
TILINTARKASTUSPÖYTÄKIRJA

Kuntalain 123 § mukaan tilintarkastajan tulee viipymättä ilmoittaa havaitsemistaan olennaisista epäkohdista kunnanhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa. Tilintarkastuspöytäkirja annetaan tiedoksi tarkastuslautakunnalle.

Tilintarkastuslain 3:7§:n mukaan toimielimen on käsiteltävä tilintarkastuspöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla.

Salon kaupungin tilikauden 1.1.-31.12.2023 tilintarkastajina esitämme tilintarkastuslain 3 luvun 7 §:n ja kuntalain 123.3§:n tarkoittamana **tilintarkastuspöytäkirjana kaupunginhallitukselle seuraavaa:**

Tilintarkastustyön taustaa

TALVEA Julkishallinnon Palvelut Oy valittiin avoimen tarjouskilpailun tuloksena Salon kaupungin tilintarkastajaksi vuodesta 2023 alkaen. Sitä ennen, yli 20 vuoden ajan, on Salon kaupungissa toiminut sama tilintarkastusyhteisö – tietojemme mukaan siitä lähtien, kun nykyinen ammattitilintarkastajakäytäntö on ollut lakisääteinen, eli 1990 luvulta lähtien.

Tilintarkastusyhteisön vaihtuessa on TALVEAn ensimmäisenä tilitarkastuskautena tilintarkastus kohdistunut sekä painottunut Salon kaupungin hallinnon rakenteisiin ja hallintotapaan sekä lakisääteisiin pysyväsiohjeisiin ja kirjanpidon järjestämismenettelyihin ja sisäiseen valvontaan.

Tarkastuksen tavoitteena on ollut varmistua siitä, että Salon kaupungin sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti ja että kaupungin hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.

Tilintarkastuksen riippumattomuuden varmistamiseksi on tässä tilintarkastuspöytäkirjassa esitettyjen tarkastushavaintojen tarkastukseen, ja tarkastuksen valvontaan osallistunut myös vastuullisen tilintarkastajan varahenkilö.

Raportoimme kaupunginhallitukselle seuraavista tarkastushavainnoistamme:**1. Kuntalain noudattaminen varallisuuden hoidossa sekä rahoitus- ja sijoitustoiminnassa sekä sisäinen valvonta (sijoituspolitiikka, johdannaissopimus)**

Kuntalain mukaan valtuuston tehtäviin kuuluu päättää varallisuuden hoidon sekä rahoitus- ja sijoitustoiminnan perusteista (Kuntalaki 14.2 § 21.5.2021/419).

Salon kaupungin sijoituspolitiikkaohje –niminen dokumentti on hyväksytty Salon kaupunginvaltuustossa vuonna 2001. Sijoituspolitiikka-ohjeella on tarkoitus määrittää ne puitteet, joissa kaupungin varoja sijoitetaan.

Salon kaupungilla on per 31.12.2023 Kuntarahoitus Oyj:n koronvaihtosopimus, nimellismäärältään 30 000 000 euroa.

Sijoituspolitiikkaohjeen kohdassa 3.2. Sijoituskohteet todetaan (alla kuvakaappaus ohjeesta)

Johdannaisten käyttö

Johdannaisia ei käytetä sijoitustoiminnassa.

Tarkastuksen johtopäätöksenä voidaan todeta, että Salon kaupungin varallisuuden hoidossa sekä rahoitus- ja sijoitustoiminnassa käytetään johdannaissopimusta. Salon kaupungin valtuuston päättämä ohjeistus on varallisuuden hoidon sekä rahoitus- ja sijoitustoiminnan osalta puutteellinen ja tulkittavissa siten, että johdannaisia ei voida käyttää rahoitus- eikä sijoitustoiminnassa.

Kyseessä on:

- sisäisen valvonnan puute,
- hallinnon lainmukaisuuden puute ja
- valtuuston päätösten noudattamisen puute.

