

Vuoden 2021 tilintarkastukset Yhteenvetoraportti



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTON
TARKASTUSKERTOMUKSET

8/2022



Tarkastuskertomus

Vuoden 2021 tilintarkastukset

Yhteenvetoraportti

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 8/2022

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus

D/408/04.08.01/2021

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 11. elokuuta 2022

Jaakko Eskola
johtaja

Väinö Viherkoski
apulaisjohtaja

ISSN-L 1799-8093
ISSN 1799-8107 (pdf)
ISBN 978-952-(pdf)
URN:ISBN:978-952-499-524-5
<http://urn.fi/urn:isbn:978-952-499-524-5>

Tarkastuskertomuksen valokuva
iStock

Sisällys



1	Mitä tarkastettiin	7
2	Tilintarkastustoiminta VTV:ssä	8
2.1	Tilintarkastus toteutettiin toista kertaa uudella mallilla	8
2.2	VTV:n suorittama tilintarkastus perustuu kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin	9
2.3	Sisäisen valvonnan merkitys korostuu julkisten varojen hoitamisessa	10
3	Tilintarkastukset 2021	11
4	Tilintarkastuksen teemaraportointi vuonna 2021	16
4.1	Talousarvion noudattamisessa oli eniten huomautettavaa arvonlisäveromenojen käsittelyssä	16
4.2	VTV:n tarkastuksessa on muodostettu kattava kuva yhteisten prosessien sisäisen valvonnan tilasta	19
4.3	Omaisuuksien hallinta ja vastuut painoutuivat eräiden kirjanpitoyksiköiden tarkastuksessa	25
4.4	Hankintojen järjestämistavoissa on eroja, mutta sisäinen valvonta toimii pääosin hyvin	33
4.5	Valtionavustusten hallinnoinnissa huomiota valvontaan ja tietojärjestelmiin	37
4.6	EU-varainsiirtojen tarkastus kohdistui sisäasioiden (EUSA) rahaston ohjelmiin	39
	Liite: Miten tarkastettiin	40



(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 pohjautuu vuoden 2021 tilintarkastuksiin. 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. Lisäksi tavoitteena on jakaa tarkastuksen johtopäätöksiä ja suosituksia kaikille kirjanpitoyksiköille soveltuvien osien huomioon otavaksi, vaikka kaikkia tarkastuksia ei ole tehty kaikissa kirjanpitoyksiköissä. Kertomuksessa painotetaan sellaisia havaintoja, suosituksia ja hyviä käytäntöjä, joilla tarkastusvirasto näkee yleisempää merkitystä kirjanpitoyksiköiden taloudenhoidon järjestämisessä ja kehittämisessä.

Kertomuksen luvussa 2 tarkastellaan tarkastusviraston tilintarkastuksen ohjeistuksen suhdetta kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin. Kertomuksen luvussa 3 esitetään vuoden 2021 tilintarkastuksen keskeiset tulokset. Kertomuksen lukuun 4 on koottu tilintarkastuksen tiimien teemaraporttien sekä EU-varainsiirtojen tarkastuksen keskeiset tulokset. Teemakohtaisista tarkastuksista on laadittu erilliset vuosiyhteenvedot, jotka on jaettu tarkastuksen kohteena olleille kirjanpitoyksiköille.

2 Tilintarkastustoiminta VTV:ssä

Perustuslain 90 §:n mukaan tarkastusviraston tehtävänä on valtion taloudenhoidon laillisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden 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.

2.1 Tilintarkastus toteutettiin toista kertaa uudella mallilla

Tarkastusvirastossa uudistettiin tilintarkastuksen toteutustapaa merkittävästi vuonna 2020. Uudistuksen taustalla olivat valtion taloudenhoidossa tapahtuneet muutokset, data-analytiikan tarjoamat mahdollisuudet, keskitetyn toteutuksen laatu- ja tehokkuushyödyt sekä tavoite kohdistaa tarkastusta olennaisesti eriin ja prosesseihin. Uudistusta on kuvattu tarkemmin vuoden 2020 tilintarkastusten yhteenvetoraportissa (tarkastuskertomus 11/2021). Uudistuksen tavoitteena on hyödyntää tarkastuksessa digitaalista teknologiaa yhä vahvemmin, ja sen hyödyntämistä onkin laajennettu vuonna 2021.

Vuonna 2021 tilintarkastus tehtiin 61 kirjanpitoyksikköön. Jokaisen kirjanpitoyksikön tarkastuksesta on annettu tilintarkastuskertomus. Lisäksi palautteena on annettu tarkastajan vuosiyhteenveto ja tarvittaessa väliraportteja sekä havaintoraportteja. Väliraporttien ja havaintoraporttien tavoitteena on, että kirjanpitoyksiköt voivat mahdollisimman ripeästi jo tilikauden aikana ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin ennen tilinpäätöksen laatimista ja tilintarkastuskertomuksen antamista.

2.2 VTV:n suorittama tilintarkastus perustuu kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin

Tarkastusvirasto on valtiontalouden ulkoinen tarkastaja. Sekä julkisella että yksityisellä sektorilla ulkoiselle tarkastukselle on olemassa kansainväliset tarkastusstandardit.

Tarkastusviraston tarkastus perustuu perustuslain 90 §:ään. Tarkastusvirasto laatii itse tarkastusohjeet, joita se käyttää tarkastuksissaan. Ne määrittävät valtiontalouden hyvän tarkastustavan. Tarkastusviraston tilintarkastukseen ei sovelleta tilintarkastuslakia (1141/2015), mutta käytännössä tarkastus kuitenkin perustuu samoihin standardeihin, joita yhteisöjen tilintarkastuksissa noudatetaan.

Tarkastusviraston tarkastusohjeet, mukaan lukien tilintarkastusohjeet, perustuvat ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n vahvistamiin kansainvälisiin ISSAI-tarkastusstandardeihin (www.issai.org). ISSAI-standardit on rakennettu neliportaiseksi kokonaisuudeksi. Standardeilla ohjeistetaan kolmea tarkastuslajia (tilintarkastus, tuloksellisuustarkastus ja laillisuustarkastus), joista jokaisesta on laadittu lajikohtainen, yleiset tarkastusperiaatteet määrittävä standardi. Tilintarkastusta ohjaa standardi ISSAI 200.

ISSAI-standardeissa ei tilintarkastuksen osalta kuitenkaan standardin 200 lisäksi ole tarkempia soveltamisohjeita, vaan ISSAI-standardit käyttävät soveltamisohjeina sellaisenaan kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFACin ISA-tilintarkastusstandardeja.

Tarkastusviraston tilintarkastusta on viime vuosina muutettu entistä kattavammin ISA-tilintarkastusstandardien mukaiseksi. Olennaisin poikkeama on tilintarkastuskertomusta koskevien standardien soveltamisessa. Tilintarkastusohjeistuksen tekstit on pääosin otettu suoraan ISA-standardien tavoitteista ja vaatimuksista. Ohjeistuksessa on käytännössä hyvin vähän muuta kuin ISA-standardeihin perustuvia asioita. Tarkastusvirasto seuraa ISA-standardeja ajantasaisesti siten, että niiden muuttuessa virasto voi viipymättä muuttaa omaa ohjeistustaan muutoksia vastaavasti.

Julkisen hallinnon tilintarkastuksessa on kuitenkin tiettyjä erityispiirteitä, jotka liittyvät julkisen hallinnon tehtäviin ja rooliin. Nämä erityispiirteet on otettu huomioon tarkastusviraston tilintarkastuksessa. Valtionhallinnon tilintarkastuksessa korostuu tavanomaisten tilintarkastustehtävien lisäksi eduskunnan päättämien talousarvion noudattamisen tarkastus, johon sisältyy myös valtuuksiin liittyvä tarkastus. Tilintarkastuksen kohteena on myös toiminnallisen tehokkuuden tiedot ja siihen liittyvä tuloksellisuuden laskentatoimi. Lisäksi tarkastusvirasto lausuu yhteisöjen tilintarkastuskertomuksista poiketen sisäisen valvonnan järjestämisestä.

2.3 Sisäisen valvonnan merkitys korostuu julkisten varojen hoitamisessa

Tarkastusvirasto lausuu sisäisen valvonnan järjestämisestä siksi, että sisäisen valvonnan merkitys julkisten varojen hoitamisessa on korostunut. Myös valtion talousarviosta annetussa laissa on nimenomainen säännös sisäisen valvonnan järjestämisestä valtion virastoissa.

Valtion talousarviosta annetun laissa 24 b §:ssä ja sen nojalla annetussa talousarvioasetuksessa säädetään valtion taloudenhoitoa koskevan sisäisen valvonnan järjestämisestä. Valtion viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sekä sen omassa toiminnassa että toiminnassa, josta se vastaa. Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa viraston ja laitoksen johto, joka myös vastaa sen asianmukaisuudesta ja riittävydestä. Sisäinen tarkastus on talousarvioasetuksen mukaan järjestettävä, mikäli se on sisäisen valvonnan tavoitteiden saavuttamiseksi perusteltua. Talousarvioasetuksen säännökset, taloussääntöjen laadintaa koskevat määräykset ja ohjeet ja hyväksytyt taloussäännöt toimivat talousprosessin osalta sisäisen valvonnan tarkastuskriteereiden lähteenä.

Tarkastusviraston tilintarkastuksen tehtävä ulkoisena tarkastajana on varmentaa ja edistää ohjauksen, johtamisen, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan hyvää järjestämistä.

3 Tilintarkastukset 2021



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 oli viime vuoden tasolla

Tarkastusvirasto antoi vuodelta 2021 yhteensä 61 tilintarkastuskertomusta valtion kirjanpitoyksiköille. Tarkastetuista kirjanpitoyksiköistä 17 (28 %) sai huomautuksen, sillä niiden tilinpäätöksessä tai taloudenhoidon menettelyissä todettiin olennaisia puutteita. Huomautuksen saaneiden kirjanpitoyksiköiden määrä on viime vuoden tasolla, jolloin huomautuksen sai 18 kirjanpitoyksikköä 62:sta. Tarkastusvirasto velvoitti kolme kirjanpitoyksikköä ilmoittamaan sille toimenpiteistä, joihin ne ovat ryhtyneet korjataakseen huomautukseen johtaneen asiantilan.

Tarkastusvirasto ottaa tilintarkastuskertomuksessa kantaa seuraaviin seikkoihin: onko tilinpäätöksestä ja toiminnallisesta tehokkuudesta esitetty oikeat ja riittävät tiedot, onko sisäinen valvonta toimivaa ja onko talousarviota noudatettu (taulukko 1). Pääosa huomautuksista liittyi talousarvion ja sitä koskevien keskeisten säännösten noudattamiseen ja sisäiseen valvontaan. Tilinpäätöksen oikeista ja riittävästä tiedoista annettiin huomautus ainoastaan viidelle kirjanpitoyksikölle.

