunnanhallituksen / aluehallituksen lausunto, jotka lautakunta valmistelunsa yhteydessä toimittaa valtuustolle.

2.4 Lausunnon mukauttaminen

ISA 705:ssä on esitetty taulukkomuodossa, miten tilintarkastajan harkinta mukauttamiseen johtavan seikan luonteesta ja siitä, kuinka laajalle ulottuvat vaikutukset tai mahdolliset vaikutukset tällä seikalla on tilinpäätökseen, vaikuttavat annettavaan lausuntoon:

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

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

Yllä olevaa taulukkoa voidaan käyttää apuna myös julkishallinnon kohteiden tilintarkastuksessa, kun harkitaan tilintarkastuskertomuksen mukauttamista. Kunnan tai hyvinvointialueen 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. 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).

Mukautettu lausunto voi olla kielteinen. Kielteisessä lausunnossa tilintarkastaja ei esitä tilinpäätöksen hyväksymistä tai vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille.

Käytännössä harvinaisessa poikkeustapauksessa mukautettu lausunto voi jäädä myös avoimeksi. Tämä vastaa sellaista tilintarkastuslaissa tarkoitettua tilannetta, jossa tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa. Tilintarkastajan on kuntalain 125 §:n ja lain hyvinvointialueesta 130 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa esitettävä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus. Tilanteessa, jossa tilintarkastaja ei pysty ottamaan kantaa, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja vastuuvapaus myöntää tilivelvollisille, tilintarkastaja antaa avoimen lausunnon ja esittää perustelut avoimelle lausunnolle. Lisäksi tilintarkastaja toteaa, miltä osin ei voi ottaa kantaa tilinpäätöksen hyväksymiseen ja/tai vastuuvapauden myöntämiseen.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Mukautetun tilintarkastuskertomuksen antaminen edellyttää tilintarkastajalta aina erityistä harkintaa siihen sisällytettävien, vakiomuodosta poikkeavien kohtien osalta. Ennen mukautetun kertomuksen antamista on suositeltavaa kuulla toisen, kokeneen tilintarkastajan mielipide asiasta.

Jos tilintarkastuskertomuksessa ei puolleta vastuuvapautta, kertomuksessa nimetään tilivelvollinen ja viitataan siihen kohtaan tarkastuksen tuloksia koskevassa osassa, jossa perustelu on esitetty. Tilivelvollisen henkilön yksilöinti tehdään aina virkanimikkeen mukaan, tilintarkastuskertomuksessa ei esitetä viranhaltijan erisnimeä. Tarvittaessa yksilöinnissä voidaan käyttää ajankohtaa, jolloin henkilö on toiminut viran hoitajana.

Jos jonakin aikaisempana vuonna vastuuvapautta ei ole esitetty eikä valtuusto ole vastuuvapautta myöntänyt ja asian tutkinta on päätynyt syytettä nostamatta, voidaan lopputulema esittää tilintarkastajan muussa raportoinnissa ja siten säilytetään tilintarkastuskertomus yhtä tilikautta koskavana.

3 Mukautetun tilintarkastuskertomuksen rakenne

3.1 Yleistä

Tässä luvussa tarkastellaan mukautetun tilintarkastuskertomuksen rakennetta yksityiskohtaisesti sellaisen kunnan tilintarkastuskertomusmallin pohjalta, joka on konsernin emokunta ja jonka tilinpäätös sisältää konsernitilinpäätöksen. Alaluvuissa on esitetty ensin vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen kappaleet tai virkkeet kursiviteksinä ja kunkin kappaleen tai virkkeen jälkeen sen mukauttamista koskevia kommentteja julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksen perusteella.

Vakiomuotoisista tilintarkastuskertomuksista on annettu erilliset mallit, jotka löytyvät mm. Suomen Tilintarkastajat ry:n nettisivuilta. Tilintarkastuskertomuksen antamisen yhteydessä tulee varmistaa, että käytetään oikeaa pohjaa.

Tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen liittyvät tilanteet voivat tulla tilintarkastajan tietoon myös muutoin kuin tilintarkastajan itsensä tekemän tarkastustyön kautta. Tilintarkastaja ei ole velvollinen sisällyttämään tilintarkastussuunnitelmaansa kaikkia julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa esimerkkeinä esitettyjä aiheita.

