

Vuoden 2020 tilintarkastukset Yhteenvetoraportti



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTON
TARKASTUSKERTOMUKSET

11/2021



Tarkastuskertomus

Vuoden 2020 tilintarkastukset

Yhteenvetoraportti

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 11/2021

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus

D/406/04.08.01/2021

Tarkastuskertomus perustuu Valtiontalouden tarkastusviraston vuoden 2020 tilintarkastuksen havaintoihin. Tarkastusviraston tilintarkastuksessa on tarkastettu valtion, 62 kirjanpitoyksikön ja kolmen rahaston tilinpäätökset. Kertomuksen tavoitteena on esittää keskeistä koottua yhteenvetotietoa tilintarkastuksen havainnoista yksityiskohtaisemmin, kuin mitä tilintarkastuskertomuksissa raportoidaan. Kertomuksessa esitetyt huomiot on jo aiemmin raportoitu tilintarkastuskertomuksissa tai muissa erillisissä kertomuksissa tai raporteissa.

Tilintarkastuksessa on varmistuttu siitä, että valtion talousarviota on noudatettu ja että tilinpäätökset antavat oikeat ja riittävät tiedot valtion ja kirjanpitoyksikköjen tuotoista, kuluista ja taloudellisesta asemasta. Kirjanpitoyksikköjen toiminnallisen tehokkuuden tietoja, kirjanpitoa, valtuuskirjanpitoa ja tuloksellisuuden laskentatointa on tarkastettu siinä laajuudessa, että tarkastuksen perusteella voidaan antaa perusteltu kannanotto. Kirjanpitoyksikkökohtaisesti on tarkastuksessa voitu painottaa erityisiä kirjanpitoyksikkökohtaisia asioita.

Helsingissä 6. syyskuuta 2021

Jaakko Eskola
johtaja

Väinö Viherkoski
apulaisjohtaja

ISSN-L 1799-8093
ISSN 1799-8107 (pdf)
ISBN 978-952-499-511-5 (pdf)
URN:ISBN:978-952-499-511-5
<http://urn.fi/urn:isbn:978-952-499-511-5>

Tarkastuskertomuksen valokuva
iStock

Sisällys



1	Mitä tarkastettiin	7
2	VTV:n tilintarkastuksen uudistus	8
2.1	Tilintarkastusta on uudistettu merkittävästi vuonna 2020	8
2.2	Data-analytiikalla on keskeinen merkitys tilintarkastusalan kehityksessä	9
2.3	VTV:n tilintarkastuksessa säilyy edelleen erityispiirteitä	11
3	Tilintarkastukset 2020	12
4	Tilintarkastuksen teemaraaportointi vuonna 2020	17
4.1	Talousarvion noudattamisessa todettiin aikaisempia vuosia enemmän huomautettavaa	17
4.2	Yhteisten prosessien tarkastus on tehostanut VTV:n tilintarkastusta	21
4.3	Tase ja vastuut ovat keskeistä tietoa valtion tilinpäätöksessä	25
4.4	Maksullisen toiminnan tuotot on esitetty oikein tilinpäätöksissä	32
4.5	Suomen vastaanottamassa suorassa EU-rahoituksessa ei tullut esiin merkittäviä poikkeamia	35
	Liite: Miten tarkastettiin	37



(3)	199	142	65	111	3,241
49	171	10	(38)	111	2,665
100	1,788	24	779	124	
(14)	111	65	634		
561	234	(38)	665		
	8				
	250				
	(90)				
	1,658				
	564				
	639				
1,932					
981					

1 Mitä tarkastettiin



Tämä tarkastuskertomus on annettu vuoden 2020 tilintarkastusten pohjalta. Kertomuksessa esitetyt huomiot on jo aiemmin raportoitu tilintarkastuskertomuksissa tai muissa erillisissä kertomuksissa tai raporteissa.

Kertomuksen tavoitteena on esittää keskeistä yhteenvetotietoa tilintarkastuksen havainnoista yksityiskohtaisemmin, kuin mitä eduskunnalle annettavissa kertomuksissa raportoidaan, ja antaa lukijalle kuva uudistetusta tilintarkastuksesta.

Luvussa 2 kuvataan tilintarkastuksen toteutustapaa kytkien asia tilintarkastusalan yleiseen kehitykseen ja tarkastusviraston toimintaympäristön muutokseen.

Luvussa 3 esitetään tiiviisti vuoden 2020 tilintarkastuksen keskeiset tulokset.

Luvussa 4 esitetään tilintarkastuksen tiimien teemaraporttien sekä EU-varainsiirtojen tarkastuksen keskeiset tulokset. Teema-kohtaisista tarkastuksista on laadittu erilliset vuosiyhteenvedot, jotka on jaettu tarkastuksen kohteena olleille kirjanpitoyksiköille.

2 VTV:n tilintarkastuksen uudistus

Perustuslain (731/1999) 90 §:n mukaan tarkastusviraston tehtävänä on valtion taloudenhoidon sekä valtion talousarvion noudattamisen tarkastaminen. Tarkastusvirasto tarkastaa vuosittain valtion, ministeriöiden, muiden tilinpäätösvelvollisten virastojen sekä kolmen talousarvion ulkopuolisen rahaston tilinpäätökset. Tilintarkastuksen tärkeä tehtävä on varmentaa tilinpäätösten oikeat ja riittävät tiedot sekä talousarvion ja sitä koskevien keskeisten säännösten noudattaminen. Tilintarkastuksessa on kyse tarkastusviraston perustuslaillisen tehtävän toteuttamisesta.

Tarkastusviraston tilintarkastus on viime vuosina muuttunut entistä enemmän kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaiseksi. Tarkastusvirastojen tilintarkastuksessaan soveltamat ISSAI-standardit perustuvat suoraan tilintarkastusalan ISA-standardeihin. Tarkastusvirasto on muuttanut aiemmin käyttämiään ratkaisuja ja erityispiirteitä, joissa ei suoraan ole noudatettu standardeja. Keskeisimmät muutokset liittyvät olennaisuuden määrittämiseen, asioiden käsittelyyn assertioittain tarkastuksen eri vaiheissa sekä tarkastusmenetelmien painottumiseen analyttisiin aineistotarkastustoimenpiteisiin. Myös kontrollien testausta tarkastusmenetelmänä on vahvistettu.

2.1 Tilintarkastusta on uudistettu merkittävästi vuonna 2020

Tarkastusviraston tilintarkastuksen toteutustapaa on uudistettu viimeisen vuoden aikana merkittävästi. Uudistuksen taustalla ovat valtion taloudenhoidossa tapahtuneet muutokset, data-analytiikan tarjoamat mahdollisuudet, keskitetyn toteutuksen laatu- ja tehokkuushyödyt sekä tavoite kohdistaa tarkastusta olennaisiin eriin ja prosesseihin. Tavoitteena on hyödyntää tarkastuksessa yhä enemmän digitaalista teknologiaa.

Uudistusta varten tilintarkastustyö on myös organisoitu uudella tavalla, joka vastaa entistä paremmin hallinnon muutokseen. Tarkastus tehdään niihin prosesseihin ja niissä organisaatioissa, joissa ja joiden vastuulla asiat tapahtuvat. Erityisesti valtion

taloudenhoidon prosessien ja niissä käytettävien yhteisten tietojärjestelmien tarkastus on laajentunut huomattavasti. Vastaavasti näiden prosessien ja tietojärjestelmien asiakaskohtainen tilintarkastus on vähentynyt. Valtiontalouden hoitoon liittyvät olennaiset asiakaskohtaiset tietojärjestelmät huomioidaan kuitenkin tarkastuksessa ja niiden painoarvo säilyy.

Jokaisen 62 kirjanpitoyksikön tarkastuksesta annettiin tilintarkastuskertomus. Lisäksi jokaiselle kirjanpitoyksikölle annettiin palautteena tarkastuksesta tarkastajan vuosiyhteenvedo sekä tarvittaessa väliraportteja ja havaintoraportteja. Väliraporttien ja havaintoraporttien tavoitteena on, että kirjanpitoyksiköt voivat ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin mahdollisimman ripeästi jo tilikauden aikana ennen tilinpäätöksen laatimista ja tilintarkastuskertomuksen antamista.

2.2 Data-analytiikalla on keskeinen merkitys tilintarkastusalan kehityksessä

Tarkastusvirastolla on erinomainen alkutilanne lähteä lisäämään data-analytiikan hyödyntämistä tilintarkastuksessa. Data-analytiikka on ollut keskeinen osa tilintarkastuksen toteutusta jo yli 20 vuoden ajan. Suomessa digitalisaation aste valtion taloushallinnossa on erittäin korkea.

Viimeisten vuosien aikana koko Suomen valtionhallinto on siirtynyt käyttämään yhteisiä tietojärjestelmiä keskeisissä taloudenhoidon prosesseissa. Henkilöstöhallinnon, kirjanpidon, matkustuksen sekä tarpeesta maksu- ja tilauksesta perintään- ja -prosessit ovat koko valtionhallinnossa yhteisiä ja niissä käytetään yhteisiä tietojärjestelmiä. Yhteisissä taloudenhoidon prosesseissa myös esimerkiksi käyttövaltuushallinta on yhtenäinen ja keskitetty. Tarkastuksen näkökulmasta tehty data-analytiikan kehitystyö on siten hyödynnettävissä kerralla koko valtiontalouden tarkastukseen.

Analytiikan käytöllä voidaan vähentää tarkastusriskiä. Tämä johtuu suurelta osin siitä, että otannan sijaan tapahtumat voidaan tarkastaa kattavasti. Data-analytiikan kehittämisessä tavoitteena tulee olla tapahtumien 100-prosenttinen testaaminen. Tavoite ohjaa kehittämistoimenpiteitä, vaikka se ei aina ole saavutettavissa. Analytiikan avulla on myös mahdollista laajentaa testaamista uusiin asiakokonaisuuksiin, joita aiemmin ei ole ainakaan säännönmukaisesti testattu.

Data-analytiikan tehokkaassa hyödyntämisessä tärkeää on, että tilintarkastukseen on käytettävissä luotettavaa ja validia dataa. Laadukkaan datan hankkiminen edellyttää ymmärrystä tarkastustyön

tavoitteista, menetelmistä, datan hyödyntämismahdollisuuksista ja tietojärjestelmien rakenteesta.