Taulukko 1: Vuoden 2021 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	✓	✓	✓
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	✓	!	!
Energia- ja energiateknologian tutkimuskeskus	✓	✓	✓
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	✓	✓	✓

Keskitettyjen taloushallintotehtävien sisäisen valvonnan järjestämisestä ja sen ohjausta tulisi terävöittää

Voimassa olevat säännökset asettavat vaatimuksia valvontaympäristölle ja siten rajoittavat keinoja, joita voidaan käyttää toiminnallisen tehokkuuden tavoitteluun. Tämä tulisi ottaa Palkeissa huomioon talous- ja henkilöstöhallinnon toiminnan järjestämisessä sekä erityisesti prosesseja ja tietojärjestelmiä kehitettäessä.

Valtiovarainministeriön ja Valtiokonttorin tulisi varmistaa säännös- ja tulosohjauksella, että keskitettyjen taloushallintotehtävien valvontaympäristö kehittyy tasapainoisesti sekä laadukkaaksi että tehokkaaksi. Tavoitteita asetettaessa tulee samalla arvioida sisäisen valvonnan riskinottohalukkuus. Palkeiden tavoiteasetannassa tulisi tilintarkastuksen näkökulmasta huomioida nykyistä paremmin toimiva sisäinen valvonta. Säännösten arvioinnin tulisi olla olennainen osa toiminnan kehittämistä. Niiden ei esimerkiksi tulisi rajoittaa automatiikan kehitystä, silloin kun sen avulla on mahdollista saavuttaa sama tai korkeampi varmuustaso toimintojen suorittamisessa tai sisäisen valvonnan tehokkuudessa.

Tarkastusvirasto katsoo, että ohjausotteen terävöittäminen ja sisäisen valvonnan asianmukainen järjestäminen edellyttää yhtäältä yhteistyön ja ymmärryksen lisäämistä konsernitoimijoiden välillä. Lisäksi valtiovarainministeriössä, Valtiokonttorissa ja Palkeissa tulee turvata riittävä osaaminen niin säädösten, määräysten ja ohjeiden valmisteluun kuin prosessien ja tietojärjestelmien kehittämiseen. Toimiva sisäinen valvonta tukee myös toiminnallisen tehokkuuden tavoitteita.

Talousarvion noudattamiseen liittyviä huomautuksia on edelleen varsin paljon

Yhdeksän kirjanpitoyksikön tilintarkastuskertomus sisälsi kielteisen laillisuuskannanoton eli yhden tai useamman yksilöidyn laillisuushuomautuksen siitä, ettei kirjanpitoyksikkö ole kaikilta osin noudattanut talousarviota tai sitä koskevia keskeisiä säännöksiä. Talousarvion ja säännösten vastaiset menettelyt ovat hieman vähentyneet vuodesta 2020, jolloin kielteisen laillisuuskannanoton sai 11 kirjanpitoyksikköä. Vuosilta 2018 ja 2019 kielteisen laillisuuskannanoton sai kuitenkin vain 7 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 2019–2021. Alimmalla rivillä esitetty laillisuushuomautusten yhteismäärä voi olla yksikköjen määrää suurempi, koska yhdelle kirjanpitoyksikölle voidaan antaa useampi laillisuushuomautus.

Taulukko 2: Kielteiset laillisuuskannanotot vuosina 2019–2021

Kielteiset laillisuuskannanotot	2019	2020	2021
Huomautuksen saaneet kirjanpitoyksiköt (kpl)	7	11	9
Laillisuushuomautusten määrä (kpl)	10	14	13

Laillisuushuomautuksia vuodelta 2021 oli yhteensä 13, koska neljä kirjanpitoyksikköä sai kaksi yksilöityä laillisuushuomautusta. Yleisin syy oli arvonlisäveromenojen maksaminen talousarvion vastaisesti, mikä on käytännössä tarkoittanut sitä, että virheellisen kirjauksen tehnyt virasto on säästänyt käytössään olevaa määrärahaa kirjaamalla hallinnonalan arvonlisäveromomentille sinne kuulumattomia menoja.

4 Tilintarkastuksen teemaraportointi vuonna 2021

Tämän luvun tekstit perustuvat tarkastustiimien yhteenvetoreportteihin. Luvussa esitetyt havainnot eivät koske kaikkia kirjanpitoyksiköitä, ja luvuissa 4.3–4.5. esitetyt havainnot, suositukset ja hyvät käytännöt perustuvat noin 10–15 kirjanpitoyksikön tarkastukseen. Ne on kuitenkin koottu kertomukseksi, sillä tarkastusvirasto haluaa jakaa tarkastuksen johtopäätökset ja suositukset kaikille kirjanpitoyksiköille, jotta ne voivat huomioida ne omassa toiminnassaan soveltuvin osin.

Luku 4.1. perustuu talousarvion ja sen noudattamisen tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoreporttiin. Luku 4.2. perustuu yhteisten prosessien tiimin raportointiin, joka on esitetty Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen (Palkeet) vuoden 2021 vuosiyhteenvedossa.

Luku 4.3. perustuu taseen ja vastuiden tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoreporttiin. Tarkastus kohdistui 11 kirjanpitoyksikköön. Luku 4.4. perustuu muiden muassa hankintojen tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoreporttiin. Tarkastus kohdistui 17 kirjanpitoyksikköön. Luku 4.5. perustuu valtionapujen tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoreporttiin. Tarkastus kohdistui 13 kirjanpitoyksikköön.

Luku 4.6. perustuu EU-varainsiirtojen tarkastusten havaintoihin. Tarkastus kohdistui rahoitukseen, jota Suomi on saanut Euroopan unionin sisäasioiden (EUSA) rahastoista rahoitettaviin kansallisiin ohjelmiin.

Tarkastuskertomuksen liitteessä on kerrottu yksityiskohtaisemmin tarkastusten toteutuksesta.

4.1 Talousarvion noudattamisessa oli eniten huomautettavaa arvonnisäveromenojen käsittelyssä

Talousarvion noudattamisen tarkastus on yksi valtiontalouden tarkastusviraston lakisääteisistä tehtävistä. Tarkastus on laillisuustarkastusta, jossa käytetään erittäin alhaista olennaisuusrajaa.

Tavoitteena on, että talousarvion vastaiset menettelytavat saadaan korjattua mahdollisimman hyvin jo havaintovuoden aikana. Tarkastuksen kohteena oli yhteensä 61 kirjanpitoyksikköä vuonna 2021. Vuoden 2021 talousarvio lisätalousarvioineen oli suuruudeltaan 67,8 miljardia euroa.

Laillisuushuomautus annettiin yhdeksälle kirjanpitoyksikölle

Tarkastusvirasto antoi kirjanpitoyksiköiden tilintarkastuksista 61 tilintarkastuskertomusta vuodelta 2021. Kertomuksista yhdeksän sisälsi kielteisen laillisuuskannanoton eli yksilöidyn laillisuushuomautuksen. Neljä kirjanpitoyksikköä sai useamman kuin yhden huomautuksen. Selvästi yleisin syy laillisuushuomautukseen liittyi virheellisiin menettelyihin arvonlisäveromenojen kirjauksissa. Muiden vuoden 2021 laillisuushuomautusten perusteet olivat yksittäisiä.

Arvonlisäveromenoissa todettiin olennaisia virheitä

Vuodelta 2021 annetuista laillisuushuomautuksesta viisi liittyi arvonlisäveromenoihin. Jokaisessa tapauksessa hallinnonalakohtaista arvonlisäveromomenttia oli käytetty tilanteessa, jossa se ei talousarvion mukaan ole ollut sallittua. Yhdessä tapauksessa arvonlisäveromeno oli kirjattu talousarviokirjanpitoon ja liikekirjanpitoon arvonlisäverottoman laskun yhteydessä, ja menettelyllä oli säästetty varsinaisen menomomentin määrärahaa kirjaamalla osa menoista arvonlisäveromomentille. Neljässä muussa tapauksessa arvonlisävero oli budjetoitu varsinaiselle menomomentille, mutta menon käsittelyssä meneteltiin siten kuin arvonlisäveromeno olisi ollut budjetoitu hallinnonalakohtaiselle arvonlisäveromomentille. Tarkastuksessa saadun käsityksen mukaan kirjanpitoyksiköillä on vaikeuksia varmistaa arvonlisäveroon liittyvät oikeat kirjausmenettelyt.

Vuoden 2021 tarkastuksessa tuli esiin myös sellaisia virheitä, joissa oli käytetty väärän hallinnonalan arvonlisäveromomenttia arvonlisäverollisen hankinnan yhteydessä. Tarkastusvirasto suosittelee, että kirjanpitoyksiköt ja Palkeet kiinnittävät huomioita siihen, että arvonlisäveromenot kirjataan talousarvion mukaisesti oikean hallinnonalan arvonlisäveromomentille.

Vakinaisten virkamiesten palkkojen kirjausvirheet korjattiin pääosin ennen tilinpäätöstä

Vuoden 2021 tilintarkastuksessa virkaan nimitettyjen virkamiesten palkanmaksuun liittyviä menettelyjä tarkastettiin tilikauden aikana ja tarkastuksista annettiin useita raportteja. Tarkastuksessa todettiin useita talousarvion vastaisia menettelyjä. Yhtä lukuun ottamatta kaikki kirjanpitoyksiköt ja Palkeet ryhtyivät kuitenkin korjaaviin toimenpiteisiin tilikauden aikana. Vuoden 2020 tarkastuksissa selvästi suurin yksittäinen laillisuushuomautusten syy liittyi vakinaisten virkamiesten palkanmaksuun muilta kuin toimintamenomomenteilta.

Htv-rajoitteen asettaminen on hyvin väljää ja seurannassa on puutteita

Tarkastusvirasto toi vuonna 2020 tarkastuksissaan esiin, että palkkausmenojen budjetointi muille kuin toimintamenomomenteille oli momenttien määrän perusteella lisääntynyt vuodesta 2014 vuoteen 2019 (laillisuustarkastuskertomus 11/2020 Talousarvion yhtenäisyys). Vuoden 2021 talousarvion analyysin perusteella palkkausmenojen budjetointi muille kuin toimintamenomomenteille on lisääntynyt selvästi myös vuoden 2019 jälkeen. Vuoden 2021 talousarviossa oli 72 muuta kuin toimintamenomomenttia, jotka sisälsivät henkilötyövuosirajoitteen (htv-rajoite). Ne ovat pääsääntöisesti pieniä, 31:ssä rajoite oli 5 htv:tä tai pienempi.

Talousarvion laadintamääräyksen (VN/4842/2020) kohdan 74.5 mukaan ”palkkausmenot tulee pääsääntöisesti budjetoida toimintamenomomentille. Jos määräaikaista henkilöstöä palkataan poikkeuksellisesti muilta kuin toimintamenomomenteilta, tulee ko. momentin päätösosaan merkitä momentilta palkattavien htv-määrä.” Virkaan nimitettyjen virkamiesten palkkausmenot tulisi budjetoida yksinomaan toimintamenomomenteille.

