



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

VUODEN 2023 JHT-TUTKINNON ARVOSTELUPERUSTEET

Arvosteluperusteissa on kuvattu seikat, joiden perusteella on annettu pisteitä. Arvosteluperusteet eivät ole mallivastaus. Arvosteluperusteissa ei ole esitetty täydellisesti kaikkia hyväksyttäviä näkökohtia tai vastauksia tehtäviin. Vastausten arvostelussa on voinut saada lisäpisteitä riittävän perustelluista ja olennaisista havainnoista, vaikka niitä ei ole mainittu arvosteluperusteissa.

Arvosteluperusteissa esitetyt lainsäädännön sekä hyvän tilintarkastustavan ja hyvän kirjanpitolavan tulkinnat liittyvät kunkin tehtävän vastausten arvosteluun vain tässä tutkinnossa. Arvosteluperusteiden tulkintoja ei voi esittää PRH:n tilintarkastusvalvonnan kannanottoina muissa asiayhteyksissä.

JHT-TUTKINTO 2023

TILINTARKASTAJAN RAPORTOINTI JA SEN EDELLYTTÄMÄT TOIMENPITEET (100 pistettä)

Tehtävä 1 (60 pistettä)

	1. Tarkastettu asia	2. Tarkastushavainto, perusteltu arviointi ja korjausmenettely (ml. säädösviittaus tai muu peruste)	3. Vaikutus raportointiin (Mitä, missä ja miten raportoidaan, jos virhettä tai puutetta ei korjata)	Pisteet
1.	Hallinto, luottamus-toimissa puutteita	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilinpäätöksen on allekirjoittanut hallituksen puheenjohtaja, joka toimii myös kunnan teknisenä johtajana. Avustavan tilintarkastajan työpaperin perusteella kaksoisrooli on kestänyt yhtäjaksoisesti elokuusta 2021 alkaen, eikä kunnanhallituksen tekniseen lautakuntaan liittyvissä päätöksenteoissa jäävyyksiä ollut kaikilta osin asianmukaisesti suoritettu. Sama henkilö ei voi toimia sekä teknisenä johtajana että kunnanhallituksen puheenjohtajana. Hänet valinnee toimielimen on todettava luottamustoimi päättyneeksi, koska henkilö ei täytä vaalikelpoisuuden ehtoja. Kunnanhallituksen tehtävänä on vastata sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnan järjestämisestä. Merkittävä kaksoisrooli voi vaarantaa sisäisen valvonnan toteutumista. Säädösviittaus: Kuntalain 7:39:n 7-kohdan mukaisesti kunnanhallitus vastaa sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnan järjestämisestä. Kuntalain 7:40:n mukaisesti puheenjohtaja johtaa poliittista yhteistyötä, jota kunnanhallituksen tehtävien toteuttaminen edellyttää.	Tilintarkastuskertomus Lisätieto, että kuntalain 73 §:ää ei ole noudatettu Ei vaikutusta tilinpäätöksen hyväksyttävyyteen tai vastuuvapauslausumaan	4,0

		Kuntalain 10:73:n mukaan kunnanhallitukseen ei ole vaalikelpoinen henkilö, joka toimii välittömästi kunnanhallituksen alaisena tai joka toimii lautakunnan esittelijänä. Kuntalain 10:78:n mukaan, jos luottamushenkilö menettää vaalikelpoisuutensa, hänet valinnut toimielin toteaa luottamustoimen päättyneeksi. Valtuutetun osalta päätöksen tekee valtuusto. Päätös pannaan täytäntöön heti. Korjausmenettely: Ei voida korjata. Valtuuston on todettava luottamustoimi päättyneeksi ja kunnanhallituksen on valittava uusi puheenjohtaja.		
2.	Hallinto, toimivallan ylitys hankinnoissa	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Avustavan tarkastajan laatimasta työpaperista (liite 10) käy ilmi, että tarkastuksessa on pistokokein tarkastettu sekä investointeja että käyttötaloushankintoja. Tarkastuksessa on havaittu, että teknisen johtajan 1.3.2022 tekemästä koulun kattoremontin 120 000 euron hankintapäätökseen liittyvästä tarjousten vertailutaulukosta puuttui allekirjoitus. Hankintaohjeen (liite 8) mukaisesti teknisen johtajan hankintaraja on 100 000 euroa. Tekninen johtaja on ylittänyt toimivaltansa, ja hankinta olisi tullut viedä lautakunnalle päätettäväksi. Puuttuneella allekirjoituksella ei ole vaikutusta. Säädösviittaus: Hankintaohje, jossa määritelty hankintarajat. Korjausmenettely: Ei voida korjata. Kattoremontti tulee viedä teknisen lautakunnan päätettäväksi.	Tilintarkastajan muu raportointi	2,0
3.	Kirjanpito, poistoeroa purettu yli suunnitelman	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Liitteessä 4 olevasta, vuonna 2019 käyttöön otetun liikuntahallin pysyvien vastaavien hyödykekortista on nähtävissä, että purettu poistoero tilikaudella	Tilintarkastajan muu raportointi	4,0

	mukaisten poistojen	ylittää hyödykkeen suunnitelman mukaiset poistot. Tilikauden suunnitelman mukaiset poistot ovat 300 000 euroa ja purettu poistoero on 400 000 euroa. Kirjattu poistoeron vähennys ylittää suunnitelman mukaisten poistojen määrän, eikä se ole hyvän kirjanpitotavan mukaista. Poistoero on oikaistava enintään suunnitelman mukaisten poistojen määräiseksi. Säädösviittaus: Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisia poistoja koskevan yleisohjeen 4 luvun mukaan kertynyttä poistoeroa saadaan kirjata tuloslaskelman poistoeron vähennyksenä enintään ko. hyödykkeen tilikauden suunnitelmapoistojen määrä. Hyvän kirjanpitotavan mukaista ei ole kertyneen poistoeron purkaminen siten, että poistamatta oleva hankintamenon osa lisääntyisi. Korjausmenettely: Oikaistaan kirjattu poistoero vastaamaan tilikauden suunnitelman mukaisia poistoja. Per poistoeron muutos an poistoero 100 000 euroa		
4.	Hallinto, puutteellinen selvitys hyvinvointialueelle siirtävästä omaisuudesta	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Toimintakertomuksessa todetaan, että tilikaudella 2021 kilpailutettu, uusi leasingilla rahoitettu hyvinvointialueelle siirrettävä 2,0 miljoonan euron arvoinen CT-skanneri on otettu käyttöön terveyskeskuksessa tilikauden 2022 aikana. 30.6.2022 pidetyssä kunnanhallituksen kokouksessa (liite 2) on käsitelty 28.2.2022 hyvinvointialueelle tehtyä siirtyvän omaisuuden, sopimusten, vastuiden ja vuokrattavien toimitilojen selvityksen täydennystä, mistä käy ilmi, ettei leasing-sopimusta ole siinä erikseen eriteltynä. Pöytäkirjassa todetaan, että selvitykseen ei ole tarpeen tehdä täydennyksiä tai muutoksia.	Tilintarkastuskertomus, kielteinen lausunto Muistutus puutteellisen selvityksen laadinnasta koskien hyvinvointialueelle siirtyviä sopimuksia ja vastuita (kunnanhallitus, kunnanjohtaja) Vaikutus vastuuvapauslausumaan: kielteinen lausuma	5,0