Tilintarkastuksen standardien mukainen metodologia toimii erittäin hyvin myös data-analytiikan avulla toteutettavassa tilintarkastuksessa. Data-analytiikalla voidaan toteuttaa useiden keskeisten assertioiden tarkastus. Data-analytiikkaa voidaan hyödyntää erittäin hyvin kontrollien testauksessa. Tarkastajan ammattitaitoa on edelleen tuntea prosessit ja niissä käytettävät tehokkaimmat kontrollit. Tämän jälkeen käytettävissä olevalla data-aineistolla voidaan hyvin tehokkaasti todentaa kontrollien toimivuus. Läpikulkutestaus on edelleen toimiva menetelmä. Kun taloudenhoidon prosessin eri vaiheista on käytettävissä laadukasta dataa, voidaan läpikulkutestausta toteuttaa koko aineistosta erittäin tehokkaasti. Analyttinen aineistotarkastus tarjoaa tarkastusmenetelmänä myös paljon mahdollisuuksia, koska valtion talous on normaalitilanteessa varsin hyvin ennustettavissa. Koronaepidemiavuosi on luonnollisesti ollut hyvin poikkeuksellinen, ja tätä menetelmää voidaan nyt käyttää vain rajatusti. Data-analytiikalla on pystytty pienentämään tehokkaasti myös väärinkäytöksiä havaitsemisriskiä.

Taloushallinnon prosessit, niitä koskevat kontrollit ja tietojärjestelmät ovat jatkuvassa muutoksessa, eikä tämän muutoksen voi ennakoita hidastuvan. Siksi myöskään dataan nojautuva tarkastus ei voi pohjautua oletamaan, että tarkastuksen kohteena ovat staattiset prosessit. Digitaalisessa ja muuttuvassa ympäristössä kyky havainnoida muutoksia ja saada nopeasti ja tehokkaasti riittävä tarkastusevidenssi ovat keskeisiä lähtökohtia. Digitaalisessa tarkastustavassa ja sen työvälaineissä on tavoiteltava joustavuutta sekä kykyä toimia epätäydellisessä ja muuttuvassa ympäristössä.

Lähitulevaisuudessa koneoppiminen voi tuoda paljon mahdollisuuksia tarkastuksen kehittämiseen. Taloudenhoidon prosesseista saatavasta datasta voidaan koneoppimista hyödyntäen havaita potentiaalisia virhetilanteita jo varhaisessa vaiheessa.

Data-analytiikkaan liittyvän kyvykkyyden lisäksi tilintarkastajilta edellytetään tulevaisuudessa ymmärrystä tietojärjestelmien toiminnasta sekä niiden käyttöosaamista. Teknisten taitojen lisäksi korostuu entisestään ymmärrys tarkastuksen tavoitteista. Tekninen kehitys ei saa hämärtää ulkoisen tarkastuksen tavoitteita. Toivottavien vaikutusten aikaansaamiseksi on entistä tärkeämpää se, että havainnoista ja johtopäätöksistä viestitään ymmärrettävästi ja tehokkaasti. Ulkoisen tarkastuksen vaikuttavuus on riippuvaista toimivasta vuorovaikutuksesta ihmisten välillä.

2.3 VTV:n tilintarkastuksessa säilyy edelleen erityispiirteitä

Julkisen hallinnon tilintarkastuksessa on tiettyjä erityispiirteitä, jotka liittyvät julkisen hallinnon tehtäviin ja rooliin. Nämä erityispiirteet on säilytetty tilintarkastuksen uudistuksessa.

Valtionhallinnon tilintarkastuksessa korostuu tavanomaisten tilintarkastustehtävien lisäksi eduskunnan päättämän talousarvion noudattamisen tarkastus. Talousarvion noudattamisen tarkastus sisältää myös valtuuksiin liittyvän tarkastuksen. Luonteeltaan kyse on laillisuustarkastuksesta, mutta se on luontevaa tarkastaa osana tilintarkastusta muun muassa siksi, että talousarvion toteutumista seurataan talousarviokirjanpidossa ja siitä raportoidaan tilinpäätöksessä.

Toiseksi julkisen hallinnon tulosta ei mitata rahamääräisellä tuloksella vaan toiminnan tuloksellisuudella. Tarkastusviraston tilintarkastuksen luontevana kohteena on tällöin pidetty toiminnallisen tehokkuuden tietojen ja siihen liittyvän tuloksellisuuden laskentatoimen tarkastamista.

Kolmanneksi tarkastusvirasto on lausunut tilintarkastuskertomuksissa myös sisäisen valvonnan järjestämisestä. Sisäisen valvonnan merkitys julkisten varojen hoitamisessa on korostunut, ja valtion talousarviosta annetussa laissa on nimenomainen säännös sisäisen valvonnan järjestämisestä valtion virastoissa.

3 Tilintarkastukset 2020

Perustuslain 90 §:n mukaan tarkastusviraston tehtävänä on valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastaminen. Tarkastusvirasto tarkastaa vuosittain valtion, ministeriöiden, muiden tilinpäätösvelvollisten virastojen sekä kolmen talousarvi-
on ulkopuolisen rahaston tilinpäätökset.

Huomautuksen saaneiden kirjanpitoyksiköiden osuus on kasvanut

Tarkastusvirasto antoi vuodelta 2020 yhteensä 62 tilintarkastuskertomusta valtion kirjanpitoyksiköille. Tarkastetuista kirjanpitoyksiköistä 18 (29 %) sai huomautuksen, sillä niiden tilinpäätöksessä tai taloudenhoidon menettelyissä todettiin olennaisia puutteita. Huomautuksen saaneiden kirjanpitoyksiköiden määrä on kasvanut hieman kahdesta viime vuodesta.

Tarkastusvirasto ottaa tilintarkastuskertomuksessa kantaa seuraaviin seikkoihin (taulukko 1):

- onko tilinpäätöksestä ja toiminnallisesta tehokkuudesta esitetty oikeat ja riittävät tiedot
- onko sisäinen valvonta toimivaa ja onko talousarviota noudatettu.

Suurin osa huomautuksista liittyi talousarvion ja sitä koskevien keskeisten säännösten noudattamiseen, josta annettiin huomautus 11 kirjanpitoyksikölle. Tilinpäätöksen oikeista ja riittävästä tiedoista annettiin huomautus yhdeksälle ja sisäisen valvonnan järjestämisestä kuudelle kirjanpitoyksikölle. Kahdeksan kirjanpitoyksikköä sai huomautuksen useammalla kuin yhdellä lausuma-alueella.

Tarkastusvirasto velvoitti kolme kirjanpitoyksikköä ilmoittamaan sille toimenpiteistä, joihin ne ovat ryhtyneet korjataksaan huomautukseen johtaneen asiantilan. Tuomioistuineläytöksen tulee ilmoittaa, miten se aikoo korjata puutteet tiettyjen korvausten kohdentamisessa oikealle varainhoitovuodelle. Innovaatioterveystieteiden tutkimuskeskus Business Finlandin tulee ilmoittaa, miten se aikoo korjata puutteet valtuuksien käyttöön liittyvässä talousarvion vastaisessa menettelyssä. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus (Palkeet) sai jälleen velvollisuuden ilmoittaa talous- ja henkilöstöhallinnon palveluprosessien sisäisen valvonnan järjestämisestä.

Taulukko 1: Vuoden 2020 tilintarkastuksen tulokset hallinnonaloittain ja kirjanpitoyksiköittäin.

✓ ei huomautettavaa ! huomautettavaa

Kirjanpitoyksikkö	Tilinpäätöksessä oikeat ja riittävät tiedot *	Sisäinen valvonta toimivaa	Talousarviota noudatettu
Tasavallan presidentin kanslia	✓	✓	✓
Valtioneuvoston kanslia	✓	✓	!
Ulkoministeriö	✓	✓	!
Oikeusministeriö	✓	✓	✓
Oikeusrekisterikeskus	✓	✓	✓
Rikosseuraamuslaitos	✓	✓	✓
Syyttäjälaitos	✓	✓	✓
Tuomioistuinlaitos	✓	!	!
Ulosottolaitos	✓	✓	✓
Sisäministeriö	✓	✓	✓
Hätäkeskuslaitos	✓	✓	✓
Maahanmuuttovirasto	✓	✓	✓
Pelastusopisto	✓	✓	✓
Poliisihallitus	!	✓	!
Rajavartiolaitos	✓	✓	✓
Suojelupoliisi	✓	✓	✓
Puolustusministeriö	✓	✓	✓
Puolustushallinnon rakennuslaitos	✓	✓	✓
Puolustusvoimat	!	✓	!
Valtiovarainministeriö	!	!	✓
Ahvenanmaan valtionvirasto	!	✓	✓
Etelä-Suomen aluehallintovirasto	✓	✓	✓
Rahoitusvakausvirasto	✓	✓	✓
Tilastokeskus	✓	✓	✓
Tulli	✓	✓	✓
Valtiokonttori	✓	✓	✓
Valtion taloudellinen tutkimuskeskus	✓	✓	✓
Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet	!	!	✓
Valtion tieto- ja viestintätekniikkakeskus Valtori	✓	✓	✓
Verohallinto	✓	✓	✓
Digi- ja väestötietovirasto	✓	✓	✓

* Tilinpäätöksen sekä toiminnallisen tehokkuuden tiedot

Kirjanpitoyksikkö	Tilinpäätöksessä oikeat ja riittävät tiedot *	Sisäinen valvonta toimivaa	Talousarviota noudatettu
Opetus- ja kulttuuriministeriö	!	✓	✓
Kansallisarkisto	✓	✓	✓
Museovirasto	✓	✓	✓
Opetushallitus	✓	✓	!
Suomen akatemia	✓	✓	!
Suomenlinnan hoitokunta	!	✓	✓
Maa- ja metsätalousministeriö	✓	✓	✓
Luonnonvarakeskus	✓	✓	✓
Maanmittauslaitos	✓	✓	✓
Ruokavirasto	✓	✓	✓
Liikenne- ja viestintäministeriö	✓	✓	✓
Ilmatieteen laitos	✓	✓	✓
Liikenne- ja viestintävirasto	✓	✓	✓
Väylävirasto	✓	✓	!
Työ- ja elinkeinoministeriö	!	!	✓
ELY-keskusten ja TE-toimistojen KEHA-keskus	✓	!	!
Energiavirasto	✓	✓	✓
Geologian tutkimuskeskus	✓	✓	✓
Innovaatorahoituskeskus Business Finland	✓	!	!
Kilpailu- ja kuluttajavirasto	✓	✓	✓
Patentti- ja rekisterihallitus	✓	✓	!
Turvallisuus- ja kemikaalivirasto	✓	✓	✓
Sosiaali- ja terveysministeriö	✓	✓	✓
Lääkealan turvallisuus- ja kehittämiskeskus	✓	✓	✓
Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto	✓	✓	✓
Sosiaaliturva-asioiden muutoksenhakulautakunta	✓	✓	✓
Säteilyturvakeskus	✓	✓	✓
Terveyden ja hyvinvoinnin laitos	!	✓	✓
Ympäristöministeriö	✓	✓	✓
Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus	✓	✓	✓
Suomen ympäristökeskus	✓	✓	✓

Vuodelta 2020 annettiin neljälle kirjanpitoyksikölle huomautus siitä, etteivät ne ole esittäneet kilpailullisesta toiminnasta oikeita ja riittäviä tietoja. Keskeiseksi osoittautui se, onko kilpailullinen toiminta tunnistettu kirjanpitoyksiköissä oikein: kolme neljästä huomautuksesta koski sitä, ettei kilpailullisen toiminnan tuloslaskelmaa ollut esitetty tai sen kattavuudessa oli puutteita. Vaikka huomautuksia annettiin monta, kirjanpitoyksiköillä on hyvät valmiudet pitää kilpailullisesta toiminnasta erillistä kirjanpitoa.