Suosittelimme päivittämään Salon kaupungin varallisuuden hoidon sekä rahoitus- ja sijoitustoiminnan perusteet. Lisäksi suosittelemme noudattamaan lakia ja kaupungin omia ohjeita sijoituspolitiikan osalta.

2. Kuntalain noudattaminen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tilinpäätöksessä sekä sisäisen valvonta ja konsernivalvonta (virheellinen konsernitilin saldo)

Salon kaupungin tilinpäätöksestä on vuosien 2014–2022 ajalta puuttunut kahden tytäryhtiön konsernipankkitilien saldot.

Salon kaupungin talouspalveluista sekä kirjanpidosta tilintarkastajalle annetun tiedon mukaan konsernitili on ollut käytössä vuodesta 2014 ja vasta vuonna 2023 se on otettu Salon kaupungin taseeseen mukaan.

Saamiemme tietojen perustella voi päätellä:

- Pankkitilit Salon kaupungin tilinpäätöksissä ovat olleet virheelliset lähes kymmenen vuoden ajan.
- Pankkitilin saldon virheellisyys on vaikuttanut tilinpäätöksen tunnuslukuihin ja rahoituslaskemaan, jotka ovat olleet virheellisiä.
- Tältä osin kaupungin tase ei ole antanut kaikilta osin oikeaa ja riittävää kuvaa vuosina 2014–2022.
- Tarkastuksen perusteella pankkitilien loppusaldot (tilanne 31.12.2023), vertailuvuoden tiedot ja tunnusluvut on korjattu tilinpäätökseen 2023 sekä myös vertailuvuoden 2022 tiedot on oikaistu.

Vuoden 2023 tilinpäätöksessä on vertailuvuoden 2022 lukuja oikaistu **5,727 miljoonalla eurolla**. Vastaavasti on oikaistu myös vertailuvuoden tunnuslukuja, joihin virhe on vaikuttanut.

Kyseessä on merkittävä sisäisen valvonnan puute, joka on johtanut tilinpäätöstietojen virheellisyyteen. Vuoden 2023 tilinpäätöksessä aikaisempien tilikausien virhe on johtanut vertailuvuoden (2022) tietojen oikaisuun.

3. Kuntalain noudattaminen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernitilinpäätöksessä sekä sisäisen valvonta ja konsernivalvonta (kaupungin konsernitaseen suunnitelmapoistojen oikaisu)

Tilinpäätösasiakirjan mukaan konsernitytäryhteisöjen aineellisten hyödykkeiden ryhmään kuuluvien rakennusten poistot on oikaistu Salon kaupungin 1.1.2009 voimassa olevan poistosuunnitelman mukaisiksi.

Kaupungin poistosuunnitelman mukaan asuinrakennukset poistetaan tasapoistoina 40 vuodessa. Tehdas- tai tuotantorakennukset 20 vuoden tasapoistoina (mm. jääliikuntahalli).

Jäännösarvojen ero on kirjattu konsernituloslaskelmassa tytäryhteisön poistojen oikaisuksi ja aikaisemmille tilikausille kertynyt ero konsernitaseessa edellisten tilikausien yli- tai alijäämän oikaisuksi.

Salon Vuokratalot Oy

Salon Vuokratalot Oy:n erillistilinpäätöksessä 2023 rakennusten arvo on yhteensä 29 055 363,11 euroa.

Omistusrakennukset ja rakennelmat	29 055 363,11 euroa
Aineelliset hyödykkeet yhteensä	31 029 696,41 euroa

Salon kaupungin konsernitilinpäätöksessä suunnitelmapoistojen oikaisun jälkeen Salon Vuokratalot Oy:n rakennusten arvo on 18 803 972,07 euroa.

Rakennukset	18 803 972,07 euroa.
Aineelliset hyödykkeet	19 882 475,20 euroa

Aineellisten hyödykkeiden osalta Salon Vuokratalot Oy on siis yhdistelty **11 147 221,21 euroa pienemmällä arvolla kaupungin konsernitaseessa.**

Salon kaupunki soveltaa asuinrakennuksiin 40 vuoden tasapoistoa (vuodessa 2,5 %) ja Salon Vuokratalot Oy 4 %:n menojäännöspoistoa. Salon Vuokratalot Oy:n ja kaupungin konsernitilinpäätöksen välinen ero on noin 36 prosenttia rakennusten osalta.

