Jaakko Eskola
Tarkastusyksikön johtaja

Lausunto eduskunnan tarkastusvaliokunnalle 15.2.2024 K 19/2023 vp Valtiontalouden tarkastusviraston vuosikertomus eduskunnalle 2023

Eduskunnan Tarkastusvaliokunta on pyytänyt kirjallista asiantuntijalausuntoa valtiontalouden tarkastusviraston toteuttamasta tilintarkastuksesta. Erityisesti valiokunta on kiinnostunut seuraavista näkökohdista:

- Mitä VTV tarkastaa tarkastaessaan kirjanpitoyksiköitä osana tilintarkastusta?
- VTV tarkastaa 61 kirjanpitoyksikköä. Millaisia kokonaisuuksia kirjanpitoyksiköt ovat?
- Mitä tarkoittaa, että kirjanpitoyksikkö saa huomautuksen ja mitä siitä seuraa?
- Mitä tarkoittaa, että kirjanpitoyksikölle annetaan kielteinen laillisuuskannanotto ja mitä siitä seuraa?
- Miten huomautusten määrä on kehittynyt viimeisen viiden vuoden aikana?
- Palkeet, KEHA-keskus ja TEM ovat saaneet huomautuksen vähintään seitsemänä peräkkäisenä vuonna. Ovatko ne saaneet huomautuksen toistuvasti samasta asiasta vai eri asioista? Minkälaisista asioista huomautuksia on annettu? Miten VTV seuraa, ryhtyvätkö kirjanpitoyksiköt toimenpiteisiin asioiden korjaamiseksi?
- Mikäli VTV epäilee väärinkäytöstä taloudenhoidossa, miten prosessi etenee tällaisessa tilanteessa?

1 Mitä VTV tarkastaa tarkastaessaan kirjanpitoyksiköitä osana tilintarkastusta?

Tarkastusvirastosta annetun lain mukaan tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Tilintarkastus varmistaa, että valtion talousarviota ja valtion taloudenhoitoa koskevia keskeisiä säännöksiä noudatetaan. Lisäksi varmistetaan, että valtion ja sen virastojen ja laitosten tuotoista, kuluista ja taloudellisesta asemasta raportoidaan oikeat ja riittävät tiedot.

Tilintarkastuksen sisältö on kiinteästi kytköksissä siihen, mistä asioista tilintarkastuskertomuksessa lausutaan. Tilintarkastuskertomuksen lausuma-alueet ovat

- talousarvion noudattaminen
- tilinpäätöksen oikeat ja riittävät tiedot
- toiminnallisen tehokkuuden oikeat ja riittävät tiedot sekä
- sisäinen valvonta.

Lisäksi tilintarkastuksen yhteydessä voidaan toteuttaa laajempia laillisuustarkastuksia. Nämä kohdentuvat riskien ja taloudellisen merkityksen perusteella.

Edellä mainituista lausuma-alueista talousarvion noudattaminen ja tilinpäätöksen oikeat ja riittävät tiedot ovat ns. kohtuulliseen varmuuteen perustuvia eli positiivisia lausumia. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso, mutta se ei ole tae siitä, että olennainen virheellisyys aina havaitaan tilintarkastusohjeen mukaisesti suoritettavassa tilintarkastuksessa.

Sisäinen valvonta ja toiminnallisen tehokkuuden oikeat ja riittävät tiedot ovat ns. rajoitettuun varmuuteen perustuvia eli negatiivisia lausumia. Rajoitettu varmuus on kohtuullista varmuutta alhaisempi varmuustaso. Sen hankkimiseksi suoritettavat toimenpiteet koostuvat pääasiassa analyyttisistä ja muista yleisluonteisista tarkastustoimenpiteistä, jotka ovat suppeampia kuin kohtuullisen varmuuden hankkimiseksi suoritettavat toimenpiteet.

1.1. Talousarvion noudattamisen tarkastaminen

Tarve talousarvion noudattamista ja taloudenhoidon laillisuutta koskevaan tarkastukseen johtuu tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 1 §:n 2 momentin säännöksestä, jonka mukaan tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Taloudenhoidon laillisuuden ja talousarvion noudattamisen tarkastus on keskiössä myös perustuslain 90 §:n 2 momentissa, jonka mukaan valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto.

Talousarvion tarkastus on keskitetty yhdelle tarkastustiimille tietyin rajauksin. Talousarvion noudattamisen tarkastustiimi suunnittelee talousarvion noudattamisen tarkastuksen kokonaisuutena ja jakaa työt siten, että tiimin työnä saavutetaan kattava tarkastus. Talousarvion noudattamisen tarkastus on riskiperusteista tarkastusta, jossa tarkastusta suunnataan niihin tapahtumiin ja menettelyihin, jotka sisältävät erityistä riskiä. Olennaisuus näkyy talousarvion noudattamisen tarkastuksessa erityisesti laadullisena, koska talousarvion noudattamisen virheet liittyvät lähtökohtaisesti aina säännösten vastaisiin menettelyihin. Virhetyypin mukaan säännösten vastainen menettely voi ylittää raportointikynnyksen, vaikka virhe olisi euromääräisesti vähäinen.

Tarkastustyön sisällön tarkemman määrittelyn tueksi talousarvion noudattaminen määritellään kolmen alakysymyksen avulla seuraavasti:

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

Ensimmäinen talousarvion noudattamisen alakysymys liittyy talousarviotulojen ja -menojen oikeaan kohdentamiseen. Kohdentaminen on säännelty valtion talousarviosta annetun asetuksen 5 a §:ssä tai, asetuksesta poiketen, talousarviomomentin päätösosan perusteluissa. Kohdentamisen tarkastuksen suuntaaminen riskin perusteella tarkoittaa sitä, että tarkastusta kohdennetaan erityisesti niihin tileihin ja tapahtumiin, joihin liittyy kohdentamisvirheen lisäksi riski myös määrärahan ylittämisestä tai käyttöajan pidentämisestä.

Toinen alakysymys koskee käyttötarkoituksen noudattamista (tulojen osalta kertymäperusteen noudattamista). Vaatimus käyttötarkoituksen noudattamisesta on sisällöltään laaja ja monimuotoinen. Käyttötarkoituksen noudattamisen kriteeristö sisältää tietyt talousarviolain ja -asetuksen vaatimukset, talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleiset määräykset ja momentin päätösosan perustelut. Näihin liittyvät myös brutto- ja nettobudjetointiin liittyvät ratkaisut.