Seuraavia tilintarkastuskertomuksen mukauttamisesimerkkejä voidaan soveltuvin osin hyödyntää paitsi kuntien, myös muiden julkisyhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin.

3.2 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 toteutumisvertailun ja toimintakertomuksen.

Esimerkkejä mukauttamisperusteista:

Mikäli tilinpäätökseen ei sisälly kaikkia lain määräämiä ja kertomuspohjassa mainittuja osioita, jätetään sisältöä koskevasta luettelosta pois tilinpäätöksestä lain vastaisesti puuttuva osa (esim. konsernin tuloslaskelma). Tällöin myös tilinpäätöksestä annettavan lausunnon mukauttaminen tulee harkittavaksi edellä luvussa 2 esitetyllä tavalla.

3.3 Tilivelvollisten vastuukappale

Kunnanhallitus ja muut tilivelvolliset ovat vastuussa kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta tilikaudella. Kunnanhallitus ja muu konsernijohto vastaavat kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä. Kunnanhallitus ja kunnanjohtaja vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan 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...”*.

Tällöin myös tilinpäätöksestä annettavan lausunnon mukauttaminen tulee harkittavaksi edellä luvussa 2 esitetyllä tavalla.

3.4 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 tilintarkastuskertomuksen tässä kohdassa, jos esim. joitakin olennaisia asiakirjoja ei ole saatu tarkastettavaksi. Tällöin myös tilinpäätöksestä annettavan lausunnon mukauttaminen tulee harkittavaksi edellä luvussa 2 esitetyllä tavalla.

Kuten tämän luvun alussa todettiin, on esimerkissä käytetty pohjana kunnan (jolla on konserni) vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta. Kun tilintarkastuskertomusta annetaan

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

jollekin muulle yhteisölle, tulee huomioida kyseistä yhteisöä koskevassa lainsäädännössä mainitut kunnista poikkeavat seikat (kuten hyvinvointialueilla sisäinen tarkastus).

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.

Esimerkki mukautusperusteista:

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

Lisäksi olemme tarkastaneet valtiosuukien 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.

Kuten tämän luvun alussa todettiin, on esimerkissä käytetty pohjana kunnan (jolla on konserni) vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta. Kun tilintarkastuskertomusta annetaan jollekin muulle yhteisölle, tulee huomioida kyseistä yhteisöä koskevassa lainsäädännössä mainitut kunnista poikkeavat seikat (kuten hyvinvointialueilla rahoituksen perusteet).

3.5 Tarkastuksen tulokset

3.5.1 Hallinto

Kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.

Kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Hallinnon tarkastus keskittyy kuntalain ja valtuuston päätösten noudattamiseen.

Tarkastuskohdetta koskevat säädökset ja määräykset mm. hallintolaki ja hankintalaki tulee huomioida hallinnon tarkastuksessa, mutta näiden säädösten yksityiskohtaisen noudattamisen tarkastusta ei ole tarvetta suorittaa.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa on esimerkinomaisesti mainittu hallinnon tarkastuksen kohteita. Puutteet tarkastuksen kohteena olleissa seikoissa voivat edellyttää mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamista edellä luvussa 2 esitetyllä tavalla.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

3.5.2 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta

Kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti.

Kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava mm. onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Sisäisen valvonnan tarkastamisen osalta julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa todetaan mm:

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaiseen järjestämiseen voisi kuulua muun muassa, että valtuusto on päättänyt kuntalain mukaisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista, hallintosääntöön on otettu asiasta riittävät määräykset ja hallitus ja muut toimielimet ovat ohjeistaneet alaisensa toiminnan osalta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämiseen liittyvät menettelyt ja toimeenpanon valvonnan.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa on edellä mainittujen sisäisen valvonnan järjestämisen asianmukaisuuteen liittyvien asioiden lisäksi mainittu esimerkkejä niistä asioista, joita konsernivalvonnan asianmukaiseen järjestämisen osalta voidaan tarkastaa. Puutteet tarkastuksen kohteena olleissa seikoissa voivat edellyttää mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamista edellä luvussa 2 esitetyllä tavalla.

3.5.3 Valtionosuudet

Valtionosuuksien perusteista annetut tiedot ovat oikeita.