Tarkastuksessa tunnistettiin yhteensä 69 vuonna 2021 päättyntä momenttia, joille oli talousarviossa budjetoitu palkkamenoja. Suuri osa momenteista oli ylibudjetoitu palkkamenojen osalta, sillä peräti noin puolessa näistä 69 momentista käyttö oli palkkausjärjestelmän tietojen mukaan alle 50 % budjetoidusta. Lisäksi noin neljäsosassa momentille budjetoidusta htv-raamista käytettiin palkkausjärjestelmän tietojen mukaan alle 10 prosenttia.

Vuoden 2021 tarkastuksessa tarkastettiin myös laajasti talousarvion htv-rajoitteen noudattamista. Tarkoituksena oli varmistaa, että talousarviossa momenttien päätösosissa asetettua rajoitetta on noudatettu. Tarkastuksen perusteella annettiin yksi laillisuushuomautus tilintarkastuskertomuksessa htv-rajoitteen olennaisesta ylityksestä ja kaksi vuosiyhteenvetohuomautusta pienehköistä ylityksistä.

Talousarviossa asetettava htv-rajoite ei ole vuosittainen vaan koskee koko määrärahan käyttöaikaa. Mikäli momentin määräraha on jakamaton tai osoitettu usean kirjanpitoyksikön käyttöön, tulee ohjaavan ministeriön järjestää htv-rajoitteen seuranta siten, että se voi varmistua siitä, ettei talousarviossa asetettuja rajoitteita ylitetä.

4.2 VTV:n tarkastuksessa on muodostettu kattava kuva yhteisten prosessien sisäisen valvonnan tilasta

Tarpeesta maksuun -prosessissa kontrollipuutteiden määrä on vähentynyt, mutta olennaisia riskejä on edelleen useita

Vuoden 2021 tarkastuksessa tehtiin havaintoja, jotka ilmentävät merkittäviä puutteita kontrollien toiminnassa. Vuoden aikana kontrollipuutteiden määrä on kuitenkin vähentynyt. Sisäisen valvonnan puutteista huolimatta tarkastuksessa todettiin, että maksetut menot ovat olennaisilta osin perustuneet asianmukaisesti hyväksytyyn menopäätökseen, ja menot on maksettu oikean määräisinä.

Kontrollien testauksessa todettujen poikkeamien juurisyyt tarkentuivat osittain. Tarkastuksessa tuli esiin myös uudenlaisia kontrollipuutteita sekä menettelyjä, joilla on kierretty kontrolleja. Kontrollipuutteet luovat osaltaan puitteita käsittelytavoille, jotka eivät ole olleet alun perin tarkoituksena. Palkeet on suorittanut korjaavia toimia, jotka ovat oikeansuuntaisia. Kontrollijärjestelmän heikkoutena on kuitenkin pidettävä sitä, että järjestelmä edelleen mahdollistaa käyttäjille toimintojen ja tapahtumien käsittelytapoja, joissa asiallisesti kierretään käyttöönotettuja kontrolleja.

Tarkastuksen perusteella todettiin ongelmalliseksi tilanne, jossa Palkeet vastaa Valtiokonttorin antaman määräyksen (VK/16069/00.00.00.01/2021 ja sen liite 1) mukaan omistamiinsa tietojärjestelmiin rakennettavista automaattisista kontrolleista ja niiden ylläpidosta, mutta vastuu automaatioissa toteutetun kontrollin suorittamisesta on asiakasvirastoissa. Esimerkiksi menojen ennakkohyväksynnässä on kyse tällaisesta menettelystä.

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. Vahvat kontrollit ohjaavat asiakasvirastojen käyttäjiä toimimaan asianmukaisesti prosessin alkuvaiheessa.

Tarkastuksessa todettiin riski siitä, että menopäätökset eivät ole riittävän tarkkarajaisia, talousarvioasetuksen 38 §:ssä säädetyn menon ennakkohyväksynnän edellyttämällä tavalla. Lisäksi menopäätösten käytännön soveltamistavat voivat johtaa siihen, että ne eivät ole riittävän tarkkarajaisia talousarvioasetuksen 38 §:n tarkoittamana menopäätöksenä. Tarkastusvirasto suosittaa, että tilaussuunnitelmia ei käytettäisi talousarvioasetuksen 38 §:n tarkoittamina menopäätöksinä.

Tilausprosessin sisäinen valvonta muodostuu keskeisesti kirjanpitoyksiköiden toimenpiteistä, mikä korostaa kirjanpitoyksikön vastuulla olevan menopäätöksen tarkkarajaisuuden lisäksi vastaanoton asianmukaisen toteuttamisen asemaa keskeisenä kontrollina. Ei-tarkkarajaiset menopäätökset ja virheellisesti tehdyt vastaanottomerkinnot vaikeuttavat Palkeissa tehtävää osittaislaskujen käsittelyä.

Palkeissa tulisi rajata ostolaskujen prosenttiperusteisen ja rivi-kohtaisen kohdentamisen käyttö vain tilanteisiin, joissa voidaan yksiselitteisesti todeta laskun olevan osittaislasku. Tarkastuksen kuluessa Palvelukeskuksesta on saatu selvitys, jonka mukaan hallintoa on ohjattu toimimaan tämän suuntaisesti esimerkiksi ohjeistusta tarkentamalla.

Keväällä 2022 tehtiin tilaamiseen ja vastaanottomenettelyihin kohdistunut tarkastus eräisiin kirjanpitoyksiköihin, joissa havaittiin riskiä epätarkoituksenmukaisista tai säännöstenvastaisista menettelyistä. Tarkastuksesta raportoitiin kahdeksalle kirjanpitoyksiköille maaliskuussa 2022. Tarkastuksessa saatujen selvitysten perusteella kirjanpitoyksiköissä on pyritty lisäämään tilaus- ja sopimusmenettelyn käyttöä, minkä lisäksi niissä on tavoiteltu mahdollisimman suurta ostolaskujen käsittelyn automaatioastetta. Automaatio on onnistunut esimerkiksi silloin, kun hankintapyyntö on syötetty vasta varsinaisen tilaamisen ja tehdyn työn jälkeen tai kun vastaanottomerkinnot on tehty koko tilauksesta heti tilauksen muodostumisen jälkeen.

Maksuliikennettä hoitavien henkilöiden toimenkuvat ovat laajat

Tarkastuksessa todettiin kontrollipuutteita ostoireskontratapahtumien käsittelyn yhteydessä sekä maksuliikenteen selvittelytilien täsmäytyksessä. Tältä osin tulisi varmentua kontrollien tehokkaasta toiminnasta.

Maksuliikennettä hoitavien henkilöiden toimenkuvat ovat varsin laajat. Esimerkiksi tositteiden hyväksymiskontrollin tehokkuus on suurempi, jos sen tekee eri henkilö kuin tiliotteiden käsittelijä tai kassamaksujen tallentaja. Palkeet on katsonut vastineessaan, että maksuliikettä hoitavien henkilöiden määrä ja toimenkuvat ovat hyvin rajatut ja rajauksessa on huomioitu väärinkäytöksen mahdollisuus.

Reskontran ulkopuolisten maksujen kontrollien testauksessa todettiin Nomentia Bankingin lokitietojen perusteella, että kontrollit ovat olleet käytössä 1.1.–31.12.2021 välisenä aikana ja toimineet olennaisilta osin tehokkaasti.

Henkilöstö- ja palkkahallinnon sisäistä valvontaa on kehitetty

Palkeissa on vuoden 2021 aikana kehitetty henkilöstö- ja palkkahallinnon sisäistä valvontaa, ja kehittäminen jatkuu vuonna 2022. Kehittämistoimenpiteet ovat olleet oikeansuuntaisia.

Tarkastus suoritettiin kahteen toisistaan poikkeavaan palkkaprosessiin: palkkojen peruspalveluiden prosessiin ja HRM-kokonaispalveluiden prosessiin. Tarkastuksessa tunnistettiin puutteita kahdessa kontrollissa. Tarkastukseen saadun vastineen mukaan Palkeissa on rakennettu korvaavat kontrollit palveluprosessien kaikista kriittisimpiin osa-alueisiin. Lisäksi sisäistä valvontaa tullaan jatkokehittämään vuoden 2022 aikana.

Tarkastusvirasto suosittaa, että Palkeet kehittää järjestelmien välisiä täsmäytystoimenpiteitä Valtiokonttorin määräyksen (VK 482/03/2010, 7.12.2010) edellyttämällä tavalla.

Henkilöstö- ja palkkahallinnon tarkastuksen yhteydessä tehtiin vertailu Valtiokonttorin määräyksen vastuunjakotaulukoiden välillä. Tarkastuksessa havaittiin, että pääosa eroavaisuuksista on perusteltuja ja itse prosessiin luonteeseen perustuvia vastuita. Vastuunjakotaulukoiden välillä on kuitenkin joitakin eroja kontrollivastuiden määrittämisessä. Tarkastusvirasto suosittaa, että häiriöttömän henkilöstö- ja palkanlaskentaprosessin kannalta tärkeät kontrollit kuvataan yhteneväisellä tavalla kaikissa vastuunjakotaulukoissa tai Valtiokonttorin antamassa ohjeessa Palkanlaskennan tehtävien kontrollit (VK/81995/00.00.01.06.01/2021).

Vastuunjakotaulukon vastuita määritettäessä on myös otettava kantaa siihen, ovatko niin sanottujen perusprosessin kontrollit riittävät. Kontrollikokonaisuuden näkökulmasta tulisi myös ottaa kantaa siihen, onko kontrolli oikeassa kohdassa henkilöstö- ja palkkahallinnon kokonaisprosessia.

Henkilöstö- ja palkkahallinnon aineistotarkastus suoritettiin CGI Palkat -järjestelmän valtion palkka-aineiston ja valtion kirjanpitoaineiston perusteella. Tarkastustoimenpiteet perustuivat ISA 520 -tilintarkastusstandardin mukaiseen analyttiseen aineistotarkastukseen. Tarkastustoimenpiteellä varmistuttiin olennaisilta osin siitä, että palkanmaksu kohdistuu oikealle tilivuodelle ja että kirjanpitoaineistosta ei puutu palkkatapahtumia.

Tarkastuksessa ei havaittu olennaisia virheitä palkanmaksussa, palkkakirjanpidossa tai lomapalkkavelan laskennassa.

