

Vuoden 2022 tilintarkastukset Yhteenvetoraportti



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTON
TARKASTUSKERTOMUKSET

10/2023



Tilintarkastuskertomus

Vuoden 2022 tilintarkastukset

Yhteenvetoraportti

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 10/2023

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus

D/406/04.08.01/2023

Tarkastuskertomus perustuu Valtiontalouden tarkastusviraston vuoden 2022 tilintarkastuksen havaintoihin. Tarkastusviraston tilintarkastuksessa on tarkastettu valtion, 61 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, valtuusseurantaa ja tuloksellisuuden laskentatointa on tarkastettu siinä laajuudessa, että tarkastuksen perusteella voidaan antaa perusteltu kannanotto. Kirjanpitoyksikkökohtaisesti on tarkastuksessa voitu painottaa erityisiä kirjanpitoyksikkökohtaisia asioita.

Helsingissä 22. elokuuta 2023

Jaakko Eskola
tarkastusyksikön johtaja

Väinö Viherkoski
tilintarkastusjohtaja

ISSN-L 1799-8093
ISSN 1799-8107 (pdf)
ISBN 978-952-499-539-9 (pdf)
URN:ISBN:978-952-499-539-9
<http://urn.fi/urn:isbn:978-952-499-539-9>

Tarkastuskertomuksen valokuva
iStock

Sisällys



1	Mitä tarkastettiin	6
2	Tilintarkastukset 2022	7
3	Tilintarkastuksen teemaraportointi vuonna 2022	12
3.1	Talousarvion noudattamisessa todettiin monentyyppisiä virheitä	13
3.2	Yhteisten prosessien sisäistä valvontaa tarkastetaan laajasti vuosittain	15
3.3	Sopimusten hallinnan merkitys korostuu sisäisen valvonnan järjestämisessä	21
3.4	Monitoimipaikkaisten kirjanpitoyksiköiden sisäinen valvonta vaatii johdolta erityistä huomiota	24
3.5	Harkinnanvaraisten valtionavustusten sisäisen valvonnan ennakoivia kontrolleja olisi mahdollista parantaa	27
3.6	Maksullisessa toiminnassa ei todettu olennaista huomautettavaa	29
3.7	Edustusmenojen seuranta on kirjavaa ja puutteellista	31
	Liite: Miten tarkastettiin	34

1 Mitä tarkastettiin



Tämä tarkastuskertomus pohjautuu vuoden 2022 tilintarkastuksiin. Kertomuksessa esitetyt huomiot on jo aiemmin raportoitu tilintarkastuskertomuksissa tai muissa erillisissä kertomuksissa tai raporteissa. Vuonna 2022 tarkastusvirasto antoi tilintarkastuskertomukset 61 kirjanpitoyksikön ja kolmen talousarvion ulkopuolisen rahaston tilintarkastuksista.

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.

Kertomuksen tavoitteena on esittää keskeistä yhteenvetotietoa tilintarkastuksen havainnoista yksityiskohtaisemmin, kuin mitä eduskunnalle annettavissa tilintarkastuskertomuksissa raportoitaan. Lisäksi tavoitteena on jakaa tarkastuksen johtopäätöksiä ja suosituksia kaikille kirjanpitoyksiköille soveltuvin osin huomiotavaksi, vaikka kaikkia tarkastuksia ei ole tehty kaikissa kirjanpitoyksiköissä. Kertomuksessa painotetaan sellaisia havaintoja, suosituksia ja hyviä käytäntöjä, joilla tarkastusvirasto näkee yleisempää merkitystä kirjanpitoyksiköiden taloudenhoidon ja sisäisen valvonnan järjestämisessä ja kehittämisessä.

Kertomuksen luvussa 2 esitetään vuoden 2022 tilintarkastuksen keskeiset tulokset. Kertomuksen lukuun 3 on koottu tilintarkastuksen tiimien teematarkastusten sekä edustusmenojen tarkastuksen keskeiset tulokset. Teemakohtaisista tarkastuksista ja edustusmenojen tarkastuksesta on laadittu erilliset vuosiyhteenvodot, jotka on jaettu tarkastuksen kohteena olleille kirjanpitoyksiköille.

2 Tilintarkastukset 2022

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

Huomautuksen saaneiden kirjanpitoyksiköiden määrä nousi viime vuodesta

Tarkastusvirasto antoi vuodelta 2022 yhteensä 61 tilintarkastuskertomusta valtion kirjanpitoyksiköille. Tarkastetuista kirjanpitoyksiköistä 21 (34 %) sai huomautuksen, sillä niiden tilinpäätöksessä tai taloudenhoidon menettelyissä todettiin olennaisia puutteita. Huomautuksen saaneiden kirjanpitoyksiköiden määrä nousi viime vuodesta, jolloin huomautuksen sai 17 kirjanpitoyksikköä 61:sta. Tarkastusvirasto velvoitti 4 kirjanpitoyksikköä ilmoittamaan sille toimenpiteistä, joihin ne ovat ryhtyneet korjatakseen huomautukseen johtaneen asiantilan.

Tarkastusvirasto ottaa tilintarkastuskertomuksessa kantaa seuraaviin seikkoihin: onko tilinpäätöslaskelmista 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 12 kirjanpitoyksikölle.

Suurin muutos edelliseen vuoteen verrattuna on tapahtunut tilinpäätöslaskelmien ja liitetietojen tai toiminnallisen tehokkuuden tiedoissa, joihin liittyvä huomautus annettiin 12 kirjanpitoyksikölle. Vuodelta 2021 vastaava huomautus annettiin ainoastaan 5 kirjanpitoyksikölle. Kirjanpitoyksiköiden tilinpäätökseen liittyvät huomautukset voivat koskea joko tilinpäätöslaskelmia ja niiden liitteenä esitettäviä tietoja tai toiminnallisesta tehokkuudesta esitettyjä tietoja, joita ovat esimerkiksi maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmat. Tilinpäätöslaskelmia ja liitetietoja koskevia huomautuksia annettiin 10 kirjanpitoyksikölle, ja toiminnallisen tehokkuuden tietojen huomautuksia 3 kirjanpitoyksikölle, koska yksi kirjanpitoyksikkö sai molemmat huomautukset. Suurin yksittäinen huomautusten syy oli tilinpäätöslaskelmien liite 12 (Valtiontakaukset ja -takuut sekä muut monivuotiset vastuut), jonka puutteista sai huomautuksen 4 kirjanpitoyksikköä.

Taulukko 1: Vuoden 2022 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	!	!	!
Digi- ja väestötietovirasto	!	✓	✓
Etelä-Suomen aluehallintovirasto	✓	✓	!
Rahoitusvakausvirasto	✓	✓	✓
Tilastokeskus	✓	✓	✓
Tulli	✓	✓	✓
Valtiokonttori	✓	✓	✓
Valtion taloudellinen tutkimuskeskus	✓	✓	✓
Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet	!	!	✓
Valtion tieto- ja viestintätekniikkakeskus Valtori	✓	✓	✓
Verohallinto	✓	✓	✓

* 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	✓	✓	✓

Voimassa olevat säännökset asettavat vaatimuksia valvontaympäristölle ja sisäisen valvonnan järjestämiselle

Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskukselle annettiin vuoden 2022 tilintarkastuskertomuksessa huomautus ja ilmoitusvelvollisuus keskitettyjen taloushallintotehtävien sisäisen valvonnan järjestämisestä. Palkeiden sisäisen valvonnan järjestämisessä todetuista puutteista huolimatta menot on maksettu ja tulot kerätty olennaisilta osin oikeanmääräisinä, minkä lisäksi tapahtumat on kirjattu kirjanpitoon olennaisilta osin oikein. Sisäisessä valvonnassa on myös vuoden 2022 aikana kokonaisuutena tapahtunut kehittymistä tiettyjen prosessien kohdalla, mutta samalla on todettu prosessikohtaisia eroja.

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. Kontrollien tulisi ennaltaehkäistä virheiden ja väärinkäytösten syntymistä. Toimiva sisäinen valvonta tukee myös toiminnallisen tehokkuuden tavoitteita.

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. Tarkastusvirasto katsoo, että ohjausotteen terävöittäminen ja sisäisen valvonnan asianmukainen järjestäminen edellyttävät yhteistyön ja ymmärryksen lisäämistä konsernitoimijoiden välillä. Palkeiden toimintaa ohjaavien valtiovarainministeriön ja valtiokonttorin valtuuksia ja vastuunjakoa tulisi selkeyttää.

Talousarvion noudattamiseen liittyviä huomautuksia on edelleen varsin paljon

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 2020–2022. Alimmalla rivillä esitetty laillisuushuomautusten yhteismäärä voi olla yksikköjen määrää suurempi, koska yhdelle kirjanpitoyksikölle voidaan antaa useampi laillisuushuomautus.