Kuntalain 123 §:n mukaan kunnan tilintarkastajan on osana tilintarkastusta tarkastettava, ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita. Kuntalain mukainen valtionosuuksien perusteiden tarkastus sisältää laskennallisten valtionosuuksien perustaksi annettujen tietojen tarkastamisen, mutta ei tiettyyn tarkoitukseen kohdennettujen valtionavustusten tarkastusta.

Kuntien valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen tarkastamisesta on laadittu erillinen suositus (Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2022).

Edellä mainitun suosituksen mukaan 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. Tarkastukseen sisältyy myös keskeisten volyymitietojen oikeellisuuden tarkastusta sekä valtionosuuksien perusteeksi ilmoitettavien tietojen varmentamisen, dokumentoinnin ja säilyttämisen tarkastusta. Puutteet tarkastuksen kohteena olleissa seikoissa voivat edellyttää mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamista edellä luvussa 2 esitetyllä tavalla.

3.5.4 Kirjanpito ja tilinpäätös

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

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Kuntalain 123 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. Kunnan tilinpäätös sisältää kuntalain mukaan taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailun ja toimintakertomuksen. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksen mukaan kirjanpitoaineistoon ja tilinpäätökseen voidaan kohdistaa esimerkiksi analyyttisiä, aineisto-, kirjanpidon ja tilinpäätöksen välistä yhteyttä, tilinpäätöksen sisällön ja esittämistavan oikeellisuutta sekä konsernitilinpäätöksen oikeellisuuteen kohdistuvia tarkastustoimenpiteitä. Puutteet tarkastuksen kohteena olleissa seikoissa voivat edellyttää mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamista edellä luvussa 2 kuvatulla tavalla.

3.6 Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä

Esitämme tilinpäätöksen hyväksymistä.

Edellä luvussa 2 on kuvattu mukautettujen lausuntojen antamista. Mukautettu lausunto voi olla:

- Kielteinen
- Ehdollinen
- Avoin

Esitämme vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.

Edellä luvussa 2 on kuvattu mukautettujen lausuntojen antamista. Mukautettu lausunto voi olla:

- Kielteinen
- Ehdollinen
- Avoin

4 Esimerkkejä mukautetuista tilintarkastuskertomuksista

4.1 Yleistä

Edellä luvussa 3 on käsitelty mukautettujen kertomusten rakennetta sellaisen kunnan tilintarkastuskertomusmallin pohjalta, missä kunta on konsernin emokunta ja jonka tilinpäätös sisältää konsernitilinpäätöksen. Tässä luvussa 4 on esitetty käytännön esimerkkejä mukautetuista kertomuksista. Esimerkeissä on taustalla myös muita yhteisöjä kuin konsernin emoyhteisönä oleva kunta. Aikaisempaan suositukseen verrattuna esimerkkeihin on lisätty hyvinvointialuetta koskevia malleja erityisesti talouden tasapainovaatimusta koskevien tilanteiden osalta. Näihin hyvinvointialueiden malleihin liittyy myös tämän suosituksen liitteenä oleva päätöspuu, jonka avulla on pyritty havainnollistamaan mukautukseen liittyvän päätöksenteon vaiheita aina mahdolliseen lausunnon mukauttamiseen saakka.

Mukautetun tilintarkastuskertomuksen antaminen edellyttää tilintarkastajalta aina erityistä harkintaa siihen sisällytettävien, vakiomuodosta poikkeavien kohtien osalta. Tässä luvussa esitettyjen esimerkkien yhteydessä ei ole ollut käytettävissä kaikkia niitä taustatietoja, jotka kyseisessä tapauksessa ovat vaikuttaneet tilintarkastajan harkintaan.

4.2 Tietojensaanti

4.2.1 Kirjanpidon tietojen saatavuuden puutteet

Esimerkki, jossa esitetään 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 kunnan hallituksen jäsenille ja kunnanjohtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.

4.3 Hallinto

4.3.1 Toimivallan ylittäminen

Esimerkki, jossa esitetään 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.

4.3.2 Talouden tasapainottaminen

Esimerkki, jossa esitetään lisätieto, jolla 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 riittävyyteen on kiinnitettävä erityistä huomiota.