Kolmas alakysymys liittyy määrärahojen ylittämiskieltoon. Määrärahan ylittämistä käytetään tarkastuksessa itsenäisenä alakysymyksenä sen merkityksen korostamiseksi, vaikka määrärahan ylittäminen liittyykin usein kahden edellisen alakysymyksen (kohdentaminen ja käyttötarkoitus) vastaiseen menettelyyn. Menomomentin määrärahan loppuessa siitä rahoitettavaksi kuuluvia menoja voidaan yrittää kirjata säännösten vastaisesti muiden määrärahojen veloitukseksi. Riski on sitä suurempi, mitä yleisempi luonne on menolla (esim. palkkaukset ja atk-hankinnat). Asiaa on yleensä mahdollista tarkastaa tehokkaasti vain tutustumalla tositeaineistoon. Määrärahojen mahdollinen loppuminen ajoittuu yleensä vuoden loppupuolelle. Siten tarkastettaessa kirjanpitoa myös tositeaineistoon perehtyen joulukuun tilitapahtumien on syytä olla otoksessa yliedustettuina ja kiinnittää niiden tarkastuksessa huomiota siihen, että menot maksetaan nimenomaan niitä varten budjetoiduista määrärahoista.

Mikäli tarkastuksessa todetaan huomautettavaa, tarkastelussa ja raportoinnissa otetaan huomioon

- miten olennaisesti ja selkeästi on poikettu taloudenhoidon laillisuutta koskevista säädöksistä ja määräyksistä
- miten huomattava taloudellinen merkitys poikkeamisesta on aiheutunut tai uhkaa aiheutua
- missä määrin poikkeamiseen liittyy johdon valvontavelvollisuuden laiminlyöntiä
- teon tahallisuus.

1.2. Tilinpäätöksen oikeat ja riittävät tiedot

Tilinpäätöslaskelmien tarkastuksen tavoitteena on antaa niin sanottu positiivinen lausuma siitä, onko tilinpäätöslaskelmissa ja liitetiedoissa esitetty oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitoyksikön taloudesta. Tilinpäätöslaskelmat sisältävät tuotto- ja kululaskelman, taseen, talousarvion toteutumalaskelman valtuuden käyttötietoineen sekä säädetyt ja tarvittavat liitetiedot.

Tilintarkastus kohdennetaan olennaisuuden ja riskien perusteella. Olennaisuuskriteerien määräytymiseen tarkastuksessa ja raportoinnissa vaikuttaa tarkastuksen näkökulma (oikeat ja riittävät tiedot) ja kulloinenkin sidosryhmä (eduskunta, ministeriö, kirjanpitoyksikkö). Olennaisuudessa keskeistä on luottamus valtion taloudenhoitoon, hallinnon tilivelvollisuus toiminnastaan ja tiedon oletettu vaikutus tiedon hyväksikäyttäjän päätöksentekoon. Oikeiden ja riittävien tietojen olennaisuutta tarkasteltaessa otetaan huomioon sekä valtion että yksittäisen kirjanpitoyksikön näkökulma.

Arvioidakseen, ovatko tilinpäätöslaskelmissa esitettävät tiedot olennaisella tavalla oikeat ja riittävät, tilintarkastajan on tarkastettava kirjanpitoa nimenomaan siitä näkökulmasta, mitä yksittäiset tapahtumat merkitsevät tilinpäätöslaskelmien oikeellisuuden kannalta. Hänen on keskityttävä tarkastamaan tapahtumia, jotka virheellisinä tai virheellisesti kirjanpitoon kirjattuina johtavat olennaisiin virheisiin tilinpäätöslaskelmissa.

Talousarvion toteutumalaskelman tarkastus kohdistuu erityisesti siihen, onko laskelma laadittu valtiovarainministeriön määräämän kaavan mukaisesti talousarvion tilijaottelun tarkkuudella ja onko luvut esitetty laskelmassa oikein. Kirjanpitoyksikköön kuuluvalla virastolla tai laitoksella voi olla valtuus sitoutua varainhoitovuonna menoihin, joita varten tarvittavat määrärahat otetaan seuraavien varainhoitovuosien talousarvioihin. Tällöin tilintarkastajan on tarkastettava, onko valtuuden käyttöä seurattu kirjanpitoyksikössä asianmukaisesti ja että valtuutta ei ole ylitetty. Valtuuksia koskevat tiedot esitetään talousarvion toteutumalaskelmassa. Tilintarkastajan on tällöin varmistettava, että valtuuksia koskevat tiedot on esitetty säädösten ja määräysten sekä talousarvion mukaisesti.

Taseen tarkastus kohdistuu sen selvittämiseen, osoittaako tase oikein ja riittävästi kirjanpitoyksikön varat, velat ja arvostuserät. Tarkastuksessa hyödynnetään assertioita (olettamia), jotka ovat oikeellisuus, täydellisyys, katko, olemassaolo, tapahtuminen, luokittelu, esittämistapa, oikeudet ja velvoitteet sekä oikeellisuus, arvostaminen ja kohdistaminen. Nämä assertiot ovat samoja, joita käytetään kuntien ja yhteisöjen tilintarkastuksessa.

Tuotto- ja kululaskelman tarkastus kohdistuu sen selvittämiseen, osoittaako tuotto- ja kululaskelma kirjanpitoyksikön liikekirjanpidon mukaisen oikean tuotto- ja kulurakenteen. Tarkastus nivoutuu talousarvion toteutumalaskelman ja taseen tarkastamiseen. Monet tuotto- ja kululaskelman erät ovat vastaavasti myös talousarviokirjanpidon menoja ja tuloja ja ovat lisäksi jaksotusten perusteella sidoksissa vastaaviin tase-eriin. Tarkastuksessa hyödynnetään assertioita (olettamia), jotka ovat oikeellisuus, täydellisyys, katko, olemassaolo, tapahtuminen, luokittelu, esittämistapa, oikeudet ja velvoitteet sekä oikeellisuus, arvostaminen ja kohdistaminen.

Tilinpäätöksen liitteiden tarkastusta kohdennetaan olennaisuuden ja riskin perusteella. Olennaisinta liitetietoinformaatiota ovat ne, jotka täydentävät muuta tilinpäätöksessä olevaa tietoa ja joiden merkitys tiedon hyväksikäyttäjän kannalta voidaan arvioida tärkeäksi. Olennaisin liitetieto on yleensä kirjanpitoyksikön vastuita käsittelevä liite 12. Muita

olennaisia tietoja ovat esimerkiksi kilpailullisen toiminnan tuloslaskelman ja kustannuslaskennan periaatteiden kuvauksen tiedot (liite 18), johdon palkoista ja palkkioista annettavat tiedot (liite 5) sekä yksittäisissä kirjanpitoyksiköissä arviomäärärahojen ylityksistä, rahoitustuotoista ja -kuluista, lainoista, sijoituksista, velasta, rahastoiduista varoista sekä kirjanpitoyksikön taseeseen sisältymättömistä varoista, säätiöistä ja yhdistyksistä (liitteet 3, 8, 9, 10, 11, 13 ja 14). Lisäksi liitteissä 1 ja 17 voi olla tilinpäätöskokonaisuuden kannalta olennaista tietoa. Yksittäinen kirjanpitoyksikön liite voi muodostaa olennaisen osuuden valtion tilinpäätöksen kyseisen liitetiedon sisällöstä. Tällöin tulisi varmistua tämän kirjanpitoyksikön osalta erityisesti liitteen oikeellisuudesta.