Taulukko 2: Kielteiset laillisuuskannanotot vuosina 2020–2022

Kielteiset laillisuuskannanotot	2020	2021	2022
Huomautuksen saaneet kirjanpitoyksiköt (kpl)	11	9	10
Laillisuushuomautusten määrä (kpl)	14	13	10

Tarkastusviraston antamista 61 tilintarkastuskertomuksesta 10 sisälsi kielteisen laillisuuskannanoton. Laillisuushuomautuksen saaneiden kirjanpitoyksiköiden määrä on pysynyt lähes ennallaan vuosina 2020–2022: 11 kirjanpitoyksikköä vuonna 2020, 9 kirjanpitoyksikköä vuonna 2021 ja 10 kirjanpitoyksikköä vuonna 2022. Koska yhdelle kirjanpitoyksikölle voidaan antaa yksi tai useampi yksilöity laillisuushuomautus, voi laillisuushuomautusten yhteismäärä olla korkeampi. Vuonna 2022 kaikki kielteiset laillisuuskannanotot sisälsivät vain yhden laillisuushuomautuksen, joten niiden yhteismäärä oli 10. Vuosina 2020 ja 2021 osa kirjanpitoyksiköistä sai useita laillisuushuomautuksia, joten niiden yhteismäärä oli vuotta 2022 suurempi: 14 laillisuushuomautusta vuodelta 2020 ja 13 laillisuushuomautusta vuodelta 2021.

3 Tilintarkastuksen teemaraaportointi vuonna 2022

Tämän luvun tekstit perustuvat tarkastustiimien yhteenvetoraaportteihin. Luvussa esitetyt havainnot eivät koske kaikkia kirjanpitoyksiköitä, ja luvuissa 3.3–3.6. 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, jotka voivat huomioida ne omassa toiminnassaan soveltuvin osin.

Luku 3.1. perustuu talousarvion ja sen noudattamisen tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoraaporttiin. Luku 3.2. perustuu yhteisten prosessien tiimin raportointiin, joka on esitetty Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen (Palkeet) vuoden 2022 vuosiyhteenvedossa.

Luku 3.3. perustuu taseen ja vastuiden tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoraaporttiin. Tarkastus kohdistui 10 kirjanpitoyksikköön. Luku 3.4. perustuu muiden muassa hankintojen tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoraaporttiin. Tarkastus kohdistui 8 kirjanpitoyksikköön. Luku 3.5 perustuu valtionapujen tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoraaporttiin. Tarkastus kohdistui 12 kirjanpitoyksikköön. Luku 3.6 perustuu tavanomaisempien toimintavirastojen tiimin yhteenvetoraaporttiin. Tarkastus kohdistui 11 kirjanpitoyksikköön.

Luku 3.7. perustuu tilintarkastuksen yhteydessä tehtyyn edustusmenoihin kohdistuneeseen tarkastukseen, josta on annettu erilliset väliraportit ja yhteenvetoraaportti. Tarkastus kohdistui kaikkiin kirjanpitoyksiköihin.

Tarkastuskertomuksen liitteessä on kerrottu yksityiskohtaisemmin tarkastusten toteutuksesta.

3.1 Talousarvion noudattamisessa todettiin monentyypisiä virheitä

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 2022. Vuoden 2022 talousarvio lisätalousarvioineen oli suuruudeltaan 77,9 miljardia euroa.

Laillisuushuomautus annettiin kymmenelle kirjanpitoyksikölle

Tarkastusvirasto antoi kirjanpitoyksiköiden tilintarkastuksista 61 tilintarkastuskertomusta vuodelta 2022. Kertomuksista 10 sisälsi yhden kielteisen laillisuuskannanoton eli yksilöidyn laillisuushuomautuksen. Vuoden 2022 laillisuushuomautusten perusteet olivat moninaisia. Yleisin syy laillisuushuomautukseen liittyi talousarviomenojen virheellisiin kohdentamisiin.

Menojen kohdentamisessa todettiin olennaisia virheitä

Vuoden 2022 tilinpäätöksissä selvästi yleisin syy laillisuushuomautukseen oli se, että talousarviomenoja oli kohdennettu talousarvion ja valtion talousarviosta annetun asetuksen 5 a §:n vastaisesti väärälle varainhoitovuodelle. Lisäksi kaikissa tapauksissa menettelyllä oli kohdentamisvirheen lisäksi pidennetty määrärahan käyttöaikaa valtion talousarviosta annetun lain 7 §:n vastaisesti. Tästä syystä annettiin huomautus neljälle kirjanpitoyksikölle.

Kohdentamisen laillisuushuomautuksista kolme liittyi vastikkeettomien siirtomenojen kohdentamiseen maksatuspäätösperusteella. Siirtomenojen kohdentamisessa on merkitystä sillä, onko kyseessä lakisääteinen vai harkinnanvarainen siirtomeno. Lakisääteiset siirtomenot kohdennetaan valtion talousarviosta annetun asetuksen mukaan maksatuspäätösperusteella. Talousarvioesityksen laatijan on tärkeä tuntea, millaisia siirtomenoja momenteilta maksetaan. Määrärahan käyttäjä vastaavasti käyttää asetuksen perusteella määräytyvää tai momentin päätösosassa esitettyä kohdentamisperustetta.

Arvonlisäveromenoissa todettiin myös vuonna 2022 olennaisia virheitä, mutta myös kehitystä on tapahtunut

Vuoden 2021 tarkastuksessa selvästi yleisin syy laillisuushuomautukseen oli, että arvonlisäverollisena budjetoitua määrärahaa ei ollut käytetty arvonlisäverojen maksamiseen, vaan arvonlisäveron osuus oli kirjattu hallinnonalakohtaiselle arvonlisäveromomentille. Tästä syystä annettiin laillisuushuomautus neljälle kirjanpitoyksikölle. Vuodelta 2022 ei annettu yhdellekään kirjanpitoyksikölle laillisuushuomautusta vastaavasta menettelystä. Vuoden 2022 tarkastuksessa arvonlisäveroihin liittyvistä menettelyistä annettiin kaksi laillisuushuomautusta tilanteista, joissa kirjanpitoyksiköt olivat käyttäneet määrärahamomenttia talousarvion vastaisesti arvonlisäveromenojen maksamiseen.

Virkaan nimitettyjen palkkojen budjetoinnin joustavuuden lisääminen ei ole toivottavaa

Vuodelta 2022 ei virkaan nimitettyjen virkamiesten talousarvion vastaisesta palkanmaksusta annettu yhtäkään laillisuushuomautusta. Virkaan nimitettyjen virkamiesten palkkoja voidaan maksaa myös muilta kuin toimintamenomenteilta, mikäli momentin päätösosassa on asiaa koskeva laajennus.

Tarkastuksessa saadun käsityksen mukaan virkaan nimitettyjen virkamiesten budjetoinnissa onkin tapahtunut huomattava muutos, jolla poikkeuksia pääsääntöön on lisätty. Vuoden 2021 talousarviossa virkaan nimitettyjen virkamiesten palkkoja koskeva laajennus oli ainoastaan yhdellä erillismomentilla. Vuoden 2022 talousarviossa oli laajennus peräti seitsemällä momentilla, ja vuoden 2023 talousarviossa on kahdelle uudelle momentille sisällytetty vastaava laajennus. Nykyinen kehitys, jossa virkaan nimitettyjen virkamiesten palkkoihin liittyviä talousarvion joustoja lisätään, ei ole tarkastusviraston näkemyksen mukaan toivottavaa.

Siirtomenojen kohdentamisperusteina tulisi pääsääntöisesti käyttää asetuksen mukaisia perusteita

Vuoden 2022 talousarviossa siirtomenot oli pääsääntöisesti budjetoitu joko myöntöpäätösperusteella tai maksatuspäätösperusteella. Talousarviotilikohtaisesti tarkasteltuna kyseiset kohdentamisperusteet olivat lähes yhtä yleisesti sovellettuja, mutta soveltaminen ei välttämättä perustunut siirtomenon luonteeseen. Myöntöpäätösperusteella kohdennettiin myös lakisääteisiä siirtomenoja ja vastaavasti maksatuspäätösperusteella harkinnanvaraisia siirtomenoja. Maksuperusteella kohdennettiin alle 10 % tileistä. Lisäksi yksittäistapauksissa siirtomenoja kohdennettiin myös suoriteperusteella.

Harkinnanvaraisen valtionavun budjetointi tehdään valtion talousarviosta annetun asetuksen 5 a §:n mukaisesti myöntöpäätösperusteella, tai maksatuspäätösperusteella, jos määrärahaan sisältyy valtuus. Maksatuspäätösperustetta käytetään kuitenkin muutamilla hallinnonaloilla harkinnanvaraisten valtionavustusten kohdentamisperusteena ilman valtuutta. Käytäntö ei ole sen mukainen, jota asetusta laadittaessa on tarkoitettu. Mikäli näin menettellään, tulee budjetoijan varmistua siitä, että määräraha on riittävä koko myöntöpäätöksen tekemiseen ja että määrärahan käyttöaika riittää koko myöntöpäätöksestä aiheutuvien menojen ajanjaksolle (maksatuspäätösperusteisesti kohdennettuna). Menon hyväksyjän tulee voida vastaavasti varmistua asetuksen edellyttämistä seikoista. Näin ei kuitenkaan käytännössä aina ole, kun myöntöpäätös tehdään tai kun talousarviomeno hyväksytään, mikäli kohdentamisperuste on maksatuspäätösperuste ilman valtuutta.

Kansainvälisten järjestöjen jäsenmaksut ja maksuosuudet on budjetoitu momentille 66 talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten mukaisesti

Kansainvälisestä yhteistyöstä aiheutuvia menoja on kuitenkin budjetoitu tai kansainvälisten järjestöjen jäsenmaksuja on maksettu myös muilta kulutus- ja siirtomenomomenteilta. Kansainvälisten järjestöjen jäsenmaksuja on budjetoitu myös toimintamenomomenteille. Kaikissa tapauksissa toimintamenomomentin päätösosassa ei ole mainintaa kansainvälisten järjestöjen jäsenmaksuista tai maksuosuuksista, vaikka menoja on maksettu kyseisiltä momenteilta, joten budjetointi toimintamenomomentille ei siten ole yhtenäistä.

Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että kansainvälisten järjestöjen jäsenmaksujen ja maksuosuuksien budjetointia on selkeytetty vuoden 2023 talousarvioesityksessä, mutta osalla hallinnonaloista on kuitenkin edelleen yhtenäisistä käytännöistä poikkeavia budjetointimenettelyjä.

3.2 Yhteisten prosessien sisäistä valvontaa tarkastetaan laajasti vuosittain

Tarpeesta maksuun -prosessin tarkastus kohdistettiin keskeisiin kontrolleihin

Vuoden 2022 tarkastus kohdistettiin prosessin keskeisiin kontroleihin (ns. avainkontrollit) ja prosessissa tapahtuneisiin muutoksiin sekä kontrollien testaamiseen. Vuoden 2022 aikana kontrollipuuotteiden ja todettujen virheiden määrä on edelleen vähentynyt

verrattuna vuoteen 2021. Menojen asiankäsittelyprosesseissa on toimittu pääosin annettujen säännösten mukaisesti. Tarkastuksessa tehtyjen havaintojen perusteella on todettavissa, että kontrollien poikkeamahavainnot liittyvät erityisesti kirjanpitoyksiköiden vastuulla olevaan prosessiin ja sen toimintoihin. Erityisesti menopäätösten tarkkarajaisuuteen ja tilauksellisissa ostolaskuissa vastaanottokontrollin säännöstenmukaiseen suorittamiseen tulisi kiinnittää huomiota.

Tarkastushavaintojen perusteella on olemassa ilmeinen riski, että Handin menopäätökset eivät kaikilta osin täytä talousarvioasetuksen 38 §:n menopäätöksiltä vaadittavia kriteereitä eivätkä siten voisi toimia talousarviomenojen ennakkohyväksymisenä. Myös menopäätösten riittävään dokumentaatioon on syytä kiinnittää huomiota.

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan voimassa olevat säädökset eivät mahdollista toleranssimenettelyn käyttöönottoa, vaan talousarvioasetuksen 38 §:n (1243/1992) tarkoittamilla menojen käsittelyn kontrolleilla tulisi varmistua siitä, että asetuksen 39 §:n mukainen tavoite saavutetaan eli valtion menot maksetaan asianmukaisesti ja oikeanmääräisenä.

Tarkastuksessa todettiin, että tilauksellisten laskujen käsittelyssä automaattinen toleranssikontrolli on toiminut tehokkaasti täysin automaatiossa käsitellyissä ostolaskuissa lukuun ottamatta laskutusportaalin kautta tehtyjä laskuja. Portaalin volyyymiä on kuitenkin pidettävä varsin vähäisenä.

Sopimuksellisten ostolaskujen tarkastuksessa potentiaalisten poikkeamahavaintojen määrä on vähentynyt. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan Palvelukeskuksessa on osin onnistuttu paikkaamaan Handin automaattisten kontrollien luotettavuuteen liittyviä riskejä. Automaattiset kontrollit ovat tarkastusjaksona toimineet tehokkaasti.

Tekoälyn käyttöönoton tavoitteena on ollut vähentää laskujen käsittelyn manuaalista työmäärää sekä parantaa menotositteiden käsittelyprosessin kokonaistehokkuutta, nopeutta ja laatua. AI-tiliöintiratkaisun tarkastuksessa havaittiin 41 ostolaskua (7,7 % tarkastetuista laskuista), joissa tekoäly oli ennustanut tiliöinnin virheellisesti, ja joita ei ollut korjattu kirjanpitoyksikön toimesta. Tarkastuksen tuloksissa on huomioitava, että tehdyt havainnot perustuvat otoksiin. Tehdyt havainnot ilmentävät kuitenkin puutteita tekoälyn kyvyssä ennustaa tiliöintejä oikein sekä puutteita laskujen käsittelyn kontrollien tehokkuudessa.

Maksuliikennettä hoitavien henkilöiden toimenkuvat ovat edelleen varsin laajat

Tarkastuksessa todettiin vuoden 2021 tarkastusta vastaavasti kontrollipuutteita ostoreskontratapahtumien käsittelyn yhteydessä sekä maksuliikenteen selvittelytilien täsmäytyksessä. Tarkastuksessa testattiin maksuaineistojen täsmäytyskontrolleja ja täsmäytysten dokumentointia. Tarkastuksessa todettiin, että kontrollit toimivat tehokkaasti, maksuluettelot täsmäsivät menotiliotteiden perusteella maksettuihin menoihin ja että duplikaattikontrollit Handissa ja Kiekussa toimivat tehokkaasti.

Tarkastuksessa todettiin useita yksittäisiä puutteita kirjausketjun täydellisyydessä ja tosittamisessa (ml. tositteiden liitteet) sekä kirjausten perusteiden todennettavuudessa. Lisäksi maksuliikennettä hoitavien henkilöiden toimenkuvat ovat edelleen varsin laajat.

Henkilöstö- ja palkkahallinnossa tuhansien rivitietojen täsmäyttäminen on haasteellista

Tarkastuksessa todettiin, että tuhansien rivitietojen täsmäyttäminen oli osin haasteellista SAP HCM ja CGI Palkat järjestelmän välillä. Tarkastuksessa voitiin kuitenkin tehdä johtopäätös, että tiedot täsmäsivät pääosin ja todetut erot aiheutuivat pääosin raportointieroista järjestelmien välillä. Palvelukeskusta on suositeltu kehittämään järjestelmien välisiä täsmäytystoimenpiteitä Valtiokonttorin määräyksen (VK 482/03/2010, 7.12.2010) edellyttämällä tavalla.

Valtiokonttorin vastuunjakomääräyksen mukaan Palvelukeskus vastaa omistamiinsa tietojärjestelmiin rakennettavista automaattisista kontrolleista ja niiden ylläpidosta. Lisäksi palvelukeskus vastaa siitä, että samalle henkilölle annettavat käyttöoikeusroolit eivät muodosta vaarallisia työyhdistelmiä. Mikäli tällaisten työyhdistelmien syntymistä ei voida millään muilla rajaustoimenpiteillä välttää, tulee riskin hallitsemiseksi järjestää asianmukaiset kontrollit ja niihin liittyvä valvonta. Palkanlaskennan lisäpalveluihin liittyvät korvaavat kontrollit ja niiden kehittäminen on ollut edelleen vuoden 2022 aikana kesken. Kontrollien kehittäminen on sidottu palkkojen muutosluettelon käyttöönottoon, joka on siirtynyt vuodelle 2023.

ePalkkion tarkastuksessa todettiin joitakin puutteita robotin toiminnassa, jotka ovat aiheuttaneet puutteita palkkiolaskujen siirrossa Herkästä CGI Palkat-järjestelmään sekä manuaalisten siirtojen johdosta myös kirjausketjuun (Audit Trail). Palkkiot on kuitenkin maksettu ajallaan. Palvelukeskuksen tulisi huoleh-

tia kirjausketjun täydellisyydestä myös poikkeustilanteissa. Tarkastuksessa todettiin, että Suomi.fi- ja Herkkä-järjestelmän sekä Herkkä- ja Palkkajärjestelmän välillä ei tehdä riittäviä täsmäytystoimenpiteitä.

Ajanhallinnan järjestelmään ei olla luomassa kontrollia, joka estäisi korvauksen saajaa sekä tallentamasta että hyväksymästä itseään koskevia tapahtumia maksuun. Suosituksena on, että kirjanpitoyksiköt rakentavat korvaavat kontrollit omiin hyväksymisprosesseihin.

Tilinpäätöstarkastuksessa havaittiin, että palkkakirjanpidon ja pääkirjanpidon edelleen tilitettäviä eriä koskevien liikekirjanpidon tilien välillä on selvittämättömiä saldoeroja. Todettujen erojen todettiin aiheutuneen alustavasti palkkakirjanpidon ja tulorekisteriin siirrettyjen tietojen poikkeamista, jotka ovat Palvelukeskuksessa selvityksessä.

Henkilöstö- ja palkkahallinnon aineistotarkastus suoritettiin CGI Palkat -järjestelmän valtion palkka-aineiston perusteella ajalta 1-12/2022 (pl. Valtion eläkerahasto, Eduskunta, VTV, UPI ja Puolustusvoimat). Lisäksi aineistotarkastusta tehtiin valtion kirjanpitoaineiston perusteella ajalta 1-12/2022. Palkanmaksussa tai palkkakirjanpidossa sekä loma-palkkavelan tarkastuksissa ei havaittu olennaisia virheitä tai puutteita.

Matkalaskun hyväksyjällä on laajat oikeudet muuttaa tietoja

Tarkastuksessa todettiin, että matkalaskun hyväksyjällä on laajat oikeudet muuttaa matka- ja kululaskujen tietoja menon hyväksymisen yhteydessä. Lisäksi todettiin, että matkasihteerit ovat tehneet laskutietoihin muutoksia menon asiatarkastamisen jälkeen.

M2-järjestelmässä todettiin keskeneräisiä vanhoja matka- ja kululaskuja ja kohdistamattomia ostotapahtumia. Kyseiset tapahtumat puuttuvat vuoden 2022 talousarviokirjanpidosta ja lopullisilta liikekirjanpidon tileiltä.