Esimerkki, jossa esitetään lisätieto, jolla ei vaikuta lausuntoihin:

Tarkastuksen tulokset

Hyvinvointialueen taseessa on aiemmilta ja päättyneeltä vuodelta 2023 kertynyttä alijäämää yhteensä xx euroa. Lain hyvinvointialueesta 115 §:n mukaisesti tilinpäätöksessä 2023 taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa vuoden 2026 loppuun mennessä. Vaikka hyvinvointialueen taloussuunnitelma kaudelle 2024–2026 on lain edellyttämällä tavalla tasapainossa, tulee hyvinvointialueen talouden tasapainoon ja rahoituksen riittävyyteen kulujen kattamiseksi kiinnittää erityistä huomiota.

Esimerkki, jossa esitetään muistutus ja kielteinen lausunto:

Tarkastuksen tulokset

Jos kunnan taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, kuntalain mukaan taloussuunnitelman yhteydessä on päätettävä yksilöidystä toimenpiteistä, joilla kattamaton alijäämä katetaan. Kunnan kertyneistä alijäämistä jää

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

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.

4.3.3 Talousarvio ja –suunnitelma – hyvinvointialue

Esimerkki A, jossa esitetään lisätieto, jolla ei vaikusta lausuntoihin. Esimerkin tilanteessa hyvinvointialueen

- talous on tasapainossa
- taseessa ei ole kertyneitä olennaisia alijäämiä (poistoero ja vapaaehtoiset varaukset huomioden).
- tilintarkastaja korostaa talouden tasapainoisuuden tärkeyttä

Tarkastuksen tulokset

Hyvinvointialueen taseessa on aiemmilta ja päättyneeltä tilivuodelta 2024 kertynyttä alijäämää yhteensä xx euroa. Lain hyvinvointialueesta 115 §:n mukaisesti tilinpäätöksessä 2024 taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa tilivuoden 2026 loppuun mennessä. Vaikka hyvinvointialueen taloussuunnitelma kaudelle 2024–2026 on lain edellyttämällä tavalla tasapainossa, tulee hyvinvointialueen talouden tasapainoon ja rahoituksen riittävyyteen kulujen kattamiseksi kiinnittää erityistä huomiota.

Esimerkki B, jossa esitetään muistutus hallinnon laillisuudesta ja kielteinen lausunto vastuuvapaudesta. Esimerkin tilanteessa hyvinvointialueen

- taseessa on kertyneitä olennaisia alijäämiä (poistoero ja vapaaehtoiset varaukset huomioden).
- laaditussa talousarviossa ja –suunnitelmassa on esitetty valtiovarainministeriön päätöksiä olennaisesti suurempi valtionrahoitus.

Tarkastuksen tulokset

Hyvinvointialueen talousarviossa ja –suunnitelmassa esitetty valtionrahoitus ylittää valtiovarainministeriön päätösten mukaisen rahoituksen yy miljoonalla eurolla.

Muistutuksena esitämme, että hyvinvointialue ei ole laatinut talousarviota ja -suunnitelmaa valtion rahoituksen osalta hyvinvointialuelain mukaisesti.

Hyvinvointialueen hallintoa on muilta osin hoidettu lain ja aluevaltuuston päätösten mukaisesti.

Lausunnot

Muistutuksen johdosta emme puolla vastuuvapautta aluehallitukselle emmekä hyvinvointialueen johtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilivuodelta.

4.3.4 Talouden tasapaino ja kertynyt olennainen alijäämä, jota ei ole katettu määräjassa – hyvinvointialue

Esimerkki C, jossa esitetään muistutus hallinnon laillisuudesta ja kielteinen lausunto vastuuvapaudesta. Esimerkin tilanteessa hyvinvointialueen

- taseessa on kertyneitä olennaisia alijäämiä (poistoero ja vapaaehtoiset varaukset huomioiden),
- laadittu taloussuunnitelma ei ole tasapainossa,
- on päätetty yksilöidyistä toimenpiteistä talouden tasapainottamiseksi,
- alijäämän kattamisaika on päättynyt, ja
- esimerkiksi toimintakertomuksen Talouden tasapaino -kohdassa on tuotu esille se seikka, että talouden tasapainottaminen lain edellyttämässä määräjassa tiedossa olevan valtion rahoituksen puitteissa menoja supistamalla johtaisi siihen, että hyvinvointialue ei kykenisi toteuttamaan perustuslailla turvattuja sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen palveluita.