Pointti- ja Winshuttle-järjestelmissä tietojen jäljitettävyyttä tulisi parantaa

Aikaisemmissa tarkastuksissa Pointti-järjestelmää on suositeltu kehitettävän siten, että erityisesti sisäisen valvonnan kannalta riskialttiiden palvelupyynnöiden käsittelyyn luodaan asianohjausmalli, joka lähettää palvelupyynnön käsiteltäväksi vasta toisen henkilön hyväksymisen tai tarkastuksen jälkeen. Palkeiden mukaan asianohjausmallin pilotointi on aloitettu keväällä 2022. Tietojen jäljitettävyyden ja kirjausketjun varmistamiseksi palvelupyynnöiden dokumentointia on suositeltavaa parantaa. Tietojen jäljitettävyyden parantamiseksi myös Winshuttle-järjestelmää olisi suositeltavaa kehittää.

Palkeissa tulee valvoa kattavammin massatallennusvälineillä tehtäviä tallennuksia ja rajata niiden käyttö vain poikkeuksellisiin ja kertaluonteisiin tallennuksiin. Massatallennusvälineitä ei ole suositeltavaa käyttää prosesseissa, joiden tietojensyöttövaiheessa on tunnistettu ja otettu käyttöön tehokkaita kontrolleja.

M2-järjestelmässä todettiin vanhoja matkalaskuja ja ostotapahtumia

Palkeiden toteuttamien matkahallinnan keskitettyjen tarkastuskontrollien on todettu toimivan pääosin hyvin.

M2-järjestelmässä on todettu huomattava määrä keskeneräisiä vanhoja matka- ja kululaskuja. Vanhat matkasuunnitelmat tulisi poistaa järjestelmästä.

Vuoden 2021 lopussa tilinpäätösaikataulujen määräaikojen jälkeen M2-järjestelmässä on noin 2 700 kohdistamatonta ostotapahtumaa yhteismäärältään lähes 427 000 euroa, joista yli puolet kohdistui yhteen kirjanpitoyksikköön.

Matkalaskujen ennakkohyväksynnässä (talousarvioasetus 38 §) laskun käsittely tapahtuu ilman erillistä asiatarkastusta ja hyväksyntää, jos matkalaskussa on laskutettu kotimaan päivärahaa tai kilometrikorvauksia eivätkä matkalaskun kulut ylitä suunnitelman kululajikohtaisia summia. Automaatiossa käsiteltävä lasku saa sisältää myös ateriakorvausta tai yömatkarahaa. Ennakkohyväksynnän piirissä ovat myös laskut, jotka sisältävät infokuluja. Tarkastuksessa on todettu sisäisen valvonnan riskejä ja kontrollipuutteita matkalaskujen automaatiokäsittelyssä.

Tarkastuksessa havaittiin automaatiiossa käsiteltyjä tapahtumia, joissa infokulut laskulla ylittyivät kaksinkertaisesti verrattuna matkasuunnitelmaan tai matkasuunnitelmalla oli ilmoitettu vain päivärahat. Infokulujen käsittelyyn tulee myös kiinnittää huomiota osana ennakkohyväksyntämenettelyä ja kontrollien suunnittelua, koska ne ovat osa matkasta aiheutuvia kokonaiskuluja.

Tositetarkastuksen yhteydessä havaittiin, että monissa laskujen tiliöinneissä käytetään muiden kulujen tiliä (lkp 4009, Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat), vaikka tilikartassa on paremmin kyseisten menojen luonnetta vastaavia liikekirjanpidon tilejä. Sekä kirjanpitoyksiköissä että Palkeissa on syytä kiinnittää huomiota hyvään tiliöintikäytäntöön.

Tilauksesta perintään -prosessissa todettiin puutteita hinnaston hyödyntämisessä laskutuksessa

Tarkastus perustui Kiekun valtiotasoiseen asiakasrekisteriin. Tarkastuksen perusteella todetaan, että Palkeiden tulee varmistua asiakasrekisteriin tallennettujen maksuehtojen ja muiden luokiteluiden oikeellisuudesta. Kiekun asiakasrekisteri ei sisällä kenttien ristiin- tai täydellisuustarkistuksia. Nykyisellään rekisteriin tehdään manuaalisia tarkastuksia. Palkeissa on tietojärjestelmiä kehitettäessä suositeltavaa kehittää tietojärjestelmän automaattisia kontroleja.

Tarkastuksessa on todettu puutteita julkisoikeudellisten nimikkeiden pakollisissa seurantakohteissa Kiekun nimikerekisterissä. Kiekun nimikerekisteri ei sisällä eri kenttien pakollisuutta eikä ristiin- tai täydellisuustarkistuksia. Suositeltavaa olisi, että rekisteri tai lomake, jolla tiedot jatkossa annetaan, sisältäisi ristiin- tai täydellisyystarkistuksia.

Aikaisempien vuosien tapaan havaittiin, ettei kaikille julkisoikeudellisille nimikkeille ole tallennettu hinnastoon hintaa. Julkisoikeudellisten nimikkeiden osalta hinnan tulisi olla yksiselitteinen ja hinta tulisi olla järjestelmään tallennettu. Laskutuksen testaus rajattiin sellaisiin julkisoikeudellisiin nimikkeisiin, joille oli tallennettu hinta. Tarkastuksessa ei havaittu olennaisia virheitä. Hyvityslaskujen tarkastuksessa havaittiin, ettei kaikille hyvityslaskuille ole merkitty korko- tai perintälukitusta. Palkeista saadun selvityksen mukaan Kiekuun saatiin parannus loppuvuodesta 2021, jolloin hyvityslaskuihin tulee korko- ja perintälukitus.

Tarkastuksessa ajettiin Kiekusta valtiotasoisesti avoimet myyntisaamiset ja selvitettiin erääntyneille laskuille Palkeissa tehtyjä toimenpiteitä. Pääsääntöisesti kaikki kirjanpitoyksiköt pitivät myyntisaamiaan kurantteina, vaikka joillakin virastoilla yli 40 prosenttia tai jopa puolet saamisista oli yli vuosi sitten erääntyneitä laskuja. Myyntisaamiset tulee arvostaa talousarvioasetuksen 66 c §:n mukaisesti nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon. Aineistotarkastuksessa havaittiin, että tileistäpoistoihin liittyy kirjavia käytäntöjä. Osa tileistäpoistosisiteista oli ainoastaan hyväksytty, niitä ei ollut asiatarkestettu. Annettujen säännösten mukaan kirjanpitoyksiköiden tulee asiatarkeistaa ja hyväksyä kirjausten perustana olevat tileistäpoistopäätökset.

Kirjauksesta tilinpäätökseen -prosessin avainkontrollit toimivat

Kirjauksesta tilinpäätökseen -prosessilla tarkoitetaan kokonaisuutta kirjanpidon seuranta-kohteiden ylläpidosta tilinpäätökseen. Pääkirjanpidon tarkastuksessa ei todettu olennaisia virheitä tai puutteita.

Käyttöomaisuuden tarkastuksessa ei todettu olennaisia virheitä tai puutteita. Tarkastuksessa havaittiin kuitenkin puutteita joidenkin kirjanpitoyksiköiden käyttöomaisuuden aktivointimenettelyiden ajantasaisuudessa, mikä on aiheutunut keskeneräisestä käyttöomaisuudesta aktivoimatta jääneistä tuotantokäyttöön otetusta käyttöomaisuudesta. Tilinpäätöstarkastuksen yhteydessä todettiin joitakin käyttöomaisuushyödykkeitä, joista ei ollut tehty poistolaskentaa.

Käyttöoikeudet ovat edelleen liian laajoja ja riskit osin kasvaneet

Käyttöoikeuksien tarkastus kohdistui yhteisten järjestelmien (Kieku, M2, Handi ja Pointti) käyttövaltuushallintaprosessin keskeisiin kontrolleihin ja muutoksiin Palkeissa ja neljässä asiakasvirastossa. Tarkastuksessa suoritettiin kysely neljään asiakasvirastoon, ja sen perusteella Palkeiden ja asiakasvirastojen yhteistyö käyttövaltuushallinnassa toimii pääosin hyvin. Taloushallinnon vaarallisten työyhdistelmien analyysi tulisi päivittää ja toimenkuvien ja työyhdistelmien vaarallisuutta tai riskialttiutta tulisi analysoida yksittäisten järjestelmien lisäksi talous- ja henkilöstöhallinnon prosessikokonaisuuksittain.

Aikaisempien vuosien tarkastuksissa robottien käyttöoikeuksia on suositeltu rajaamaan tarkalleen niiden tehtäviä vastaaviksi. Palvelukeskuksen mukaan roboteilla on lähtökohtaisesti suppeimmat mahdolliset käyttöoikeudet, joilla robotit pystyvät toteuttamaan automatisointeja.

Käyttöoikeuksien tarkastuksessa on todettu riskialttiita työyhdistelmiä sekä talous- ja henkilöstöhallinnon prosessikokonaisuuksissa että yksittäisissä järjestelmissä. Havaintojen perusteella käyttövaltuushallintakontrollien tehokkuutta tulisi parantaa. Tehokas sisäinen valvonta edellyttää Palvelukeskuksen palvelutuotannon riskialttiiden työroolien ajantasaista määrittelyä järjestelmittäin ja järjestelmäkokonaisuusittain sellaisissa prosesseissa, joissa käytetään useampia järjestelmiä. Tämän lisäksi käyttöoikeusrooleja ja käyttöoikeuksia ylläpitävien henkilöiden tulisi voida varmistua käyttöoikeuksien asianmukaisuudesta niitä avattaessa tai muutettaessa, mikä edellyttää valvontatyökalujen kehittämistä, kuten esimerkiksi käyttövaltuushallinnan kokonaisratkaisun käyttöönottoa.

4.3 Omaisuuden hallinta ja vastuut painottuivat eräiden kirjanpitoyksiköiden tarkastuksessa

Valtion taloudellista asemaa ja vastuita koskevat tiedot ovat keskeinen osa valtion ja sen kirjanpitoyksiköiden vuotuista tilinpäätösraportointia ja osa taloutta koskevan päätöksenteon tietoperustaa. Taloudellisesta asemasta annetun kuvan kannalta keskeisiä tietoja ovat taseella esitettävät tiedot sekä taseen ulkopuolella seurattavat valtiontakaukset, valtiontakaukset ja muut valtion vastuut, jotka esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Tilinpäätöstietojen oikean ja riittävän kuvan tarkastuksessa varmistetaan, että kirjanpitoon merkityt omaisuus- ja velkaerät ovat olemassa ja että niistä esitetään säännösten edellyttämät tiedot tilinpäätöksessä. Omaisuus- ja velkaerien sekä vastuiden sisäisen valvonnan tarkastuksessa pyritään varmistumaan siitä, että edellä mainittuihin eriin liittyvät sisäisen valvonnan järjestelyt ovat toimivia ja riittäviä taloudellisen raportoinnin oikeellisuuden varmistamiseksi, olennaisuus huomioiden.