Matkalaskujen ennakkohyväksynnässä (VtaA 38 §) laskun käsittely tapahtuu ilman erillistä asiatarkastusta ja hyväksyntää, jos matkalaskussa on laskutettu kotimaan päivärahaa tai kilometrikorvauksia, eivätkä matkalaskun kulut ylitä suunnitelman kululajikohtaisia summia.

Automaatiassa käsiteltävien matkalaskujen tarkastuksessa todettiin useita yksittäisiä kontrollipuutteita. Muiden kontrolliin tarkastuksessa todettiin, että kontrollit toimivat tehokkaasti.

Tilauksesta perintään prosessissa asiakasrekisterin automaattisia kontroleja on suositeltavaa kehittää

Tarkastus perustui Kiekun valtiotasoiseen asiakasrekisteriin. Rekisteri ei sisällä kenttien ristiin- tai täydellisuustarkistuksia. Palvelukeskuksessa on tietojärjestelmiä kehitettäessä suositeltavaa kehittää tietojärjestelmän automaattisia kontroleja, mikä lisää myös prosessin tehokkuutta.

Kiekun nimikerekisterin tarkastuksessa todettiin puutteita julkisoikeudellisten nimikkeiden pakollisissa seurantakohteissa. Kaikkien julkisoikeudellisten nimikkeiden taakse ei ole tallennettu talousarviotiliä, tulosityksikköä tai hintaa. Suositeltavaa on, että seurantakohteet tallennetaan mahdollisimman kattavasti Kiekuun, ja että järjestelmässä olisi ristiin- tai täydellisuustarkistuksia.

Hyvityslaskujen tarkastuksessa havaittiin, ettei kaikille hyvityslaskuille ole merkitty korko- tai perintälukitusta. Aineistotarkastuksessa tehtiin satunnaisotos hyvityslaskuihin. Yksittäisisistä laskuista puuttui viittaus hyvitetävään laskuun.

Kirjanpitoyksikön hyväksymän ajantasaisen hinnaston tulee olla keskeinen kontrolli vastaanotettavien laskutuspyyntöjen käsittelyssä. Tällä hetkellä laskutuspyynnöllä oleva tieto on vahvempi kuin järjestelmään tallennettu. Tavoiteltavaa olisi, että hinta olisi julkisoikeudellisten nimikkeiden osalta pakollinen ja se olisi myös määräävä tekijä laskutuksessa.

Tilauksesta perintään prosessin kontrollien kehittäminen on sirottu vahvasti SAP S/4 Hana käyttöönnottoon (5.6.2023).

Aikaisemman vuoden tapaan avoimissa myyntisaamisissa todettiin useilla kirjanpitoyksiköillä yli vuoden erääntyneitä laskuja. (Tositelaji VZ).

Kirjauksesta tilinpäätöksen -prosessissa tarkastetut kontrollit toimivat tehokkaasti

Tarkastuksessa ei ole todettu olennaisia puutteita pääkirjanpidon ja tilinpäätöksen laadinnan prosessien sisäisen valvonnan järjestämisessä.

Käyttöomaisuudessa ei todettu olennaisia virheitä tai puutteita. Tarkastuksessa kuitenkin havaittiin yksittäisiä puutteita käyttöomaisuusyksiköiden poistoavaimissa tai aktivointimenettelyissä. Tarkastuksessa todettiin edellisen vuoden tavoin keskeneräisen käyttöomaisuuden yksiköitä, joille ei ollut aktivoitu menoja. Tilinpäätöstarkastuksen yhteydessä todettiin joitakin eroja käyttöomaisuuden selvittelytileillä. Erot saatiin korjattua vuoden 2022 kirjanpitoon.

Robottien käyttöoikeuksia suositellaan rajaamaan

Tarkastus kohdistui yhteisten talous- ja henkilöstöhallintojärjestelmien (Handi, Kieku, M2 ja Pointti) sekä palvelukeskuksessa käytettävien Nomentia- ja CGI Palkat-järjestelmien käyttöoikeuksiin ja käyttövaltuushallintaprosesseihin.

Käyttövaltuushallinnan sisäinen valvonta perustuu pääasiassa vaarallisten työyhdistelmien analyysihin, joiden tulisi ohjata henkilöille avattavia käyttöoikeuksia ja siten ennalta ehkäistä vaarallisten työyhdistelmien syntymistä. Palvelukeskuksessa on tehty talous- ja henkilöstöhallinnon työrooleista analyysit, jotka todettiin osin vanhentuneiksi ja puutteellisiksi, koska analyysit eivät sisällä esimerkiksi Handi-järjestelmän työrooleja ja henkilöstöhallinnon analyysissä tulisi myös huomioida palkansaajien lisäpalvelut. Tarkastuksen perusteella suositellaan päivittämään henkilöstö- ja taloushallinnon toimenkuvien analyysit ja niiden tulisi huomioida talous- ja henkilöstöhallinnon kokonaisprosessit.

Aineistotarkastuksessa tehtyjen havaintojen perusteella käyttövaltuushallintakontrollien tehokkuutta tulisi parantaa. Käyttöoikeuksien aineistotarkastuksessa todettiin riskialttiita käyttöoikeusyhdistelmiä sekä talous- ja henkilöstöhallinnon prosessikokonaisuuksissa että yksittäisissä järjestelmissä. Lisäksi robottien käyttöoikeuksia suositellaan rajaamaan siten, että käyttöoikeudet vastaavat robottien tehtäviä.

Tuotantoprosessien automatisointi ja Pointti-järjestelmän tarkastus

Automatisointitoteutusten hallintaan käytetään TFS-järjestelmää, jolla hallinnoidaan sovelluskehityksen koko elinkaarta projektien perustamisesta niiden päättymiseen saakka. Tarkastuksessa havaittiin, että automatisointeja voidaan tehdä palvelimelle myös ilman versionhallintaa. Määrittely- ja testausdokumentaation asianmukaisuutta testattiin otoksella, johon valittiin neljä vuonna 2022 toteutettua automatisointia. Tarkastuksen perusteella Palvelukeskusta suositellaan varmistumaan siitä, että määrittelydokumenttien tiedot ovat täydelliset ja riittävät.

Aineistotarkastuksessa todettiin, että Winshuttlen lokitietojen jäljitettävyyttä olisi suositeltavaa kehittää siten, että ajot/tapahtumat kirjautuisivat Winshuttlen lokiin ja Excel-lomakkeisiin yksilöintitunnistetiedolla, esim. ID-numerolla.

Aikaisempien vuosien tarkastuksissa Pointti-järjestelmää on suositeltu kehitettävän siten, että valvontalistan poistomahdollisuus koskisi vain henkilökohtaisiksi luokiteltuja palvelupyynnöitä.

3.3 Sopimusten hallinnan merkitys korostuu sisäisen valvonnan järjestämisessä

Sopimusten hallintaa tarkastettiin 10 kirjanpitoyksikössä. Tarkastuksen tavoitteena oli hankkia varmuutta ministeriöiden ja virastojen sopimusten hallinnan sisäisen valvonnan toimivuudesta ja riittävydestä. Tarkastus kohdistui asiaa koskevaan ohjeistukseen, sopimusrekisteriin ja sen valvontaan. Tarkastus ei siten kohdistunut sopimusten hallintaan kokonaisuudessaan, ja sopimusten hallintaan liittyviä toimenpiteitä tarkastettiin vain pistokoeluenotoisesti. Tarkastuksessa huomioitiin ensisijaisesti kirjanpitoyksiköiden vastuulla olevat hankintasopimukset ja toissijaisesti muut taloudenhoitoon liittyvät sopimukset pl. henkilöstöhallintoon liittyvät sopimukset. Suoritettujen tarkastustoimenpiteiden luonne ja laajuus vaihtelivat tarkastuskohteittain tarkastettavan toiminnan laajuuden ja tunnistettujen riskien perusteella. Ajallisesti tarkastus rajautui vuonna 2022 voimassa olleisiin käytäntöihin.

Sopimusten hallinnalla tarkoitetaan prosessia, jolla varmistetaan siitä, että sopimuksia noudatetaan ja tarpeelliset sopimusten elinkaaren aikaiset toimenpiteet tulevat tehdyiksi ajantasaisesti. Sopimusten hallinnan käytännöt osaltaan tukevat määrärahojen tehokasta ja lainmukaista käyttöä sekä sopimusvastuiden raportointia tilinpäätöksissä. Sopimusten hallinnan sisäiseen valvontaan kuuluu muun muassa tarpeellisten sääntöjen ja ohjeiden laatiminen ja ajantasaisuuden varmistaminen, vastuiden määrittely, sopimusten seurannan mahdollistavien rekisterien käyttöönotto sekä toimenpiteitä edellyttävien tilanteiden tunnistaminen.

Sopimusten hallinnan ohjeistuksessa ei pääsääntöisesti havaittu huomautettavaa

Tarkastuksen perusteella kirjanpitoyksiköissä oli pääsääntöisesti asianmukaisesti laaditut taloussäännöt. Kirjanpitoyksikköjen sopimusten hallinnasta oli pääsääntöisesti annettu tarkemmat ohjeet osana hankintaohjeita. Muutamilla kirjanpitoyksiköillä oli lisäksi erilliset sopimusten hallintaa tai siihen liittyvää tietojärjestelmää koskevat ohjeet, joissa on tarkemmin käsitelty asiaan liittyviä tehtäviä ja kontrolleja. Kaikkien kirjanpitoyksiköiden osalta tarkastuksen johtopäätöksenä voitiin todeta, että läpikäydyssä ohjeistuksessa ei havaittu olennaisia puutteellisuuksia.