Tarkastuksen tulokset

Hyvinvointialueen taseessa on aiemmilta ja päättyneeltä tilivuodelta kertynyttä alijäämää yhteensä xx miljoona euroa, josta xx miljoonaa euroa on kertynyt tilivuodelta 2026. Lain hyvinvointialueesta 115 §:n mukaan tilivuosilta 2023–2026 taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa tilivuoden 2026 loppuun mennessä. Tilivuoden 2026 loppussa kertynyttä alijäämää on taloussuunnitelman mukaan xx miljoonaa euroa, kun otetaan huomioon tilivuoden 2026 loppuun kertynyt toteutunut alijäämä.

Toimintakertomuksen (Talouden tasapaino – tai muu kohta) kohdan mukaan hyvinvointialue ei ole kyennyt sopeuttamaan toimintaansa riittävästi kattaakseen alijäämän tilivuoden 2026 loppuun mennessä. Taloussuunnitelman 2027–2029 mukaan hyvinvointialue on arvioinut kattavansa kertyneen alijäämän tilivuoteen 2028

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

mennessä. Perustuslailla turvattuja sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen palveluita ei toimintakertomuksessa annetun selvityksen mukaan olisi pystytty turvaamaan, mikäli sopeuttamistoimia olisi tehty talousarviossa 2026 kuvattua sopeuttamisohjelmaa huomattavasti laajemmin, mitä talouden tasapainoon saattaminen tilivuoden 2026 loppuun mennessä olisi vaatinut.

Muistutuksena esitämme, että kertynyttä alijäämää ei ole katettu lain hyvinvointialueesta 115 §:n mukaisessa ajassa.

Hyvinvointialueen hallintoa on muilta osin hoidettu lain ja aluevaltuuston päätösten mukaisesti.

Hyvinvointialueen rahoituksen perusteista annetut tiedot ovat oikeita.

Hyvinvointialueen tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti.

Tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan tilivuoden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.

Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä

Esitämme tilinpäätöksen hyväksymistä.

Kertyneeseen alijäämään liittyvän muistutuksen johdosta emme puolla vastuuvapautta aluehallitukselle emmekä hyvinvointialueen johtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilivuodelta.

4.3.5 Talouden tasapaino, kertynyt olennainen alijäämä, jota ei ole katettu määrärajoissa ja tilinpäätöksestä puuttuvat tiedot – hyvinvointialue

Esimerkki D, jossa esitetään muistutus hallinnon laillisuudesta ja tilinpäätöksen oikeellisuudesta sekä kielteinen lausunto vastuuvapaudesta. Esimerkin tilanteessa hyvinvointialueen

- taseessa on kertyneitä olennaisia alijäämiä (poistoero ja vapaaehtoiset varaukset huomioiden),
- laadittu taloussuunnitelma ei ole tasapainossa,
- on päätetty yksilöidystä toimenpiteistä talouden tasapainottamiseksi,
- alijäämän kattamisaika on päättynyt ja
- talouden tasapainottamisesta ja alijäämän kattamisesta ei ole annettu tilinpäätöksessä lain hyvinvointialueesta 119 §:n mukaisia tietoja. ja
- esimerkiksi toimintakertomuksen Talouden tasapaino -kohdassa on tuotu esille se seikka, että talouden tasapainottaminen lain edellyttämässä määräajassa tiedossa olevan valtion

rahoituksen puitteissa menoja supistamalla johtaisi siihen, että hyvinvointialue ei kykenisi toteuttamaan perustuslailla turvattuja sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen palveluita.

Tarkastuksen tulokset

Hyvinvointialueen taseessa on aiemmilta ja päättyneeltä tilivuodelta kertynyttä alijäämää yhteensä xx miljoona euroa, josta xx miljoonaa euroa on kertynyt tilivuodelta 2026. Lain hyvinvointialueesta 115 §:n mukaan tilivuosilta 2023–2026 taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa tilivuoden 2026 loppuun mennessä. Vuoden 2026 lopussa kertynyttä alijäämä on taloussuunnitelman mukaan xx miljoonaa euroa, kun otetaan huomioon tilivuoden 2026 loppuun mennessä kertynyt alijäämä.