1.3. Toiminnallisen tehokkuuden tiedot

Toimintakertomuksen tuloksellisuustietojen tarkastuksen tavoitteena on antaa rajoitettuun varmuuteen perustuva (ns. negatiivinen) lausuma toiminnallisesta tehokkuudesta esitetyistä tiedoista. Tuloksellisuuden laskentatoimen tarkastuksen tavoitteena on antaa negatiivinen lausuma siitä, onko tuloksellisuuden laskentatoimen sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti.

Tuloksellisuustietojen tarkastustarve riippuu keskeisesti olennaisuudesta ja riskistä. Koska tuloksellisuustietoja ei sellaisenaan ole yhdistelty valtion tilinpäätökseen, arvioidaan tuloksellisuustietojen olennaisuutta erityisesti kirjanpitoyksikön oman toiminnan näkökulmasta. Tästä huolimatta myös kirjanpitoyksikön euromääräisellä osuudella koko talousarviotalouden osuudesta on merkitystä erityisesti maksullisen toiminnan tietojen tarkastustarvetta arvioitaessa.

Lähtökohtana voidaan pitää riittävänä tarkastuksena taloudellisuus- ja tuottavuustietojen osalta seuraavia tarkastustoimenpiteitä:

- Varmistutaan siitä, että taloudellisuudesta ja tuottavuudesta on esitetty kattavat tiedot joko tunnuslukumuodossa tai, mikäli tämä ei ole mahdollista, sijaissuureina.
- Varmistetaan yleissilmäyksellä ja analyyttisesti vertaamalla edellisiin vuosiin tietojen oikea suuruusluokka.
- Selvitetään olennaiset muutokset tietojen sisällössä, esittämisessä ja laskennassa
- Suunnitellaan ja toteutetaan riittävät tarkastustoimenpiteet, jotka liittyvät kirjanpitoyksikkökohtaisesti tiedossa oleviin muihin riskeihin, erityisesti aikaisempien vuosien tarkastushavaintoihin. Nämä riskit voivat liittyä esimerkiksi työkustannusten kohdentamisen seurantaan tai kustannuslaskennan yleiseen järjestämiseen.

Maksullisella toiminnalla tarkoitetaan julkisoikeudellisten, markkinahinnoiteltujen ja erillislakien mukaisten suoritteiden tuottamiseen ja myyntiin liittyvää toimintaa, jonka kannattavuus esitettään laskelman muodossa kirjanpitoyksikkökohtaisessa toimintakertomuksessa. Markkinoilla kilpailutilanteessa tapahtuvan taloudellisen toiminnan kirjanpidon eriyttämisestä ja toiminnasta laadittavasta tuloslaskelmasta on säädetty kilpailulain 30 d §:ssä (721/2019). Laskelma on esitetty vuodesta 2022 alkaen tilinpäätöslaskelmien liitteenä 18.

Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman tarkastus suoritetaan olennaisuuden ja riskin perusteella. Lähtökohtana voidaan pitää, että laskelmien osalta tulee suorittaa vähintään ne tarkastustoimenpiteet, joilla voidaan varmistua seuraavien asioiden toteutumisesta:

- Kaikki vaadittavat laskelmat on esitetty toimintakertomuksessa vertailutietoineen.
- Tarkastusta varten pyydetään tarkastuskohteelta laskelmien pohjatiedot.
- Tuotot on johdettu oikein kirjanpidosta.
- Maksullisen toiminnan tulos on toimintaan nähden asianmukainen (julkisoikeudellisen toiminnan yli- tai alihinnoittelu, liiketaloudellisen toiminnan alihinnoittelu, muut vaatimukset); mahdollista yli- tai alijäämäisyyttä tarkasteltaessa on tarpeen tunnistaa myös budjetoidun ja käytetyn hintatuen esittäminen ja oikeus maksun perimiseen julkisoikeudellisesta suoritteesta omakustannusarvoa alempana tai sen perimättä jättämiseen.
- Syyt olennaisiin muutoksiin suhteessa edellisiin vuosiin on selvitetty.

- Suunnitellaan ja toteutetaan riittävät tarkastustoimenpiteet, jotka liittyvät kirjanpitoyksikkökohtaisesti tiedossa oleviin muihin olennaisiin riskeihin. Tällä tarkoitetaan sitä, että tarkastuksessa otetaan huomioon aikaisempien vuosien tarkastushavainnot ja muut tiedossa olevat riskit.

1.4. Sisäinen valvonta

Sisäisen valvonnan tarkastuksen tavoitteena on antaa tilintarkastuskertomuksessa rajoitettuun varmuuteen perustuva lausuma. Sisäisen valvonnan tarkastuskohteina ovat erityisesti kirjanpito, valtuusseuranta ja tuloksellisuuden laskentatoimi.

Talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon tarkastuksessa tarkastetaan kirjanpitotapahtumia, jotka aiheutuvat tulojen, menojen sekä rahoitustapahtumien toteutumisesta sekä näiden kuvaamisesta kirjanpidossa. Tapahtumista itsestään tarkastetaan, ovatko ne todellisia ja onko niitä koskevia säädöksiä, määräyksiä ja valtion talousarviossa asetettuja ehtoja noudatettu. Tapahtuma aiheuttaa pääsääntöisesti rahavirtatapahtuman. Sitä kuvataan liikekirjanpidossa ja se on myös liikekirjanpidon tarkastuksen kohteena.

Kirjanpitoyksikön kirjanpidon tarkastus rajataan kyseisen kirjanpitoyksikön tilintarkastuksessa siihen osuuteen, jonka kirjanpitoyksikkö itse hoitaa. Palvelukeskuksen hoitamien prosessien tarkastus toteutetaan keskitetysti. Talousarviokirjanpitoa tarkastetaan pääosin keskitetysti. Kirjaus voidaan tehdä kirjanpitoon rahavirtatapahtuman perusteella myös välillisesti. Tällöin tapahtumat käsitellään ensin esijärjestelmässä tai vastaavassa käsittelyssä ja kirjaus kirjanpitoon tehdään näin syntyneen tulosteen perusteella. Esimerkkejä tällaisista tapahtumista ovat mm. työntekijän palkanmaksu ja tuen myöntäminen saajalle silloin, kun näistä tapahtumista tehdään ensivaiheessa kirjaus esim. palkanlaskentajärjestelmään ja valtionapujärjestelmään. Esijärjestelmässä yksittäisten tapahtumien aiheuttamat kirjaukset usein yhdistetään ja varsinaiseen kirjanpitoon tehdään yhdistelmäkirjaus.