Taseen ja vastuiden tarkastus oli kirjanpitoyksikkökohtaisen tarkastuksen painopisteenä tarkastuskohteissa, joissa ne muodostavat keskeisen osan tilinpäätösraportoinnista (11 kirjanpitoyksikköä). Tarkastuksessa huomioitujen kohteiden taseiden yhteenlasketut loppusummat kattavat merkittävän osan valtion taseesta erityisesti rahoitusomaisuuden, käyttöomaisuuden ja valtion velan osalta. Valtioneuvoston kanslian, valtiovarainministeriön, Valtiokonttorin ja liikenne- ja viestintäministeriön hallinnassa olevan yhtiöomaisuuden ja sijoitusten kirjanpitoarvo vuoden 2021 tilinpäätöksessä oli yhteensä noin 16,5 miljardia euroa. Valtion takaus-, takuu-, sitoumus- ja muista vastuista merkittävä osa hallinnoidaan valtiovarainministeriössä.

Tarkastuksen kohteena olleista 11 kirjanpitoyksiköstä yhdenkään tilintarkastuskertomukseen ei sisällynyt painopisteaiheita koskevia mukautettuja lausumia vuoden 2021 tilintarkastuksen raportoinnissa.

Inventointi- ja seurantamenettelyillä varmistutaan omaisuuden olemassaolosta, kunnosta ja sijainnista

Omaisuuden inventointi- ja seurantamenettelyiden tarkastus kohdistui kirjanpitoyksiköiden hallinnassa olevaan kansalliseen ja käyttöomaisuuteen sekä irtaimistoon. Menettelyillä tarkoitetaan omaisuuden laskentaa, luettelointiin ja läpikäyntiin liittyviä kontroleja sekä rekisteröimistä omaisuusrekistereihin seurannan mahdollistamiseksi.

Omaisuuden inventointi ja seuranta ovat kontroleja, jotka osaltaan tuottavat varmuutta muun muassa omaisuuden olemassaolosta, kunnosta ja sijainnista, luetteloinnin täydellisyydestä sekä siitä, että omaisuus on tarkoitustaan vastaavassa käytössä.

Tarkastuksessa saatujen tietojen mukaan inventointeja toteutetaan usein siten, että omaisuus inventoidaan kattavasti taloussäännössä määritellyin väliajoin. Joissakin kirjanpitoyksiköissä inventointeja toteutetaan juoksevasti tai tarveperusteisesti, jolloin esimerkiksi toiminnan ja organisoinnin muutokset muodostavat perusteen omaisuuden inventoinnille. Saatujen tietojen perusteella keskeiset prosessin vaiheet (esimerkiksi inventointien määrääminen, suorittaminen ja sähköisten omaisuusrekisterien pääkäyttäjäoikeudet) oli kirjanpitoyksiköissä eriytetty eri henkilöiden vastuulle. Useimmissa kirjanpitoyksiköissä inventointeja oli toteutettu taloussääntöjen mukaisesti.

Inventointien lopputuloksen käsittelyssä tunnistettiin erilaisia käytäntöjä. Tarkastuksen perusteella hyvänä käytäntönä voidaan pitää inventointimenettelyiden dokumentointia siten, että inventointien tulokset, mahdolliset inventointieroille tehdyt selvitteilyt ja lopputuloksen hyväksyminen ovat jälkikäteen vaikeuksitta todennettavissa. Myös inventointiprosessia koskeva ohjaus, inventoinnin tekijät ja ajankohta tulisi riittävällä tarkkuudella dokumentoida ja dokumentaatio arkistoida, jotta valvonnan toteuttamista on mahdollista tarkastella jälkikäteen.

Tarkastuksessa kiinnitettiin huomiota myös aineettoman käyttöomaisuuden seurantaan, johon fyysinen inventointi ei sovellu. Voimassa oleva Valtiokonttorin määräys taloushallintotehtävien vastuunjaosta (VK/73002/00.00.00.01/2021) edellyttää kirjanpitoyksiköltä Palkeille ilmoitettavien tapahtumien, kuten romutusten ja aktivoitavien erien, tunnistamista. Käyttöomaisuusrekisterissä seurattava aineeton omaisuus, kuten tietojärjestelmät, olisi suositeltavaa käydä läpi vähintään vuosittain. Tarkastuksessa saadun tiedon mukaan kaikkien 11 kirjanpitoyksikön aineetonta omaisuutta ei ollut käyty läpi dokumentoidusti tilikauden aikana.

Arvonmuutosten tunnistaminen edellyttää vuosittaista seuranta

Yhtiöomaisuuden ja sijoitusten tarkastus kohdistui käyttöomaisuusarvopapereihin, liikelaitoksiin tehtyihin sijoituksiin sekä muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin sekä näihin omaisuuseriin liittyviin tulo- tai menokirjauksiin. Tarkastuksessa selvitettiin omaisuuslajeihin liittyviä kirjanpitoikäntöjä ja kontroleja sekä arvioitiin niiden asianmukaisuutta. Lisäksi tarkastettiin arvopaperirekisterin ja taseen yhtenevyyttä sekä arvopaperirekisterien tietosisältöjen asianmukaisuutta.

Tarkastuksessa kiinnitettiin edelleen huomiota käyttöomaisuusarvopapereiden arvomuutosten kirjaamiseen, mitä koskevista havainnoista raportoitiin vuoden 2020 tilintarkastuksissa. Talousarviolakiin tai -asetukseen ei sisälly säännöstä, joka velvoittaisi arvonalentumisten kirjaamiseen. Valtiokonttorin käyttöomaisuuskirjanpitoa koskevaan määräykseen (388/03/2005) sisältyy seuraava määräys: mikäli käyttöomaisuushyödykkeen tuotantokyvyn todetaan vähentyneen olennaisesti odotettua enemmän, minkä johdosta hyödykkeen suunnitelman mukaan poistamatta olevasta hankintamenosta ei jäljellä olevana vaikutusaikana todennäköisesti enää saada hankintamenoa vastaavaa vastinetta, on tehtävä kertaluonteinen lisäpoisto. Kirjanpidon käsikirjan mukaan osakkeiden tai muiden vastaavien pitkäaikaisten sijoitusten pysyväisluonteinen markkinahinnan aleneminen voi edellyttää kertaluonteisen, rahoituskuluihin merkittävän lisäpoiston tekemistä. Valtiokonttorin määräykseen (388/03/2005) perustuva velvoite lisäpoiston kirjaamiseen edellyttää käytännössä käsityksen muodostamista siitä, saadaanko todennäköisesti hyödykkeen vielä poistamatta olevasta hankintamenosta sitä vastaava vastine.

Olennaisten arvomuutosten kirjaaminen oikea-aikaisesti ja varovaisuuden periaate huomioiden on merkityksellistä tilinpäätöksen antaman oikean ja riittävän kuvan näkökulmasta. Tilinpäätöksen lukija voi siten kiinnittää huomiota arvostuksissa tapahtuneiden muutosten taustalla oleviin varainhoitovuoden tapahtumiin. Olennaisten arvomuutosten selostaminen tilinpäätösanalyysissä osaltaan selventää muutosten syitä ja perusteita.

Käyttöomaisuusarvopapereihin tehtävän kertaluonteisen 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.

Käyttöomaisuusarvopapereiden ja sijoitusten seurannassa on erilaisia käytäntöjä

Tarkastuksessa selvitettiin käyttöomaisuusarvopapereihin ja sijoituksiin liittyviä sisäisen valvonnan käytäntöjä. Tarkastuksen perusteella kirjanpitoyksiköillä on erilaiset valmiudet havaita käyttöomaisuusarvopapereihin ja sijoituksiin kohdistuvia pysyviä arvonalentumisia.

Tarkastuksessa saadun käsityksen perusteella omistajaohjauksen yhteydessä tehtävä seuranta antaa hyvät valmiudet kirjanpitoon vaikuttavien arvonmuutosten tunnistamiseen. Kirjanpitoyksiköiden käytäntöihin seurata yhtiöomaisuuden taloudellista ja toiminnallista tilannetta kuuluu mm. keskustelut yhtiöiden johdon kanssa, taloudellisten tietojen kvartaaliraportoinnin seuranta sekä säännöllisesti laadittavat omistajastrategiset raportit.

Tarkastuksessa todettiin, että valtioneuvoston kanslia, valtiovarainministeriö ja liikenne- ja viestintäministeriö seuraavat dokumentoidusti yhtiöiden toimintaa kvartaaliraporttien avulla. Lisäksi valtioneuvoston kanslia laatii yhtiöomistuksistaan säännöllisesti omistajastrategiset raportit. Valtioneuvoston kanslialla, valtiovarainministeriöllä ja liikenne- ja viestintäministeriöllä on toimintatapojensa perusteella edellytykset tunnistaa yhtiöomaisuuteen liittyvät pysyvät arvonmuutokset siten, että ne on mahdollista viedä kirjanpitoon ajantasaisesti.

Taseen ulkopuolisten vastuiden raportoinnissa on muutamia tulkinnanvaraisia kysymyksiä

Tarkastuksessa käytiin läpi tarkastuskohteiden tilinpäätöksissä raportoitavia takauksia, takuita sekä muita monivuotisia vastuita koskevat tiedot. Lisäksi selvitettiin liitetiedon tiedonmuodostukseen liittyviä käytäntöjä ja kontroleja kirjanpitoyksiköille tehtyjen tiedustelujen sekä haastattelujen pohjalta. Tarkastuksen johtopäätöksenä voitiin todeta, että tilinpäätöksessä esitetyt vastuut raportoitiin olennaisilta osin oikein kaikkien 11 kirjanpitoyksikön osalta, mutta tilintarkastuskertomuksen huomautuskynnyksen alittavia virheitä oli edelleen melko paljon.

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 12 kohdassa tarkoitettu erittely viraston ja laitoksen myöntämisestä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtioneuvostokauksista, valtioneuvostokuista ja muista taseeseen sisällyttämättömistä valtion vastuista sisältyy kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksissä liitteeseen 12 (Valtioneuvostokaukset ja -takaukset sekä muut monivuotiset vastuut).

Tarkastuksessa saadun käsityksen perusteella liitteen 12 laatimista koskeva ohjeistus on pääosin hyvin kirjanpitoyksiköiden tiedossa. Tarkastuksessa nousi kuitenkin esille yksittäisiä, muihin monivuotisiin vastuisiin liittyviä tapauksia, joissa vastuun määrittelyyn, rahalliseen arvoon tai raportointikynnyksen ylittymiseen liittyi tulkinnanvaraisuutta. Joissakin tapauksissa voitiin tehdä johtopäätös, että noudatettu käytäntö muiden monivuotisten vastuiden raportoinnissa ei ollut kirjanpito-ohjeiden mukainen.