Toimintakertomuksen (Talouden tasapaino – tai muu kohta) kohdan mukaan hyvinvointialue ei ole kyennyt sopeuttamaan toimintaansa riittävästi kattaakseen alijäämän tilivuoden 2026 loppuun mennessä. Taloussuunnitelman 2027–2028 mukaan hyvinvointialue on arvioinut kattavansa kertyneen alijäämän tilivuoteen 2028 mennessä. Perustuslailla turvattuja sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen palveluita ei toimintakertomuksessa annetun selvityksen mukaan ole pystyttäisi turvaamaan, mikäli sopeuttamistoimia olisi tehty talousarviossa 2026, mitä talouden tasapainoon saattaminen tilivuoden 2026 loppuun mennessä vaatisi.

Muistutuksena esitämme, että talousarvio ja -suunnitelma eivät ole hyvinvointialuelain 115 §:n mukaisesti tasapainossa eikä kertyneitä alijäämiä ole katettu määräjassa. Muistutuksena esitämme myös, että talouden tasapainottamisesta ja alijäämän kattamisesta ei ole annettu tilinpäätöksessä lain hyvinvointialueesta 119 §:n mukaisia tietoja.

Hyvinvointialueen hallintoa on muilta osin hoidettu lain ja aluevaltuuston päätösten mukaisesti.

Hyvinvointialueen rahoituksen perusteista annetut tiedot ovat oikeita.

Tilinpäätöksessä ei ole annettu lain hyvinvointialueesta 119 §:n mukaisia tietoja talouden tasapainottamisesta ja alijäämän kattamisesta. Muilta osin hyvinvointialueen tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti.

Tilinpäätös antaa muilta kuin edellä muistutuksessa esitetyn osalta oikean ja riittävän kuvan tilivuoden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.

Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä

Edellä esitetyn, tilinpäätöksen puutteisiin liittyvän muistutuksen vuoksi emme esitä tilinpäätöksen hyväksymistä.

Edellä esitettyjen muistutusten johdosta emme puolla vastuuvapautta aluehallitukselle emmekä hyvinvointialueen johtajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilivuodelta.

4.3.6 Talouden tasapaino, kertynyt olennainen alijäämä, jonka kattamisaikaa on jäljellä – hyvinvointialue

Esimerkki E, jossa esitetään muistutus hallinnon laillisuudesta ja vakiomuotoinen lausunto vastuuvapaudesta. Esimerkin tilanteessa hyvinvointialueen

- taseessa on kertyneitä olennaisia alijäämiä (poistoero ja vapaaehtoiset varaukset huomioiden),
- laadittu taloussuunnitelma ei ole tasapainossa,
- on päätetty yksilöidyistä toimenpiteistä talouden tasapainottamiseksi,
- alijäämän kattamisaikaa on jäljellä ja
- esimerkiksi toimintakertomuksen Talouden tasapaino -kohdassa on tuotu esille se seikka, että talouden tasapainottaminen lain edellyttämässä määräajassa tiedossa olevan valtion rahoituksen puitteissa menoja supistamalla johtaisi siihen, että hyvinvointialue ei kykenisi toteuttamaan perustuslailla turvattuja sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen palveluita.

Tarkastuksen tulokset

Hyvinvointialueen taseessa on aiemmilta ja päättyneeltä tilivuodelta kertynyttä alijäämää yhteensä xx miljoonaa euroa, josta xx miljoonaa euroa on kertynyt tilivuodelta 2024. Lain hyvinvointialueesta 115 §:n mukaan tilivuosilta 2023 ja 2024 taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa tilivuoden 2026 loppuun mennessä. Aluevaltuuston pp.kk.2024 hyväksymä talousarvio 2025 ja taloussuunnitelma 2026–2027 eivät ole hyvinvointialuelain edellyttämällä tavalla tasapainossa, koska tilivuoden 2025 talousarvion hyväksymishetkellä ennakoitu tilivuoden 2024 alijäämä mukaan luettuna se osoittaa taloussuunnitelmakauden 2025–2027 lopussa kertynyttä alijäämää yhteensä xx miljoonaa euroa. Tilivuoden 2026 lopussa kertynyt alijäämä on taloussuunnitelman mukaan xx miljoonaa euroa, kun otetaan huomioon tilivuoden 2024 loppuun kertynyt toteutunut alijäämä.