Kontrollien testaamisella tarkoitetaan sen arviointia ja evidenssin hankkimista siitä, miten vaikuttavia kontrollit käytännössä ovat ehkäisemään, paljastamaan ja korjaamaan olennaisia virheellisyyksiä. Suunniteltaessa relevantin evidenssin hankintaa testillä tulee tunnistaa yhtäältä olosuhteet, jotka ovat merkkinä kontrollin suorittamisesta ja toisaalta olosuhteet, jotka ovat merkkinä poikkeamisesta kontrollin asianmukaisesta suorittamisesta. Tämän jälkeen tilintarkastaja testaa em. olosuhteiden esiintymistä tai poissaoloa. Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa kontrollien testausta, jos tilintarkastajan arvio olennaisen virheellisyyden riskistä perustuu oletukseen siitä, että kontrollit toimivat tehokkaasti tai yksin aineistotarkastustoimenpiteillä ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

Aineistotarkastustoimenpiteellä tarkoitetaan tilintarkastustoimenpidettä, joka on suunniteltu olennaisten virheellisyyksien havaitsemiseksi. Aineistotarkastustoimenpiteisiin kuuluvat yksittäisten tapahtumien tarkastaminen, joka kohdistuu tapahtumien lajeihin, tilien saldoihin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, ja analyyttiset aineistotarkastustoimenpiteet. Jos tilintarkastaja on todennut, että kyseessä on merkittävä riski, hänen tulee suorittaa kyseiseen riskiin erityisesti vastaavia aineistotarkastustoimenpiteitä. Kun merkittävään riskiin vastataan yksinomaan aineistotarkastustoimenpiteillä, näihin toimenpiteisiin tulee kuulua yksittäisten tapahtuminen tarkastamista.

Tilintarkastaja arvioi yksittäisiä tapahtumia tarkastaessaan perusjoukkoon sisältyvän oletetun virheellisyyden. Jos oletettu virheellisyys on suuri, tarkastus voi olla asianmukaista toteuttaa tutkimalla koko perusjoukko tai käyttämällä suurta otoskokoa.

1.5. Tilintarkastusten yhteydessä toteutettavat laillisuustarkastukset

Tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavat laillisuustarkastukset ovat laillisuustarkastuksia, joista raportoidaan tilintarkastusten yhteydessä kirjanpitoyksiköiden vuosiyhteenvedoissa ja tilintarkastuskertomuksissa. Tilintarkastuksen yhteydessä toteutettava laillisuustarkastus voidaan tehdä myös osana vuosittaista tilintarkastusta siten, että tarkastuksen resurssointi on osa yhden tai muutaman kirjanpitoyksikön tilintarkastusprojektin resursointia. Tarkastus suunnitellaan ja toteutetaan tällöin kokonaisuudessaan kirjanpitoyksikön vuosittaisessa tilintarkastuksessa.

Tyypillisiä tarkastuskohteita ovat palkat, matkustusmenot, edustusmenot, ylimmän johdon menot, hankinnat, valtionavut ja maksullisen toiminnan tulot. Tyypillisesti tarkastusasetelma muodostetaan siten, että tarkastus toteutetaan samansisältöisenä useammassa kirjanpitoyksikössä samanaikaisesti. Tarkastus voi myös kohdistua yksittäisen kirjanpitoyksikön menettelytapoihin.

Vuoden 2022 tilintarkastuksessa tarkastusta kohdistettiin

- Sopimushallinnan järjestelyihin (10 kirjanpitoyksikössä)
- Monitoimipaikkaisiin kirjanpitoyksiköihin (8 kirjanpitoyksikössä)
- Harkinnanvaraisiin valtionavustuksiin (energiatuet)
- Maksulliseen toimintaan (11 kirjanpitoyksikössä)
- Edustusmenojen seurantaan (61 kirjanpitoyksikössä)

Vuoden 2023 tilintarkastuksessa tarkastusta kohdistetaan Venäjän vastaisten pakotteiden noudattamiseen valtionhallinnossa ja vuokramenoihin 10 kirjanpitoyksikössä.

2 VTV tarkastaa 61 kirjanpitoyksikköä. Millaisia kokonaisuuksia kirjanpitoyksiköt ovat?

2.1. Kirjanpitoyksikön määritelmä ja tehtävä

Valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) 12 a §:n (1096/2009) valtio on talousarviotaloudestaan kirjanpitovelvollinen, joka jakautuu kirjanpitoyksiköihin. Kirjanpitoyksiköiden kirjanpitotiedot kerätään valtion keskuskirjanpitoon valtion tilinpäätöksen laatimista varten. Valtiokonttori kerää kirjanpitotiedot ja hoitaa keskuskirjanpidon. Talousarviolain mukaan kirjanpitoyksiköitä ovat tasavallan presidentin kanslia ja ministeriöt sekä toiminnallisesti ja taloudellisesti tarkoituksenmukaisena kokonaisuutena virastot, laitokset ja muut toimielimet. Kirjanpitoyksikön muodostamisesta määrää valtiovarainministeriö asianomaista ministeriötä kuultuaan.

Kirjanpitoyksiköt vastaavat maksuliikkeestään, kirjanpidostaan ja tilinpäätöksestään sekä laativat viraston tai laitoksen toimintakertomuksen. Valtiokonttori määrää kuitenkin ne maksuliikettä, kirjanpitoa ja muuta seurantaa ja tilinpäätöksen laatimista koskevat tehtävät, jotka hoidetaan keskitetysti ja joista vastaa keskitettyjä taloushallintotehtäviä hoitava virasto tai laitos (PALKEET).

2.2. Kirjanpitoyksiköt ovat toiminnallisesti ja taloudellisesti hyvin erilaisia

Kirjanpitoyksiköt voivat sisältää toiminnallisesti ja taloudellisesti hyvin erilaisia virastoja ja laitoksia. Pääsääntöisesti jokaisen viraston ja laitoksen tehtävät. Valtion virastojen ja laitosten tehtävistä säädetään laeissa ja ministeriöiden toimialat pohjautuvat valtioneuvoston ohjesääntöön (262/2003). Yhteensä eri lakeja ja asetuksia virastojen tehtävien ohjaukseen liittyen on siten yli 60. Talousarviolaki (423/1988) ja -asetus (1243/1992) sekä eduskunnan hyväksymä talousarvio ovat tarkastuksessa keskeisiä kriteerien lähteitä.

Tarkastusviraston toteuttaman tilintarkastuksen näkökulmasta kirjanpitoyksiköiden erilaisuus ilmenee niiden toiminnan, tehtävien ja talouden erilaisuuden kautta. Seuraavassa tarkastellaan joitain elementtejä kirjanpitoyksiköiden

osalta, jotka on huomioitava tilintarkastuksen suunnittelussa, resurssoinnissa ja toteutuksessa. Analyysi on laadittu vuoden 2022 tilinpäätöstietojen pohjalta.