		Kunnanhallituksen 5.1.2023 pidetyn kokouksen pöytäkirjassa (liite 2) on todettu hyvinvointialueen valtuuston päätös 30.12.2022, missä todetaan, että hyvinvointialue hyväksyy kunnalta siirtyvän omaisuuden, sopimukset, vastuut ja kunnalta vuokrattavat toimitilat 30.6.2022 käsitellyn täydennyksen mukaisina, eikä erikseen käsiteltäviä sopimuksia ole. Hyvinvointialueen valtuusto ei ole hyväksynyt erikseen kunnan CT-skanneria koskevaa leasingsopimusta, joten se saattaa jäädä kunnan vastattavaksi. Säädösviittaus: (Laki sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaanpanosta) Voimaannpanolain 25:1:n mukaisesti kunnan hyvinvointialueelle siirtyvät sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämiseen liittyvät sopimukset 1 päivästä tammikuuta 2023, jos hyvinvointialue ja kunta eivät sovi toisin. Voimaannpanolain 26:3:n mukaan kunnan on täydennettävä selvitystä viimeistään 30 päivänä kesäkuuta 2022, jos toimitiloissa, siirtyvässä irtaimessa omaisuudessa tai sopimuksissa on tapahtunut olennaisia muutoksia toimitetun selvityksen jälkeen. Korjausmenettely: Ei voida korjata.	mustutuksen kohteena oleville tilivelvollisille	
5.	Kirjanpito, tasearvo	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Teknisen lautakunnan 12.2.2022 pidetyn kokouksen pöytäkirjasta § 25 (liite 2) käy ilmi, että terveyskeskuksen vakavien sisäilmaongelmien takia käyttökiellossa olevalle osalle (A-siipi) etsitään väliaikaisia toimitiloja. Kiinteistöstä on asetettu käyttökieltoon 750 m², kun kiinteistön kokonaismääräala on 2 500 m². Kiinteistöpäällikön arvion mukaan pilaantuneen osan korjaaminen olisi kalliimpaa kuin uuden rakentaminen.	Tilintarkastajan muu raportointi	3,0

		Väliaikaisten toimitilojen tarpeen todetaan olevan lyhytaikainen, kun uusi terveyskeskus valmistuu tilikauden 2023 aikana. Vanhan terveyskeskuksen jatkokäytön selvittely on vielä kesken, eikä lopullisia päätöksiä ole tehty. Kiinteistöpäällikön teettämän arvion mukaisesti vanhan terveyskeskuksen ehjää osaa voidaan hyödyntää kunnan palvelutuotannossa myös tulevaisuudessa. Vanhan terveyskeskuksen tasearvo on 1 500 000 euroa. Avustavan tilintarkastajan poistojen tarkastusta koskevasta työpaperista käy ilmi, että terveyskeskuksen poistojen tarkastuksessa ei havaittu huomautettavaa ja poistot on tehty tilikaudella suunnitelman mukaisena, 100 000 euroa. Käyttökiellossa olevalle osalle on tehtävä arvonalennuskirjaus, kun käyttökiellossa olevalle osalle ei ole enää lainkaan palvelutuotantokykyä. Tilikaudella kirjattujen poistojen jälkeen jäljellä oleva hankintameno on 1 400 000 euroa. Käyttökiellossa olevien neliöiden osuus kokonaisneliöistä on 30 prosenttia (750/2 500), joten tilikaudelle tehtävä arvonalennuskirjaus on suuruudeltaan 420 000 euroa. Säädösviittaus: Kirjanpitolain 5:13:n mukaan, jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi. Kirjanpitolausautokunnan poistoja koskevan yleisohjeen kohdan 3.5 mukaan olennaiset muutokset pysyvien vastaavien tulonodotuksissa tai palvelutuotantokyvyssä otetaan ensisijaisesti huomioon poistosuunnitelmaa muuttamalla. Arvonalennuskirjaus tulee kysymykseen lähinnä silloin, kun tulevia tulonodotuksia tai palvelutuotantokykyä ei tilinpäätöstä laadittaessa havaita olevan enää lainkaan.		
--	--	---	--	--

		Korjausmenettely: Kirjataan arvonalennus. Per pysyvien vastaavien arvonalennus an rakennukset 420 000 euroa		
6.	Kirjanpito, koronakertaerä kirjaamatta	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Perusturvalautakunnan pöytäkirjan 18.12.2022 § 34 (ilmoitusasiat) (liite 2) todetaan, että henkilöstöpäälliköltä on tullut ilmoitus yhteensä 80 000 euron maksettavasta kertaerästä koronapotilaiden hoitoon osallistuville henkilöille. Pöytäkirjan mukaan se ei aiheuta toimenpiteitä kunnalle, koska maksu suoritetaan keväällä 2023 hyvinvointialueelta. Tase-erittelystä (liite 3 b) käy ilmi, että koronakorvausta ei ole jaksotettu tilinpäätöksen 2022 siirtovelkoihin eikä muihin velkoihin. Koronan kertaerä on kirjaamatta ja jaksottamatta tilinpäätökseen 2022. Säädösviittaus: Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston lausunnon 134 perusteella koronan kertaerä tulee kirjata kuluksi ja siirtovelaksi tilinpäätökseen. Korjausmenettely: Kirjataan kulu ja siirtovelka. Per henkilöstökulut an siirtovelat 80 000 euroa	Tilintarkastajan muu raportointi	3,0
7.	Kirjanpito, apporti-sopimuksen	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Kunnanhallituksen pöytäkirjassa 15.11.2022 97 § (liite 2) todetaan, että kunta (eli luovuttaja) on luovutuksensaajan osakkeenomistajana Pohjanmaan	Tilintarkastajan muu raportointi	4,0

luovutusviennit kirjaamatta	Ateriapalvelut Oy:ssä, ja että se on yhdessä muiden osakkeenomistajien kanssa 1.10.2022 päättänyt 100 000 yhtiön uuden osakkeen antamisesta. Luovuttaja merkitsee osakeannissa 25 000 osaketta luovutettua ateria- ja puhtaanapitopalvelutoimintaa vastaan. Pohjanmaan Ateriapalvelut Oy:n hallitus on vahvistanut apporttisopimuksella esitetyt käyvät arvot, ja merkityt osakkeet on rekisteröity kaupparekisterin 1.11.2022. Liitteenä olevan tase-erittelyn (liite 3) perusteella Pohjanmaan Ateriapalvelut Oy:n hankintamenon lisäys tilikaudella on 350 000 euroa. Liitteenä olevasta liikkeenluovutus apporttina -sopimuksesta (liite 7) on nähtävillä, että osakkeiden hankintamenon muutos vastaa rahana maksettua osuutta ateria- ja puhtaanapitopalveluiden siirtämisestä Pohjanmaan Ateriapalvelut Oy:lle. Apporttisopimuksessa todetaan, että siirtoajankohta on 1.11.2022. Osakkeista maksettava määrä on apporttina luovutettavien varojen, velkojen ja varausten siirtoajankohdan mukaisten käypien arvojen erotus, eli nettoapportti. Apporttisopimuksen mukaan osakkeista maksettava merkintähinta vastaa nettoapportin määrää. Apporttisopimuksen tiedoilla laskettuna nettoapportin määräksi ja merkintähinnaksi muodostuu alla esitetty: <table><tr><td>Raha</td><td>350 000</td></tr><tr><td>Aineelliset hyödykkeet</td><td>500 000</td></tr><tr><td>Lomapalkkavelka</td><td>-550 000</td></tr><tr><td>Nettoapportti:</td><td>300 000</td></tr></table> Avustavan tarkastajan työpaperin (liite 10) sijoitusten tarkastusta koskevassa kohdassa todetaan, että apporttisopimuksella määritelty pitkäaikainen omaisuus muodostuu kalustosta, joka on kirjanpidossa jo loppuun poistettu. Hyväksytyn tavarantarkastajan lausunnon ja kunnan teknisen johtajan mukaan omaisuuden käypä arvo ja käyttöarvo kunnalle on 500 000 euroa. Nettoapportin ja rahana maksetun määrän välinen erotus on 50 000 euroa.	Raha	350 000	Aineelliset hyödykkeet	500 000	Lomapalkkavelka	-550 000	Nettoapportti:	300 000		
Raha	350 000										
Aineelliset hyödykkeet	500 000										
Lomapalkkavelka	-550 000										
Nettoapportti:	300 000										