Keskitettyjen taloushallintotehtävien sisäistä valvontaa tulisi kehittää

Palkeet ja sen asiakkaina olevat kirjanpitoyksiköt kuuluvat samaan valtiokokonaisuuteen, mikä tulisi huomioida myös sisäisen valvonnan järjestämisessä. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan valtiovarainministeriöllä ja Valtiokonttorilla on keskeinen rooli siinä, että valvontaympäristö kehittyy positiiviseksi ja tehokkaaksi. Kehittämisessä tulisi pyrkiä vahvistamaan sisäisen valvonnan perustaa ja terävöittämään sitä, miten sisäinen valvonta näkyy talous- ja henkilöstöhallinnon tehtävissä ja prosessien järjestämisessä. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan tavoitteen saavuttaminen edellyttää aktiivista ohjausotetta sekä sitä, että säädösten, määräysten ja ohjeiden valmisteluun ja erityisesti prosessien ja tietojärjestelmien kehittämiseen turvataan riittävä osaaminen niin valtiovarainministeriössä, Valtiokonttorissa kuin Palkeissa. Suositeltavaa olisi muuttaa talousarviolain (423/1988) 12 b §:n keskitettyjen taloushallintotehtävien määräyksenantovaltuus koskemaan myös Palkeiden asiakkaina olevia kirjanpitoyksiköitä. Muutos vahvistaisi Valtiokonttorin omistajuutta prosessin kokonaisuuden ohjaamisessa.

Palkeet vastaa keskitettyjen taloushallintotehtävien yhteisistä tietojärjestelmistä, niiden automaattisista kontroleista sekä prosessien kehittämisestä. Tarkastusten perusteella voidaan todeta, että valtionhallinnon tuottavuustavoitteet ovat ohjanneet sisäisen valvonnan ratkaisuja ja painottuneet niitä tehtäessä. Tämä on johtanut siihen, että valvonnassa on hyväksytty osin merkittäviä riskejä tai otettu käyttöön korvaavia valvontatoimenpiteitä, jotka ovat kontrolleina tehottomia. Palkeiden tulisi huomioida sisäinen valvonta nykyistä paremmin erityisesti prosessien ja tietojärjestelmien kehittämisessä. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan hyvin suunniteltu ja käyttöönotettu sisäinen valvonta tukee myös prosessien toiminnallista tehokkuutta. Sisäinen valvonta on tehokkainta, kun kontrollit ennalta ehkäisevät virheitä ja väärinkäytöksiä.

Talousarvion noudattamiseen liittyvät huomautukset ovat lisääntyneet

Kuten edellä todettiin, kirjanpitoyksiköille annetuista yhteensä 62 tilintarkastuskertomuksesta 11 sisälsi kielteisen laillisuuskannanoton eli yhden tai useamman yksilöidyn laillisuushuomautuksen. Talousarvion ja sitä koskevien keskeisten säännösten vastaiset menettelyt ovat lisääntyneet: vuosina 2018 ja 2019 kielteisen laillisuuskannanoton sai seitsemän kirjanpitoyksikköä.

Tarkastusvirasto antaa kielteisen laillisuuskannanoton, jos kirjanpitoyksikkö ei ole kaikilta osin noudattanut talousarviota tai sitä koskevia keskeisiä säännöksiä. Kielteinen laillisuuskannanotto koskee yleensä yksittäistä taloudenhoidon osa-aluetta tai menettelyä, joten sen saaminen ei tarkoita, että viraston tai valtion taloutta olisi kokonaisuutena hoidettu lainvastaisesti tai että taustalla olisi valtion varojen väärinkäyttö. Kielteistä laillisuuskannanottoa on kuitenkin aina pidettävä kyseisen viraston taloudenhoidon kannalta vakavana asiana.

Taulukossa 2 on esitetty niiden kirjanpitoyksiköiden lukumäärä, joille on annettu kielteinen laillisuuskannanotto vuosina 2018–2020. Alimmalla rivillä esitetty laillisuushuomautusten yhteismäärä voi olla yksikköjen määrää suurempi, koska yhdelle kirjanpitoyksikölle voidaan antaa useampi laillisuushuomautus.

Taulukko 2: Kielteiset laillisuuskannanotot vuosina 2018–2020

Kielteiset laillisuuskannanotot	2018	2019	2020
Huomautetut kirjanpitoyksiköt (kpl)	7	7	11
Laillisuushuomautusten määrä (kpl)	10	10	14

Laillisuushuomautuksia vuodelta 2020 oli yhteensä 14, koska ulkoministeriö, Poliisihallitus ja Business Finland saivat kukin kaksi yksilöityä laillisuushuomautusta.

Hallinnonaloitain tarkasteltuna suurin muutos laillisuushuomautusten määrässä tapahtui työ- ja elinkeinoministeriön hallinnonalalla, jossa huomautuksen saaneiden kirjanpitoyksiköiden määrä lisääntyi yhdestä kolmeen. Kolmelle hallinnonalalle ei ole annettu yhtään laillisuushuomautusta vuosina 2018–2020. Nämä ovat maa- ja metsätalousministeriön, sosiaali- ja terveystieteiden ja ympäristöministeriön hallinnonala.

Laillisuushuomautusten määrän kasvulle ei ole mitään selkeää yksittäistä syytä. Vuosi 2020 oli kuitenkin budjetoinnin näkökulmasta poikkeuksellinen, koska lisätalousarvioita annettiin peräti seitsemän. Laillisuushuomautusten määrään ovat voineet vaikuttaa myös erilaiset budjetointiin ja määrärahojen mitoittamiseen liittyvät koronavuoden haasteet.

4 Tilintarkastuksen teemaraportointi vuonna 2020

Tämän luvun tekstit perustuvat tarkastustiimien yhteenvetoreportteihin. Tässä kertomuksessa on tuotu esille havaintoja ja suosituksia, jotka ovat yleisluonteisia tai muutoin koskevat laajasti eri kirjanpitoyksiköitä.

Luku 4.1 perustuu talousarvion ja sen noudattamisen tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoreporttiin.

Luku 4.2 perustuu yhteisten prosessien tiimin raportointiin, joka on esitetty Palkeiden vuoden 2020 vuosiyhteenvedossa.

Luku 4.3 perustuu taseen ja vastuiden tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoreporttiin.

Luku 4.4 perustuu muun muassa maksullisen toiminnan tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoreporttiin.

Luku 4.5 perustuu EU-varainsiirtojen tarkastuksesta annettuun vuosiyhteenvetoon.

4.1 Talousarvion noudattamisessa todettiin aikaisempia vuosia enemmän huomautettavaa

Talousarvion noudattamisen tarkastus on luonteeltaan laillisuustarkastusta. Se kattaa lähtökohtaisesti talousarvion kokonaisuudessaan eli kaikki talousarvion tilijaotteluun sisältyvät talousarviotilit ja talousarviokirjanpitoon sisältyvät tapahtumat.

Talousarvion noudattamisen tarkastus on eräs valtiontalouden tarkastusviraston lakisääteisistä tehtävistä. Talousarvion noudattamisen tarkastuksessa käytetään erittäin alhaista olennaisuusrajaa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tarkastus kattaa koko talousarvion, mukaan lukien pienetkin talousarviomomentit, ja virheisiin puututaan hyvin alhaisella kynnyksellä. Näin erilaiset talousarvion vastaiset menettelytavat saadaan korjattua mahdollisimman hyvin jo havaintovuonna.

Tarkastuksen kohteena oli yhteensä 62 kirjanpitoyksikköä. Vuoden 2020 talousarvio lisätalousarvioineen oli suuruudeltaan

68,7 miljardia euroa. Talousarvion tulo- ja menomomenttien lukumäärä oli vuonna 2020 yhteensä 556 kappaletta, ja talousarvioitien yhteismäärä (mukaan lukien aikaisempien vuosien määrärahatilit) oli vuonna 2020 noin 1 800 kappaletta.

Talousarvion noudattamisen tarkastustyön sisällön tarkemman määrittelyn tueksi laadittiin kolme alakysymystä seuraavasti:

1. Onko talousarviotulot ja -menot kohdennettu oikealle varainhoitovuodelle?
2. Onko talousarviotulojen osalta noudatettu talousarvion mukaisista kertymäperustetta ja talousarviomenojen osalta talousarvion mukaista käyttötarkoitusta?
3. Onko määrärahojen ylittämiskieltoa noudatettu?

Laillisuushuomautus annettiin 11 kirjanpitoyksikölle

Tarkastusvirasto antoi kirjanpitoyksiköiden tilintarkastuksista 62 tilintarkastuskertomusta vuodelta 2020. Näistä 11 sisälsi kielteisen laillisuuskannanoton eli yhden tai useamman yksilöidyn laillisuushuomautuksen. Yhtä lukuun ottamatta kielteiset laillisuuskannanotot liittyivät talousarvioon ja sen noudattamiseen. Kolme kirjanpitoyksikköä sai useamman huomautuksen.

Vuoden 2020 laillisuushuomautusten perusteet olivat moninaisia. Huomautukset liittyivät virheelliseen käyttötarkoitukseen, virheelliseen kohdentamiseen, määrärahan ylittämiseen ja valtuuksiin.

Huomautuksista valtaosa on uusia tapauksia, eikä niistä siten ole aikaisemmin huomautettu kyseistä kirjanpitoyksikköä. Talousarvion vastaiset menettelyt ovatkin lähtökohtaisesti yksittäistapauksia, ja niiden toistuminen samassa muodossa seuraavana vuonna on huomautuksen jälkeen epätodennäköistä. Talousarvion vastaisten menettelyjen taustalla ei siten useinkaan ole sellaista kontrollipuutetta, joka lisäisi riskiä niiden toteutumisesta tulevana vuosina. Tiettyjä vuosittain toistuvia laillisuushuomautuksiakin kuitenkin on.

