



**Ajankohtaista JHT-tilintarkastajille**

19.12.2022

# Ohjelma

## Ajankohtaista JHT-tilintarkastajille

### 19.12.2022 klo 13.00-15.00

**Klo 13.00**

Tervetuloa

**Riitta Ylipiha, johtava laadunvarmistuksen asiantuntija, PRH**

Ajankohtaista kuntien ja hyvinvointialueiden tilintarkastuksesta

**Pasi Leppänen, finanssineuvos, Valtiovarainministeriö**

Ajankohtaista laaduntarkastuksista

**Anni Vasama, laadunvarmistuksen asiantuntija, PRH**

Kysymyksiä

**Klo 15.00**

Tilaisuus päättyy

# Tilintarkastajan tehtävät kunnissa ja kuntayhtymissä

- Kuntalaki 123 §: Tilintarkastajan on 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;
  4. onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.
- Tilintarkastajan työpapereiden perusteella ulkopuolisen tilintarkastuksen ammattilaisen tulee pystyä muodostamaan kokonaiskuva työn suunnittelusta, toteutuksesta, tuloksista ja niiden perusteella tehdyistä johtopäätöksistä.
- Sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan järjestämisen tarkastus perustuu yleensä useampaan tarkastukseen.
  - Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan tulee dokumentoida muodostamansa kokonaiskäsitys.
  - Mitkä ovat tarkastustoimenpiteet ja niistä tehdyt johtopäätökset, joihin tilintarkastuskertomuksessa oleva tarkastuksen tulos/kokonaiskäsitys perustuu?
  - Hallinnon tarkastuksen hyvä dokumentointi parantaa myös sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan tarkastuksen todennettavuutta

# Tilintarkastajan tehtävät kunnissa ja kuntayhtymissä

- Konsernitilinpäätöksen tarkastus (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 4.8.1)
  - yhdistelyiden oikeellisuus
  - olennaisten eliminointi- ja oikaisukirjausten oikeellisuus
  - laskutoimitusten oikeellisuus
  - konsernitilinpäätöksen tosineaineiston asianmukaisuus
  - konsernitilinpäätöstä koskevan tiedonsiirron oikeellisuus (konsernilaskelmat vs. tilinpäätös)
  - konsernitilinpäätöksen sisällön ja esittämistavan oikeellisuus tilinpäätöksessä
- Kunnissa toimintakertomus on osa tilinpäätöstä (Kuntalaki 113 §), toimintakertomus sisältyy siis tilinpäätöksestä tilintarkastuskertomuksessa esitettävään tarkastuksen tulokseen ja lausuntoon.
  - Toimintakertomukset ovat monesti hyvin laajoja. Esitettyjen tietojen oikeellisuuden tarkastus on kuitenkin voitava todentaa.

# Alijäämän kattaminen/kunnat ja kuntayhtymät

- Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa (4.8.2 Hallinnon tarkastus)
  - alijäämän kattaminen kuntalain edellyttämällä tavalla
- Kuntalaki 110 §
  - Taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen.
  - Kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien.
    - *Tässä määräajassa tulee kattaa myös talousarvion laadintavuonna tai sen jälkeen kertynyt alijäämä.*
    - *Kuntarakennelaissa tarkoitetun uuden kunnan alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa kuntajaon muutoksen voimaantulosta.*
  - Kunnan tulee taloussuunnitelmassa päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä mainittuna ajanjaksona katetaan.