Toimintakertomuksen (Talouden tasapaino – tai muu kohta) kohdan mukaan hyvinvointialue ei kykene sopeuttamaan toimintaansa riittävästi kattaakseen alijäämän

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

tilivuoden 2026 loppuun mennessä. Taloussuunnitelman 2025–2027 mukaan hyvinvointialue on arvioinut kattavansa kertyneen alijäämän tilivuoteen 2028 mennessä. Perustuslailla turvattuja sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen palveluita ei toimintakertomuksessa annetun selvityksen mukaan pystyttäisi turvaamaan, mikäli sopeuttamistoimia tehtäisiin talousarviossa tilivuodelta 2025 ja taloussuunnitelmassa 2026–2027 kuvattua sopeuttamisohjelmaa huomattavasti laajemmin, mitä talouden tasapainoon saattaminen tilivuoden 2026 loppuun mennessä vaatisi. Hyvinvointialueen talouden tasapainoon ja rahoituksen riittävyyteen kulujen kattamiseksi tulee kiinnittää erityistä huomiota. (muutetaan sen mukaan, miten hyvinvointialue on esittänyt asian toimintakertomuksessa).

Muistutuksena esitämme, että tilivuoden 2025 talousarvio ja tilivuoden 2026 taloussuunnitelma eivät ole hyvinvointialuelain 115 §:n mukaisesti tasapainossa, kun otetaan huomioon tilivuosien 2023 ja 2024 kertynyt alijäämä. Muistutuksesta huolimatta esitämme vastuuvapauden myöntämistä aluehallitukselle ja hyvinvointialuejohtajalle, koska kertyneen alijäämän kattamisaikaa on jäljellä.

Hyvinvointialueen hallintoa on muilta osin hoidettu lain ja aluevaltuuston päätösten mukaisesti.

Hyvinvointialueen rahoituksen perusteista annetut tiedot ovat oikeita.

Hyvinvointialueen tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti.

Tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan tilivuoden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.

Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä

Esitämme tilinpäätöksen hyväksymistä.

Esitämme vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastamaltamme tilivuodelta.

4.3.7 Talousarvion noudattamatta jättäminen

Esimerkki, jossa esitetään lisätieto ja ehdollinen lausunto:

Tarkastuksen tulokset

Vuoden xxxx talousarvion sitovien määrärahojen ylityksiä/tuloarvioiden alituksia on tapahtunut eräiden tehtäväalueiden/investointihankkeiden kohdalla, eikä olennaisia poikkeamia ole hyväksytty valtuustossa. Seuraavat poikkeamat on katsottava olennaisiksi: Y-lautakunta, määrärahan ylitys X milj. euroa (X %, tilivelvollinen Y-lautakunta

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

ja Y-johdaja) ja Z-investointihanke, määrärahan ylitys X milj. euroa (X %, tilivelvollinen Y-lautakunta ja Y-johdaja). 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.

Esimerkki, jossa esitetään muistutus ja kielteinen lausunto:

Tarkastuksen tulokset

Vuoden xxxx talousarvion sitovien määrärahojen olennaisia ylityksiä ja 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 talousarviomuutoksia ei 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 kunnanhallituksen jäsenille, X-lautakunnan jäsenille ja X-johdajalle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.

4.3.8 Talousarvion noudattamatta jättäminen ja talouden tasapainottaminen

Esimerkki, jossa esitetään 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, eikä niitä ole käsitelty valtuustossa. Olennaisiksi on katsottava seuraavien toimintamenojen ylitys: yleishallinto X tuhannella eurolla (tilivelvolliset kunnanhallitus, kunnanjohtaja) ja vanhusten palvelut X tuhannella eurolla (tilivelvolliset sosiaali- ja terveystalouden 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 valtiovarainministeriöltä 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.

4.4 Sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta

Esimerkki, jossa esitetään muistutus ja kielteinen lausunto:

Tarkastuksen tulokset

Sisäisen tarkastuksen raportissa on tuotu esille, että saneerausurakan hallinnoinnissa, seurannassa ja valvonnassa saneerausurakan hallinnoinnissa on ollut merkittäviä puutteita.