Vakinaisten virkamiesten palkkoja maksettiin talousarvion vastaisesti

Vuoden 2020 tarkastuksen perusteella selvästi suurin yksittäinen laillisuushuomautusten syy liittyi vakinaisten virkamiesten palkanmaksuun muilta kuin toimintamenomenteilta.

Vakinaisten virkamiesten palkanmaksussa erillismenenteiltä on kyse talousarvion käyttötarkoituksen vastaisesta menettelystä, koska kyseisiltä momenteilta ei talousarvion mukaan saa

maksaa vakinaisten virkamiesten palkkausmenoja. Vakinaisten virkamiesten palkkoihin liittyviä laillisuushuomautuksia annettiin viidelle kirjanpitoyksikölle.

Tarkastuksessa saatujen selvitysten mukaan perusteena palkanmaksulle on ollut useimmiten se, että virkamiehellä on ollut vakinaisen viran ohella tehtävämääräys toiseen tehtävään. Muina perusteina esitettiin sisäinen budjetti ja henkilökiertosopimus. Kaikissa huomautetuissa tapauksissa momentin päätösosassa on todettu, että momentilta voidaan maksaa määräaikaisten palkkausmenojen.

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan edellä mainitut perusteet eivät ole sellaisia valtion virkamieslain (750/1994) 9.1 §:n tarkoittamia määräaikaiseen virkasuhteeseen nimittämisen menettelyjä, joiden perusteella palkanmaksu olisi voitu suorittaa vakinaiselle virkamiehelle. Palkkameno on siten näiltä osin maksettu talousarvion vastaisesti. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan vakinaiselle virkamiehelle voidaan maksaa palkkaa muilta kuin toimintamenomomenteilta tilanteissa, joissa henkilöllä on virkavapaus vakinaisesta virasta ja sen tilalla määräaikainen virka.

Tarkastusvirasto toteaa lisäksi, että talousarvion laadintamääräys (30.4.2020, VN/4842/2020) on tiukentunut. Kohdan 7.4.5 mukaan ”palkkausmenot tulee pääsääntöisesti budjetoida toimintamenomomentille. Jos määräaikaista henkilöstöä palkataan poikkeuksellisesti muilta kuin toimintamenomomenteilta, tulee ko. momentin päätösosaan merkitä momentilta palkattavien htv-määrä.” Tarkastusviraston näkemyksen mukaan vakinaisten virkamiesten palkkausmenot tulisi jatkossa budjetoida yksinomaan toimintamenomomenteille.

Muut käyttötarkoitukseen liittyvät huomautukset vaihtelevat

Käyttötarkoitukseen liittyvillä huomautuksilla tarkoitetaan yleisesti ottaen menettelyjä, joissa määrärahamomentilta on maksettu menoja, jotka eduskunnan hyväksymän talousarvion mukaan kuuluvat jollekin toiselle momentille. Vastaavasti myös talousarvion tuloihin voi liittyä tulojen kertymäperusteeseen liittyviä virheitä, joissa talousarvion tulo kirjataan momentille, jonne se ei talousarvion mukaan kuulu. Käyttötarkoituservirheet voivat aiheuttaa myös määrärahan ylittämisen. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että menoja esimerkiksi siirretään momentilta toiselle vuoden lopussa, jotta määräraha ei ylittyisi. Vuoden 2020 tarkastuksessa tuli esiin yksi tällainen menettely.

Tyypillisiä virheitä ovat myös erilaiset palautukset, jotka on kirjattu virheellisesti nettouttamalla tulo määrärahamomentille. Useimmiten virheet liittyvät arviomäärärahoihin, jotka ovat yksivuotisia. Vuonna 2020 todettiin kaksi tällaista tapausta.

Talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten mukaan ”momentilla yksilöityyn käyttötarkoitukseen ei saa käyttää muuta käyttötarkoitukseltaan yleisempää määrärahaa (esim. toimintamomentin määrärahaa), vaikka kyseisen yleisemmän määrärahan perusteluissa mainittua yksilöityä käyttötarkoitusta ei olisi suljettu pois. Tästä voidaan poiketa, jos momentin perusteluissa on asiaa koskeva maininta.” Vuoden 2020 tilintarkastuksessa todettiin kaksi tapausta, joissa samantyyppisiä menoja oli maksettu kahdelta eri momentilta. Kummassakaan tapauksessa asia ei käynyt selvästi ilmi momentin perustelujen päätösosasta. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan eduskunnan budjettivallan näkökulmasta erittelyperiaatteesta poikkeaminen ei ole suositeltavaa ja mikäli niin menetellään, se tulee perustella selkeästi ja esittää talousarviossa avoimesti.

Kohdentamiseen liittyviä huomautuksia oli vähän

Kohdentamiseen liittyvät vaatimukset perustuvat talousarviolainsäädäntöön. Valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 5 a §:n mukaan ”tulo tai meno kohdennetaan talousarviossa varainhoitovuoteen kuuluvaksi siten kuin [asetuksessa] jäljempänä säädetään, jollei talousarviosta muuta johdu”. Talousarvioissa on siten vuosittain mahdollista päättää poikkeavasta kohdentamisperusteesta. Ratkaisu tehdään momentin päätösosassa.

Virheellinen kohdentaminen voi johtaa sekä määrärahan ylittämiseen että käyttöajan pidentämiseen. Määrärahan ylittämällä tarkoitetaan sitä, että oikein kirjattuna määräraha olisi ylittynyt. Määrärahan ylittäminen tarkoittaa kohdentamisen osalta siten kirjausta liian myöhään eli meno kirjataan vasta seuraavalle vuodelle. Vuoden 2020 tarkastuksessa tuli esiin yksi olennainen talousarvion ja talousarvioasetuksen 5 a §:n vastainen kohdentamisvirhe, johon liittyi arviomäärärahan ylittäminen.

Käyttöajan pidentämällä tarkoitetaan sitä, että seuraavalle vuodelle kuuluva meno on kirjattu tilinpäätösvuodelle poikkeamalla talousarvion mukaisesta kohdentamisperusteesta. Käyttöajan pidentäminen tarkoittaa siten kirjausta liian aikaisin. Tarkastuksessa todettiin tapaus, joissa talousarvion ja talousarvioasetuksen 5 a §:n vastainen kohdentaminen oli johtanut myös määrärahan käyttöajan pidentämiseen talousarviolain 7 §:n vastaisesti.

Valtuuksiin liittyvät huomautukset ovat yleisiä

Valtuuksilla tarkoitetaan eduskunnan talousarviossa antamaa lupaa sitoutua menoihin, jotka tulevat maksettaviksi varainhoitovuotta seuraavina vuosina. Valtuusmenettelyllä eduskunta luovuttaa omaa päätösvaltaansa suhteessa tulevien vuosien talousarvioihin. Vuoden 2020 tilintarkastuksen laillisuushuomautuksista kaksi liittyi valtuuksiin. Vuonna 2019 neljä kymmenestä laillisuushuomautuksesta koski valtuuksia.

Yleisiä syitä valtuuksia koskeville laillisuushuomautuksille ovat tarkastusviraston tilintarkastusten perusteella olleet valtuuden virheellinen kohdentaminen ja käyttöajan pidentäminen sekä valtuuden ylittäminen.

4.2 Yhteisten prosessien tarkastus on tehostanut VTV:n tilintarkastusta

Valtionhallinnon taloudenhoidon yhteisiä prosesseja ovat:

- tarpeesta maksuun
- tilauksesta perintään
- kirjauksesta tilinpäätökseen
- matkahallinta
- henkilöstö- ja palkkahallinto
- näitä tukevat käyttövaltuushallinnan ja tuotantoprosessien automatisoinnin prosessit.

Yhteisistä tietojärjestelmistä ja niiden automaattisista kontroleista sekä prosessien kehittämisestä vastaa Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus (Palkeet). Yhteisten prosessien tarkastus suoritetaan Valtiontalouden tarkastusvirastossa keskitetysti.

Yhteisten prosessien tarkastuksen tavoitteena on tuottaa erikseen sovittavan työnjaon perusteella riittävä määrä asianmukaista tilintarkastusevidenssiä myös kirjanpitoyksikkökohtaisten tilinpäätösten oikeellisuudesta, siltä osin kuin tilinpäätöstapahtumat muodostuvat yhteisissä prosesseissa. Tarkastuksen tavoitteena on muodostaa kohtuulliseen varmuuteen perustuva kannanotto asianomaisten tilinpäätöserien täydellisyydestä, olemassaolosta, erien oikeasta arvostamisesta sekä tapahtumien oikeasta luokituksesta ja katkosta tilinpäätöksessä. Tämän lisäksi tavoitteena on varmistua sisäisen valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä ja säännösten noudattamisesta.

Tarkastushavainnoista ja Palkeiden ja Valtiokonttorin palautteista on tarkemmin raportoitu Palkeiden vuosiyhteenvedossa ja erillisissä väliraporteissa.

Tarpeesta maksuun -prosessissa on edelleen paljon kehitettävää

Tarpeesta maksuun -prosessi tarkoittaa käytännössä niitä yhteisiä menettelytapoja, joilla valtion virastot ja laitokset hankkivat tavaroita tai palveluita. Vuoden 2020 tarkastus suunnattiin prosessin keskeisiin, niin sanottuihin avainkontrolleihin, prosessissa tapahtuneisiin muutoksiin sekä kontrollien testaamiseen. Tarkastuksessa tehdyt havainnot ovat sellaisia poikkeamia, jotka osoittavat merkittäviä puutteita järjestelmän ja sen kontrollien toiminnassa sekä tapahtumien käsittelyssä.

Puutteet ovat johtaneet virheisiin esimerkiksi menojen maksamisessa ja tiliöinnissä. Pääosin automaatiassa maksetut menot ovat kuitenkin perustuneet asianmukaisesti hyväksytyyn menopäätökseen, minkä lisäksi ne on maksettu oikean määrisinä ja tiliöinnit ovat olleet oikein.

Tietojärjestelmän tarkastuksessa on tullut esiin myös uudenlaisia kontrollipuutteita sekä menettelyjä, joilla on kierretty kontroleja. Kontrollipuutteet osaltaan luovat puitteita käsittelytavoille, jotka eivät ole olleet alun perin tarkoituksena. Tarkastuksen perusteella on todettu ongelmalliseksi tilanne, jossa Palkeet vastaa Valtiokonttorin antaman määräyksen mukaan omistamiinsa tietojärjestelmiin rakennettavista automaattisista kontroleista ja niiden ylläpidosta, mutta vastuu automaatiassa toteutetun kontrollin suorittamisesta on asiakasvirastoissa.