		Osakkeiden hankintameno on siten 50 000 liian suuri, koska luovutusvientejä ei ole kirjattu kirjanpitoon, vaan ainoastaan rahana maksettu osuus on kirjattu osakkeiden hankintamenon lisäyksi (liite 10 kohta sijoitusten tarkastus). Kirjataan luovutusviennit, joilla korjataan hankintameno vastaamaan nettoapporttia. Kirjataan apporttisopimuksella luovutettu omaisuus tuloslaskelman kautta sekä lomapalkkavelan luovutus. Kirjaamatta jättämisen takia lomapalkkavelka on 550 000 euroa liian suuri, tulos 500 000 liian pieni ja osakkeiden hankintameno 50 000 euroa liian suuri. Säädösviittaus: Kirjanpitolain 3:3:n mukaan taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (netottamiskielto). Korjausmenettely: Kirjataan luovutusviennit. Per osakkeet an muut toimintatuotot 500 000 euroa Per lomapalkkavelka an osakkeet 550 000 euroa Osakkeiden lopullinen hankintameno vastaa nettoapportin määrää.		
8.	Rahoitus-leasingin virheellinen käsittely ja liitetieto	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Teknisen lautakunnan pöytäkirjassa 15.4.2022 § 45 (liite 2) todetaan, että kunnan terveyskeskuksen käyttökiellossa olevat tilat korvataan leasingilla Leesarit Oy:ltä hankituilla väliaikaisiksi tarkoitetuilla toimistotiloilla 10 vuodeksi vuokrahintaan 3 500 euroa / kuukausi. Kohde on siirreltävässä ja uuden terveyskeskuksen valmistuttua toimitiloja voidaan käyttää koulun remontin väistötiloina.	Tilintarkastajan muu raportointi	4,0

		Sopimuksen jäännösarvo on 70 prosenttia vuokrakohteen lopullisesta hankintamenosta, lisättynä kulloinkin voimassa olevalla arvonlisäverolla. Vuokran ajan päättyessä kunnalla on oikeus, mutta ei velvollisuutta ostaa vuokrakohde. Avustavan tarkastajan työpaperissa (liite 10) todetaan, että tilikaudella on 1.6.2022 aktivoitu käyttökiellossa olevan vanhan terveyskeskuksen osan korvaaviksi tiloiksi hankitut väliaikaiset siirrettävissä olevat toimitilat. Poistosuunnitelmana on tasapoisto ja poistoaika 10 vuotta. Hankintameno on ollut 420 000 euroa ja se on kirjattu muihin velkoihin tilinpäätökseen. Muita velkoja on purettu maksettujen vuokrien suhteessa, eli 21 000 (3 500*6 kk) euroa. Siirrettävien toimitilojen menojaännös tilinpäätöksessä on 420 000 euroa – $(420\,000/10/2) = 399\,000$ euroa ja tilikauden poisto siten $420\,000 - 399\,000 = 21\,000$ euroa. Väliaikaiset toimitilat on aktivoitu virheellisesti taseeseen ja aktivointi tulee peruttaa. Tehdyt poistot olisi oikaistava (alle raportoitavan virheen, voi jättää tekemättä).¹ Säädösviittaus: Yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta kohdan 2.2 mukaisesti kunnissa ei sovelleta kirjanpitolain 5:5b:n mukaista rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemistapaa, jossa vuokralle ottaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi ostettu. Vuokrakulut kirjataan yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta kohdan 5.5 mukaisesti muuna toimintakuluna.		
--	--	---	--	--

¹ Tilinpäätöksessä on esitettävä sopimuksen mukaiset tulevaisuuden leasingvastuut liitetietona. Tulevien vuosien leasingvastuut on ilmoitettava tilinpäätöksen liitetietoja koskevan yleisohjeen 38 mukaisena.

		Korjausmenettely: Perutaan aktivointi ja poistot. Per muut velat an rakennukset 399 000 euroa Per vuokratulot an poistot 21 000 euroa		
9.	Hallinto, talousarvio hyväksytty myöhässä	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Talousarvio 2023 ja taloussuunnitelma vuosille 2023–2025 on hyväksytty valtuuston pöytäkirjan 5.1.2023 § 7 perusteella liian myöhään. Säädösviittaus: Kuntalain 110:1:n mukaisesti valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio ottaen huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Korjausmenettely: Ei voida korjata.	Tilintarkastuskertomus Lisätieto, että kuntalain 110 §:ää ei ole kaikilta osin noudatettu -Ei vaikutusta tilinpäätöksen hyväksyttävyyteen tai vastuuvapauslausumaan	3,0
10.	Hankintalain vastainen hankinta, ennakoidun arvon laskeminen	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Teknisen lautakunnan pöytäkirjan 6.7.2022 § 62:ssä (liite 2) on päätetty joukkoliikennepalveluiden hankinnasta. Laadittava sopimus on muodoltaan toistaiseksi voimassa oleva. Liitteessä 9 olevasta vertailutaulukosta on nähtävillä, että hankinnan ennakoitu arvo on laskettu 36 x kuukausihinta. Voittanut tarjous Taksit Oy:ltä on siten määrältään 55 tuhatta euroa x 36 = 1 980 tuhatta euroa ja toiseksi tulleen tarjous on määrältään 56 tuhatta euroa x 36 = 2 016 tuhatta euroa. Tarjousten perusteella toiseksi tulleen tarjouksen hinta laskee ensimmäisen kolmen vuoden	Tilintarkastuskertomus, kielteinen lausunto -Muistutus tilivelvollisille -Kielteinen vastuuvapauslauseke tilivelvollisille	4,0