Vuoden 2009 kuntaliitoksessa Salon kaupunkiin yhdistyneiden kuntien vuokrataloyhtiöt fuusioitiin Salon Vuokratalot Oy:ön siten, että tilikausi 2012 oli ensimmäinen kokonainen tilikausi fuusioituneessa vuokrataloyhtiössä. Fuusio on rekisteröity kaupparekisteriin 9.5.2011.

Tarkastushavaintojen mukaan edellä kerrottu 11 147 221,21 euron ero rakennuksen arvossa yhtiön ja konsernin välillä johtuu konsernitaseen suunnitelmapoistojen oikaisuista. Tarkastushavaintojen perusteella oikaisu on kirjattu taannehtivasti Salon Vuokratalot Oy:n fuusioitujen kiinteistöjen osalta. Sen sijaan, että suunnitelmanmukaisten poistojen oikaisu olisi tehty fuusiohetkestä, on laskelmien perusteella poistoja ryhdytty oikaisemaan 1960 ja 1970 luvuilta lähtien.

Edellä kuvattu poistojen oikaisukirjaus on kirjattu vuoden 2014 Salon konsernitilinpäätökseen tekemällä noin **9 miljoonan euron ylimääräinen oikaisu (kulukirjaus)** ja perusteena on käytetty suunnitelmapoistojen oikaisua ajalta ennen kuntaliitosta.

Tällä poistojen oikaisulla on kumulatiivinen vaikutus vuoden 2023 konsernitilinpäätökseen. Suunnitelmapoistojen oikaisun kirjausketju (audit trail) ei ole riittävän luotettava ja aukoton, jotta tilintarkastuksessa olisi voitu asianmukaisella tavalla varmistua oikaisujen oikeellisuudesta (dokumentointi on riittämätöntä). Lisäksi valittua suunnitelmapoistojen oikaisukäytäntöä ei ole sovellettu johdonmukaisesti: tilintarkastajalle kerrotun mukaan suunnitelmapoistojen oikaisua ei ole tehty vuosina 2017–2018 lainkaan. Myös tämä menettely heikentää oikaisulaskelmien luotettavuutta.

Kaavamaisen konsernitilinpäätöksen suunnitelmapoistojen oikaisumenettelyn tarkastuksessa ei voitu varmistua, miten perusparannukset ja -korjaukset ja vastaavasti eri kiinteistöjen käytöstä poistot / rakennusten purkamiset on otettu huomioon laskelmissa. Pääsääntöisesti oli havaittavissa, että näitä ei ole huomioitu oikaisulaskelmissa juuri lainkaan. Tämä seikka heikentää oikaisulaskelmien luotettavuutta ja vaikuttaa kaupungin taloudellisen aseman oikean ja riittävän kuvan muodostumiseen konsernitaseen perusteella.

Suunnitelmapoistojen oikaisumenettely, jossa konsernitilinpäätöstä on poistojen osalta oikaistu jopa kymmeniä vuosia taannehtivasti ennen kuntaliitosta vuonna 2009 mahdollistaa sen, että Salon kaupungin konsernitilinpäätös **ei tältä osin anna oikeaa ja riittävää kuvaan kaupunkikonsernin taloudellisesta asemasta 31.12.2023.**

Tilintarkastusta ei ole kohdistettu ennen tilikautta 2023 tapahtuneisiin toimiin, vaan vuoden 2023 konsernitilinpäätöksen antamaan oikeaan ja riittävään kuvaan. Tarkastuksen perusteella on arvioitu antaako konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan kaupungin taloudellisesta asemasta 31.12.2023.

Suosittellemme Salon kaupunkia selvittämään suunnitelmapoistojen oikaisulaskelmien tarkoituksenmukaisuutta ja lainmukaisuutta sekä noudattamaan Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisessa (31.5.2021).