Sopimusrekisterien ajantasaisuudessa havaittiin jonkin verran puutteita

Kirjanpitoyksiköillä on käytössä erilaisia menettelyjä sopimusrekisterin järjestämiseksi. Erityisesti ministeriöissä käytetään sopimusten hallinnassa pääsääntöisesti asianhallintajärjestelmää. Yksittäisillä kirjanpitoyksiköillä on käytössä erillinen sopimusten hallintaan tarkoitettu tietojärjestelmä. Sopimusrekistereitä ylläpidetään järjestelmien ohella myös manuaalisesti laadittavissa luetteloissa. Tarkastuksen perusteella sopimusrekistereissä seurattavat metatiedot oli määritelty valtion hankintakäsikirjan ohjeistusta mukaillen. Sopimusrekisterien tiedoissa havaittiin jonkin verran puutteita. Puutteet koskivat muun muassa vanhentuneita tietoja sekä metatietoja, joita ei ollut viety rekisteriin johdonmukaisesti kaikkien sopimusten osalta.

Sopimusrekistereihin voidaan pitää suositeltavana sisällyttää johdonmukaisesti kaikki sellaiset sopimukset, joiden perusteella hyväksytään talousarviomenoja tai joiden seuranta kirjanpitoyksikössä on muutoin merkityksellistä.

Sisäinen valvonta nojaa ohjeistukseen ja vastuiden määrittelyyn

Tarkastuksen perusteella kirjanpitoyksiköissä oli pääsääntöisesti määritelty sopimuksille vastuuhenkilö tai -ryhmä sopimuskohtaisesti, mikä oli todennettavissa sopimusrekistereistä. Yksittäisissä tapauksissa sopimusten vastuuhenkilöitä ei ollut dokumentoidusti määritelty sopimusrekistereissä tai tieto vastuuhenkilöstä oli vanhentunut.

Kirjanpitoyksiköillä on erilaisia käytäntöjä sopimusrekisterien tietojen ylläpitämiseksi. Kirjanpitoyksiköiden ohjeistus rekisterien ylläpitoon liittyen oli laajuudeltaan vaihtelevaa, ja osassa tapauksia ohjeistusta ei ollut saatavilla kirjallisesti. Osassa kirjanpitoyksiköistä rekisteriä ylläpidetään keskitetysti ja osassa rekisterin ylläpitoon osallistuu useampi henkilö tai taho. Keskeistä ylläpidon kannalta on selkeä ohjeistus rekistereihin sisällytettävistä sopimuksista ja niitä koskevista metatiedoista sekä määritelty prosessi tietojen ajan tasalla pitämiseksi. Sopimusrekisterin tietojen ylläpito perustuu usein sopimusten vastuuhenkilöiltä saatuihin tietoihin, jolloin hyvä tiedonkulku on edellytys rekisterin ajantasaisuudelle. Ajantasaisuuden vaatimus kytkeytyy rekistereille asetettaviin tavoitteisiin ja käyttöön, jotka voivat vaihdella kirjanpitoyksiköittäin.

Tarkastuksessa ei tunnistettu merkittäviä puutteita sopimusrekisterien ylläpidossa ja valvonnassa. Tarkastuksessa tehtiin edellä todetun lisäksi seuraavia huomioita sisäisen valvonnan edellytyksistä ja menettelytavoista, joista raportoitiin tarkemmin kirjanpitoyksikkökohtaisesti:

Tarkastuksessa saadun käsityksen mukaan kirjanpitoyksiköiden käyttämissä asianhallintajärjestelmissä ei ole erityisesti sopimusten hallintaan tarkoitettuja kontroleja, kuten automaattisia muistutuksia toimenpiteitä edellyttävistä tilanteista. Muistutuksia tai muita järjestelmäkontroleja oli otettu käyttöön vain harvoissa tapauksissa.

Useiden kirjanpitoyksiköistä sopimusrekisterissä ei seurata esimerkiksi sopimusten arvoa, voimassaoloaikoja tai päättymisajankohtia. Sopimusrekistereihin on voinut myös sisältyä sopimuksia, joiden osalta tieto kilpailuttamisen tarpeesta ei ollut ajan tasalla. Näissä tapauksissa sopimusrekisterin perusteella ei voida luotettavasti tunnistaa sopimusten kilpailutusta edellyttäviä tilanteita. Tällöin toimenpiteitä edellyttävät tilanteet on voitava tunnistaa muilla tavoin, ja sopimusten vastuuhenkilöiden ja johdon suorittaman seurannan merkitys korostuu.

Sopimusten elinkaaren aikaisten toimenpiteiden suorittamista ei suurelta osin voida dokumentoida sopimusrekisteriin tai -järjestelmään. Rekisterit tai järjestelmät eivät siten tehokkaasti kontrolloi toimenpiteiden suorittamisen valvontaa.

Tarkastuksessa saadun käsityksen mukaan rekisterien tietoihin ei tyypillisesti kohdistu säännönmukaisia tarkastuksia. Sopimusrekisterin oikeellisuus ja ajantasaisuus perustuvat siten odotukseen ohjeistuksen noudattamisesta.

Sopimusrekisterin tarkoitusta toteuttavissa järjestelmissä havaittiin yksittäisissä tapauksissa päällekkäisyyttä, mistä voi aiheutua ylimääräistä hallinnosta työtä. Osa kirjanpitoyksiköistä on ottamassa käyttöön Handi-järjestelmän sopimustenhallinnan moduulia, joka voi jatkossa paremmin tukea sopimusten elinkaaren aikaisten toimenpiteiden toteuttamista ja sopimuksiin liittyvien velvoitteiden seurantaa.

Sopimusrekisterin ylläpidon hajauttaminen usealle ylläpitäjälle voi vaikuttaa siihen, että metatietoja ei ole tallennettu ja sopimuksia nimetty rekisterissä johdonmukaisesti, mikä heikentää sopimusrekisterin hyödynnettävyyttä seurannan työkaluna.

3.4 Monitoimipaikkaisten kirjanpitoyksiköiden sisäinen valvonta vaatii johdolta erityistä huomiota

Tarkastus kohdistui kahdeksaan monitoimipaikkaiseen, alueellisesti hajaantuneeseen kirjanpitoyksikköön. Tarkastus perustui käsitykseen kirjanpitoyksikkökohtaisista hajauttamiseen ja alueellistamiseen liittyvistä riskeistä ja ko. asiakokonaisuuksiin kohdennetuista tarkastustoimenpiteistä. Tarkastuksessa tehtiin tarkastuskäyntejä kirjanpitoyksiköiden toimipisteisiin.

Monitoimipaikkaisuuden perusteet ovat toiminnallisia ja kirjanpitoyksikkökohtaisia

Monissa kirjanpitoyksiköissä alueellinen toimipaikka ei ole kirjanpidon seurantakohteeksi, koska organisaatorakenne ei perustu kirjanpidossa toimintojen alueelliseen jakaantumiseen vaan valtakunnallisiin toimintoihin, joilla on toimintaa eri alueilla. Sillä, missä kirjanpidossa seurattavilla valtakunnallisilla toiminnoilla tai muilla vastaavilla tunnuksilla, on toimintaa, ei seurantajärjestelmän näkökulmasta ole tällöin merkitystä. Tämän tyyppisissä tilanteissa ei tarkastuksessakaan ollut mahdollista erotella alueellisia tai tiettyjen toimipaikkojen kuluja tai tuottoja. Jos valtakunnalliset toiminnot ovat käytännössä kirjanpidon seurantakohtetaso ja merkittävässä roolissa tuottojen ja kulujen seurannassa, on organisaatorakenteen kannalta käytännössä kyse myös siitä, että toimivalta ja vastuu on jaettu valtakunnallisesti eikä toimipaikoittain.

Tarkastuksen perusteella todettiin, että organisaatiomalli, joka perustuu valtakunnallisille toiminnoille ja jossa esimerkiksi menopäätösten osalta toimivalta on valtakunnallisen rakenteen mukainen, luo osaltaan edellytykset sille, että meno- ja tuloprosessit ovat kaikkialla lähtökohtaisesti samanlaisen perusrakenteen mukaisia. Näin voidaan ainakin osaltaan varmistaa sitä, etteivät alueilla toteutetut toiminnot tai muiden seurantakohteiden mukainen toiminta mahdollista kirjanpidollisesti erilaisia ja toisistaan olennaisesti poikkeavia ratkaisuja.

Vaikka organisaatorakenteet perustuvat organisaatioiden toiminnallisiin tarpeisiin ja tavoitteisiin ja kirjanpidolliset ratkaisut seuraavat näitä, voidaan tarkastuksen perusteella todeta, että valtakunnallisiin toimintoihin perustuvissa organisaatiomalleissa käytännöt pysyvät usein yhtenäisinä sekä sisäisen valvonnan että kirjanpidon näkökulmasta.