		jälkeen 50 tuhanteen euroon ja voittajan hinta pysyy muuttumattomana. Päätös on pantu täytäntöön. Hankintailmoituksessa ennakoitu arvo olisi tullut laskea hankintalain vaatimalla tavalla, eli 48 x kuukausiarvo. Hankintapäätöksessä on siten tapahtunut virhe ja toiseksi tulleen tarjous on tosiasiallisesti kokonaistaloudellisesti edullisin. Voittaneen tarjouksen kokonaishinta hankintalain vaatimalla luvulla laskettuna on 2 640 tuhatta euroa (48 kk x 55 tuhatta) ja toiseksi tulleen hankintalain vaatimilla luvuilla kerrottuna on 2 376 tuhatta euroa (36 kk x 56 tuhatta +12 kk x 30 tuhatta). Säädösviittaus: Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 30:3:n 2-kohdan mukaisesti palveluhankintasopimuksissa, joissa ei ilmoiteta kokonaishintaa, ennakoidun arvon laskennassa perusteena on käytettävä, toistaiseksi voimassa olevissa tai yli 48 kuukautta voimassa olevissa hankintasopimuksissa kuukausiarvoa kerrottuna luvulla 48. Hankintalain 93:1:n mukaisesti tarjouksista on valittava kokonaistaloudellisesti edullisin tarjous. Kokonaistaloudellisesti edullisin on tarjous, joka on hankintayksikön kannalta hinnaltaan halvin, kustannuksiltaan edullisin tai hinta-laatusuhteeltaan paras. Korjausmenettely: Ei voida korjata, koska päätös on jo pantu täytäntöön.		
11.	Valtion-osuuksien perusteet ja kirjanpito, puutteet oppilastilastojen varmentamisessa	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Avustavan tarkastajan oppilastilastojen tarkastustyöpaperissa (liite 10) todetaan, että analyttisten tarkastustoimenpiteiden perusteella tilastoluokan 20057 Perusop: muu pidennetyn oppivelvollisten oppilaiden osalta muutos tilikauden 2021 ja 2022 välillä on 23 oppilasta, muuta huomautettavaa ei esiintynyt. Kunnalta saadun lisäselvityksen perusteella edellisenä tilikautena 20.9.2021 ilmoitetuissa tiedoissa on ollut virhe ja oppilaita on ilmoitettu virheen takia 23	Tilintarkastajan muu raportointi	4,0

	liikaa. Korjaus on tehty järjestelmään marraskuussa 2021, mutta korjattu tieto ei ole järjestelmän sulkeutumisen jälkeen enää tallentunut järjestelmään. Virheen takia kunta on saanut valtionosuutta liikaa tilikaudella 2022. Liitteenä olevasta Opetus- ja kulttuuritoimen rahoitusjärjestelmän otteesta (liite 11) on nähtävillä, että tilastoluokan 20057 laskennallinen yksikköhinta on 23 000 euroa. Tuiskulan kunta on siten saanut laskennallisesti liikaa valtionosuutta 23 000 (yksikköhinta) x 23 = 529 000 euroa. Sivistyslautakunnan pöytäkirjassa 15.1.2023 § 6 (liite 2) todetaan, että kunta joutuu palauttamaan opetus- ja kulttuuriministeriöltä saadun tiedon perusteella perusteettomasti saadun edun maaliskuun 2023 aikana. Palautettavaa osuutta ei ole kirjattu tilinpäätökseen siirtovelkojen ja muiden velkojen tase-erittelyn (liite 3b) perusteella. Oikaistaan valtionosuudet tilikaudelle 2022 vastaamaan lopullista valtionosuutta ja kirjataan siirtovelka tilinpäätökseen. Säädösviittaus: Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta (1705/2009) 7:62.1 momentin mukaan jos opetuksen tai muun toiminnan järjestäjä on saanut perusteettomasti tämän lain nojalla myönnettyä valtionosuutta tai rahoitusta, opetus- ja kulttuuriministeriön on määrättävä liikaa saatu määrä palautettavaksi. Kirjanpitolain 3:3:n suoriteperiaatteen mukaan tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut on otettava tilinpäätöstä laadittaessa huomioon riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä. Korjausmenettely: Oikaistaan valtionosuuksia palautettavalla määrällä. Per valtionosuudet an siirtovelat 529 000 euroa		
--	--	--	--

12.	Rahoitus- arvopapereiden arvostus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Liitteenä olevasta omaisuusraportista (liite 5) ja tilinpäätöksestä on nähtävillä, että rahoitusarvopapereihin on tekemättä arvonalennuskirjaukset. Avustavan tarkastajan työpaperin (liite 10) mukaan osakkeet on arvostettu tilinpäätöksessä hankintamenoon. Omaisuusraportin perusteella rahoitusarvopapereiden käypä arvo alittaa hankintamenon 3 000 000 eurolla. Säädösviittaus: Jos rahoitusarvopapereiden todennäköinen käypä markkinahinta tilinpäätöspäivänä on niiden alkuperäistä hankintamenoa alempi, ne merkitään taseeseen kirjanpitolain 5:2:n 2-kohdan mukaisesti tämän määräisinä. Korjausmenettely: Kirjataan arvonalennus rahoitusarvopapereista. Per rahoituskulut an rahoitusarvopaperit 3 000 000 euroa	Tilintarkastuskertomus, kielteinen lausunto Muistutus tilivelvollisille Kielteinen vastuuvapauslauseke tilivelvolliselle	3,0
13.	Käyttö- rajoituksen lahjoitus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Tilinpäätöksen ja liitteenä olevan lahjakirjan (liite 6) perusteella toimeksiantojen varoihin ja pääomiin on kirjattu tilikaudella rahoitusarvopapereina saatua omaisuutta 270 000 euroa. Lahjakirjan perusteella varojen käyttöön ja kartuttamiseen ei liity käyttörajoituksia. Saanto tulisi kirjata luonteensa mukaiseen tase-erään ja tuloksi tuloslaskelmaan. Säädösviittaus: Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje taseen laatimisesta luku 2.2.1, lahjoituksena tai testamenttina saatu omaisuus, johon ei liity käyttörajoituksia, kirjataan luonteensa mukaisiin tase-eriin ja tuloksi tuloslaskelmaan. Korjausmenettely: Korjataan luokittelu ja kirjataan tulo tuloslaskelmaan. Per toimeksiantojen pääomat (velka) an toimeksiantojen varat (saamiset) 270 000 euroa	Tilintarkastajan muu raportointi	3,0

		Per rahoitusarvopaperit an rahoitustuotot 270 000 euroa		
14.	Osakkuusyhtiön osakkeiden arvostus	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Kunnanhallituksen pöytäkirjan 15.11.2022 § 98 (liite 2) perusteella kunnalla on osakkuusyhtiö Tuiskulan Sähkönmyynti Oy, josta se omistaa 33,3-prosenttia yhdessä paikallisten yrittäjien kanssa. Osakkuusyhtiön toimialana on omistaa Pyrylän Tehoyhtiö Oy:n osakkeita ja myydä osakkeenomistajana vastaanottamaansa omakustannehintaista sähköä tai muuta energiaa sähköpörssiin. Pyrylän Tehoyhtiö Oy toimii ydinvoimalahankkeen vetäjänä ja emoyrityksenä, eikä sillä ole muuta toimintaa. Kunta on pääomittanut osakkuusyhtiötä 750 000 eurolla, mikä vastaa osakkeiden hankintamenoa taseessa. Osakkuusyhtiö on käyttänyt osakkailta saadun pääoman Pyrylän Tehoyhtiö Oy:n osakkeiden hankintaan. Osakkuusyhtiö Tuiskulan Sähkönmyynti Oy on sitoutunut merkitsemään 4 500 000 eurolla osakkeita, ja kunnan osuus tästä kokonaisuudesta on 1 500 000 euroa. Pöytäkirjan perusteella hankkeeseen sisältyy olennaista epävarmuutta, koska Tuiskulan Sähkönmyynti Oy:n omistaman tytäryhteisön ydinvoimalahanke ei saanut rakennuslupaa. Asia on riitaisa ja keskeneräinen, mutta rakennusluvan puuttuessa ja hankkeen tällöin peruuntuessa jako-osuuksia ei omistajille tule. Asia on merkitty kunnanhallitukselle tiedoksi. Osakkuusyhtiön olemassaolon tarkoitus on ainoastaan omistaa Pyrylän Tehoyhtiö Oy:tä ja myydä tältä vastaanottamaansa omakustannehintaista sähköä tai muuta energiaa. Ydinvoimala ei saanut rakennuslupaa. Omistuksella ei ole osuutta kunnan palvelutuotannossa. Osakkuusyhtiön osakkeiden arvoon on kirjattava arvonalennus tilinpäätökseen. Liitteenä olevan osakkeiden ja osuuksien tase-erittelyn (liite 3) perusteella osakkeille ei ole tehty arvonalennuskirjausta. Arvonalennuskirjausta on myös arvioitava tulevana vuosina uudelleen, mikäli olennaisia muutoksia tapahtuisi.	Tilintarkastajan muu raportointi	5,0