Salon Jääliikuntahalli Oy

Huomionarvoista on myös, että Salon Jääliikuntahalli Oy:n ”Rakennukset ja rakennelmat” on vuoden 2023 erillistilinpäätöksessä taseessa arvosta 427 651,94 euroa ja Salon kaupungin konsernitilinpäätöksessä on suunnitelmapoistojen oikaisun vuoksi arvoton. Tästä olisi perusteltua olla maininta konsernitilinpäätöstä tarkentavassa tekstiosuudessa, jotta konsernitilinpäätöksen lukijalle välittyisi mahdollisimman oikea kuva tilanteesta.

4. Kuntalain noudattaminen kaupungin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan asianmukaisessa järjestämisessä (sisäinen tarkastus ei olennaisilta osin noudata valtuuston päättämää hallintosääntöä, eikä hallintosäännön perusteella annettua sisäisen tarkastuksen toimintaohjetta, KH 10.3.2014 § 124).

Tilintarkastajan tulee kuntalain 123.1 § ja 4. kohdan mukaan lausua, onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti ja onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.

Sisäisen tarkastuksen rooli, asema ja tehtävät ovat Salon kokoisessa kaupunkikonsernissa olennainen asia, arvioitaessa onko kaupunkikonsernin sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.

Salon kaupungin hallintosäännössä luvussa 11, Sisäinen valvonta ja riskienhallinta, on asianmukaisesti säädetty sisäisen tarkastuksen tehtävistä seuraavasti (98 §, vuonna 1.1.2024 alkaen 99 §)

”Sisäinen tarkastus arvioi objektiivisesti ja riippumattomasti sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan järjestämistä ja tuloksellisuutta, raportoi arvioinnin tuloksista sekä esittää toimenpide-ehdotuksia järjestelmän kehittämiseksi. Sisäinen tarkastus raportoi kaupunginhallitukselle ja kaupunginjohtajalle.

Sisäisen tarkastuksen toiminnon tarkoitus, tehtävät ja vastuut määritellään kaupunginhallituksen hyväksymässä sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa.”

Salon kaupungin sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen mukaan *”Sisäinen tarkastus noudattaa toiminnassaan yleisesti hyväksytyjä sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja ja eettisiä periaatteita. Sisäisen tarkastuksen keskeiset toimintaperusteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, luotamuksellisuus ja ammattitaito”.*

Lisäksi toimintaohjeessa säädetään, että *”Sisäisen tarkastuksen on ilmoitettava kaupunginjohtajalle riippumattomuutta tai objektiivisuutta vaarantavista tekijöistä ja olennaisista poikkeamista sisäisen tarkastuksen ammattistandardeista”.*

4.1. Tarkastushavainnot sisäisen tarkastuksen toiminnasta

Merkittävin havainto vuoden 2023 sisäistä tarkastusta koskevassa tarkastuksessa on ollut, että sisäisen tarkastuksen toiminto ei keskeisiltä osin toimi hallintosäännön sekä hallintosäännön perusteella annetun sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen mukaisesti. Asiasta on raportoitu yksityiskohtaisemmin tarkastuslautakunnalle väliraportilla 6.3.2024. Väliraportissa on annettu suositus tilanteen korjaamiseksi.

Olennaisia puutteita on muun muassa sisäisen tarkastuksen raportoinnin, laadunvarmistuksen ja kehittämisen osalta sekä siinä, että sisäinen tarkastus osallistuu myös operatiiviseen toimintaan, mikä ei ole normien mukaan sallittua.

Sisäinen tarkastaja osallistuu aktiivisesti kaikkiin tarkastuslautakunnan kokouksiin pysyvän asiantuntijan roolissa ja valmistelee tarkastuslautakunnan esityslistat. Sisäinen tarkastaja toimii samalla kaupungin ylimmän johdon (kaupunginjohtajan ja kaupunginhallituksen) suorassa alaisuudessa. Kaupungin hallintosääntö ei mahdollista tällaista menettelyä. Menettely vaarantaa tarkastuslautakunnan lakisääteisten tehtävien suorittamisen objektiivisella, riippumattomalla ja kuntalain edellyttävällä tavalla.