Monitoimipaikkaisuuteen liittyvät riskit on pääosin hyvin tunnistettu ja hallittu

Tarkastuksen perusteella tunnistettiin eräisiin kirjanpidon eriin liittyviä monitoimipaikkaisuuden ja alueellisen toiminnan riskejä sekä toisaalta myös sellaisia prosesseja, joissa on toiminnan luonteesta johtuva kohonnut toimintariski. Monissa tapauksissa voitiin tarkastuksen perusteella kuitenkin todeta, että kirjanpitoyksikkö on itse tunnistanut ne tehtäväkokonaisuudet, joissa vastuuta on osoitettu keskitetyn toiminnan sijaan yksiköille ja joihin saattaa sisältyä hajautuksen vuoksi kohonneita toimintariskejä. Tarkastuksen perusteella todettiin yleisesti, että kirjanpitoyksikkötasoisien taloussäännön yhdenmukainen noudattaminen ja noudattamisen valvonta muodostaa tärkeän perustan hyvälle sisäiselle valvonnalle laajoissa organisaatioissa.

Tarkastuksessa todettiin mahdollisia kohonneita riskejä erityisesti käyttöomaisuuteen ja vaihto-omaisuuteen liittyvissä hajautetuissa prosesseissa. Käyttöomaisuuskirjanpidon osalta riskiksi tunnistettiin esim. se, ettei tilaaja välttämättä tunnista hankintaa käyttöomaisuuteen kirjattavaksi. Lisäksi riskinä on, että kesken-eräiseen käyttöomaisuuteen kirjattavaksi kuuluvia hankintoja käsitellään vuosikuluina tai että aktivointien ajankohdat eivät ole säännösten mukaisia. Vaihto-omaisuuden osalta todettiin, että varastokirjanpidon ylläpidon menettelyihin saattaa sisältyä alueellisten toimintayksiköiden osaamiseen liittyvää riskiä. Vaihto-omaisuuden riskejä lisäävät lisäksi usein vielä käytössä olevat manuaalisesti toteutetut prosessit.

Tarkastuksessa todettiin, että omaisuuden luovutukset ovat monissa kirjanpitoyksiköissä suhteellisen harvinaisia tapahtumia eikä niissä ole välttämättä luotu vakiintuneita menettelyitä. Omaisuuden luovutuksissa voi siten syntyä tiedonvälitykseen liittyviä riskejä ns. substanssiyksiköiden ja keskitetyn taloushallinnon välillä. Sama saattaa joissakin tapauksissa koskea myös tuloja, jos substanssiyksiköiden tulot ovat harvinaisia eikä tulojen laskutusprosessi ole siksi vakiintunut.

Tarkastuksen perusteella todettiin lisäksi, että tarkasti säänneltyjen menettelyiden vuoksi matkustamiseen liittyviä riskejä virheellisistä menettelyistä, mutta Palkeiden keskitettyjen kontrollien virheitä ehkäisevä rooli todettiin tässä prosessissa merkittäväksi.

Monissa kirjanpitoyksiköissä henkilöstökulujen osalta peruspalkkauksiin liittyvät päätökset ja hyväksymisprosessi on keskitetty. Sen sijaan ns. työaikaperusteisten lisien päätösprosessi on eräissä tapauksissa toteutettu alueellisissa toimintayksiköissä. Yleisesti tarkastuksen perusteella todettiin, että työaikaperusteisten lisien

virheellisuuden riski on peruspalkkauspäätösten riskiä suurempi, koska päätösten tietoperusta on erilainen ja päätöksentekijöitä on usein kirjanpitoyksikkötasolla enemmän.

Tarkastuksessa havaittiin tapauksia, joissa puutteet tiedonkullussa keskitetysti hoidetun kirjanpitoyksikön taloushallinnon ja alueella toimivan yksikön välillä viivästyttivät esimerkiksi tileistäpoistokirjauksia merkittävästi siten, että kirjanpidon ajantasaisuus vaarantui.

Tarkastuksessa todettiin myös, että monissa alueellisissa toimipisteissä on edelleen käytössä käteiskassoja, joille on sinänsä toiminnalliset perusteet. On kuitenkin tapauksia, joissa kassan hoitamista ja tilitysten tekemistä ei ole ohjeistettu mitenkään. Sisäisen valvonnan parantamiseksi on perusteltua, että kassanhoidon prosessi ohjeistetaan siten, että se ei ole henkilöriippuvaista.

Samoin omaisuuden turvaamisen sisäisen valvonnan kannalta on tärkeää, että inventointiprosessit toteutetaan dokumentoidusti ja kirjanpitoyksikkötasolla yhtenäisin menettelyin.

Vaikka tarkastuksessa tunnistettiin useita monitoimipaikkaisuuteen ja alueelliseen toimintaan liittyviä toiminta- ja sisäisen valvonnan riskejä, jotka liittyvät usein tiettyihin alueilla hallinnoituihin kirjanpitoprosesseihin, ei tarkastuksen perusteella kuitenkaan havaittu olennaisia virheitä tai puutteita kirjanpidon tilien saldoissa tai kirjauksissa. Tämä kertoo siitä, että laajoissa organisaatioissa toiminnan rakenne osaltaan varmistaa prosessien asianmukaisuuden tai kirjanpitoyksikkö on muutoin tunnistanut riskit ja hallitsee niitä.

Hajautetusti toteutetussa hankintatoimessa todettiin sisäisen valvonnan riskejä

Tarkastuksen perusteella todettiin eräissä tapauksissa puutteita hankintoihin liittyvissä asiakirjoissa, hankintaprosessien toteutuksessa ja dokumentoinnissa. Tarkastuksen perusteella annettiin suosituksia liittyen sisäisen hankintaohjeistuksen noudattamiseen sekä hankintojen dokumentointiin. Tarkastuksen perusteella todettiin myös, että on tarve erityisesti korostaa sitä, että menojen hyväksynnän tulee aina perustua riittävään tietoperustaan.

3.5 Harkinnanvaraisten valtionavustusten sisäisen valvonnan ennakoivia kontrolleja olisi mahdollista parantaa

Valtionavustusprosessien tarkastuksen tavoitteena oli kartoittaa, sisältääkö hallinnointiprosessi merkittäviä riskejä ja onko avustusprosessissa noudatettu valtionavustuslakia (688/2001) ja muita avustuksen hallinnointiin liittyviä säädöksiä. Tarkastus kohdistui kolmelta eri momentilta maksettaviin energiatukiin. Avustusprosessesja tarkastettiin valtionavustuslaista, valtioneuvoston asetuksen energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista vuosina 2018–2022 (1098/2017, ”energiatukiasetus”), valtioneuvoston asetuksen turvetuotantokoneiden romutustuesta (77/2022) ja valtioneuvoston asetuksen avustuksista öljylämmityksestä luopumiseen pientaloissa (803/2021) perusteella laadittujen kysymysten avulla.

Tarkastuksessa ei tullut esiin valtionavustuslain noudattamisen osalta olennaista huomautettavaa

Momentilta 32.20.41 (Energiatuki) myönnettäviin ja maksettaviin tukiin sovelletaan lisäksi valtioneuvoston energiatukiasetusta. Asetuksessa on yksityiskohtaisia määrittelyjä esimerkiksi tukien myöntämisen ja maksamisen edellytyksiin. Energiatukien maksatusohjeistus ei edellytä, että sitovan sopimuksen tekoajankohta tulisi aina ja erikseen varmistaa. Suositeltavaa olisi, että asetuksessa määriteltujen edellytysten olemassaolon tarkistamiseen ja todentamiseen kiinnitetään riittävää huomiota.

Energiatukiasetuksen mukaan tukipäätöksessä määrätään omaisuuden viiden vuoden käyttö- ja luovutusrajoituksen alkamis- ja päättymisajankohdat. Tarkastuksessa ei pidetty riittävänä, että käyttö- ja luovutusrajoitukset pääteltävissä asiointipalvelusta ladattavista rahoitusehdoista vaan tietojen tulee käydä ilmi asetuksen mukaisesti itse tukipäätöksestä.

Erilaisia energia-avustuksia on useita, joten on olemassa riski, että samaan asiaan haetaan tukea eri lähteistä

Esimerkiksi ELY-keskus myöntää avustuksia asuinrakennusten öljylämmityksestä luopumiseksi, Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus myöntää energia-avustuksia asuinrakennusten energiatehokkuutta parantaviin korjaushankkeisiin ja verottajalta voi hakea kotitalousvähennystä asunnon kunnossapito- ja perusparannustoimenpiteinä tehtäviin töihin. Nämä ovat osin päällekkäisiä tukia. Tällä hetkellä ei ole olemassa yhtenäistä rekisteriä myönnettyistä tuista, joten sen varmistaminen, ettei samaan toimenpiteeseen ole haettu tukea eri paikoista, on haasteellista.

Tarkastuksessa havaittiin kehitettävää sen varmistamisessa, ettei samaan toimenpiteeseen haeta energia-avustusta eri paikoista. Tarkastuksessa suositeltiin, että erilaiset käsittelyajat huomioivalta jälkikäteisvalvonnalla suoritettaisiin ristiintarkastusta sen varmistamiseksi, ettei päällekkäisiä avustuksia ole myönnetty.

Lisäksi tarkastuksessa suositeltiin sen selvittämistä, onko valtionavustusten hallinnointijärjestelmään mahdollista rakentaa kontrolli, ettei samalle kiinteistölle/kiinteistötunnukselle myönnettäisi avustusta uudelleen.