		Säädösviittaus: Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisia poistoja koskevan yleisohjeen kohdan 2.3.2.1:n mukaisesti, jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13). Kunnassa tulonodotusten lisäksi tarkastellaan hyödykkeen palvelutuotantokykyä. Pysyvien vastaavien hyödykkeestä tehty aiheettomaksi osoittautunut arvonalennus on oikaistava siinä tuloslaskelman erässä, missä kulukirjaus on tehty (KPL 5:16) Korjausmenettely: Per pysyvien vastaavien arvonalennus an osakkuusyhteisön osakkeet 750 000 euroa		
15.	Kirjanpito, satunnainen kulu	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Kunnan tuloslaskelmassa on esitetty satunnainen kulu 800 000 euroa. Liitetiedosta käy ilmi, että kyseessä on tytäryhteisön lainan maksu takausvastuun perusteella. Tytäryhteisön takausvastuun perusteella maksettu laina on virheellisesti esitetty satunnaisissa kuluissa. Kulu olisi tullut esittää muissa toimintakuluissa. Säädösviittaus: Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston tuloslaskelmayleisohjeen luvun 5.5 mukaisesti takaustappiot sisältyvät muihin toimintakuluihin.	Tilintarkastajan muu raportointi	3,0

		Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnon 59/2002 perusteella takausvastuuna maksettuja eriä voidaan pitää varsinaisesta toiminnasta aiheutuvina, vaikkakin kertaluonteisina ja olennaisina, joten ne kirjataan kuluksi tuloslaskelman muihin toimintakuluihin. Korjausmenettely: Korjataan takausvastuusta aiheutuneet kulut satunnaisista kuluista muihin toimintakuluihin. Per muut toimintakulut an satunnaiset kulut 800 000 euroa		
16.	Talousarvio- ylitys	Tarkastushavainto ja sen perusteltu arviointi: Talousarvion käyttötalousosan yhteenvetotaulukosta on nähtävillä, että teknisen lautakunnan osalta valtuustoon nähden sitova erä, toimintakate, on ollut 3 713 640 euroa ja 16,73 prosenttia talousarviota heikompi. Tilivelvollisia ovat tekninen lautakunta ja tekninen johtaja, mikä on kerrottu toimintakertomuksessa. Säädösviittaus: Kuntalaki 110 §: Kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota Toimielin ei saa ylittää sille talousarviossa osoitettua määrärahaa, ja mikäli määräraha osoittautuu riittämättömäksi, talousarviota on muutettava. Korjausmenettely: Mikäli ylityksiä ei hyväksytä, ei vastuuvapautta voida myöntää.	Tilintarkastuskertomus - Lisätieto talousarvion ylityksistä - Vaikutus vastuuvapauslausumaan: ehdollinen vastuuvapauslausuma kohdistuen tekniseen lautakuntaan ja tekniseen johtajaan	3,0

17.	Yhteenveto ja vaikutusten arviointi	Vaikutus tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan: Kunnan tilinpäätös: Tilikauden ylijäämä 31.12.2022: 2 307 tuhatta euroa Yksittäin olennaiset virheet (tuhatta euroa): <table><tr><td></td><td>Vaikutus tilikauden yli/alijäämään</td><td>Vaikutus omaan pääomaan</td></tr><tr><td>Havainto 12</td><td>-3 000</td><td>-3 000</td></tr><tr><td>Yhteensä:</td><td>-3 000</td><td>- 3 000</td></tr></table> Yksittäin epäolennaiset virheet (tuhatta euroa): <table><tr><td>Havainto 3</td><td>-100</td><td>-100</td></tr><tr><td>Havainto 5</td><td>-420</td><td>-420</td></tr><tr><td>Havainto 6</td><td>-80</td><td>-80</td></tr><tr><td>Havainto 7</td><td>500</td><td>500</td></tr><tr><td>Havainto 11</td><td>-529</td><td>-529</td></tr><tr><td>Havainto 13</td><td>270</td><td>270</td></tr><tr><td>Havainto 14</td><td>-750</td><td>-750</td></tr><tr><td>Yhteensä:</td><td>-1 109</td><td>-1 109</td></tr></table> Jos virheet korjattaisiin, tilikauden ylijäämä olisi 4 109 tuhatta euroa pienempi, eli -1 802 tuhatta euroa. Virheet yhteensä vaikuttavat tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan 4 109 tuhatta euroa heikentävästi (olennaisuusraja 1 500 tuhatta euroa). Konsernitilinpäätös: Tilikauden ylijäämä 31.12.2022: 2 232 tuhatta euroa.		Vaikutus tilikauden yli/alijäämään	Vaikutus omaan pääomaan	Havainto 12	-3 000	-3 000	Yhteensä:	-3 000	- 3 000	Havainto 3	-100	-100	Havainto 5	-420	-420	Havainto 6	-80	-80	Havainto 7	500	500	Havainto 11	-529	-529	Havainto 13	270	270	Havainto 14	-750	-750	Yhteensä:	-1 109	-1 109	3,0
	Vaikutus tilikauden yli/alijäämään	Vaikutus omaan pääomaan																																		
Havainto 12	-3 000	-3 000																																		
Yhteensä:	-3 000	- 3 000																																		
Havainto 3	-100	-100																																		
Havainto 5	-420	-420																																		
Havainto 6	-80	-80																																		
Havainto 7	500	500																																		
Havainto 11	-529	-529																																		
Havainto 13	270	270																																		
Havainto 14	-750	-750																																		
Yhteensä:	-1 109	-1 109																																		

Yksittäin olennaiset virheet (tuhatta euroa):

	Vaikutus tilikauden yli/alijäämään	Vaikutus omaan pääomaan
Havainto 12	-3 000	-3 000
Yhteensä:	-3 000	- 3 000

Yksittäin epäolennaiset virheet (tuhatta euroa):

Havainto 5	-420	-420
Havainto 7	500	500
Havainto 11	-529	-529
Havainto 13	270	270
Havainto 14	-750	-750
Yhteensä:	-929	-929

Jos virheet korjattaisiin, konsernin tilikauden alijäämä olisi 1 697 tuhatta euroa. Virheet yhteensä vaikuttavat konsernin tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan 3 929 tuhatta euroa heikentävästi (olennaisuusraja 3 000 tuhatta euroa).

Muut virheet tilinpäätöksessä ja hallinnossa:

Virhe 1: Luottamustoimissa puutteita, tekninen johtaja ja hallituksen puheenjohtaja ovat sama henkilö.

Virhe 2: Toimivallan ylitys hankinnoissa.

Virhe 4: Puutteellinen selvitys hyvinvointialueelle siirtyvästä omaisuudesta. Emokunnan olennainen sopimus jäänyt pois siirtyvän omaisuuden selvityksestä.

Virhe 8: Rahoitusleasingin virheellinen käsittely ja liitetieto.

Virhe 9: Talousarvio hyväksytty myöhässä, kuntalain vastainen menettely.