Tarkastuksen perusteella ei voida pitää asianmukaisena tilannetta, jossa otetaan tietoinen riski siitä, että menojen maksamisessa, kirjauksissa tai arkistoinnissa tapahtuu virheitä, että prosessin toiminnot eivät muutoin täytä säännösten edellyttämiä käsittelyvaiheita tai että arkistoidut tositteet eivät täytä luotettavasti kaikkia säännösten edellyttämiä tietoja. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan toimivaa sisäistä valvontaa tarvitaan, jotta automatisoitu prosessi olisi käytännössä tehokas. Erityisesti palvelukeskusympäristössä yhtenäinen valvontajärjestelmä tehostaa palvelukeskuksen prosessien tehokkuutta esimerkiksi mahdollistamalla kontrollien laajemman automatisoinnin ja siten myös yhtenäiset toimintatavat ja ohjeistuksen. Tietojärjestelmiä ei siten voi kehittää ainoastaan palvelemaan menojen käsittelyn automaatiota, vaan järjestelmän tulee myös varmistaa automaattisin ja tarvittaessa manuaalisin kontrolein, että menot maksetaan oikeanmääräisinä ja oikeaan aikaan ja että ne tiliöidään oikein.

Talousarviomenojen enakkohyväksynnän ja menopäätöksen ja toteutuman välisen niin sanotun toleranssin tarkastuksessa on todettu puutteita muun muassa siinä, että menopäätöksen hyväksyjällä on oikeus muuttaa tilaussuunnitelman ja sopimusten

keskeisiä tietoja asiatarkastuksen jälkeen ja ennen menopäätöksen hyväksyntää. Lisäksi on todettu puutteita tai epäloogisuuksia laadittujen sekä asiatarkastettujen ja hyväksytyjen menopäätösten tietosisällön täydellisyydessä ja esimerkiksi tiliointien ja menopäätösten summan vastaavuudessa.

Handi-tietojärjestelmässä on käytössä toleranssimenettely ja muita tarkistuksia, joilla määritellään ostolaskujen ja menopäätösten automaatiokohdennuksen kriteerit. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan voimassa olevat säädökset eivät mahdollista toleranssimenettelyn käyttöönottoa, vaan talousarvioasetuksen 38 §:n tarkoittamalla menojen käsittelyn kontroleilla tulisi varmistua siitä, että asetuksen 39 §:n mukainen tavoite saavutetaan eli valtion menot maksetaan asianmukaisesti ja oikeanmääräisenä.

Tarkastuksen perusteella suositellaan sellaisten automaattisten kontrollien suunnittelemista ja käyttöönottoa Handissa, jotka varmistavat tilaussuunnitelman, hankintapyyntöjen ja ostolaskujen riittävän tarkkarajaisuuden ja muuttumattomuuden menopäätösten ennakkohyväksymisen näkökulmasta ja edellä todettujen menojen maksamis- ja tiliointiriskien sekä väärinkäytösriskien hallitsemiseksi.

Henkilöstö- ja palkkahallinnon sisäinen valvonta on edelleen kehitysvaiheessa

Kontrollien testauksen tavoitteena on ollut varmistua henkilöstö- ja palkkahallinnon sisäisen valvonnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä. Kontrollien testaus oli vuonna 2020 rajattu koskemaan SAP HCM:n ja Ajanhallinnan avainkontrolleja. Ajanhallinnan sovellusta kehitettäessä olisi suositeltavaa luoda kontrolli, joka varmistaa, että tiedon tallentaja ja hyväksyjä ovat aina eri henkilöitä. Muilta osin kontrollit toimivat pääosin tehokkaasti.

Henkilöstö- ja palkkahallinnon sisäinen valvonta on ollut tarkastusajankohtana osin kehitysvaiheessa. Kontrollien kehittäminen on painottunut uusien palveluiden järjestämisessä todettujen riskien hallintaan sekä aiemmin todettujen puutteiden korjaamiseen. Osin kontroleja oli jo toteutettu ja otettu käyttöön. Suoritetut toimenpiteet ja suunnitellut kontrollit ovat kuitenkin olleet oikean suuntaisia. Prosessien kehittämisessä tulisi kuitenkin kiinnittää erityistä huomiota kontroleihin, jotka varmistavat palvelukeskukseen toimitettavan tiedon eheyden, oikeellisuuden ja riittävyyden.

Pointti-järjestelmän palvelupyyntöihin on suositeltu asianohjausmallia

Aikaisemmissa tarkastuksissa tarkastusvirasto on suosittanut Pointti-järjestelmää kehitettävän siten, että erityisesti sisäisen valvonnan kannalta riskialttiiden palvelupyyntöjen käsittelyyn luodaan asianohjausmalli, joka lähettää palvelupyynnön käsiteltäväksi vasta toisen henkilön hyväksymisen tai tarkastuksen jälkeen. Palkeiden mukaan asianohjausmallin pilotointi aloitetaan vuoden 2021 toisen neljänneksen aikana.

Matkahallinnan tarkastuskontrollit toimivat hyvin

Palkeiden toteuttamien matkahallinnan keskitettyjen tarkastuskontrollien on todettu toimivan hyvin. Tarkastuksessa on kuitenkin havaittu edellisvuosien tapaan tuplatunnuksia matkalaskujen käsittelyssä. Palvelukeskuksessa tulee varmistua järjestelmän automaattisten kontrollien toimivuudesta ja luotettavuudesta sekä käyttövaltuushallinnan ajantasaisuudesta siten, ettei sama henkilö voi toimia sekä laskun asiatarkastajana että hyväksyjänä.

Tarkastuksessa on lisäksi suositeltu, että Palkeet ja Valtiokonttori varmistavat ennakkohyväksyntämenettelyn asianmukaisuuden annettujen säännösten ja tosittamisen näkökulmasta.

Tilauksesta perintään -prosessissa todettiin puutteita hinnaston hyödyntämisessä laskutuksessa

Tilauksesta perintään -prosessi tarkoittaa niitä yhteisiä menettelytapoja, joilla valtion virastot ja laitokset myyvät tavaroita tai palveluita. Palkeet vastaa nimikerekisterin oikeellisuudesta ja eheydestä. Ajantasaisen hinnaston tulisi olla laskutuksen keskeinen kontrolli. Julkisoikeudellisten nimikkeiden osalta hinnan tulisi olla yksiselitteinen ja se tulisi olla tallennettu järjestelmään.

Laskutuksen tarkastuksessa havaittiin, että monien julkisoikeudellisten nimikkeiden laskutus on tapahtunut hinnastosta poikkeavasti. Tavoiteltavana tulisi pitää sitä, että hinta olisi julkisoikeudellisten nimikkeiden osalta pakollinen ja että hinta olisi myös määräävä tekijä laskutuksessa. Sisäisen valvonnan kannalta hinnaston tallentamisen pakottavuutta tulisi harkita. Hinnaston noudattaminen olisi suositeltavaa varmistaa järjestelmän automaattisin kontrollein.

Kirjauksesta tilinpäätökseen -prosessin avainkontrollit toimivat

Kirjauksesta tilinpäätökseen -prosessilla tarkoitetaan kokonaisuutta kirjanpidon seurantakohteiden ylläpidosta tilinpäätökseen. Kirjauksesta tilinpäätökseen -prosessin tarkastuksessa tarkastettiin keskeisiä osa-alueita ja niihin liittyviä avainkontroleja. Tarkastuksen perusteella todettiin, että kontrollit toimivat olennaisilta osin tehokkaasti. Palkeiden tulee kuitenkin sisäisen valvonnan menettelyin varmentua kirjausketjun täydellisyydestä.

Käyttöomaisuuskirjanpidon kontrollien testaus kohdistui Kieku-tietojärjestelmän sovelluskontrolleihin sekä käyttöomaisuuskirjausten tosittamiseen. Tarkastuksessa todettiin, että käyttöomaisuuslo- make oli liitetty vain muutaman tosittimen liitteeksi.

Käyttöoikeudet ovat edelleen liian laajoja ja riskit ovat osin kasvaneet

Käyttöoikeuksien tarkastus on kohdistunut käyttövaltuushallintaprosessin keskeisiin kontrolleihin ja muutoksiin.

Taloushallinnon riskialttiiden työyhdistelmien analyysi on tehty 2018. Tämän jälkeen taloushallinnon prosesseissa on tapahtunut kuitenkin huomattavia muutoksia muun muassa Handi-järjestelmän käyttöönoton vuoksi, joten analyysia on suositeltavaa päivittää.

Henkilöstöhallinnon riskialttiiden työyhdistelmien analyysi on tehty 10.2.2020. Henkilöstöhallinnon prosessikokonaisuudessa on tarkastuksissa todettu riskialttiita toimenkuvia. HRM-kokonaispalvelussa henkilöstöpalvelusihteerien käyttöoikeuksia on laajennettu, jolloin ne sisältävät myös aiemmin asiakasviraston HR-asiiantuntijan tehtäviin kuuluneita oikeuksia. Tarkastuksen perusteella suositellaan, että riskialttiiden toimenkuvien määrittelyssä käytetään erityistä harkintaa ja että tehtävät eriytetään asianmukaisesti tiedonhallintalain (906/2019) 16 §:n ja Valtiokonttorin vastuunjakomääräyksen edellyttämällä tavalla.

4.3 Tase ja vastuut ovat keskeistä tietoa valtion tilinpäätöksessä

Valtion taloudellista asemaa ja vastuita koskevat tiedot ovat keskeinen osa valtion ja sen kirjanpitoyksiköiden vuotuista tilinpäätösraportointia ja osa taloutta koskevan päätöksenteon tietoperustaa. Kirjanpitoyksikön taloudellinen asema ilmenee keskeisiltä

osin tilinpäätökseen sisältyvästä taseesta sekä sitä täydentävistä liitetiedoista. Taloudellisesta asemasta annetun kuvan kannalta keskeisiä täydentäviä tietoja ovat taseen ulkopuolella seurattavat valtiontakaukset, valtiontakuut ja muut valtion vastuut, jotka esitetään kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen liitetiedossa 12.

Tilinpäätöstietojen oikean ja riittävän kuvan tarkastuksessa varmistetaan, että kirjanpitoon merkityt omaisuus- ja velkaerät ja pääomat ovat olemassa ja että niistä esitetään säännösten edellyttämät tiedot tilinpäätöksessä. Tarkastuksella varmistetaan, että tilinpäätöksessä ei ole sellaisia olennaisia virheitä, joilla voisi olla vaikutusta tilivelvollisuuden toteutumiseen tai päätöksentekoon tai jotka voisivat heikentää luottamusta tilinpäätöstietojen oikeellisuuteen. Sisäisen valvonnan tarkastuksessa pyritään varmistumaan siitä, että olennaisiin omaisuus- ja velkaeriin liittyvät sisäisen valvonnan järjestelyt ovat asianmukaisia taloudellisen raportoinnin oikeellisuuden ja omaisuuden turvaamisen näkökulmasta.