De minimis -säännön noudattaminen tulisi voida varmistaa etukäteen

Monia avustuksia myönnetään vähämerkityksisenä eli ns. de minimis -tukea koskevan säännön (komission asetus 1407/2013) perusteella, koska hallinnollisesti se on kevein tapa huomioida EU:n valtiontukisäännöt. De minimis -tukea voidaan myöntää enintään 200 000 euroa kolmen peräkkäisen verovuoden kuluessa. Enimmäismäärässä tulee huomioida kaikkien eri viranomaisten kyseisenä ajanjaksona de minimis -tukena myöntämä rahoitus.

Suositeltavaa olisi, että de minimis -tukien osalta selvitetäisiin mahdollisuudet saada järjestelmiin kontrollit de minimis -tukien enimmäismääriin. Täten pystyttäisiin estämään ainakin kirjanpitoyksikön omat virheet liian suurien de minimis -tukien myöntämisessä.

Mikäli avustuksia hallinnoidaan erillisjärjestelmässä, tulee järjestelmän tuottamasta ja arkistoiduista tositteista käydä ilmi myös tehdyt tarkastukset

Talousarvioasetuksen 38 § 2 momentin mukaan ennen menon maksamista viraston tai laitoksen on varmistauduttava, että asiakirja, johon meno perustuu, on asiallisesti ja numerollisesti oikea. Asetuksen 44 §:n mukaan tositteeseen on merkittävä kullekin tilille kirjattavat määrät, tarkastukset ja menon hyväksyminen. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan talousarvioasetuksen mukaiset erillisjärjestelmässä tehdyt tarkastusmerkinnät eivät käy ilmi energiatukea koskevista arkistoiduista tositteista.

Siirtotalouden kulujen liikekirjanpidon kirjauksissa todettiin edelleen virheitä

Kirjanpitoyksikön tarkastuksissa havaittiin edelleen siirtotalouden kuluissa virheellisiä liikekirjanpidon kirjauksia sekä sektori- ja osalta että siirtotalouden kulujen kirjauksien jaossa käyttö-

talouden ja pääomatalouden kuluihin. Tarkastuksen perusteella kiinnitetään huomiota oikean siirtotalouden kulutilin valintaan erityisesti valtionavustus – muu siirtotalouden kulu -tilien välillä.

Valtionavustukseksi tulee kirjata valtionavustuslain (688/2001) ja sen perusteella annettujen asetusten nojalla myönnettyt avustukset. Muuta siirtotalouden kuluja ovat erillislakiin perustuvat tuet, korvaukset tai muut etuudet. Näissä myönnettävän määrän määräytymisperuste on säädetty laissa yksityiskohtaisesti. Valtionosuus on valtionosuuslain (1704/2009) ja sen perusteella annettujen asetusten nojalla maksettava laskennallinen tulonsiirto.

3.6 Maksullisessa toiminnassa ei todettu olennaista huomautettavaa

Maksullista toimintaa tarkastettiin 11 kirjanpitoyksikössä. Tarkastus toteutettiin eri tiimin kohteissa kuin vuonna 2020 tehty vastaava tarkastus. Tarkastusten perusteella todettiin, että kirjanpitoyksiköt ovat esittäneet olennaisilta osin oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksissä. Myöskään sisäisessä valvonnassa ei tilintarkastuskertomustasoisia puutteita havaittu.

Tuottokirjausten oikeellisuuteen liittyvät kontrollit ovat tärkeitä

Keskeisimpiä kontrollitoimenpiteitä ovat tulojen asiatarkastus ja hyväksyminen, joilla varmistetaan osaltaan tuottojen euromäärän, kirjanpidon tiliöintien ja varainhoitovuoden oikeellisuutta sekä sitä, että tuottoja vastaavat tapahtumat ovat toteutuneet ja ne kuuluvat kyseiselle kirjanpitoyksikölle.

Tarkastuksessa mukana olleiden kirjanpitoyksiköiden osalta yhteistä on se, että Palkeet hoitaa varsinaisen laskutuksen lähes kaikissa tapauksissa tositelajin RV (ulkoinen laskutus) kautta.

Tarkastuksessa keskeisiksi kirjanpitoyksiköiden kontrollitoimenpiteiksi tunnistettiin laskutuspyyntöjen ja muun laskutusmateriaalin järjestelmällinen käsittely ja riittävä tarkastaminen ennen pyynnön lähettämistä Palkeiden laskutukseen.

Tarkastuksessa ei havaittu olennaisia poikkeamia laskutuspyyntöjen ja laskutettujen tuottojen välillä. Myyntilaskutus ja laskutuspyynnöt olivat yhdenmukaiset ja hinnan oikeellisuuden kontrolli toimi lähes kaikissa tarkastetuissa tapauksissa.

Kaikissa tapauksissa kirjanpitoyksiköissä ei ollut riittävää kuvausta tai muuta dokumentaatiota siitä, miten laskutusaineiston tarkastus ja hyväksyntä toteutetaan. Näistä kontrollitoimenpiteis-

tä ei jäänyt dokumentoitua merkintää toimenpiteen suorittamisen todentamiseksi. Tarkastuksen perusteella suositellaan, että kirjanpitoyksiköiden omat laskutusaineistoon kohdistuvat kontrollitoimenpiteet kuvataan ja dokumentoidaan riittävästi prosessin ja toimenpiteiden todentamiseksi.

Tuottokirjausten täydellisyydessä ei havaittu puutteita

Tarkastuksessa käytiin läpi, miten kirjanpitoyksiköt varmistavat sen, että kaikki tuotot viedään täydellisinä kirjanpitoon. Tarkastuksessa ei käyty läpi Palkeiden täsmäytyskontrolleja. Tuottokirjausten täydellisyyden ja tapahtumien kirjaamisessa oikealle kirjanpitoyksikölle ei havaittu puutteita.

Tarkastuksessa havaittiin, että tuottokirjausten täydellisyyden varmistamiseksi ei ollut käytössä yhdenmukaista menettelyä. Yhtenä menetelmänä tuli esiin se, että vuoden lopussa vastuuhenkilö tai vastuuhenkilöt vertaavat laskutettuja aineistoja saatuihin tuottoihin. Näistä kontrollitoimenpiteistä ei jäänyt kuitenkaan dokumentoitua merkintää toimenpiteen suorittamisen todentamiseksi. Tarkastuksen perusteella suositellaan, että laskutettujen tuottojen täydellisyys varmistetaan vuosittain käymällä läpi koko laskutettu aineisto suhteessa saatuihin tuottoihin.

Hinnastojen oikeellisuudessa ei havaittu olennaisia puutteita

Tilauksesta perintään -prosessin hyviä käytäntöjä koskevan ohjeen (VK/100762/00.00.01/2022) mukaan laskutuksen tulee perustua hyväksytyyn hinnastoon. Kirjanpitoyksikkö vastaa hinnastojen tietojen ajantasaisuudesta.

Tarkastetuissa kirjanpitoyksiköissä oli käytössä pääosin voimassa oleva hinnasto laskutettaville tuotteille. Maksullisen toiminnan hinnastot olivat pääsääntöisesti ajan tasalla ja päivitetty oikeilla hinnoilla.

Tuottojen käsittelyä koskevat määräykset on kirjattu asianmukaisesti taloussääntöihin

Tarkastettujen kirjanpitoyksiköiden taloussäännöt sisälsivät keskeisiltä osin riittävät määräykset tulojen käsittelystä. Tulojen käsittelyn käytännöt ja vastuut oli määritelty vähintään yleisiltä osin. Taloussäännöissä havaittiin yksittäisiä puutteita muun muassa hintojen käsittelyä, hyväksymistä ja ylläpitoa koskevissa tarkemmissa määräyksissä. Tarkastuksen perusteella suositellaan, että taloussääntöjen tulojen käsittelyä koskevat määräykset laaditaan

Valtiokonttorin määräyksien mukaan siten, että niistä selviää riittävällä tavalla hinnastojen laatimisen, ylläpidon ja hyväksymistä koskevat määräykset sekä muu tuloja koskeva sisäisen valvonnan kuvaus.

3.7 Edustusmenojen seuranta on kirjavaa ja puutteellista

Edustusmenojen tarkastus toteutettiin tilintarkastuksen yhteydessä tehtävänä laillisuustarkastuksena. Tarkastuksella tuotettiin tietoa siitä, onko valtion varoja käytetty edustustarkoituksiin Valtion talousarviosta annetun asetuksen ja Valtioneuvoston päätöksen (TM 9509) mukaisesti, onko edustusmenot kirjattu oikein ja onko edustusmenot huomioitu kirjanpitoyksiköiden taloussäännöissä Valtiokonttorin taloussäännöistä antaman määräyksen mukaisesti.

Edustusmenojen käsittely taloussäännöissä on puutteellista

Kaikki tarkastetut 61 kirjanpitoyksikköä olivat käsitelleet taloussäännössä edustamista. Taloussääntöjen sisältö ei kuitenkaan kaikilta osin vastannut taloussääntömääräystä.

Tarkastuksessa tuli esille hyviä käytäntöjä, kuten etukäteishyväksynnän edellyttämä lomake edustusmenoille ja ohje asianmukaisen edustamisen ja lahjojen osalta erilaisia tilaisuuksissa. Myös euromääräiset luvut ja määrät osallistujista auttavat arvioimaan tavanomaisen ja kohtuullisen edustamisen tasoa.