		Virhe 10: Hankintalain vastainen hankinta, ennakoidun arvon laskeminen. Olennainen joukkoliikennepalveluiden hankinta. Virhe 15: Satunnainen kulu, luokitteluvirhe. Virhe 16: Olennainen talousarvioylitys Johtopäätös: Virheet ylittävät olennaisuusrajan. Tilinpäätöstä ei esitetä hyväksyttäväksi.		
--	--	---	--	--

Tehtävä 2. (15 pistettä)**TILINTARKASTUSKERTOMUS 2022****Tuiskulan kunnanvaltuustolle (0,25 pistettä)**

Olemme tarkastaneet Tuiskulan kunnan hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen tilikaudelta 1.1.–31.12.2022. Tilinpäätös sisältää kunnan taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailun ja toimintakertomuksen. Lisäksi tilinpäätökseen kuuluva konsernitilinpäätös sisältää konsernitaseen, konsernituloslaskelman, konsernin rahoituslaskelman ja konsernitilinpäätöksen liitetiedot. **(0,5 pistettä)**

Kunnanhallituksen ja muiden tilivelvollisten velvollisuudet

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.

Kunnanhallitus ja kunnanjohtaja vastaavat myös sisäisen valvonnan järjestämisestä ja sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka ne katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia tilinpäätöksen, jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Olemme tarkastaneet tilikauden hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti olennaisten virheiden ja puutteiden havaitsemiseksi ja raportoimiseksi tarkastuksen tuloksina. 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. Muodostamme käsityksen tilintarkastuksen kannalta relevantista sisäisestä valvonnasta pystyäksemme suunnittelemaan asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet ja voidaksemme lausua sisäisen valvonnan järjestämisestä mutta emme siinä tarkoituksessa, että pystyisimme antamaan lausunnon kunnan sisäisen valvonnan tehokkuudesta. 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 väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virheellisyttä.

Tarkastuksen tulokset

Muistutuksena esitämme, että selvitys hyvinvointialueelle siirtyvästä omaisuudesta on laadittu puutteellisesti. Sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaannpanosta annetun lain 25 §:n mukaisesti kunnan hyvinvointialueelle siirtyvät sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämiseen liittyvät sopimukset, jolleivät hyvinvointialue ja kunta toisin sovi. Hyvinvointialueen valtuusto ei ole hyväksynyt erikseen siirtyväksi sopimukseksi kunnan 2 000 000 euron leasing-sopimusta, joten se saattaa jäädä kunnan vastattavaksi. **(2,0 pistettä)**

Muistutuksena esitämme, että joukkoliikennepalveluiden toimittajan valinta on suoritettu hankintalain 93 §:n vastaisesti, koska kokonaistaloudellisesti edullisinta toimittajaa ei ole valittu. Hankintalain 30:3 §:n 2-kohdan mukaan palveluhankintasopimuksissa, joissa ei ilmoiteta kokonaishintaa, käytetään ennakoidun arvon laskennassa kuukausiarvoa kerrottuna luvulla 48. **(2,0 pistettä)**

Teknisen lautakunnan käyttötalouden sitova erä toimintakate ylittyi 3 713 640 eurolla muutettuun talousarvioon verrattuna (ylitys 16,73 prosenttia, tilivelvollinen tekninen lautakunta ja tekninen johtaja). **(1,0 pistettä)**

Kuntalain 110 §:n mukaan valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle talousarvio seuraavalle vuodelle. Lisätietona toteamme, että kunnanvaltuusto on hyväksynyt talousarvion 5.1.2023. **(0,5 pistettä)**

Kuntalain 73 §:n mukaan henkilö, joka toimii välittömästi kunnanhallituksen alaisena tai joka toimii lautakunnan esittelijänä, ei ole vaalikelpoinen kunnanhallitukseen. Lisätietona toteamme, että kuntalain vastaisesti sama henkilö toimii sekä kunnanhallituksen puheenjohtajana että teknisenä johtajana. **(0,5 pistettä)**

Muilta osin kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. **(0,25 pistettä)**

Kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti. **(0,25 pistettä)**

Valtionosuuksien perusteista annetut tiedot ovat oikeita. **(0,25 pistettä)**

Muistutuksena esitämme, että rahoitusarvopapereiden osalta ei ole kirjattu kirjanpitolain 5:2 §:n 2-kohdan mukaista arvonalennusta, vaan rahoitusarvopapereiden kirjanpitoarvo tilinpäätöshetkellä ylittää niiden markkina-arvon. Arvonalennuskirjauksen vuoksi kunnan ja kuntakonsernin tilikauden tulos on 3 000 000 euroa liian suuri.

Muilta osin kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitalinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa muutoin oikean ja riittävän kuvan tilikauden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. **(2,0 pistettä)**

Lausunnot tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä

Kunnan tilinpäätöstä ja konsernitalinpäätöstä ei ole laadittu tarkastuksen tuloksissa mainitun puuttuvan arvonalennuskirjauksen vuoksi tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti, eivätkä ne anna kuntalain tarkoittamalla tavalla oikeata ja

riittävää kuvaa kunnan ja kuntakonsernin tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. **(0,75 pistettä)** Emme puolla tilinpäätöksen hyväksymistä. **(0,5 pistettä)**

Sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaannuttamisesta annetun lain noudattamatta jättämiseen liittyvän muistutuksen vuoksi emme esitä vastuuvapauden myöntämistä kunnanhallituksen jäsenille ja kunnanjohtajalle. **(1,0 pistettä)**

Hankintalain noudattamatta jättämiseen liittyvän muistutuksen vuoksi emme esitä vastuuvapauden myöntämistä teknisen lautakunnan jäsenille ja tekniselle johtajalle. **(1,0 pistettä)**

Kirjanpitolain noudattamatta jättämiseen liittyvän muistutuksen vuoksi emme esitä vastuuvapauden myöntämistä kunnanhallituksen jäsenille ja kunnanjohtajalle. **(1,0 pistettä)**

Esitämme vastuuvapauden myöntämistä muille tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta edellyttäen, että valtuusto hyväksyy tarkastuksen tuloksina mainitut talousarviopoikkeamat. **(1,0 pistettä)**

Helsinki 17.5.2023

Tarkastustaito Oy
Tilintarkastusyhteisö

Simo Silakka
JHT, KHT

Tarkastustaito Oy, y-tunnus 3451235-1
Tilipolku 9
00100 Helsinki **(0,25 pistettä)**

Tehtävä 3. (10 pistettä)

3.1

Välillisen julkishallinnon organisaatiot sijoittuvat perinteisen julkisen hallinnon ja yksityissektorin väliin. Veikkaus Oy:n asemaa valtion erityistehtäväyhtiönä ja osana välillistä julkishallintoa ilmentää se, että Veikkauksen tehtäviin kuuluu tiettyjä julkishallinnollisia piirteitä ja Veikkaukselle on lainsäädännössä määritelty yhteiskuntapoliittisia erityistehtäviä.

Veikkaus Oy:n yhteiskunnallinen erityistehtävä ja julkinen hallintotehtävä liittyy rahapelitoimintaan osallistuvien henkilöiden oikeusturvan takaamiseen, väärinkäytösten ja rikosten estämiseen sekä pelaamisesta aiheutuvien sosiaalisten ja terveydellisten haittojen ehkäisemiseen ja vähentämiseen (arpajaislaki (1047/2001), 12 §). Välillisen julkishallinnon toimijana Veikkauksen toiminnan rahoitus ei perustu valtion tai kuntien budjettirahoitukseen.