Taseen ja vastuiden tarkastus oli kirjanpitoyksikkökohtaisen tarkastuksen painopisteenä tarkastuskohteissa, joissa ne muodostavat keskeisen osan tilinpäätösraportoinnista. Näiden kirjanpitoyksiköiden taseiden yhteenlasketut loppusummat kattavat valtion tilinpäätöksen taseesta noin 95 prosenttia. Rahoitusomaisuudesta, käyttöomaisuudesta ja valtion velasta tarkastuksen kattavuus on tätäkin suurempi. Valtion takaus-, takuu-, sitoumus- ja muista vastuista merkittävää osaa hallinnoidaan valtiovarainministeriössä.

Tarkastusta kohdistettiin suuruudeltaan tai laadullisin perustein olennaisiin tase-eriin ja vastuisiin, niitä koskevaan kirjanpitoon sekä tilinpäätöstietoihin. Tarkastuksen ulkopuolelle rajattiin sellaiset merkitykseltään selvästi vähäiset liiketapahtumat, tase-erät tai tilinpäätöstiedot, jotka eivät ole olennaisia millään laadullisella tai määrällisellä kriteerillä ja joihin ei liity olennaisen virheellisyuden riskiä. Sisäisen valvonnan tarkastus rajautui kirjanpitoyksiköiden vastuulla olevaan sisäiseen valvontaan.

Tarkastuksen kohteena olleista 11 kirjanpitoyksiköstä yhden tilintarkastuskertomukseen sisältyi tarkastuksen koskevia muutettuja lausumia vuonna 2020. Kirjanpitoyksikkökohtaisissa vuosiyhteenvedoissa ja havaintoraporteissa esitettiin lisäksi tarkastuksen koskevia huomautuksia, jotka eivät luonteensa vuoksi tai määrällisin perustein ylittäneet tilintarkastuskertomuksen lausuman mukauttamisen kynnystä.

Keskeneräisessä käyttöomaisuudessa havaittiin valmistuneita hyödykkeitä

Keskeneräisen käyttöomaisuuden tarkastusten havainnot käyttöomaisuuden aktivoimisesta ovat vastaavia kuin aiempina vuosina. Kaikkien kirjanpitoyksiköitten osalta hyödykkeiden aktivoimista poistonalaisen käyttöomaisuuteen ei ole tehty ajantasaisesti. Kirjanpidossa on edelleen huomattava määrä keskeneräisiä käyttöomaisuusyksiköitä, joille ei ole tehty lainkaan purkukirjauksia valmiiseen käyttöomaisuuteen vuonna 2020 eikä välttämättä myöskään sitä edeltävinä vuosina. Käyttöomaisuuskirjanpidon ajantasaisuuden varmentaminen on ensisijaisesti kirjanpitoyksiköiden vastuulla.

Kiinteiden menojen aktivoinnissa on erilaisia käytäntöjä

Tarkastuksessa käytiin läpi yksittäisten kirjanpitoyksiköiden osalta itse valmistettuihin hyödykkeisiin liittyvien kiinteiden menojen kirjanpitokäsittelyä. Kiinteiden menojen aktivointikäytännössä ei havaittu tarkastetulta osin olennaista huomautettavaa.

Tarkastuksessa voitiin kuitenkin todeta, että kirjanpitoyksiköiden käytännöt itse valmistamiensa tietojärjestelmien kiinteiden menojen sisällyttämisessä hankintamenoon vaihtelevat. Osa kirjanpitoyksiköistä sisällyttää tietojärjestelmien hankintamenoon tietojärjestelmän valmistuksesta aiheutuneita henkilöstökustannuksia sekä kustannuslaskennan perusteella kohdistettavia tukitoimintojen kustannuksia, kun taas osassa kirjanpitoyksiköitä tietojärjestelmien kehittämiseen liittyviä kiinteitä menoja ei aktivoita lainkaan.

Kiinteiden menojen sisällyttäminen itse valmistetun hyödykkeen hankintamenoon on säännösten perusteella vapaaehtoista. Tarkastusvirasto suosittelee, että kiinteiden menojen osuus sisällytetään itse valmistettujen hyödykkeiden hankintamenoon, mikäli se palvelee kirjanpito tiedon hyödyntämistä ja tunnistettuja käyttötarkoituksia.

Omaisuu den säännölliset inventoinnit ovat tärkeä kontrolli

Valtiokonttorin käyttöomaisuuskirjanpitoa koskevan määräyksen (388/03/2005) mukaan käyttöomaisuuskirjanpitoon merkitään ja siinä seurataan taseeseen aktivoitavaa kansallis- ja käyttöomaisuutta, jonka vaikutusaika ylittää yhden vuoden ja jonka hankintameno ilman arvonlisäveroa on vähintään 10 000 euroa. Omaisuuksien lukumäärien perusteella aktivointivelvoite rajan alapuolelle

jää suurin osa kirjanpitoyksiköiden omaisuudesta, jota seurataan irtaimistokirjanpidossa (alaraja 1 000 euroa).

Sekä käyttöomaisuuskirjanpidossa että irtaimistorekisterissä omaisuutta seurataan pääsääntöisesti hyödykkeittäin. Omaisuutta voidaan myös seurata ensisijaisesti omaisuustyypeittäin. Mikäli omaisuus ylittää aktivointivelvoitteen alarajan, muutoksista ilmoitetaan käyttöomaisuuskirjanpitoon, mikä yleensä tapahtuu manuaalisesti, koska esimerkiksi laiterekistereistä ei ole pääsääntöisesti liittymää kirjanpitoon. Tällöin riskinä on se, että käyttöomaisuuskirjanpidon tiedot eivät ole ajantasaisia. Tämä riski korostuu erityisesti silloin, kun omaisuusyksiköt merkitään käyttöomaisuuskirjanpitoon yksittäisten hyödykkeiden sijasta hyödykeryhmänä. Tämän vuoksi vuosittaisia inventointeja voi pitää olennaisena osana käyttöomaisuuden oikeellisuuden varmentamista ja sisäistä valvontaa.

Yhtiöiden pääomittamiseen, pääomanpalauttamiseen, varojenjakoon ja arvostamiseen liittyvät kirjaukset on tehty pääosin oikein

Valtion omistamat ja kirjanpitoyksiköiden hallinnassa olevat arvopaperimarkkinoilla noteeratut osakkeet, ei-noteeratut osakkeet sekä valtion tekemät sijoitukset omistetun yhtiön vapaaseen omaan pääomaan esitetään kirjanpidossa tiliryhmässä Käyttöomaisuus-arvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset. Kirjanpitoyksiköiden liitetiedoissa esitetään lisäksi käyttöomaisuusarvopapereiden käyvät arvot arvopaperimarkkinoilla noteeratuista arvopapereista.

Tarkastuksessa selvitettiin arvopapereiden arvostamiseen liittyviä kirjanpitomenettelyitä. Kirjausten oikeellisuuden tarkastus kohdistui lähtökohtaisesti varainhoitovuonna 2020 kirjattuihin tapahtumiin. Lisäksi varmistettiin, että kirjanpitoyksiköiden tilinpäätösten liitteillä 10 (Arvopaperit ja oman pääoman ehtoiset sijoitukset) on esitetty oikeat ja riittävät tiedot.

Tarkastuskohteiden kirjanpitoon ei vuonna 2020 merkitty talousarvioasetuksen 66 d §:ssä tarkoitettuja arvonkorotuksia. Käyttöomaisuusarvopapereiden arvot voivat kuitenkin kasvaa muun muassa yhtiöjärjestelyiden yhteydessä, kun omaisuus arvostetaan käypään arvoonsa. Käyttöomaisuusarvopapereiden kirjattavia arvonmuutoksia koskevat tilanteet on tunnistettava kirjanpitoyksiköissä.

Talousarviolakiin tai -asetukseen ei sisälly säännöstä, joka velvoittaisi arvonalentumisten kirjaamiseen

Valtion tilinpäätösnormistoon sisältyvät arvostussäännökset eroavat kirjanpitoa (1336/1997), jossa on lain tasolla säädetty pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen arvonalentumisesta. Talousarviolakiin tai -asetukseen ei sisälly säännöstä, joka velvoittaisi arvonalentumisten kirjaamiseen. Valtiokonttorin käyttöomaisuuskirjanpitoa koskevaan määräykseen (388/03/2005) sisältyy seuraava kirjaus: ”mikäli käyttöomaisuushyödykkeen tuotantokyvyn todetaan vähentyneen olennaisesti odotettua enemmän, minkä johdosta hyödykkeen suunnitelman mukaan poistamatta olevasta hankintamenosta ei jäljellä olevana vaikutusaikana todennäköisesti enää saada vastaavaa vastinetta, on tehtävä kertaluonteinen lisäpoisto.”

Edellä selostettujen säännösten perusteella voidaan todeta, että valtion tilinpäätösnormistossa käyttöomaisuusarvopapereiden arvostaminen systemaattisesti käypään arvoonsa ei ole mahdollista. Arvonalentumista ja korottamista edellyttävät tilanteet on tunnistettava tapauskohtaisesti ja huomioiden niitä erikseen koskevat säännökset.

Tarkastuksessa selvitettiin, miten ja millä kriteereillä käyttöomaisuusarvopapereiden kertaluonteisen arvonalentumisen kirjaamista edellyttävät tilanteet tunnistetaan ja ovatko menettelytavat tältä osin riittävät. Tarkastus kohdistui Valtioneuvoston kansliaan ja liikenne- ja viestintäministeriöön.

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen perusteella useimmissa käyttöomaisuusarvopapereita hallinnoivissa tarkastuskohteissa kertaluontoisten arvonalentumiskirjausten tunnistaminen perustuu suurelta osin yhtiöiden omistajaohjauksessa toteutettavaan yhtiöiden talouden ja toiminnan seurantaan sekä yhteistyöhön taloushallinnon kanssa. Osana yhtiöiden talouden seurantaan toteutetaan säännöllistä käyvän arvon määrittäystä erilaisilla arvonnäytymismenetelmillä. Omistajaohjauksen ja taloushallinnon tiedonkulun merkitys on keskeinen valtion kirjanpitoon merkittävien kirjausten ajantasaisuuden kannalta.

Valtion kirjanpidon käsikirjaan lisättiin vuonna 2020 yhtiökirjauksia koskeva luku, mikä on osaltaan parantanut ja yhtenäistänyt ohjeistusta yhtiökirjauksiin liittyen. Valtion kirjanpidon käsikirjassa ei ole kuitenkaan tarkemmin käsitelty käyttöomaisuusarvopapereihin tehtävien arvonalentumisten kriteerejä.