Tavanomaisen vieraanvaraisuuden ja huomaavaisuuden määrittely on vaihtelevaa ja osin riittämätöntä

Valtiokonttorin antaman Taloussäännön laatiminen ja päivittäminen (VK/67595/00.00.00.01/2021) -määräyksen mukaan taloussäännössä annettavien määräysten tulee täsmentää niitä kriteereitä, joilla kirjanpitoyksikkö määrittelee edustusmenojen osalta tavanomaisen vieraanvaraisuuden ja huomaavaisuuden. Tarkastuksessa todettiin, että vain alle puolet kirjanpitoyksiköistä oli taloussäännössään täsmentänyt sitä, millaista vieraanvaraisuutta voi pitää tavanomaisena.

Edustamisen luonne ja tarve ovat erilaisia eri virastoissa, koska kirjanpitoyksiköiden tehtävät ja toiminta vaihtelevat. Riskienhallinnan kannalta on tärkeää, että kirjanpitoyksikkökohtaisesti täsmennetään, mikä on hyväksyttävä vieraanvaraisuuden taso omassa

virastossa. Tarkastuksen perusteella suositellaan, että kirjanpitoyksiköt täydentävät taloussääntöään tältä osin, mikäli asiaa ei ole käsitelty voimassa olevassa taloussäännössä.

Tarkastusmenettelyitä oli käsitelty vain noin joka kolmannessa taloussäännössä, hyväksymismenettelyitä yli puolessa ja edustusmenojen seurantamenettelyjä alle puolessa taloussäännöistä. Kirjanpitoyksiköissä oli erilaisia tulkintoja edustusmenotositteen sisältövaatimukselle.

Tarkastuksen perusteella kiinnitetään huomiota siihen, että taloussäännössä tai sitä tarkentavassa ohjeessa tulisi ottaa huomioon edustusmenojen erityispiirteet ja tositteiden sisältövaatimukset. Hyvänä käytäntönä voidaan pitää sitä, että edustusmenot raportoidaan yksi yli yhden periaatteen mukaan.

Edustusmenot olivat menoina talousarvioasetuksen mukaisia

Tarkastuksen perusteella edustusmenot menoina olivat talousarvioasetuksen mukaisia, menojen perusteet olivat edustusmenoiksi hyväksyttäviä ja edustusmenojen tiliöinti ulkoisessa kirjanpidossa ja tosittaminen oli toteutettu talousarvioasetuksen mukaisesti. Kirjanpitoyksikkökohtaisessa edustusmenojen tapahtumatarkastuksessa ei tältä osin tullut esiin olennaisia virheitä.

Edustusmenojen seuranta Edustaminen-toiminnolla on epäyhtenäistä ja puutteellista

Edustusmenoja ei ole seurattu oikein kaikille yhteisellä Edustaminen-toiminnolla. Tarkastuksessa todettiin, että edustustoiminnolle oli kirjattu paljon kirjanpitoyksikön sisäisiä tilaisuuksia ja oman henkilökunnan muistamisia. Näitä olivat erilaiset sisäiset kokoukset ja palaverit ja esimerkiksi eläke- ja läksiäistilaisuudet, virka-ansiomerkkien onnittelujuhla sekä näihin liittyvät muut muistamiset. Lisäksi viraston sisäiseen virkistystoimintaan liittyvien tilaisuuksien alkoholitarjoiluja oli kirjattu edustustoiminnolle, vaikka muilta osin tapahtumien menot oli kirjattu virkistystoiminnolle. Edustustoiminnolle oli kirjattu myös varsinaiseen työhön liittyviä menoja sekä menoja, jotka koskivat varsinaiseen työhön liittyviä tilaisuuksia.

Tarkastuksessa arvioitiin, että noin viidennes tarkastetuista, edustustoiminnolle kirjatuista tositteista ei ollut Valtiokonttorin ohjeen mukaisia toiminnolle kirjattavia edustusmenoja. Tarkastuksen perusteella todettiin, että edustustoiminnolle kirjaamisessa tulee huomioida, että meno kohdistuu kirjanpitoyksikön ulkopuo-

liselle taholle, kyseessä on toimintotilikartan mukainen edustusluontoinen tilanne ja että alkoholitarjoilua ei tule automaattisesti kirjata edustustoiminnolle.

Tarkastuksen perusteella suositellaan, että kirjanpitoyksiköt tarvittaessa omalta osaltaan varmistavat, että edustusmenojen kirjauskäytäntö on toimintotilikartan mukainen.

Tarkastuksen perusteella suositellaan, että valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori arvioivat, olisiko erityisesti ministeriön antama määräystä (Vieraanvaraisuudesta, eduista ja lahjoista VN/12079/2021) ja lisäksi Valtiokonttorin ohjetta (Kieku-tietojärjestelmässä käytettävä Valtion toimintohierarkia sekä yhteiset toiminnot 1.3.2022 alkaen VK/22238/00.00.00.01/2022) tarvetta täsmentää siten, että edustamiseen liittyvien käytäntöjen ja kirjausmenettelyiden ohjeistus olisi kokonaisuutena mahdollisimman selkeä.

Tositteista ei läheskään aina käy ilmi, onko kyse edustusmenosta

Tarkastuksessa tuli esille tapauksia, joissa tositteista ei käynyt selkeästi ilmi, onko meno kohdistunut viraston ulkopuolisiin henkilöihin vai omaan henkilökuntaan. Osassa tapauksia ei ollut selvää, onko kysymyksessä edustusluontoinen tilaisuus.

Elintarvikkeet, juomat, tupakka ja Ravitsemuspalvelut -tilien (liikekirjanpito) tarkastuksessa tuli esiin vaihtelevia käytäntöjä iltatilaisuuksien kirjaamisessa edustustoiminnolle. Osassa tapauksia edustustoimintoa ei ollut käytetty. Tarkastetuista tositteista epäselviä tapauksia oli noin kymmenesosa.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että tositteista tulee käydä ilmi tilaisuuden tai menon luonne siitä näkökulmasta, onko kyse edustusmenosta vaiko ei. Tämä liittyy sekä edustustoiminnolle kirjattaviin menoihin että muihin menoihin.

Tarkastuksen perusteella suositellaan, että kirjanpitoyksiköt tarvittaessa omalta osaltaan varmistavat, että edustusmenojen kirjauskäytäntö on toimintotilikartan mukainen.

Liite: Miten tarkastettiin

Tarkastuskertomus perustuu valtiontalouden tarkastusviraston vuoden 2022 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 tilinpäätöslaskelmistä sekä liitteistä annettiin tilintarkastuksessa niin sanottua kohtuullista varmuutta osoittava lausuma. Kirjanpitoyksikköjen toiminnallisen tehokkuuden tietoja, kirjanpitoa, valtuus-seurantaa, tuloksellisuuden laskentatoimintaa 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 valtion omaisuuteen, velkoihin ja vastuisiin, hankintoihin ja valtionapuprosesseihin.

Talousarvion noudattamisen ja valtion taloudenhoidon yhteisten prosessien 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 3.3. esitetyt tarkastushavainnot perustuvat 10 kirjanpitoyksikön tilintarkastuksiin, joissa painottui omaisuuden hallinnan sekä taseen ulkopuolisten vastuiden tarkastus. Tarkastuksen tarkempi kohdentuminen ja laajuus vaihtelivat kirjanpitoyksiköittäin.

Luvussa 3.4. esitetty monitoimipaikkaisten kirjanpitoyksikköiden sisäisen valvonnan riskejä kartoittava tarkastus toteutettiin 8 kirjanpitoyksikössä. Tarkastusosion tarkoituksena oli selvittää kirjanpitoyksikkökohtaisesti sisäistä valvontaa ja kontrolliympäristöä monitoimipaikkaisuuden ja alueellisen hajaantuneisuuden näkökulmasta.

Luvussa 3.5. esitetyt valtionaputiimin tarkastushavainnot perustuvat 12 kirjanpitoyksikön kirjanpidon, tilinpäätöksen, valtuusseurannan ja tietojärjestelmien tarkastuksiin. Valtionapuprosessin hallinnoinnin tarkastus kohdistui energiatukiin. Tarkastus perustui seuraaviin säädöksiin: valtionavustuslaki, valtioneuvoston asetus energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista vuosina 2018–2022 (1098/2017, ”energiatukiasetus”), valtioneuvoston asetus turvetuotantokoneiden romutustuesta (77/2022) ja valtioneuvoston asetus avustuksista öljylämmityksestä luopumiseen pientaloissa (803/2021).

Luvussa 3.6. esitetyt maksullista toimintaa käsittelevät tarkastushavainnot perustuvat 11 kirjanpitoyksikön tarkastuksiin. Tarkastuksen sisältö vaihteli kirjanpitoyksiköittäin. Tarkastus toteutettiin ennen vuoden vaihdetta eikä se kohdistunut tilinpäätösvaiheen menettelyihin.

Luvussa 3.7. esitetyt edustusmenoja koskevat tarkastushavainnot perustuvat kaikkiin kirjanpitoyksiköihin tehtyyn tilintarkastuksen yhteydessä toteutettuun laillisuustarkastukseen. Tarkastus kohdistui vuoden 2022 kirjanpidon edustusmenoihin, tapahtumatarkastus kohdistui pääosin aineistoon 1.1.–31.7.2022. Tarkastuksessa käytiin läpi noin 500 tositetta.

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 talouden hoidossa, vahvistaa eduskunnan budjetti- ja lainsäädäntövaltaa sekä tukee valtioneuvoston alaista hallintoa valtion talouden hoidossa.



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

puh. 09 4321 | www.vtv.fi | [@VTV_fi](https://twitter.com/VTV_fi)