Tarkastuksessa kiinnitettiin huomiota valtion kirjanpidon kä-sikirjan kohtaan, jossa ohjeistetaan, että muihin monivuotisiin vastuisiin sisällytetään sellaiset varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleet ja edelleen jatkuvat, muut kuin valtion virastojen ja laitosten keskenään solmimiin sopimuksiin perustuvat vastuut, joita ei ole esitetty valtuuksina kirjanpitoyksikön talousarvion toteutumalaskelmassa ja joiden arvo tilinpäätöshetkestä eteenpäin laskettuna on vähintään 500 000 euroa. Erittelyyn on siten sisällytettävä jokainen sellainen monivuotinen sopimus tai sitoumus, josta aiheutuvat määrärahatarpeet arvonlisäverollisin hinnoin tilinpäätöshetken jälkeen ovat vähintään 500 000 euroa. Tarkastuksessa tulkittiin, että liitteellä 12 tulisi raportoida edellä mainittujen kriteerien perusteella ainoastaan valtiota oikeudellisesti sitovia muita monivuotisia vastuuta. Tällöin muina monivuotisina vastuina tulisi esittää ainoastaan sopimuksista aiheutuvien vastuiden määrärahatarpeita eikä kaikkia sopimuksen aiheuttamia määrärahatarpeita. Tilinpäätöskaavaa koskevassa valtiovarainministeriön määräyksessä täsmennetään, että toistaiseksi voimassa olevien sopimusten ja sitoumusten aiheuttamat vuosittaiset talousarviomenot ja määrärahatarpeet huomioidaan ensimmäiseen mahdolliseen irtisanomishetkeen ja sen jälkeiseen irtisanomisajan loppuun saakka.

Tarkastuksessa tuli esille yksittäisiä tapauksia, joissa kirjanpitoyksikkö oli tulkinnut muiden monivuotisten vastuiden määrän tarkoittavan hankintasopimuksen kokonaisarvoa tai kuvastavan hankintasopimuksen perusteella tehtävien tulevien hankintojen todennäköistä määrää. Liitteellä on voitu esittää esimerkiksi puitesopimuksien tai muiden hankintasopimusten perusteella tulevaisuudessa toteutuvia talousarviomenoja, joihin ei kuitenkaan liity sitovaa ostovelvoitetta. Liitteellä esitettyihin muihin monivuotisiin vastuisiin on voitu katsoa yhdisteltävän sellaisia hankintasopimuksista tulevana vuosina todennäköisesti aiheutuvia talousarviomenoja, jotka eivät kuitenkaan ole oikeudellisesti sitovia. Tällä tavoin laskettavat, vastuiksi tulkitut tulevat talousarviomenot voivat olla olennaisesti suuremmat kuin se vastuiden määrä, joka lasketaan sopimuksen ensimmäiseen mahdolliseen irtisanomishetkeen ja sen jälkeiseen irtisanomisajan loppuun saakka. Tarkastuksen aikana esiin tulleissa tapauksissa suositeltiin sisällyttämään liitteelle ainoastaan oikeudellisesti sitovia vastuuta.

Tarkastuksessa tuli esille, että määräaikaisista sopimuksista aiheutuvien vastuiden laskentaan ei ole erityisiä ohjeita kirjanpidon käsikirjassa. Tarkastuksessa pidettiin hyväksyttävänä tulkintaa, jonka mukaan irtisanomisehdon sisältävissä määräaikaisissa sopimuksissa vastuun arvon määrittelemisessä olisi johdonmukaista soveltaa vastaavaa laskentatapaa kuin toistaiseksi voimassa olevissa sopimuksissa (talousarviomenot ensimmäiseen mahdolliseen irtisanomishetkeen ja sen jälkeiseen irtisanomisajan loppuun saakka).

Yhdessä kirjanpitoyksikössä todettiin tapaus, jossa muiden monivuotisten vastuiden arvon määrittelyssä oli yhdistelty vastuuta aiheuttaneita sopimuksia siten, että useasta sopimuksesta aiheutuvat yhteenlasketut vastuut esitettiin liitteellä 12, vaikka erikseen tarkasteltuina sopimuksista aiheutuvat vastuut alittivat 500 000 euron raportointikynnyksen. Kirjanpito-ohjeissa ei ole erikseen ohjeistettu sopimusten yhdistelemistä vastuun määrää laskettaessa. Koska irtisanomisehdolla on keskeinen merkitys erityisesti toistaiseksi voimassa olevien sopimusten vastuiden määrän laskennassa, tarkastuksessa tulkittiin, että vastuun määrää laskettaessa ja raportointikynnyksen ylittymistä arvioitaessa on perusteltua käsitellä kutakin erikseen irtisanottavissa olevaa sopimusta omana tapauksenaan.

Tarkastuksessa havaittiin yksittäisessä tapauksessa, että muihin monivuotisiin vastuisiin oli sisällytetty sellaisia menoja, jotka aiheutuvat hankintasopimuksen optiokautena tapahtuvista hankinnoista, vaikka virasto ei ollut tehnyt päätöstä hankinnan jatkamisesta optiokaudelle. Tarkastuksessa tulkittiin, että kyse ei ollut valtiota oikeudellisesti sitovasta sitoumuksesta, eikä tällaisia menoja olisi tullut sisällyttää osaksi liitteellä esitettäviä sopimusvastuita.

Yksittäisessä tapauksessa muihin monivuotisiin vastuisiin oli sisällytetty vastuuta sopimuksesta, joka oli laadittu tilikauden päättymisen jälkeen. Tarkastuksessa tulkittiin, että tilikauden päättymisen jälkeen, mutta ennen tilinpäätöksen laatimisajankohtaa, tehdyistä sopimuksista aiheutuvia vastuuta ei tule sisällyttää liitteen 12 vastuisiin.

Joissakin tilanteissa, kuten esimerkiksi tulosohjauksen tietotarpeita varten, voi olla perusteltua esittää tilinpäätöksessä sopimuksista aiheutuvia määrärahatarpeita myös muulla tavoin kuin liitettä 12 koskevien kirjanpito-ohjeiden mukaisesti laskettuna. Tällöin suositeltavana voidaan pitää, että tiedot tulevasta määrärahatarpeista esitetään selvyuden vuoksi muualla tilinpäätöksessä, esimerkiksi liitteellä 17.

Liitetiedon 12 laadintaprosessin kontrolleja on mahdollista parantaa kirjanpitoyksiköissä

Tarkastuksessa käytiin läpi liitteen 12 tiedonmuodostusprosessi ja kirjanpitoyksikössä. Tarkastuksessa saadun käsityksen mukaan prosessit vaihtelevat eri kirjanpitoyksiköissä. Tiedonmuodostuksessa hyödynnetään esimerkiksi vuokrasopimusten hallintaan tarkoitettua tietojärjestelmän, kirjanpitoyksiköiden substanssi-toimintaan liittyvien järjestelmien, asianhallintajärjestelmien, sopimusarkistojen sekä kirjanpidon tietoja. Liitteen laatiminen ja siihen liittyvä tiedonkeruu on usein osoitettu taloushallinnon tehtäväksi.

Tarkastuksessa pyrittiin tunnistamaan kontrolleja, joita kirjanpitoyksiköt käyttävät varmistuakseen tilinpäätöksessä raportoitavien vastuiden oikeellisuudesta. Kontrollien määrittely ja toteuttaminen ovat lähtökohtaisesti kirjanpitoyksiköiden vastuulla. Kontrollien hyödyntämistä rajoittaa osaltaan manuaalinen tiedonmuodostusprosessi ja se, että prosessi toteutetaan vain kerran vuodessa.

Tarkastuksessa tunnistettiin joidenkin kirjanpitoyksiköiden hyödyntävän muun muassa seuraavia liitteen tietojen virheitä ehkäiseviä tai paljastavia kontrolleja ja käytäntöjä:

- liitteen laatimista koskevasta prosessista ja liitteen sisällöstä ohjeistetaan kirjallisesti
- kustakin vastuusta laaditaan taustalaskelma, josta laskenta-perusteet käyvät ilmi läpinäkyvästi
- sopimusvastuiden määrän oikea tulkinta varmistetaan sopimuksen vastuuhenkilöltä
- Valtiokonttorin laskentatoimen ohjausta hyödynnetään tarvittaessa
- liitteen lukuja käydään läpi analyttisesti esimerkiksi vertaamalla tietoja edellisvuoden tietoihin, ja muutosten perusteet selvitetään
- muu henkilö kuin liitteen laatija tarkastaa liitteen tietojen oikeellisuutta.

Vastuiden raportoinnin näkökulmasta keskeisinä voidaan pitää kontrolleja, joilla varmistutaan sopimusten ja muiden vastuisiin liittyvien asiakirjojen arkistoinnin täydellisyydestä. Mikäli sopimuksia ja muita vastuita sisältäviä asiakirjoja ei kirjata asianhallintajärjestelmään ja muihin rekistereihin ajantasaisesti, voi vastuita jäädä tunnistamatta liitteen tiedonmuodostusprosessissa. Merkitystä on näin ollen myös kontrolleilla, jotka eivät ole yksinomaan taloushallinnon vastuulla.

Tarkastuksessa kiinnitettiin huomiota myös vastuiden raportointia varmentavan aineiston dokumentointiin. Yksittäisissä tapauksissa todettiin, että liitteellä ilmoitetun sopimusvastuun määrän ja vastuun perusteena olevan sopimuksen yhteys ei ollut vaikeuksitta todennettavissa. Vastuiden määrän ja laskentatavan todentava taustalaskelma on perusteltua liittää osaksi tilinpäätöstä varmentavaa aineistoa. Sopimusvastuissa taustalaskelmien laatiminen lisää liitetiedon oikeellisuuden tarkastuksen edellytyksiä.

4.4 Hankintojen järjestämistavoissa on eroja, mutta sisäinen valvonta toimii pääosin hyvin

Hankintatoimen järjestämisessä on erilaisia toteutustapoja

Kirjanpitoyksiköiden hankintatoimen järjestämistavoissa on eroja siinä, katsotaanko hankintatoimi järjestetyksi keskitetyksi vai hajautetusti tai näiden yhdistelmällä. Merkitystä on myös sillä, mitä kirjanpitoyksiköt tarkoittavat keskittämällä tai hajauttamisella. Joissakin tapauksissa keskittämällä tarkoitetaan sitä, että toimivalta valmistella ja päättää hankintoja on keskitetty yhdelle organisaatioyksikölle tai tietyille virkamiehille.

Toisaalta hankintojen keskittämiseksi tulkitaan usein se, että hankintojen valmistelu ja päätöstoimivalta on niin sanotuilla substanssiosastoilla tai muutoin hajautettuna organisaatiossa, mutta hankintojen juridinen oikeellisuus varmistetaan keskitetyksi, jolloin hankintatoimella on käytännössä konsultoiva rooli suhteessa hankintojen toteuttajiin. Edelleen on tapauksia, joissa keskittäminen tai hajauttaminen riippuu joko kululajista, hankintavolyymeista tai molemmista. Volyymirajoina käytetään esimerkiksi kansallisia kynnyksarvoja. Joissakin tapauksissa hankintatoimen keskittämis- tai hajauttamisratkaisut koskevat tiettyjä hankintaprosessin vaiheita tai osa-alueita, joita ovat muun muassa sopimushallintajärjestelmät, Hansel-puitejärjestelyt, toimittajayhteistyö, hankintojen valmistelu suhteessa kilpailutusten toteuttamiseen tai muut vastaavat tekijät.