Talousarvion monimuotoisuus eri kirjanpitoyksiköiden välillä

Eduskunnan hyväksymä talousarvio muodostaa perustan kirjanpitoyksikön varojen käytölle sen tehtävien ja eduskunnan hyväksymän talousarvion mukaisesti. Kirjanpitoyksiköiden välillä on merkittäviä eroja talousarvion monimuotoisuuden osalta. Monimuotoisuutta lisäävät osaltaan entisestään talousarviolain 7 §:n tarkoittamat siirtomäärärahat. Siirtomäärärahaa saa siirtää käytettäväksi sen mukaan kuin talousarviossa päätetään varainhoitovuoden jälkeen yhden tai kahden seuraavan varainhoitovuoden aikana ja jos kyseessä on valtion investointihanke, neljän seuraavan varainhoitovuoden aikana.

Vuonna 2022 talousarviotilejä (jotka pääsääntöisesti sisältävät yksityiskohtaisia käyttötarkoituksia) oli yhteensä noin 2 900 kappaletta sisältäen siirretyt määrärahat. Pienin määrä talousarviotilejä yhden kirjanpitoyksikön käytössä oli 3 kappaletta (Sosiaaliturva-asioiden muutoksenhakulautakunta). Vastaavasti suurin määrä talousarviotilejä yhden kirjanpitoyksikön käytössä oli 338 kappaletta (Opetus- ja kulttuuriministeriö).

Palkkamenojen erot

Virastojen palkatun henkilöstön määrässä ja sitä kautta palkkamenoissa on myös merkittävää vaihtelua. Kirjanpitoyksiköiden yhteenlasketut palkkamenot olivat (2022) yhteensä noin 5,1 miljardia euroa.

Pienimmät palkkamenot olivat Ahvenanmaan valtionvirastolla, noin 1 miljoonaa euroa. Vastaavasti suurimmat palkkamenot olivat Puolustusvoimilla, noin 970 miljoonaa euroa.

Siirtotalouden kulujen erot

Valtion siirtotalouden kulut olivat yhteensä yli 50 miljardia euroa. Joillakin kirjanpitoyksiköillä ei ole siirtotalouden kuluja lainkaan. Esimerkiksi Puolustusvoimilla ei ole lainkaan siirtotalouden kuluja. Toisaalta esimerkiksi valtionvarainministeriöllä (20 mrd), sosiaali- ja terveysministeriöllä (15 mrd) ja opetus- ja kulttuuriministeriöllä (6,5 mrd) siirtotalouden kulut ovat merkittäviä.

Taseen muodostuminen

Valtion varoja ja velkoja hallinnoidaan hyvin erimääräisesti eri kirjanpitoyksiköissä. Omaisuus ja vastuut voivat olla myös hyvin erityyppisiä. Joillain kirjanpitoyksiköillä tase on hyvin pieni, käytännössä alle 1 miljoonaa euroa. Vastaavasti yhdellätoista kirjanpitoyksiköllä taseen loppusumma on yli miljardi euroa.

3 Mitä tarkoittaa, että kirjanpitoyksikkö saa huomautuksen ja mitä siitä seuraa? Mitä tarkoittaa, että kirjanpitoyksikölle annetaan kielteinen laillisuuskannanotto ja mitä siitä seuraa?

3.1. Huomautus ja laillisuushuomautus tilintarkastuskertomuksessa

Jokaisessa kirjanpitoyksikön tilintarkastuskertomuksessa ja valtion tilinpäätöksestä annetussa tilintarkastuskertomuksessa annetaan lausuma seuraavista kokonaisuuksista (lausuma-alueet):

- talousarvion noudattaminen
- tilinpäätöksen oikeat ja riittävät tiedot
- toiminnallisen tehokkuuden oikeat ja riittävät tiedot sekä
- sisäinen valvonta.

Lisäksi kannanotto annetaan siitä, onko talousarviota ja sitä koskevia keskeisiä säännöksiä noudatettu. Keskeisillä säännöksillä tarkoitetaan käytännössä valtion talousarviosta annettua lakia ja -asetusta.

Tarkastusviraston antaman tilintarkastuskertomuksen laatimista varten tilintarkastajan tulee tehdä johtopäätös siitä, onko hän hankkinut kohtuullisen varmuuden siitä, onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyyttä ja onko talousarviota noudatettu. Toiminnallisesta tehokkuudesta annetaan kuitenkin rajoitettuun varmuuteen perustuva lausuma. Tässä johtopäätöksessä tulee ottaa huomioon tilintarkastajan tekemä johtopäätös siitä, onko hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja johtopäätös siitä, ovatko korjaamattomat virheellisyydet yksin tai yhdessä olennaisia.

Tilintarkastajan tulee tarvittaessa mukauttaa lausuma asian luonteen ja asian vaikutuksen laaja-alaisuuden mukaan. Jos edellisen tilikauden tarkastuksesta on annettu mukautettu lausuma, tilintarkastajan tulee olennaisen virheellisyyden riskiä arvioidessaan arvioida sen asian vaikutusta, joka sai aikaan lausuman mukautuksen. Tarkastusviraston tilintarkastuksessa lausuman mukauttaminen tarkoittaa tilintarkastuskertomuksessa annettavaa yksittäistäkin huomautusta millä tahansa lausuma-alueella. Vakavimmista huomautuksista annetaan lisäksi ns. kielteinen laillisuuskannanotto. Mikäli tarkastuksessa ei ole kyetty hankkimaan riittävää evidenssiä, keskustellaan mahdollisista vaihtoehdoista, joita ovat varauman sisältämä lausuma tai lausuman antamatta jättäminen.

Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa voidaan, kun se on tilintarkastajan harkinnan mukaan tarpeellista, kiinnittää tilintarkastuskertomukseen sisältyvän selkeän lisäviestin avulla tilinpäätöksen hyväksikäyttäjän huomiota:

- seikkaan, joka, vaikka se on esitetty asianmukaisesti tilinpäätöksessä, on niin tärkeä, että se on perustavanlaatuinen käyttäjien tilinpäätöksestä muodostaman käsityksen kannalta (tiettyä seikkaa painottava kappale); tai

- tilanteen mukaan mihin tahansa muuhun seikkaan, joka on relevantti käyttäjien tilintarkastuksesta, tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta muodostaman käsityksen kannalta (muuta seikkaa koskeva kappale).

Mikäli tilintarkastuskertomusta mukautetaan tietyn lausuma-alueen osalta, tätä kutsutaan huomautukseksi. Huomautuksen tulee olla siinä määrin yksilöity, että sen perusteella tarkastusraportin lukija ymmärtää tilinpäätökseen sisältyvän virheen määrän ja laadun. Mikäli kysymys on sisäisen valvonnan menettelyihin kohdistuvasta huomautuksesta tulee myös kohdeasian ilmetä annetusta kertomuksesta.