3.2

Suomen perustuslain (731/1999) 124 §:n mukaan julkisen hallintotehtävän antaminen muulle kuin viranomaiselle voi tapahtua vain lailla. Julkisen hallintotehtävän antaminen yksityiselle tulee olla tarpeellinen tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi eikä se saa vaarantaa perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia. Merkittävää julkisen vallan käyttöä sisältäviä tehtäviä ei voida siirtää yksityiselle.

3.3

Arpajaislain (1047/2001) 12 §: mukaan Veikkaus Oy on valtion kokonaan omistama osakeyhtiö. Näin ollen Veikkaus Oy on valtion omistajaohjaustoimenpiteiden kohde. Omistajaohjausta yhtiöön kohdistuu valtioneuvoston sekä asianomaisen ministeriön tahoilta ((Laki valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta 1368/2007, 4–5 § (jatkossa valtion omistajaohjauslaki)).

Valtiovallan valvontatoimenpiteiden lisäksi Veikkaus Oy:ssä on toimitettava normaali osakeyhtiötä koskeva lakisääteinen tilintarkastus, jolloin yhtiöön kohdistuu tarkastustoimia ulkoisten tilintarkastajien taholta (osakeyhtiölaki 624/2006, 7 luku, tilintarkastuslaki 1141/2015, 2 luku).

Veikkaus Oy on valtionyhtiö, joten valvonta- ja tarkastustoimenpiteitä voivat siihen kohdistaa myös valtiontalouden tarkastusvirasto sekä eduskunnan tarkastusvaliokunta ((Suomen perustuslaki (731/1999) 90 § ja laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000) 2 §)).

3.4

Valtionyhtiöiden, kuten muidenkin yhtiöiden, yhteiskuntavastuu jaetaan yleensä kolmeen pilariin: taloudelliseen vastuuseen, sosiaaliseen vastuuseen ja ympäristövastuuseen. Ryhmittelyn taustalla on YK:n kestävän kehityksen periaatteiden systematisointi (United Nations, Resolution adopted by the General Assembly 25.9.2015).

Veikkaus Oy:lle voidaan asettaa yhteiskuntavastuuta ja sen raportointia koskevia velvoitteita ensinnäkin lainsäädännöllä Suomen eduskunnan toimesta ((Suomen perustuslaki (731/1999) 3.1 §)). Yhteiskuntavastuu-velvoitteita voidaan Veikkaus Oy:lle kohdistaa myös omistajaohjauksen yhteydessä, jolloin toimijoina ovat valtioneuvosto (esim. valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosasto) ja omistajaohjaava ministeriö. Valtioneuvoston laatiman hallituksen vuosikertomuksen (2022) yhtiöomistusta koskevassa liitteessä 4 (luku 7 kappale 7.1) todetaan, että valtio-omistajan odotuksia yhtiöiden vastuullisuudesta kuvataan

valtioneuvoston omistajapoliittisessa periaatepäätöksessä (2020). Veikkaus Oy:n yhteiskuntavastuuvetoisuuteen voidaan vaikuttaa myös Euroopan unionin lainsäädännöllä sekä kansainvälisten organisaatioiden vahvistamalla periaatteilla (esim. YK ja OECD).

3.5

Suomen valtion omistuksen vähentäminen Veikkaus Oy:ssä edellyttäisi valtioneuvoston ja eduskunnan toimia. Valtion omistajaohjauslain (1368/2007) 4 §:n mukaan valtioneuvoston yleisistunto käsittelee ja ratkaisee valtioenemmistöisten yhtiöiden osakkeiden luovuttamista koskevat asiat. Eduskunnan suostumus kuitenkin tarvitaan esimerkiksi sellaisen päätöksen tekemiseen, jonka johdosta valtio lakkaa olemasta yhtiön ainoa omistaja (valtion omistajaohjauslaki 3 §). Lisäksi, mikäli valtio luopuisi Veikkaus Oy:n yksinomistajuudesta, tulisi arpajaislain (1047/2001) 12 §:ä muuttaa tai säännös tulisi kumota, sillä nyt siinä säädetään, että Veikkaus Oy on valtion kokonaan omistama osakeyhtiö.

Tehtävä 4. (10 pistettä)

4.1

Lain julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (1397/2016) (jatkossa hankintalaki) 106 §:n mukaan kokonaistaloudellisesti edullisin on tarjous, joka on hankintayksikön kannalta hinnaltaan halvin, kustannuksiltaan edullisin tai hinta-laatusuhteeltaan paras. Jos hankintayksikkö käyttää muissa kuin tavarahankinnoissa kokonaistaloudellisen edullisuuden perusteena ainoastaan halvinta hintaa, sen on esitettävä tätä koskevat perustelut. Kokonaistaloudellisesti edullisimman tarjouksen kotimainen sääntely perustuu EU:n hankintadirektiiviin 2014/24 (67 art.).

Kunnan on lähtökohtaisesti valittava tarjouksista kokonaistaloudellisesti edullisin tarjous hankintalain 106 §:n mukaisesti, ellei tarjoajaa ole lainmukaisesta syystä suljettu tarjouskilpailun ulkopuolelle (hankintalaki 105 § ja 80–81 §).

4.2

Hankintayksikkö voi asettaa palveluhankinnan ehdoksi vaatimuksia, jotka koskevat ehdokkaiden tai tarjoajien rekisteröitymistä, taloudellista ja rahoituksellista tilannetta sekä teknistä ja ammatillista pätevyyttä (hankintalaki 83–86 §). Hankintayksikkö voi ottaa huomioon myös hankintasopimuksen toteutukseen osoitetun henkilöstön kokemuksen sekä henkilöstön organisoimisen (hankintalaki 93 §).

Palveluhankinnan laatu voidaan pyrkiä varmistamaan myös hankinnan sellaisilla hinta-laatusuhteen vertailuperusteilla, jotka koskevat esimerkiksi teknisiä ja toiminnallisia ominaisuuksia, esteettömyyttä sekä käyttäjien vaatimukset täyttävää suunnittelua (hankintalaki 93 §).

4.3

Ympäristönäkökohtien huomioiminen julkisissa hankinnoissa voi tapahtua usealla tavalla. Hankintalain 2 §:n mukaan hankintayksiköiden on pyrittävä järjestämään hankintatoimintansa siten, että hankinnoissa otetaan huomioon myös ympäristönäkökohdat.

EU-kynnsarvon ylittävän hankinnan osalta hankintayksikkö voi asettaa ympäristönäkökohtiin liittyviä erityisehtoja (hankintalaki 98 §) tai hinta-laatusuhteen vertailuperusteita (hankintalaki 93 §). Tarjousvertailussa voidaan pelkän hankintakustannuksen lisäksi huomioida niin sanotut elinkaarikustannukset, joihin voidaan lukea mukaan myös ympäristönäkökohtiin liittyvät

kustannukset (95 §). Hankintayksikkö myös voi esimerkiksi tarjouspyynnössä vaatia tiettyä merkkiä näytöksi siitä, että hankinnan kohde vastaa vaadittuja ympäristöominaisuuksia (hankintalaki 72 §).

Hankintayksikkö voi pyytää ehdokkaalta tai tarjoajalta selvityksen rakennusurakan toteuttamisessa tai palvelun suorittamisessa toteutettavista ympäristövaikutusten hallintaa koskevista toimenpiteistä sekä todistuksia siitä, että ehdokas tai tarjoaja täyttää ympäristöasioiden hallintaa koskevien standardien vaatimukset (hankintalaki 90 §).