Hankintatoimen kirjanpitoyksikkökohtaisella järjestämistavalla pyritään hallitsemaan riskiä siitä, että hankintalainsäädäntöä ei noudatettaisi. Olennaista on tällöin, että hankintaprosessi toteutetaan oikein ja että prosessissa syntyvät asiakirjat laaditaan ja arkistoidaan siten, että hankintaprosessin toteutus voidaan jälkikäteen varmentaa.

Tarkastusviraston tilintarkastushavaintojen mukaan voidaan yleisesti todeta, että hankintaprosessin toteutukseen ja dokumentointiin liittyvät riskit lisääntyvät, jos hankinnat toteutetaan hyvin hajautetusti ilman, että organisaatiotason ratkaisuilla samanaikaisesti varmistetaan prosessin juridinen oikeellisuus.

Tarkastuksessa kiinnitettiin yksittäisissä tapauksissa huomiota hankintasopimuksia koskevien sisäisten määräysten noudattamiseen, hankintoja koskevien dokumenttien laadintaan ja arkistointiin sekä sen varmistamiseen, että menojen hyväksyntä perustuu riittävään tietoperustaan. Osin havaitut puutteet liittyivät hajautevasti toteutettuun hankintatoimeen.

Kokonaisuutena voidaan todeta, että tarkastuksen kohteena olleet 17 kirjanpitoyksikköä ovat varsin hyvin tunnistaneeet hankintojen hajautettuun järjestämistapaan liittyvät riskit.

Hankintatoimen organisointiratkaisuista riippumatta on tärkeää, että toimivalta tehdä hankintapäätöksiä on yksiselitteisen selvä ja että toimivalta perustuu kirjanpitoyksikön ajantasaisiin päätöksiin. Tarkastuksessa ei havaittu olennaisia puutteita kirjanpitoyksiköiden tavassa määritellä hankintoja koskevat ratkaisu-oikeudet.

Hankintojen oikeudellisen asiantuntemuksen varmistamisen tarve on tunnistettu varsin hyvin

Suoritetussa tarkastuksessa kirjanpitoyksiköiden hankintatoimen järjestämisessä ei kokonaisuutena havaittu merkittäviä riskejä. Niissä tapauksissa, joissa hankintatoimi tai sen osa oli järjestetty hajautetusti, kirjanpitoyksiköissä oli pääsääntöisesti tunnistettu varsin hyvin se, että on perusteltua järjestää hankintojen toteutuksen oikeudellinen tuki.

Hajautettujen hankintojen asianmukaiseen toteutukseen jää hankintalainsäädännön noudattamatta jättämistä koskevia riskejä, jos esimerkiksi keskitetysti järjestetyn oikeudellisen asiantuntemuksen käyttäminen on hankinnan toteuttajan omassa harkinnassa, eikä menettelyyn ole luotu velvoittavaa prosessia. Kirjanpitoyksiköiden on syytä kiinnittää huomiota sen arviointiin, missä määrin volyymiltaan merkittäviä hankintoja toteutetaan niin sanotuilla substanssiosastoilla ilman, että asiassa käytetään viraston järjestämää oikeudellista tukea. Jos kirjanpitoyksikössä on paljon tämäntyyppisiä hankintojen toteutuksia, tulee arvioida mahdollisuutta velvoittaa käyttämään oikeudellista tukea osana hankintaprosesseja.

Oikeudellisen asiantuntemuksen varmentamista hankintaprosesseissa voidaan toteuttaa eri tavoilla, jotka voivat liittyä joko menettelyihin, asiakirjojen sisältöön tai muihin vastaaviin tekijöihin. Tarkastuksessa tunnistettiin ainakin seuraavia toimenpiteitä tai menettelyitä, jotka osaltaan varmentavat hankintalainsäädännön noudattamista:

- Hankintoja tekeviä tahoja on ohjeistettu olemaan yhteydessä keskitettyyn hankintatoimeen, jolloin on mahdollista saada juridista konsultaatiota tarvittaessa.
- Hankintatoimen asiantuntijat toteuttavat hankintalain kynnysarvot (kansalliset ja EU-hankinnat) ylittävät hankinnat sähköisesti kilpailutusjärjestelmän kautta.
- Käytetään ensisijaisesti Hanselin sopimustoimittajia.
- Käytetään soveltuvin osin Valtioneuvoston kanslian yhteisesti kilpailuttamia sopimustoimittajia.
- Oikeudellinen asiantuntemus toteutuu hyödyntämällä varmistettuja toimintatapoja ja yhteisiä lomakepohjia.
- Käytetään hankintatoimen konsultaatiota myös pienhankintojen yhteydessä.
- Organisaatio on ohjeistettu käyttämään Hanselin palveluita: kategoriakohtaiset asiantuntijat, juridiset palvelut, hankintakonsultit ja minikisapalvelut.
- Kilpailutuksia varten perustetaan tarvittaessa erillinen hankintakohtainen kilpailutusryhmä.
- Hankintojen tekninen ja kaupallinen valmistelu on eriytetty.
- Ainoastaan pienhankinnat on hajautettu.

Hankintatoimen ohjeistus, strategiat ja suunnittelu tukevat pääosin hankintojen asianmukaista toteutusta

Ajantasainen hankintaohjeistus on käytännössä edellytys sille, että kirjanpitoyksiköiden hankinnat toteutetaan hankintalainsäädännön mukaisesti.

Tarkastuksen perusteella kirjanpitoyksiköiden hankintaohjeistus on olennaisilta osin laadittu asianmukaisesti, ja että yksiköissä on pääosin luotu asianmukaiset menettelyt sille, että ohjeet pidetään ajantasaisina.

Hankintoja ohjaavien dokumenttien status vaihtelee kirjanpitoyksiköissä osin sen mukaan, kutsutaanko niitä määräyksiksi, säännöiksi, ohjeiksi tai joksikin muuksi. Kirjanpitoyksikkökohtaisia hankintastrategioita on laadittu vaihtelevasti. Osin hankintastrategioita toimeenpannaan koko hallinnonalan kattavina, ja osin kirjanpitoyksiköissä jalkautetaan kansallisia hankintastrategioita. Osassa kirjanpitoyksiköitä ei ole laadittu hankintastrategioiksi tulokittavia asiakirjoja.

Hankintastrategioiden merkitys hankintatoimessa perustuu siihen, että niissä määritellään hankintojen merkitys viraston toiminnanohjauksessa sekä viraston tavoitteiden saavuttamisessa osana viraston menokokonaisuutta. Vaikka hankintastrategioilla ei ole välitöntä kytkentää hankintalainsäädännön noudattamiseen, tulisi kirjanpitoyksiköiden käydä läpi yksilölliset tarpeet virastokohtaisen hankintastrategian laatimiselle.

Kirjanpitoyksiköt ovat laatineet hankintasuunnitelmia, joiden sisältö ja organisatorinen taso vaihtelevat. Jotkin suunnitelmat ovat erillisiä, mutta monet ovat osa yleisempää vuosisuunnittelua, joissa ne on kytketty osaksi virastotason toiminnan ja talouden suunnittelua. Hankintasuunnittelu on usein kytketty myös osaksi tulosalueiden tai vastaavien toiminnan suunnittelua. Monen kirjanpitoyksikön käyttämänä hyvänä käytäntönä voidaan pitää sitä, että suurimmista hankinnoista (esimerkiksi 30 000 euroa ylittäviä) laaditaan erilliset suunnitelmat.

Hankintasuunnitelmien hyväksymisen ohjeistuksessa todettiin virastokohtaista vaihtelua. Kaikissa tapauksissa hankintasuunnitelmien hyväksymistä tai muuta vahvistamista ei ollut ohjeistettu tehtäväksi. Tämä saattaa luoda riskejä sille, että kukaan ei riittäväällä tavalla varmista suunnitelman sisältöä ja siten hankintalainsäädännön noudattamista.

Hankintatoimessa on riskialttiutta lisääviä tekijöitä

Kirjanpitoyksikkökohtaisissa tarkastuksissa tunnistettiin tekijöitä, joiden voidaan katsoa yleisesti lisäävän riskejä, että hankintalainsäädäntöä ei noudateta.

Keskeiset riskit liittyvät monimutkaisiin sopimusjärjestelyihin, kansainvälisiin hankintoihin tai muihin hankintojen sisältökykyisiin. Riskejä lisäävät myös esimerkiksi vähäiset hankintaresurssit ja toimittajariippuvuus, yksikköjen hankintaosaamisen puutteet, hankintaosaamisen rajautuminen muutamille henkilöille, pien- tai kertatoimittajien suuri määrä, kertalaskuttavien suuri osuus sekä organisaatiouudistusten vaikutukset sisäiseen valvontaan.

Tarkastuksen perusteella kirjanpitoyksiköiden on syytä kiinnittää huomiota omiin erityispiirteisiinsä ja niiden vaikutukseen hankintatoimen sisäiseen valvontaan sekä tarvittaessa ryhtyä kehittämistoimenpiteisiin.

Merkittäviä hankintalainsäädännön vastaisia menettelyitä ei havaittu

Hankintatapausten tarkastuksessa ei havaittu olennaisia hankintalainsäädännön vastaisia menettelyitä. Kuitenkin eräissä tapauksissa dokumentoinnin puutteet vaikeuttivat sen arvioimista, ovatko menettelyt asianmukaisia. Hankintaprosessin asianmukaiseen dokumentointiin tulee aina kiinnittää huomiota.

4.5 Valtionavustusten hallinnoinnissa huomiota valvontaan ja tietojärjestelmiin

Valtionavustuksia tulee valvoa riittävästi ja dokumentoida valvontatoimenpiteet

Valtionavustuslain (688/2001) 15 §:n mukaan valtionapuviranomaisen on huolehdittava valtionavustuksen asianmukaisesta ja riittävästä valvonnasta. Tarkastusvirasto tarkasti seitsemän kirjjanpitoyksikköä, ja niissä tarkastusten perusteella valvotaan valtionavustuksia, mutta valvonnan dokumentoinnissa havaittiin puutteita. Tehtyjä valvontatoimenpiteitä ei ollut aina dokumentoitu, joten jälkikäteen ei voitu todentaa, mitä asioita valvonnassa oli käyty läpi.

Suosittelava menettely olisi esimerkiksi, että valvontatoimenpiteet luettelaisiin lomakkeessa, joka täytettäisiin valvontaa tehtäessä, ja lomakkeen täyttäjän ja valvonnan ajankohta merkittäisiin lomakkeeseen.