Tarkastuksessa saadun tiedon mukaan kirjanpitoyksiköillä ei ole kirjanpidon käsikirjan lisäksi dokumentoituja menettelytapoja arvonalentumiskirjauksia edellyttävien tilanteiden tai tapahtumien

tunnistamiseksi. Valtiokonttorin määräykseen (388/03/2005) perustuva velvoite kirjata lisäpoisto edellyttää käytännössä käsityksen muodostamista siitä, saadaanko todennäköisesti hyödykkeen vielä poistamatta olevasta hankintamenosta sitä vastaava vastine. Tämän voidaan tulkita osaltaan merkitsevän varovaisuuden periaatteen soveltamista arvonalentumistarpeiden arvioinnissa.

Käyttöomaisuusarvopapereihin tehtävän kertaluontoisen lisäpoiston kirjaaminen voi olla perusteltua esimerkiksi silloin, kun yhtiön toiminta on ajettu alas ja yhtiön oma pääoma on merkittävästi alhaisempi kuin sen arvo valtion kirjanpidossa.

Koska käyttöomaisuusarvopapereiden arvonalentumisten kriteerit eivät ole yksiselitteiset, on Valtiokonttorin antaman tapauskohtaisen ohjauksen merkitys korostunut. Kirjanpitoyksiköissä tehtävä seuranta on myös keskeistä arvonalentumiskirjauksia edellyttävien tilanteiden ja olosuhteiden tunnistamisessa.

Valtionyhtiöihin tehtyjen sijoitusten arvostuksissa on eroja yhtiön ja valtion kirjanpitojen välillä

Tarkastuksessa käytiin läpi aiempien vuosien kirjanpitotapahtumia liittyen omistettuihin yhtiöihin vain yksittäistapauksissa, eikä käyttöomaisuuteen lukeutuvien sijoitusten alkusaldoja 1.1.2020 tarkastettu kattavasti vuoden 2020 tarkastuksessa.

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan valtion ja valtionyhtiöiden kirjanpidon välillä on kuitenkin eroja muun muassa valtion tekemien pääomasijoitusten arvostamisessa.

Arvostamisessa ei todettu huomautettavaa palautettaessa osakkeita valtionyhtiöstä valtion taseelle

Tarkastuksessa käytiin läpi Vake Oy:n hallussa olleiden osakkeiden palautus yhtiöstä valtioneuvoston kanslian taseelle. Palautus sisälsi yhtiön omistukset neljässä osakeyhtiössä. Apporttina alun perin luovutettujen osakkeiden palautus realisoimattomana valtioneuvoston kanslian taseelle toteutettiin kirjaamalla valtion kirjanpitoon osakkeet niiden alkuperäiseen kirjanpitoarvoon tai sitä alempaan käypään arvoon siten, että alentumisesta aiheutuva kirjanpidollinen tappio kirjattiin kuluksi.

Arvonkorotus muodostui alun perin, kun osakkeet arvostettiin käypään arvoonsa sijoitusta tehtäessä. Kun osakkeet palautettiin valtioneuvoston kanslian suoraan omistukseen, kirjattiin Vake Oy:n osakkeisiin arvonalentumiskirjaus.

Kirjanpidon käsikirjassa ei ole erikseen ohjeistettu käyttöomaisuusarvopapereiden arvostamisesta tilanteesta, jossa arvopaperit

palautetaan valtion omistamasta yhtiöstä valtiolle, ja jossa arvonalentuminen kirjataan käyttöomaisuusarvopapereihin, mikäli kertaluonteisen lisäpoiston edellytykset toteutuvat.

Tarkastuksessa voitiin tulkita, että tehdyt kirjaukset olivat hyvän kirjanpitotavan mukaisia. Tarkastusvirastolla ei ollut huomautettavaa osakkeiden palautuksen kirjanpitokäsittelyyn.

Osinkotuottojen tuloutusten tulee perustua tehtyihin päätöksiin

Tarkastuksessa käytiin läpi rahoitustuottoihin merkittyjen tapahtumien kohdentamista oikealle varainhoitovuodelle, perustumista asianmukaisiin päätöksiin tai muihin perusteisiin sekä tositteiden sisältövaatimusten täyttymistä. Pääosa tarkastuksessa läpikäytyistä rahoitustuotoista oli käsitelty kirjanpidossa asianmukaisesti. Yhdessä olennaisessa tapauksessa pääoman palautukseen liittyviä maksusuorituksia oli tuloutettu ilman asianmukaista tulon kirjausperustetta.

Taseen ulkopuolisten vastuiden oikeaan esittämiseen tulee kiinnittää erityistä huomiota

Tilinpäätöksissä esitettyjen vastuiden tarkastuksissa havaittiin tiedoissa useita virheitä. Talousarvioasetuksen 66 h §:n 12 kohdassa tarkoitettu erittely viraston ja laitoksen myöntämistä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtioneuvokauksista, valtioneuvokauksista ja muista taseeseen sisällyttämättömistä valtion vastuista sisältyy kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksissä liitteeseen 12 (Valtioneuvokaukset ja -takuut sekä muut monivuotiset vastuut).

Vastuita koskevien tietojen keräämiseen liittyy useissa kirjanpitoyksiköissä runsaasti manuaalisia työvaiheita, mistä aiheutuu riskejä tilinpäätöstietojen oikeellisuudelle. Tarkastuksessa havaittiin, että liitetiedon virheet johtuivat manuaalisen tietojensyötön virheistä tai siitä, että tietoihin oli virheellisesti jäänyt lukuja edellisvuoden liitetiedosta. Liitetietoa laadittaessa tulisi kiinnittää erityistä huomiota tietojen oikeellisuuden varmentamiseen osana tilinpäätöksen laatimisprosessia.

4.4 Maksullisen toiminnan tuotot on esitetty oikein tilinpäätöksissä

Maksullisen toiminnan tarkastus oli painopisteenä yhdeksässä kirjanpitoyksikössä, jotka valittiin tarkastettaviksi volyymiltaan olennaisen maksullisen toiminnan sekä kirjanpitoyksikkökohtaisen tietojärjestelmäpainotteisuuden perusteella. Näillä perusteilla tehtävä tarkastus kattoi koko budjettivaltion tasolla merkittävän osan tilintarkastuksen näkökulmasta riskialttiimmiksi arvioiduista maksullisen toiminnan olennaisista prosesseista.

Tarkastuksen tavoitteena oli tuottaa tilintarkastukseen perustuvaa evidenssiä siitä, kuinka luotettavaan prosessiin perustuvat maksullisen toiminnan tuottotiedot, jotka esitetään tarkastuksen kohteena olevien kirjanpitoyksiköiden tilinpäätösten tuotto- ja kululaskelmissa..

Tarkastusten perusteella todettiin, että kirjanpitoyksiköt ovat esittäneet olennaisilta osin oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksissä. Myöskään sisäisessä valvonnassa ei tilintarkastuskertomustasoisia puutteita havaittu. Sen sijaan vuosiyhteenvedoissa raportoitiin sekä kontrollien toimivuutta että muita asioita koskevia puutteita tai kehittämistarpeita.

Hinnoittelun oikeellisuuden varmistamisessa ennakkollisten kontrollien merkitys on suuri

Tilinpäätöksessä esitettävien, maksullista toimintaa koskevien tuottotietojen oikeellisuuden kannalta olennaista on, että laskutettavat tai kassajärjestelmien kautta perittävät tuotot ovat oikeanmääräisiä eli ne perustuvat oikeaan ja laillisen perusteen mukaiseen hintaan.

Tarkastuksen perusteella voitiin todeta, että hintojen määräytymisessä osana kirjanpitoyksiköiden maksullisen toiminnan prosesseja on pääosin käytössä toimivia kontrolleja eikä kontrolleissa todettu testauksen perusteella olennaisia puutteita.

Toimivaksi kontrolliksi todettiin esimerkiksi se, että hintatiedot tallennetaan järjestelmään keskitetysti eivätkä prosessin toteuttajat pysty muuttamaan niitä. Monissa tapauksissa menettelynä on se, että hintatiedot on kytketty järjestelmällisesti hakemustyyppiin, nimikkeeseen, tuotekoodiin tai muuhun vastaavaan tunnistukseen. Tällä menettelyllä on voitu välttää se, että hinta tallennettaisiin järjestelmään tapauskohtaisesti.

Hintatietojen keskitetyssä tallennuksessa todettiin tarkastuksen perusteella hyvänä käytäntönä, että tiedot tallentaa kaksi henkilöä tai että toinen henkilö varmistaa tallennettujen tietojen oikeellisuuden.

Useissa prosesseissa hyvänä hinnan oikeellisuuden varmentavana menettelynä voidaan tarkastuksen perusteella pitää sitä, että prosessin tietyssä vaiheessa hintaa ei voi järjestelmässä enää muuttaa. Virheitä estävä kontrolli on myös se, että järjestelmään on rakennettu menettely, jossa olennaisimmat kentät ovat pakollisia.

Hinnastojen selkeys ja yhtenäisyys on tärkeää, jotta niiden toimeenpano olisi mahdollisimman yksiselitteistä. Tarkastuksessa tuli esiin tapaus, jossa vuonna 2020 oli voimassa yhteensä 14 liike-taloudellisten suoritteiden hinnoittelupäätöstä. Hintojen oikeellisuuden varmistamiseksi kirjanpitoyksiköiden olisi perusteltua käydä läpi käytettävät hinnastot myös tästä näkökulmasta.

Tuottojen kirjaamisessa oikeille liikekirjanpidon tileille ei havaittu kontrollipuutteita

Tuottojen kirjaamisessa oikeille liikekirjanpidon tileille on kyse tuottojen oikeasta luokittelusta sen mukaisesti, mikä on tuottojen oikeudellinen perusta (liiketaloudellinen, julkisoikeudellinen, erillislakiin perustuva).

Tarkastuksen perusteella voitiin todeta, että hintojen määräytymisessä osana kirjanpitoyksiköiden maksullisen toiminnan prosesseja on käytössä toimivia kontrolleja, jotka varmentavat oikean liikekirjanpidon tilin määräytymistä.

Tuottojen kirjaaminen oikealle varainhoitovuodelle tulee varmistaa kirjanpitoyksikkökohtaisin menettelyin

Tarkastuksen perusteella voitiin todeta, että kirjanpitoyksiköt ovat huomioineet varainhoitovuosien vaihteeseen liittyvät riskit siitä, että tuottoja kirjataan väärälle varainhoitovuodelle. Varainhoitovuoteen kohdentamisessa todettiin vain yksittäisiä puutteita.

Oikealle varainhoitovuodelle kirjaamisessa kontrollitoimenpiteiden sisältö on tapaus- ja tietojärjestelmäkohtaista. Myös riskit väärälle vuodelle kirjaamisesta riippuvat tuottojen syntymisprosessin ominaisuuksista ja suoritetyypeistä.