# Alijäämän kattaminen/kunnat ja kuntayhtymät

- Kuntalaki 115 §
  - Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, jotka eivät käy ilmi kunnan tai kuntakonsernin taseesta, tuloslaskelmasta tai rahoituslaskelmasta.
  - Jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi.
- Kuntalaki 118 §
  - Arviointimenettely voidaan käynnistää, jos kunta ei ole kattanut kunnan taseeseen kertynyttä alijäämää 110 §:n 3 momentissa säädetyssä määräajassa.
- Miten kunnan talouden alijäämäisyys vaikuttaa riskien arviointiin ja tarkastussuunnitelmaan?
  - Esim. kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastus

# Johdannaiset

- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, lausunto 116/2017
  - Kirjanpitolautakunta, lausunto 1963/2016
  - Erillisarvostus ja bruttoperiaate lähtökohtana.
    - *Johdannaissopimusten käypien arvojen esittäminen liitetiedoissa tarkoittaa poikkeamista pääsäännöstä.*
  - Mikäli kirjanpitovelvollinen katsoo, että johdannaissopimukset ovat suojaavia, tulee tämä seikka todentaa ja dokumentoida sekä kuvata tilinpäätöksessä. Arvio johdannaissopimusten suojaavuudesta tulee tehdä tosiasiallisten olosuhteiden perusteella, joten *sillä seikalla, miten näitä sopimuksia kutsutaan, ei ole merkitystä kirjanpito-oikeudellisessa arvioinnissa.*

# Johdannaiset

- ST:n suositus: Johdannaissopimukset kuntien liitetiedoissa (2019)
  - Sisältää esimerkkejä siitä, voidaanko koronvaihtosopimusten arvioida olevan tosiasiallisesti suojaavia ja esittää koronvaihtosopimuksen tiedot tilinpäätöksen liitetietoina.
- Kunnilla on paljon koronvaihtosopimuksia
  - Useissa kunnissa käytössä myös salkun suojaus yksittäisen lainan suojaamisen sijasta.
  - Myös hyvin pitkälle tulevaisuuteen voimassa olevia sopimuksia.
- Onko tarkastettu johdannaissopimukset ja niiden käsittely/esittäminen tilinpäätöksessä?
  - Erityisesti johdannaisten suojaavuuden arviointi ja sen dokumentointi kunnan esitettäessä sopimukset vain liitetiedoissa.



# Intressitahotapahtumia koskevat liitetiedot

- VNa kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, 11 §
  - 5) tiedot kunnan ja sen intressitahoihin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin
- Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto, yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista
  - Liitetietona esitetään myös tavanomaisin ehdoin intressitahojen kanssa toteutetuista toimista niiden osapuolet ja toimien arvot, jos ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.
  - Tietoja yksittäisistä liiketoimista voidaan yhdistellä, ellei tietojen erillinen esittäminen ole välttämätöntä arvioitaessa liiketoimen vaikutusta kunnan taloudelliseen asemaan.
- Intressitahoon liittyvästä toimesta esitettäviin tietoihin tulee sisältyä:
  1. kuvaus liiketoimesta;
  2. liiketoimen arvo;
  3. intressisuhteen luonne; sekä
  4. muut kunnan taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta.

# Intressitahotapahtumia koskevat liitetiedot

- Intressitahoilla tarkoitetaan oikeushenkilöä, joka on kunnan kanssa:
  1. määräysvaltasuhteessa; tai
  2. osakkuusyhteyssuhteessa.
- Intressitahoihin luetaan lisäksi:
  1. kunnanjohtaja;
  2. kunnanhallituksen jäsen ja varajäsen; sekä
  3. kunnan muiden toimielinten puheenjohtajat ja varapuheenjohtajat sekä johtavat viranhaltijat.
- Intressitahot tulee kuitenkin arvioida aina tapauskohtaisesti.
- Onko intressitahot ja intressitaholiiketapahtumat tunnistettu/nimetty? Onko intressitahotapahtumat tarkastettu ja onko tarkastus todennettavissa?