Kaupungin hallintosäännön mukaan sisäisen tarkastaja raportoi kaupunginhallitukselle ja kaupunginjohtajalle. Toimintaohjeen mukaan sisäinen tarkastus raportoi kolmannesvuosittain kaupunginhallitukselle. Tilintarkastushavaintojen perusteella sisäisen tarkastuksen toiminto ei ole dokumentoidusti raportoinut vuoden 2023 aikana kaupunginhallitukselle kertaakaan.

Sisäisen tarkastuksen toimintaohje määrää sisäisen tarkastuksen noudattamaan sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja. Tilintarkastushavaintojen perusteella kaupungin sisäinen tarkastus ei olennaisilta osin noudata toimintaohjeessa edellytetyjä ammattistandardeja.

Sisäisen tarkastaja on tarkastuslautakunnan kokouksissa mukana arvioimassa omaan toimintaansa. **Menettely ei ole objektiivista ja riippumatonta.** Samalla sisäinen tarkastaja on tarkastuslautakunnassa valmistelemassa valtuuston päätettäväksi kuuluvat hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat valtuustolle (kuntalaki 121 §). Myöskään tältä osin menettely ei ole objektiivista ja riippumatonta.

Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen sekoittuminen tarkastuslautakunnassa vaarantaa myös ulkoisen tilintarkastuksen mahdollisuuden suorittaa tehtäviään kuntalain ja tilintarkastuslain määräyksen mukaisesti riippumattomuuden turvaavalla tavalla. Menettely, jossa ulkoinen ja sisäinen valvonta sekoittuvat tarkastuslautakunnassa vaarantaa myös tarkastuslautakunnan toiminnan lainmukaisuuden.

Tilintarkastuksen 2. väliraportissa tarkastuslautakunnalle (6.3.2024) on sisäisen tarkastuksen ongelmaa selostettu yksityiskohtaisemmin. Väliraportti on toimitettu tiedoksi tarkastuslautakunnan lisäksi kaupunginjohtajalle ja vs. talousjohtajalle. Väliraportissa on annettu suositus tilanteen korjaamiseksi.

Tilikauden 2023 tilintarkastuksessa on tullut esiin vakavia sisäisen valvonnan puutteita, jotka olisivat kaupungin omien sääntöjen ja sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaisesti toimiessa pitänyt nousta esiin myös sisäisen tarkastuksen tarkastushavaintojen kautta. Tässä tilintarkastuspöytäkirjassa esiin nostetut puutteet ovat jatkuneet Salon kaupunkikonsernissa jopa lähes kymmenen vuoden ajan.

5. Yhteenveto

Edellä mainitut tarkastushavainnot ovat tilintarkastajan käsityksen mukaan olennaisia arvioitaessa, onko kaupungin sisäinen valvonta ja riskienhallinta järjestetty asianmukaisesti sekä onko kaupungin hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Nämä havainnot saattavat johtaa mukautettuun tilintarkastuskertomukseen vuodelta 2023.

Pyydämme kaupunginhallitusta ennen vuoden 2023 tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamista antamaan tilintarkastajalle vastineen. Vastineessa pyydämme kaupunginhallitusta selostamaan, mihin toimenpiteisiin ja missä aikataulussa kaupunginhallitus aikoo ryhtyä edellä kuvattujen puutteiden korjaamiseksi.

Salossa 16.4.2024

TALVEA Julkishallinnon Palvelut Oy

**Allekirjoitus alkuperäisessä asiakirjassa.
(tietosuoja-asetuksen 9. artiklan 1. alakohdan mukainen erityinen henkilötieto)**

Jukka Vuorio
HT, JHT

JAKELU

- Kaupunginhallitus

TIEDOKSI

- Tarkastuslautakunta
- Kaupunginjohtaja
- Vs. talousjohtaja
- Hallintojohtaja