Tietojärjestelmien merkitys hallinnoinnissa on keskeinen

Valtionapujen hallinnoinnissa käytettäviä tietojärjestelmiä tarkastettiin kolmessa kirjjanpitoyksikössä. Tarkastusvirasto suosittelee, että tietojärjestelmien käyttövaltuuksien ajantasaisuutta valvotaan säännöllisesti ja käyttöoikeudet poistetaan välittömästi palvelussuhteen päätyttyä. Liikekirjanpidon tilien oikeellisuutta tulisi myös seurata säännöllisesti ja tehdä tarvittavat korjaukset viivytyksettä kirjjanpitoon.

Tarkastusvirasto nostaa tarkastuksen perusteella esiin menettelyjä, joihin tulisi kiinnittää huomiota uuden valtionavustusten tietojärjestelmän kehittämisessä ja käyttöönotossa:

- Tietojärjestelmässä tulisi olla mahdollista valita useampi tilikartan mukainen liikekirjanpidon tili samalle valtionavustuksen saajalle.
- Valtionavustuksen maksamista koskevat tiedot (saaja, Y-tunnus, liikekirjanpidon tili) ja niiden siirtyminen oikein valtionapujärjestelmästä kirjanpidon tositteeseen tulisi voida varmistaa järjestelmän kontrollein.
- Menon ja tulon todentavasta tositteesta on käytävä selville, mistä meno tai tulo on aiheutunut. Menon todentaminen voi tapahtua esimerkiksi liittämällä valtionavustuspäätös tositteen yhteyteen tai lisäämällä tositteeseen riittävät tiedot maksusta.
- Järjestelmätekniisten ratkaisujen tulisi tukea tietojen muuttomattomuuden varmistamista, kuten sitä, että maksatus tapahtuu hakijan antamien tietojen sekä avustuspäätöksen mukaisesti. Päätösvaiheen jälkeen hakija- ja päätöstietoihin ei tulisi voida teknisesti tehdä muutoksia.

Liikekirjanpidossa kiinnitettävä huomiota sektoreihin, käyttö- ja pääomatalouteen sekä jäsenmaksuihin ja rahoitusosuuksiin

Usean kirjanpitoyksikön tarkastuksissa havaittiin siirtotalouden kuluissa virheellisiä liikekirjanpidon kirjauksia sektorijaon osalta. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan sektoriluokituksen noudattaminen ja valvonta koetaan kirjanpitoyksiköissä työlääksi, koska sektoriluokitus joudutaan usein tarkastamaan tapauskohtaisesti. Sektoriluokitusta ei voi päätellä toimittajan tai tuensaajan nimestä, koska esimerkiksi osakeyhtiöitä kirjataan sekä elinkeinoelämään, valtionhallintoon että paikallishallintoon.

Lisäksi on tarpeen kiinnittää huomiota kirjausten jakoon käytötalouden ja pääomatalouden kuluihin. Valtiokonttorin liikekirjanpidon tilikartan (VK/121948/00.00.01/2021) käytötalouden erät kohdistuvat niin sanottuun juoksevaan toimintaan ja pääomatalouden erät investointeihin tai muuhun pitkäaikaiseen varallisuuteen.

Tarkastuksissa havaittiin, että menojen erittely jäsenmaksuihin ja rahoitusosuuksiin ei ole aina selvää. Liikekirjanpidon tilikartan mukaan muiden kansainvälisten järjestöjen kuin EU:n jäsenmaksut

tulee kirjata muihin kuluihin tilille 45410 (Jäsenmaksut ulkomaille) ja kansainvälisten järjestöjen rahoitus- ja maksusuudet siirtotalouden kuluihin tilille 82800 (Siirtotalouden kulut käyttötalous, ulkomaat). Tarkastusvirasto suosittaa kirjanpitoyksiköitä täsmentämään kansainvälisten jäsenmaksujen liikekirjanpidon kirjausmenettelyjen ohjeistusta ja varmistamaan, että kirjaukset tehdään Valtiokonttorin liikekirjanpidon tilikarttamääräyksen mukaisesti.

Valtuus seurannassa todettiin puutteita

Valtuustiedoissa ja valtuus seurannassa todettiin puutteita, jotka koskivat valtuus seurantaa yleisesti, valtuustietojen kokoamista ja esittämistä tilinpäätöksessä sekä määrärahatarpeiden arviointia. Kolme kirjanpitoyksikköä sai kertomushuomautuksen valtuus seurannan järjestämisen puutteista.

Kirjanpitoyksikön tulisi käyttää valtuuksien lukumäärään ja luonteeseen nähden tarkoituksenmukaisia menettelyjä ja järjestelmiä. Tämä tarkoittaa, että yksinkertaisimmillaan valtuuksien seuranta voidaan tehdä esimerkiksi taulukkolaskentaohjelman avulla.

4.6 EU-varainsiirtojen tarkastus kohdistui sisäasioiden (EUSA) rahaston ohjelmiin

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 rahoitusta, jota Suomi on saanut Euroopan unionin sisäasioiden (EUSA) rahastoista rahoitettaviin kansallisiin ohjelmiin ja jota EU:n komissio hallinnoi yhteistyössä jäsenmaiden kanssa. Tarkastuksen tavoitteena oli varmistua siitä, että sisäministeriössä käytetään määrärahoja valtion talousarvion, Euroopan unionin sisäasioiden rahastoja koskevien säädösten ja ohjeiden sekä valtionavustuksista annettujen säädösten mukaisesti. Lisäksi tarkastuksen tavoitteena oli selvittää, onko tukien hallinnointiprosessin sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti.

Tarkastettujen hankkeiden osalta ei tullut esiin olennaista huomautettavaa toimintaa sääntelevien normien noudattamisessa, toiminnan hallinnoinnissa, kirjanpidollisissa menettelyissä eikä sisäisen valvonnan järjestämisessä.

Liite: Miten tarkastettiin

Tarkastuskertomus perustuu valtiontalouden tarkastusviraston vuoden 2021 tilintarkastuksen havaintoihin. Tarkastusvirasto tarkasti valtion tilinpäätöksen sekä 61 kirjanpitoyksikön ja kolmen rahaston tilinpäätökset.

Tilintarkastuksessa varmistuttiin siitä, että valtion talousarviota on noudatettu ja tilinpäätökset antavat oikeat ja riittävät tiedot valtion sekä kirjanpitoyksikköjen tuotoista, kuluista ja taloudellisesta asemasta. Talousarvion noudattamisesta ja tilinpäätöslaskelmista sekä liitteistä annettiin tilintarkastuksessa niin sanottua kohtuullista varmuutta osoittava lausuma. Kirjanpitoyksikköjen toiminnallisen tehokkuuden tietoja, kirjanpitoa, valtuuskirjanpitoa ja tuloksellisuuden laskentatointa on tarkastettu kirjanpitoyksikkökohtaisesti siinä laajuudessa, että tarkastuksen perusteella voitiin antaa niin sanottua rajoitettua varmuutta osoittava lausuma. Lisäksi kirjanpitoyksikkökohtaisesti on tarkastuksessa voitu painottaa erityisiä kirjanpitoyksikkökohtaisia kohdeasioita.

Tarkastusviraston tilintarkastuksesta raportoitiin kaikille kirjanpitoyksiköille tilintarkastuskertomuksella ja tarkastajan vuosiyhteenvedolla. Lisäksi tarvittaessa annettiin väliraportteja ja havaintoraportteja tarkastuksen aikana. Lisäksi tilintarkastuksessa tarkastettiin kirjanpitoyksikköjen olennaisia yhteisiä erityispiirteitä tarkastustiimien toimesta tilikauden aikana. Tarkastus kohdistui taloudenhoidon yhteisiin prosesseihin, valtion omaisuuteen, velkoihin ja vastuisiin, hankintoihin ja valtionapuprosesseihin.

Talousarvion noudattamisen ja valtion taloudenhoidon yhteisten tietovirtojen tarkastuksessa olennaisimmat tarkastuskysymykset tarkastettiin keskitetysti. Keskitetyn tarkastuksen kriteerit määritettiin yhtenäisiksi kaikille kirjanpitoyksiköille. Tarkastuksen toteuttamisessa hyödynnettiin data-analytiikkaa. Keskitetyn talousarvion noudattamisen tarkastuksen lisäksi huomioitiin virastokohtaiset erityispiirteet talousarvion toteuttamisessa ja noudattamisessa. Valtion taloudenhoidon yhteisten tietovirtojen tarkastuksen tavoitteena on ollut, että se voidaan olennaisilta osin toteuttaa keskitetysti aina tarvittavaan tapahtumatarkastukseen asti. Kontrollien testaus on toteutettu yhteisten prosessien osalta sekä palvelukeskuksen tarkastuksessa että virastoissa.

Virastokohtainen tarkastus järjestettiin tiimitoiminnan periaatteiden mukaisesti siten, että tiimien tarkastusvastuulle tuli useita virastoja. Tavoitteena oli virastokohtaisten erityispiirteiden huomioiminen myös tarkastuksen organisoinnissa.

Luvussa 4.3. esitetyt tarkastushavainnot perustuvat 11 kirjanpitoyksikön tilintarkastuksiin, joissa painottui omaisuuden hallinnan sekä taseen ulkopuolisten vastuiden tarkastus. Tarkastuksen tarkempi kohdentuminen ja laajuus vaihtelivat kirjanpitoyksiköittäin. Tarkastukseen sisältyi muun muassa kirjanpidon ja vastuita koskevan raportoinnin sisäisen valvonnan tarkastusta sekä omaisuuden inventointi- ja seurantamenettelyjen tarkastusta.

Luvussa 4.4. esitetty hankintatoimen sisäisen valvonnan riskejä kartoittava tarkastus toteutettiin 17 kirjanpitoyksikössä. Tarkastusosion tarkoituksena oli selvittää kirjanpitoyksikkökohtaisesti hankintatoimen sisäistä valvontaa ja kontrolloympäristöä. Hankintatapauksia tarkastettiin kahdeksassa kirjanpitoyksikössä. Tapauskohtaisen tarkastuksen tavoitteena oli tarkastaa sitä, onko kyseisissä tapauksissa noudatettu hankintalainsäädäntöä.

Luvussa 4.5. esitetyt valtionaputiimin tarkastushavainnot perustuvat 13 kirjanpitoyksikön kirjanpidon, tilinpäätöksen, valtuusseurannan ja tietojärjestelmien tarkastuksiin. Lisäksi valtionavustusprosessien hallinnoinnin tarkastusta tehtiin kahdeksaan eri avustusprosessiin seitsemässä kirjanpitoyksikössä.

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 kestävyyttä. Tilintarkastuksen laajojen ja säännöllisten yhteyksien välityksellä 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