Jos jokin tilintarkastuskertomuksen huomautus katsotaan kielteisen laillisuuskannanoton aiheuttavaksi, ilmaistaan tämä omassa kohdassaan tilintarkastuskertomusta. Asian tarkempi käsittely on aina edellä kertomuksessa. Asia tulee kuitenkin myös tässä kohdassa yksilöidä riittävästi, koska tiedot siirtyvät sellaisinaan tilintarkastuskertomuksesta eduskunnalle annettavaan vuosikertomukseen. Mahdollisuuksien mukaan kertomuksessa pyritään mainitsemaan myös kielteistä laillisuuskannanottoa vastaava rahamäärä. Laillisuuskannanotto perustuu aina joko talousarvion vastaiseen tai talousarvion kannalta keskeisten säädösten vastaiseen menettelyyn.

3.2. Tilintarkastuskertomuksessa esitettyjen huomautusten seuraukset

Lähtökohtaisesti kun virhe on todettu eikä sitä ole ennen tilinpäätöksen antamista korjattu, osana seuraavan vuoden tilintarkastusta varmistetaan, että menettelytavat on muutettu niin että virheellisyys ei toistuisi.

Mikäli tilinpäätöksessä todettu olennainen virhe on korjattavissa seuraavan tilikauden aikana, voidaan asianomaista kirjanpitoyksikköä edellyttää korjaamaan virhe. Näin voidaan toimia esimerkiksi virheellisesti siirrettyjen määrärahojen kohdalla, jolloin päästään tilanteeseen missä virheen vaikutus on poistettu. Samoin tarvittavia korjauksia voidaan tehdä aikaisempien vuosien tilinpäätöksiin tarvittaessa.

Tilintarkastuskertomuksessa tarkastusvirasto voi asettaa myös valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 5 §:n nojalla tarkastetulle kirjanpitoyksikölle ilmoitusvelvollisuuden niistä toimenpiteistä, joihin se on ryhtynyt tarkastuskertomuksen perusteella.

3.3. Konkreettisia esimerkkejä laillisuushuomautuksista

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.

- Maahanmuuttoviraston vuoden 2022 tilintarkastuskertomuksessa raportoitiin vuodelle 2023 kuuluvien menojen maksamisesta vuoden 2022 määrärahasta. Menettelyllä pidennettiin tosiasiallisesti talousarviolain 7 §:n vastaisesti arviomäärärahan käyttöaikaa.

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.

Ahvenanmaan valtionviraston vuoden 2022 tilintarkastus havaitsi vakavia ongelmia taloushallinnon toteutuksessa sekä tilinpäätöstiedoissa. Ahvenanmaan valtionvirastolle annettiin laillisuushuomautus siitä, että se ei ole noudattanut valtion talousarviosta annetun lain 14 §:n tarkoittamaa hyvää kirjanpitotapaa. Laillisuushuomautus hyvän kirjanpitotavan noudattamatta jättämisestä on hyvin poikkeuksellinen ja annetaan vain, mikäli kirjanpitoyksikössä on erittäin vakavia puutteita.

Vuodelta 2022 ei virkaan nimitettyjen virkamiesten talousarvion vastaisesta palkanmaksusta annettu yhtäkään laillisuushuomautusta. Virkaan nimitettyjen virkamiesten palkkoja voidaan maksaa myös muilta kuin toimintamenomomenteilta, mikäli momentin päätösosassa on asiaa koskeva laajennus. Tarkastuksessa saadun käsityksen mukaan virkaan nimitettyjen virkamiesten budjetoinnissa onkin tapahtunut huomattava muutos, jolla poikkeuksia pääsääntöön on lisätty.

3.4. Tilintarkastuksen muu raportointi

Tilintarkastuksen tavoitteena on toteuttaa jatkuvaa tarkastusta siten, että mahdolliset poikkeamat saataisiin korjattua ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tilintarkastuksessa raportoidaan tarkastuskohteen johdolla tilikauden aikana aina tarpeen vaatiessa.

Suullista raportointia käytetään, kun raportoitavat asiat ovat merkitykseltään vähäisiä tai asia vaatii aivan välitöntä huomiota. Tällöin on paikallaan suullisesti raportoida myös asiasta, joka sisällytetään havaintoraporttiin, väliraporttiin, vuosiyhteenvetoon tai tarkastuskertomukseen. Suullisesta raportoinnista tulee olla mainina työpapereissa.

Havaintoraportilla saatetaan tarkastuskohteen tietoon tarkastushavainto ja tilintarkastajan suositus jo ennen kertomusvaihetta. Havaintoraportti on tarkoitettu nopeaan raportointiin. Havaintoraportilla havainto ja suositus kommunikoidaan tarkastuskohteelle mahdollisimman nopeasti virheen havaitsemisen jälkeen. Menettelyllä pyritään aloittamaan korjaavat toimenpiteet nopeasti ja siten edistämään tilinpäätöksen ja siihen sisältyvien menettelyjen oikeellisuutta ja asianmukaisuutta.

Väliraportti on raportti, jolla saatetaan tarkastuskohteen tietoon tarkastustuloksia jo ennen kertomusvaihetta. Tarkoitus on, että saatuaan tietää tarkastustulokset tarkastuskohde ryhtyy toimenpiteisiin esiin tulleiden puutteiden korjaamiseksi ja ongelmien ratkaisemiseksi. Väliraportilla raportoidaan tarkastussuunnitelman mukaisesti tarkastuksissa mahdollisesti esille tulleista keskeisistä havainnoista, tarkastuksen johtopäätöksistä ja niiden perusteluista sekä suosituksista. Johtopäätösten perustelujen pohjana ovat keskeiset tarkastushavainnot. Väliraportti voidaan antaa, vaikka tarkastuksessa ei olisi tullut esille korjaamista edellyttäviä asioita. Tällöin vain kuvataan tehty tarkastustyö lyhyesti ja todetaan, että tarkastuksen perusteella ei ole tullut esiin olennaista huomautettavaa.

Tilintarkastajan vuosiyhteenveto on tarkastuskohteelle ja sitä ohjaavalle ministeriölle sekä tarkastusviraston omaan käyttöön tarkoitettu yhteenveto suoritetusta tarkastuksesta. Se kokoaa tarkastuksen ja sitä koskevan raportoinnin selkeäksi ja johdonmukaiseksi kokonaisuudeksi tilintarkastuskertomuksen laadintaa varten. Koska vuosiyhteenveto kattaa tilintarkastuskertomuksen lausuma-alueet, se tarkentaa kertomuksen lyhyitä lausumia ja tuo esille niiden konkreettiset perusteet. Vuosiyhteenvedossa voidaan käsitellä myös sellaisia keskeisiä asioita, joita ei kuitenkaan ole syytä sisällyttää tilintarkastuskertomukseen.

Vuoden 2022 tilintarkastuksen yhteydessä tarkastuskohteille annetuista havaintoraporteista ja väliraporteista on tämän lausunnon liitteenä (liite 1) luettelo. Lähtökohtaisesti kaikki tarkastusviraston raportointi on julkista.