Hankintayksikön on vaadittava tarjoajalta selvitys tarjouksen hinnoista tai kustannuksista, jos tarjous vaikuttaa poikkeuksellisen alhaiselta. Pyydetty selvitys voi koskea esimerkiksi ympäristöoikeudellisten velvoitteiden noudattamista (hankintalaki 96 §).

Hankintayksikkö voi sulkea tarjouskilpailun ulkopuolelle ehdokkaan tai tarjoajan, joka on rikkonut sellaisia ympäristöoikeudellisia velvoitteita, joista määrätään Suomen tai Euroopan unionin lainsäädännössä, tietyissä kansainvälisissä sopimuksissa tai työehtosopimuksissa, mikäli hankintayksikkö voi näyttää kyseisen rikkomuksen toteen (hankintalaki 81 § ja 79 §). EU-kynnysarvot ylittävien hankintojen ympäristösääntelyä voidaan tietyin osin soveltaa myös kansallisissa hankinnoissa (hankintalaki 105 §).

4.4

Julkishallintoa ja julkisen vallan käyttäjiä sitovan yhdenvertaisuusperiaatteen oikeudellinen lähtökohta löytyy Suomen perustuslain (731/1999) 6 §:stä. Hallinnon oikeusperiaatteisiin kuuluvasta yhdenvertaisuusperiaatteesta säädetään myös hallintolain (434/2003) 6 §:ssä. Nimenomaisesti julkisia hankintoja koskevasta yhdenvertaisen kohtelun vaatimuksesta säädetään hankintalain 3 §:ssä, jonka mukaan hankintayksikön on kohdeltava hankintamenettelyn osallistujia ja muita toimittajia tasapuolisesti ja syrjimättömästi.

Tehtävä 5. (5 pistettä)

5.1

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 287 artiklan mukaan Euroopan tilintarkastustuomioistuimen tarkastustehtävät koskevat Euroopan unionin kaikkia tuloja ja menoja. Tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivalta ulottuu kaikkien unionin kaikkien toimielinten ja laitosten varainkäyttöön. Tilintarkastustuomioistuimen tarkastustehtävistä säädetään myös EU:n varainhoitoasetuksessa 2018/1046 (254–259 artikla).

Tilintarkastustuomioistuin tarkastaa tulojen ja menojen laillisuutta ja asianmukaisuutta. Tehtävänä on myös tarkastaa sitä, onko unionin varojen käyttö ollut moitteettoman varainhoidon periaatteen mukaista. Tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimet voivat kohdistua EU:n toimielinten ja organisaatioiden lisäksi niihin tahoihin, jotka jäsenvaltioissa käyttävät unionilta peräisin olevia varoja. (SEUT 287 artikla ja varainhoitoasetus 2018/1046 255 artikla)

Euroopan tilintarkastustuomioistuin laatii kunkin varainhoitovuoden päätyttyä vuosikertomuksen, joka toimitetaan muille unionin toimielimille ja julkaistaan Euroopan unionin virallisessa lehdessä. Tilintarkastustuomioistuin voi antaa myös erityiskertomuksia sekä unionin toimielinten pyynnöstä tiettyä aihepiiriä koskevia lausuntoja. (SEUT 287 artikla ja varainhoitoasetus 258–259 artikla)

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 286 artiklan mukaan tilintarkastustuomioistuimen jäsenten riippumattomuus on oltava kiistatonta. Tehtävänsä hoitaessaan tilintarkastustuomioistuimen jäsenet eivät saa ottaa ohjeita milään ulkopuoliselta taholta ja heidän tulee pidättäytyä kaikesta, mikä on ristiriidassa heidän tehtävänsä kanssa.

Tilintarkastustuomioistuimen jäsenet eivät saa toimikautensa aikana harjoittaa muuta ammattitoimintaa. Jäseneksi valittu antaa juhlallisen vakuutuksen siitä, että hän toimikautensa aikana ja sen päätyttyä kunnioittaa tilintarkastustuomioistuimen jäsenyydestä johtuvia velvollisuuksiaan.

5.2

Euroopan unionin taloudellisiin etuihin vaikuttavana petoksena pidetään esimerkiksi tahallista väärin, virheellisten tai puutteellisten tietojen esittämistä tai edellytettyjen tietojen ilmoittamatta jättämistä sekä EU:n varojen tahallista väärinkäyttöä (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2017/1371 unionin taloudellisiin etuihin kohdistuvien petosten torjunnasta rikosoikeudellisin keinoin 3 artikla ja Euroopan tilintarkastustuomioistuimen vuosikertomus varainhoitovuodelta 2021). Petoksessa on kyse rikollisesta toiminnasta.

Petoksesta johtuva menojen käyttöön liittyvä virheellisyys tai sääntöjen noudattamatta jättäminen on vaikeampi havaita kuin muunlaisesta virheestä johtuva tilanne, sillä petokseen voi liittyä esimerkiksi väärennöksiä, tahallista tietojen poisjättämistä, väärin tietojen antamista tai sisäisen valvonnan sivuuttamista. Siksi petosten havaitseminen voi olla vaikeampaa kuin ei-petoksellisten virheiden havaitseminen. Toisin kuin petoksissa, ei-petoksellisissa virheissä on usein kyse menojen käyttöön ja oikeussäännösten soveltamiseen liittyvän virheellisuuden tahattomuudesta, esimerkiksi huolimattomuudesta. Tällaiset virheet on tarkastuksessa yleensä helpompi havaita, koska kyse ei ole suunnitelmallisesta epärehellisyydestä. (Euroopan tilintarkastustuomioistuimen vuosikertomus varainhoitovuodelta 2021) Mikäli tilintarkastustuomioistuin epäilee petosta, se raportoi asiasta EU:n petostentorjuntavirastolle (OLAF) sekä Euroopan syyttäjänvirastolle (EPPO) (direktiivi 2017/1371, 15 artikla).

5.3

Tilintarkastustuomioistuimen mukaan menoihin sovellettavien sääntöjen monimutkaisuuden taso vaikuttaa virheriskiin. Virheriski on pienempi, kun säännöt ovat yksinkertaisia.

Vähäriskisiä menoja ovat tukioikeuksiin perustuvat maksut, jotka suoritetaan, kun edunsaajat täyttävät tietyt vähemmän monimutkaiset ehdot. Näitä menoja ovat esimerkiksi opiskelija- ja tutkimusapurahat, viljelijöille maksettavat suorat tuet sekä EU:n henkilöstön palkat ja eläkkeet. (Euroopan tilintarkastustuomioistuimen vuosikertomus varainhoitovuodelta 2021 ja yhteenveto EU-tarkastuksesta 2021).

Suuririskisiksi Euroopan tilintarkastustuomioistuin määrittää kulujen korvaamiseen perustuvat maksut. Niissä EU korvaa tukikelpoisten toimien tukikelpoisia kuluja monimutkaisiin sääntöihin perustuen. Edunsaajien on tällaisia kulukorvauksia varten osoitettava, että niiden toiminta on tukikelpoista sekä toimitettava todisteita niille aiheutuneista korvauksien oikeuttavista kuluista. Tällaisia suuririskisiä menoja ovat tilintarkastustuomioistuimen mukaan esimerkiksi tutkimushankkeiden kulut, investoinnit alueelliseen kehittämiseen ja maaseudun kehittämiseen sekä kehitysyhteistyöhankkeiden kulut. (Euroopan tilintarkastustuomioistuimen vuosikertomus varainhoitovuodelta 2021 ja yhteenveto EU-tarkastuksesta 2021).