Tuottojen kohdentamisen virheet aiheutuvat monesti laskuttamisen viiveistä tai kirjanpitoyksiköiden puutteellisista vuodenvaihteen tiedoista siitä, mitkä ovat suoriteperusteisesti menneelle vuodelle kuuluvat tuotot.

Vaikka tarkastuksessa ei havaittu systemaattisia ja olennaisia puutteita tuottojen oikealle vuodelle kirjaamisessa, kirjanpitoyksiköiden tulisi aina varmistua siitä, miten esimerkiksi suurivolyymisissa laskutusprosesseissa laskut kohdennetaan oikeaan varainhoitovuoteen. On suositeltavaa kehittää kuhunkin tilanteeseen sopivia toimivia kontrolleja.

Tuottojen kontrolleissa on kehittämismahdollisuuksia

Kirjanpitoyksiköiden yleiset kontrollit ja muutoinkin menettelyt tuottojen oikeellisuuden varmistamisessa perustuvat talousarvio-olainsäädännön ja kirjanpitoyksikkökohtaisten taloussääntöjen mukaisiin vaatimuksiin. Näitä keskeisiä kontrollitoimenpiteitä ovat asiatarkastus ja hyväksyminen. Tuottojen osalta nämä kontrollit ovat osin varsin heikkoja.

Kyseisillä toimenpiteillä varmistetaan osaltaan myös edellä käsiteltyjen tuottojen oikean määrän, tilin ja varainhoitovuoden oikeellisuutta. Olennaista on kokonaisuutena varmistaa se, että tuottoja vastaavat tapahtumat ovat toteutuneet ja että ne kuuluvat kyseiselle kirjanpitoyksikölle.

Myyntisaamisten määrään ja seurantaan tulee aina kiinnittää huomiota

Maksullisen toiminnan tuottojen suoriteperusteisen syntymisen ja niiden kirjanpitoon kirjaamisen jälkeen on aina tärkeää varmistua tuottoja koskevien saamisten seurannasta ja tarvittavista perintätoimenpiteistä.

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan myyntisaamisten sisältöjä ja perintämahdollisuuksia selvitetään usein kirjanpitoyksikön ja Palkeiden yhteistyönä. Yhdellä tarkastetulla kirjanpitoyksiköllä oli vuoden 2020 tilinpäätöksessä merkittävästi saamia edellisiltä vuosilta, eikä tilintarkastuksen perusteella voitu varmistua siitä, että toimenpiteet niiden perimiseksi olisivat olleet riittäviä.

Kilpailutilanteessa harjoitettua taloudellista toimintaa tarkastettiin erillisessä laillisuustarkastuksessa

Julkisyhteisöjen on 1.1.2020 lukien pidettävä erillistä kirjanpitoa kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamastaan taloudellisesta toiminnasta ja esitettävä toiminnan tulos tilinpäätöksessään. Kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa toimintaa harjoitettiin vuonna 2020 laillisuustarkastuksen havaintojen perusteella

yhteensä 26 kirjanpitoyksikössä. Lopuissa kilpailullista toimintaa ei ollut lainkaan tai se oli pienimuotoista. Kilpailullinen toiminta valtiolla on monimuotoista, ja sen vuosituotot vaihtelevat kirjanpitoyksiköittäin paljon, muutamista tuhansista useisiin miljooniin euroihin.

Kirjanpitoyksikön on itse tunnistettava ja arvioitava, harjoittaako se taloudellista toimintaa kilpailutilanteessa markkinoilla. Oman toiminnan luonnetta on kirjanpitoyksiköissä arvioitu kattavasti, mutta kilpailullisen toiminnan tunnistaminen ei ole ollut yksiselitteistä. Arviointia vaikeuttaa se, että kilpailullisen toiminnan käsite on epäselvä ja sitä koskevan lainsäädännön tulkitseminen vaikeaa. Säännöksen tulkinnat ja soveltamiskäytäntö täsmentynevät Kilpailu- ja kuluttajaviraston tulevan tapauskäytännön myötä.

4.5 Suomen vastaanottamassa suorassa EU-rahoituksessa ei tullut esiin merkittäviä poikkeamia

Tarkastusviraston EU-varojen tarkastukseen liittyvistä toimivaltuuksista säädetään Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) lisäksi Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisten varainsiirtojen tarkastusoikeudesta annetussa laissa 353/1995). Jälkimmäisen lain mukaan jäsenvaltiot ovat sitoutuneet tarjoamaan yhteisön taloudelle yhtäläisen suojan. Yhtenäisen suojan periaatteen mukaisesti tarkastusvirasto on tarkastanut EU:n suoraa rahoitusta sekä selvittänyt rahoituksen tyyppejä, lähteitä ja rahoituksen suuntautumisesta eri tuensaajaryhmille Suomessa.

Tarkastetuista hankkeista ei tullut esiin olennaista huomautettavaa toimintaa sääntelevien normien noudattamisessa, toiminnan hallinnoinnissa, kirjanpidollisissa menettelyissä eikä sisäisen valvonnan järjestämisessä.

Tarkastuksen tavoitteena oli kirjanpitoyksiköihin kohdistuvien tarkastusten lisäksi käydä läpi EU-varojen budjetointiin ja kirjanpidolliseen käsittelyyn liittyvä ohjeistus sen varmistamiseksi, että ohjeistus yhdessä EU-varojen hallinnointia koskevien normien kanssa muodostaa selkeät raamit toiminnan järjestämiseksi. Tarkastuksen johtopäätöksenä voitiin todeta, että valtion kirjanpitoa koskevat normit yhdessä EU-varojen hallinnointia koskevien määräysten kanssa muodostavat kattavan ja selkeän, toiminnan järjestämistä säätelevän kokonaisuuden.

Tarkastusvirasto on lisäksi koonnut tietoa ja laatinut yhteenvedon Suomen saamasta EU-rahoituksesta rahoitustyypeittäin ja -lähteittäin sekä tuen suuntautumisesta eri tuensaajaryhmille.

Suomen vastaanottamaa, yhteisen hallinnonin mukaista rahoitusta koskevat tiedot ovat varsin vaivattomasti saatavissa valtion kirjanpidosta. Sen sijaan tarkastuksen aikana ilmeni, että millään EU-varojen hallinnointiin osallistuvalla toimijalla, mukaan lukien EU-komissiolla, ei ole kattavaa ja ajantasaista kokonaiskuvaa jäsenmaiden vastaanottamasta suorasta ja välillisestä rahoituksesta.

Liite: Miten tarkastettiin

Tarkastuskertomus perustuu Valtiontalouden tarkastusviraston vuoden 2020 tilintarkastuksen havaintoihin. Tarkastusviraston tilintarkastuksessa on tarkastettu valtion, 62 kirjanpitoyksikön ja kolmen rahaston tilinpäätökset.

Tilintarkastuksessa on varmistuttu siitä, että valtion talousarviota on noudatettu ja että tilinpäätökset antavat oikeat ja riittävät tiedot valtion ja kirjanpitoyksikköjen tuotoista, kuluista ja taloudellisesta asemasta. Talousarvion noudattamisesta ja tilinpäätöslaskelmistä sekä liitteistä annetaan tilintarkastuksessa niin sanottua kohtuullista varmuutta osoittava lausuma.

Kirjanpitoyksikköjen toiminnallisen tehokkuuden tietoja, kirjanpitoa, valtuuskirjanpitoa ja tuloksellisuuden laskentatointa on tarkastettu kirjanpitoyksikkökohtaisesti siinä laajuudessa, että tarkastuksen perusteella voidaan antaa niin sanottu rajoitettua varmuutta osoittava lausuma. Lisäksi kirjanpitoyksikkökohtaisesti on tarkastuksessa voitu painottaa erityisiä kirjanpitoyksikkökohtaisia kohdeasioita.

Tarkastusviraston tilintarkastuksesta raportoidaan kaikille kirjanpitoyksiköille tilintarkastuskertomuksella ja tarkastajan vuosiyhteenvedolla. Lisäksi tarvittaessa annetaan väliraportteja ja havaintoraportteja tarkastuksen aikana.

Lisäksi tarkastustiimit ovat tarkastaneet kirjanpitoyksikköjen olennaisia yhteisiä erityispiirteitä tarkastustiimien tilikauden aikana. Tarkastus on kohdistunut taloudenhoidon yhteisiin prosesseihin, valtion omaisuuteen, velkoihin ja vastuisiin, maksulliseen toimintaan ja valtionapuprosesseihin.

Talousarvion noudattamisen tarkastuksessa olennaisimmat asiakysymykset tarkastetaan suunnittelukaudella keskitetysti. Keskitetyn tarkastuksen kriteerit määritetään yhtenäisiksi kaikille kirjanpitoyksiköille. Tarkastuksen toteuttamisessa hyödynnetään data-analytiikkaa, eikä tarkastuksessa tehdä kirjanpitoyksikkökohtaisia rajoituksia.

Myös valtion taloudenhoidon yhteisten tietovirtojen tarkastus on keskitetty olennaisilta osin. Tavoitteena on, että tarkastus voidaan olennaisilta osin toteuttaa keskitetysti aina tarvittavaan tapahtumatarkastukseen asti. Kontrollien testaus toteutetaan yhteisten prosessien osalta sekä palvelukeskuksen että virastojen tarkastuksessa. Tarkastuksessa ei tehdä kirjanpitoyksikkökohtaisia rajoituksia.

Virastokohtainen tarkastus on järjestetty tiimitoiminnan periaatteiden mukaisesti siten, että tiimien tarkastusvastuulle tulee useita virastoja. Tavoitteena on ollut virastokohtaisten yhteisten erityispiirteiden huomioiminen myös tarkastuksen organisoinnissa.

Tarkastuksen tarkoitus ja tavoite

Tilintarkastuksella tarkastusvirasto varmentaa valtiontaloutta koskevan tiedon luotettavuutta, käyttökelpoisuutta ja hyvän hallinnon toteutumista. Luotettavat tiedot valtion taloudesta ja taloudellisesta asemasta turvaavat julkisen talouden kestävyttä. Tilintarkastukseen liittyvien laajojen ja säännöllisten yhteyksien kautta tarkastusvirasto edistää hyvän hallinnon periaatteiden toteutumista ja hyvien käytäntöjen jakamista valtion taloudenhoidossa, vahvistaa eduskunnan budjetti- ja lainsäädäntövaltaa sekä tukee valtioneuvoston alaista hallintoa valtion taloudenhoidossa.



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO (VTV)
PORKKALANKATU 1, PL 1119, 00101 HELSINKI

puh. 09 4321 | www.vtv.fi | @VTV_fi