Lisäksi vuoden 2022 ja 2021 tilintarkastuksista on laadittu yhteenvetoraportti. Tämän raportin tavoitteena on jakaa valtionhallinnon toimijoille tietoa tilintarkastuksen havainnoista laajemmin ja siten edistää hyvää ja vastuullista valtion taloudenhoitoa.

4 Miten huomautusten määrä on kehittynyt viimeisen viiden vuoden aikana?

Oheisessa taulukossa on esitetty tilastoja huomautuksen sisältävien kirjanpitoyksiköiden määrästä. Määrä on kokonaisuudessaan pysynyt varsin vakiintuneella tasolla. Saman aikaisesti myös valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastusta on kehitetty mikä on voinut vaikuttaa myös erilaisten poikkeamien havaitsemiseen ja niistä raportointiin

HUOMAUTUKSEN (1 TAI USEAMPIA) SISÄLTÄVIEN KERTOMUSTEN MÄÄRÄ

	KPY:t (kpl)	Huomautettuja	Osuus
2022	**61**	**21**	34 %
2021	61	17	28 %
2020	62	18	29 %
2019	61	15	25 %
2018	63	16	25 %
2017	62	21	34 %
2016	64	20	31 %

Huomautukset lausuma-alueittain

	Budjetointimenet-telyt	Tilinpäätöksen oikeat ja riittä-vät tiedot	Sisäinen val-vonta	Talousarvion noudattaminen	Ilmoitus-velvolli-suus
2022	**0**	**12**	**7**	**10**	**4**
2021	0	5	9	9	3
2020	0	9	6	11	3
2019	0	8	8	7	2
2018	2	7	10	7	2
2017	1	8	16	9	4
2016	0	7	14	13	6

5 Palkeet, KEHA-keskus ja TEM ovat saaneet huomautuksen vähintään seitsemänä peräkkäisenä vuonna. Ovatko ne saaneet huomautuksen toistuvasti samasta asiasta vai eri asioista? Minkälaisista asioista huomautuksia on annettu? Miten VTV seuraa, ryhtyvätkö kirjanpitoyksiköt toimenpiteisiin asioiden korjaamiseksi?

5.1. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen huomautukset tilintarkastuksessa

Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus on toistuvasti saanut huomautuksia tilintarkastuskertomuksessa valtion talousarviosta annetun lain 12 b §:n tarkoittamien keskitettyjen taloushallintotehtävien hoitamisesta. Huolimatta siitä, että palvelukeskuksen huomautukset on annettu saman pykälän nojalla, niiden taustalla on lukuisia havaintoja ja kehittämissuosituksia. Palvelukeskus myös vuosittain toteuttaa merkittävän osan tarkastusviraston esittämistä suosituksista. Talous- ja henkilöstöhallinnon prosessit kehittyvät kuitenkin jatkuvasti ja prosessiin tuodaan myös uutta teknologiaa jatkuvasti mukaan. Osin tästä syystä vuosittain myös korjaustarpeita tuodaan tilintarkastuksessa esiin.

Vuoden 2022 tilintarkastuksen laillisuushuomautuksen taustalla oli mm. seuraavia havaintoja ja suosituksia.

Tarpeesta maksuun -prosessin havainnot

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 (ostolaskujen käsittelyjärjestelmä) 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 volyymiä 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.

Maksuliike

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 tositteiden liitteet) sekä kirjausten perusteiden todennettavuudessa. Lisäksi maksuliikennettä hoitavien henkilöiden toimenkuvat ovat edelleen varsin laajat.

Henkilöstö- ja palkkahallinto

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 huolehtia 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.

Matkahallinto

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. Automaatiossa käsiteltävien matkalaskujen tarkastuksessa todettiin useita yksittäisiä kontrollipuutteita.

Tilauksesta perintään -prosessi

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

Kiekun nimikerekisterin tarkastuksessa todettiin puutteita julkisoikeudellisten nimikkeiden pakollisissa seurantakohteissa. Kaikkien julkisoikeudellisten nimikkeiden taakse ei ole tallennettu talousarviotiliä, tulosyksikköä tai hintaa. Suositeltavaa on, että seurantakohteet tallennettaan 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. Yksittäisistä laskuista puuttui viittaus hyvitettävään 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.

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

Robotiikka taloushallinnossa

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 analyyseihin, 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.

5.2. Työ- ja elinkeinoministeriön sekä ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskuksen huomautukset tilintarkastuksessa

Oheisiin taulukoihin on koottu työ- ja elinkeinoministeriölle sekä ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskukselle tilintarkastuskertomuksissa annetut huomautukset.

Työ- ja elinkeinoministeriölle annetuissa huomautuksissa ovat toistuneet valtuusseurantaan ja valtuuksien esittämiseen liittyvät puutteet. Vastaavasti ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskukselle annetuissa huomautuksissa toistui aiemmin tapahtumien todentamiseen ja tosittamiseen liittyvät puutteet. Huomautukset eivät kuitenkaan ole systemaattisesti vuosittain samoista asioista.

Työ- ja elinkeinoministeriö

Vuosi	**Lausuma-alue**	**Huomautuksen sisältö**
2022	Sisäinen valvonta	Valtuusseurannan puutteet.
2021	Tilinpäätöslaskelmat Sisäinen valvonta	Valtuustiedot tilinpäätöksessä Valtuusseurannan puutteet
2020	Tilinpäätöslaskelmat	Valtuustiedot tilinpäätöksessä
2019	Tilinpäätöslaskelmat	Tuotto- ja kululaskelman virheet
2018	Tilinpäätöslaskelmat	Liitetiedot, takausvastuutietojen puutteet
2017	Talousarvion noudattaminen Tilinpäätöslaskelmat	Talousarvion vastainen määrärahan käyttö Liitetiedot, takausvastuutietojen puutteet, pitkäaikaisten sopimusten puutteet
2016	Talousarvion noudattaminen Sisäinen valvonta	Talousarvion vastainen määrärahojen käyttö Ennakoiden ja korkosaatavien takaisinperintä

		Suhdannelainan enimmäismäärän ylitys

ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskus

Vuosi	Lausuma-alue	Huomautuksen sisältö
2022	Tilinpäätöslaskelmat Sisäinen valvonta	Liitetiedon (liite 13) puutteet Kirjanpidon puutteet
2021	Talousarvion noudattaminen Sisäinen valvonta	Määrärahan käyttötarkoituksen vastainen käyttö, siirretyn erän peruutus Tositteiden arkistointi
2020	Sisäinen valvonta	Puutteet kansallis-, käyttö- ja vaihto-omaisuuden sisäisessä valvonnassa
2019	Tilinpäätöslaskelmat	Valtuustiedot tilinpäätöksessä
2018	Tilinpäätöslaskelmat Sisäinen valvonta	Valtuustiedot tilinpäätöksessä Voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tukemisen menettelyt Tosittaminen ja tositteiden arkistointi
2017	Talousarvion noudattaminen Sisäinen valvonta	Määrärahan käyttötarkoituksen vastainen käyttö Tosittaminen ja tositteiden arkistointi Palkkahallinnon puutteet
2016	Talousarvion noudattaminen Tilinpäätöslaskelmat Sisäinen valvonta	Määrärahan käyttötarkoituksen vastainen käyttö Valtuustietojen virheet Tukiprosessien menettelyt

6 Mikäli VTV epäilee väärinkäytöstä taloudenhoidossa, miten prosessi etenee tällaisessa tilanteessa?

Tilinpäätöksen ja tilintarkastuksessa havaittujen virheellisyyksien syynä voivat olla (tahalliset) väärinkäytökset tai (tahattomat) virheet. Ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta on organisaation johdolla, minkä vuoksi on tärkeää, että toimiva johto painottaa voimakkaasti väärinkäytösten ehkäisemistä.