# Laaduntarkastuksissa havaittuja kehityskohteita

- Jos analyttistä tarkastusta halutaan käyttää tarkastusevidenssinä, niin tarkastuksessa ja dokumentoinnissa tulee huomioida Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan (4.8.1) vaatimukset
  - Verrata tilinpäätöserän kehitystä tilintarkastajan muiden tarkastustoimenpiteiden yhteydessä saaman käsitykseen kyseisen erän kehityksestä.
  - Jos tilintarkastaja havaitsee näiden tietojen välillä epäloogisuutta, tulee havaitut erot tutkia esimerkiksi tekemällä tiedusteluja johdolle ja/tai muille tilivelvollisille sekä suorittamalla tarpeellinen määrä muita tarkastustoimenpiteitä.
- Tilinpäätöksestä tulee dokumentoida
  - Allekirjoitettu lopullinen versio tai se miten on varmistanut, että allekirjoitettu versio on tarkastettu lopullinen tilinpäätösversio
  - Miten on varmistanut, että tehdyt korjaukset on tarkastettu ja sisältyvät allekirjoitettuun tilinpäätökseen

# Laaduntarkastuksissa havaittuja kehityskohteita

- Olennaisuus määritetään kirjanpidon ja tilinpäätöksen (sekä erikseen konsernitilinpäätöksen) tarkastamiseen
  - Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan 4.2 mukaan kunnan tilintarkastajan tulee hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyyttä
  - Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan 4.7 mukaan tilintarkastussuunnitelma ja tilintarkastuksen toteutus perustuvat tilintarkastajan suorittamaan tarkastuskohdetta koskevien riskien arviointiin sekä laadullisesti tai määrällisesti olennaisten tilinpäätöserien tunnistamiseen.
  - Määritetty olennaisuus ei sellaisenaan sovellu hallinnon ja sisäisen valvonnan tarkastamiseen ja raportointiin
    - *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 4.10 edellyttää, että havaitut epäkohdat raportoidaan suullisesti tai kirjallisesti asian merkittävyys ja muu informaatioarvo huomioon ottaen. Olennaiset korjausta vaativat epäkohdat, virheet ja väärinkäytökset on saatettava viipymättä vastuullisen johdon tietoon.*
- Tarkastuslautakunnan työn hyödyntäminen ja sen dokumentointi
  - Mikäli tarkastuslautakuntatyön yhteydessä saatua informaatiota halutaan hyödyntää tilintarkastuksessa, tulee se dokumentoida kuten muukin tilintarkastustyö

# Laaduntarkastuksissa havaittuja kehityskohteita

- Työn läpikäynti (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 4.9.1)
  - Tarkastusdokumenteista tulee käydä ilmi myös vastuullisen tai tarkastusvastuullisen tilintarkastajan avustavien tarkastajien työpapereiden läpikäynti.
- Tilintarkastusevidenssi tulee saada ennen tilintarkastuskertomuksen antamista.
  - Tilintarkastajan tulee koota tilintarkastusdokumentaatio yhtenäiseksi tilintarkastusaineistoksi ja saattaa hallinnolliset toimenpiteet, jotka koskevat lopullisen tilintarkastuskansion kokoamista, päätökseen oikea-aikaisesti tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 4.9.1 )
- Riippumattomuus (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 3.6 ja 4.6)
  - Riippumattomuus on varmistettava ja dokumentoitava koko tarkastustiimin osalta ennen tilintarkastustoimeksiannon vastaanottamista. Lisäksi riippumattomuuden arviointi tulee suorittaa vähintään kerran vuodessa tai useammin, mikäli riippumattomuuden olosuhteet muuttuvat.

# Tervetuloa Tilintarkastusvalvonnan infotilaisuuksiin 2023

## Valvontatietoilmoitusten 2022 käsittely

- *Tiistai 17.1.2023*

## Tutkinta-asian käynnistäminen, käsittely tilintarkastusvalvonnassa ja seuraamuksen määrääminen tilintarkastuslautakunnassa

- *Alkuvuosi 2023 - ajankohta täsmentyy*

## Rahanpesuvalvonnan ajankohtaista

- *Helmikuussa - ajankohta täsmentyy*

## Laaduntarkastuksen vuosiraportti 2022 -infotilaisuudet

- *Huhtikuussa - ajankohdat täsmentyvät*

The logo consists of the letters 'PRH' in a bold, white, sans-serif font. The letters are contained within a blue square that has a pink border on its top and left sides. The square is tilted slightly to the right.

**PRH**

**Kiitos!**

Tilintarkastusvalvonta  
Laadunvarmistus