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

Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

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

Esimerkki, jossa esitetään 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 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.

4.5 Valtionosuudet (kunnat)

Esimerkki, jossa esitetään muistutus ja kielteinen lausunto vastuuvapaudesta:

Tarkastuksen tulokset

Valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot ovat oikeita lukuun ottamatta oppilastilastoinnin seurantatietoja. Pidennetyn 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.

4.6 Valtion rahoitus (Hyvinvointialueet)

Esimerkki, jossa esitetään muistutus ja kielteinen lausunto vastuuvapaudesta:

Tarkastuksen tulokset

Hyvinvointialueen rahoituksen perusteista annetut tiedot ovat oikeita lukuun ottamatta toimintakertomuksessa ja talousarviossa esitettyä tulevan vuoden (xx) valtionrahoitusta, joka ylittää valtiovarainministeriön maksatuspäätöksen mukaisen rahoituksen vuodelle (xx) yy miljoonalla eurolla. Muistutuksena esitämme, että hyvinvointialue ei ole laatinut toimintakertomusta ja tulevan vuoden (xx) talousarviota valtion rahoituksen vuoden (xx) määrän osalta hyvinvointialuelain mukaisesti.

Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä

Hyvinvointialueen rahoituksen perusteisiin liittyvän muistutuksen vuoksi emme puolla vastuuvapautta hyvinvointialueen johtajalle ja aluehallitukselle. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.

4.7 Kirjanpito ja tilinpäätös

Esimerkki, jossa esitetään muistutus ja kielteinen lausunto vastuuvapaudesta:

Tarkastuksen tulokset

Tilinpäätökseen on kirjattu vuoden X kuluksi terveydenhuollon menoja suoriteperusteesta poiketen ennakoituun käyttöön perustuen. Virheellisesti jaksotetut menot parantavat tilikauden tulosta olennaisesti X euroa. Muistutuksena esitämme, että tilinpäätöstä ei ole menojen jaksotusten osalta laadittu sitä koskevien säännösten mukaisesti.

Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä

Kunnan tilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä ei ole edellä mainittujen menojen jaksotuksen osalta laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Muilta osin kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa muutoin oikean ja riittävän kuvan 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.

Esimerkki, jossa esitetään lisätieto, kun tilinpäätös on laadittu myöhässä, viive on vähäinen eikä se vaikuta esimerkiksi valtuuston tilinpäätöskäsittelyn ajankohtaan. Lisätiedolla ei ole vaikutusta lausuntoihin.

Kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu x.x.xxxx. Muilta osin tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan tilikauden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.

Esimerkki, jossa esitetään lisätieto, kun tilinpäätös on laadittu myöhässä ja viive on ollut pidempi. Lisätiedolla ei ole vaikutusta lausuntoihin.

Kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti lukuun ottamatta Kuntalain 113 §:n mukaista määräaika tilinpäätöksen laatimisesta. Kunnanhallitus on allekirjoittanut tilinpäätöksen x.4.xxxx. sekä tilinpäätökseen tehtyjen korjausten jälkeen oikaistun tilinpäätöksen x.6.xxxx. Tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan tilikauden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.

Esimerkki, jossa esitetään lisätieto, kun tilinpäätös on laadittu myöhässä. Viive on ollut huomattava siten, että valtuusto ei ole voinut käsitellä tilinpäätöstä määräajassa.

Kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti lukuun ottamatta Kuntalain 113 §:n mukaista määräaika tilinpäätöksen laatimisesta. Kunnanhallitus on allekirjoittanut tilinpäätöksen x.5.xxxx. sekä tilinpäätökseen tehtyjen korjausten jälkeen oikaistun tilinpäätöksen x.8.xxxx. Viivästyksestä johtuen kunnanvaltuusto ei ole voinut käsitellä tilinpäätöstä Kuntalain 113 §:n mukaisessa määräajassa. Tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan tilikauden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.

Puute voi edellyttää mukautetun lausunnon antamista edellä luvussa 2 kuvatulla tavalla.

Tilinpäätöksen laatimisen viive voi olla seuraus myös muissa tarkastuksen kohteissa havaituista puutteista.

Liite: Päätöspuu – hyvinvointialueet

HVA:n alijäämän vaikutus tilintarkastajan lausuntoihin