Jos tilintarkastaja tunnistaa virheellisyyden, hänen tulee arvioida, antaako tällainen virheellisyys viitteitä väärinkäytöksestä. Jos tällaisia viitteitä esiintyy, tilintarkastajan tulee arvioida kyseisen virheellisyyden vaikutuksia suhteessa tilintarkastukseen liittyviin muihin näkökohtiin, erityisesti sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman ja toimivan johdon muiden mahdollisten vahvistusilmoitusten luotettavuuteen, ja hänen tulee tiedostaa, että väärinkäytöstapaus ei todennäköisesti ole erillinen tapahtuma.

Jos tilintarkastaja on tunnistanut väärinkäytöksen tai saanut väärinkäytöksen mahdolliseen esiintymiseen viittaavaa tietoa, hänen tulee oikea-aikaisesti kommunikoida näistä seikoista toimivalle johdolle asianmukaisella tasolla, jotta ne henkilöt, joilla on ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta, saavat tiedon velvollisuuksiensa kannalta relevanteista seikoista.

Valtion viranomaisten, laitosten, liikelaitosten ja valtion rahastojen tulee ilmoittaa Valtiontalouden tarkastusvirastolle välittömästi niiden toiminnassa tapahtuneista väärinkäytöksistä, jotka kohdistuvat niiden hoitamiin tai vastattavina oleviin varoihin tai omaisuuteen. Tarkastusviraston tavoitteena on, että kaikista väärinkäytöksistä ilmoitetaan tarkastusvirastolle ja että väärinkäytöksestä ilmoittava viranomainen ryhtyy asianmukaisiin toimenpiteisiin. Tämän vuoksi asiaa käsittelevä tarkastusviraston virkamies seuraa väärinkäytösasian käsittelyn etenemistä valtionhallinnossa ja tarpeen vaatiessa hankkii asiaa koskevia lisäselvityksiä. Samalla tarkastusvirasto kiinnittää huomiota myös siihen, että valtiolle aiheutettu vahinko vaaditaan korvattavaksi.

Väärinkäytöksen esiintyminen valtionhallinnossa voi olla merkki siitä, että asianomaisen viranomaisen sisäisessä valvonnassa on puutteita. Tarkastusvirasto kiinnittää tarkastustoiminnassaan huomiota siihen, että virastojen ja laitosten sisäinen valvonta on toimivaa.

Ilmoitusten sekä tarkastuksissa muutoin esiin tulleiden tietojen pohjalta tarkastusvirasto seuraa ja käsittelee valtionhallinnossa tapahtuvia väärinkäytöksiä ja niiden vaikutuksia valtiontalouteen. Lisäksi tarkastusvirasto seuraa ja käsittelee hallinnon toimenpiteitä väärinkäytösten torjunnassa.

Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 17 §:n 1 momentin mukaan valtion viranomaisen, laitoksen, liikelaitoksen ja valtion rahaston on tehtävä rikosilmoitus toiminnassaan tehdystä, sen hoitamiin tai vastattavina oleviin varoihin tai omaisuuteen kohdistuneesta rikoksesta. Rikosilmoitus saadaan jättää tekemättä, jos tekoa on olosuhteet huomioon ottaen pidettävä vähäisenä.

Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 17 §:n 2 momentin mukaan tarkastusviraston on tehtävä tarkastustoiminnassa havaitsemastaan edellä mainitusta rikoksesta rikosilmoitus, jollei tarkastettava ole itse sitä tehnyt. Tarkastusvirasto saa jättää ilmoituksen tekemättä, jos tekoa on olosuhteet huomioon ottaen pidettävä vähäisenä.

Rikosilmoituksen tekeminen on ensisijaisesti asianomaisen valtion viraston tai laitoksen johdon tehtävä. Tarkastusvirasto tekee rikosilmoituksen vain poikkeustapauksessa.

Sisällysluettelo

Tiimikohtaiset yhteenvedot

Yhteenvetoraportti sopimustenhallinnan tarkastuksesta
Yhteenvetoraportti maksullisen toiminnan tarkastuksesta
Yhteenvetoraportti Turvatiimi
Yhteenvetoraportti Talousarvion tarkastus
Yhteenvetoraportti Valtionaputiimi
Vuosiyhteenveto Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus

Väliraportit

Yhteisten prosessien vuoden 2022 tilintarkastus: henkilöstö- ja palkkahallinnon tarkastuksesta
Yhteisten prosessien vuoden 2022 tilintarkastus: tarpeesta maksuun prosessin tarkastuksesta
Yhteisten prosessien vuoden 2022 tilintarkastus: tuotantoprosessien automatisoinnin ja Pointti-järjestelmän tarkastus
Yhteisten prosessien vuoden 2022 tilintarkastus: tilauksesta perintään -tarkastus
Yhteisten prosessien vuoden 2022 tilintarkastus: matkahallinnan tarkastus
Yhteisten prosessien vuoden 2022 tilintarkastus: maksuliikkeen tarkastuksesta
Yhteisten prosessien vuoden 2022 tilintarkastus: yhteisten tietojärjestelmien käyttövaltuushallinnan sisäisen valvonnan tarkastuksesta
Yhteisten prosessien vuoden 2022 tilintarkastus: kirjauksesta tilinpäätökseen -prosessin tarkastuksesta
ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskus: avustukset asuinrakennusten öljylämmityksestä luopumiseksi
Innovaatiorahoituskeskus Business Finland: energiatuen tarkastus
Liikenne- ja viestintävirasto: sopimustenhallinnan tarkastus
Opetus- ja kulttuuriministeriö: Salama-tietojärjestelmä
Terveyden ja hyvinvoinnin laitos: alueellinen hajaantuneisuus, Niuvanniemen sairaala
Väylävirasto: sisäisen valvonnan ja valtuushankkeiden tarkastus
Väylävirasto: sopimustenhallinnan tarkastus
Ympäristöministeriö: jäsenmaksujen ja siirtotalouden kulujen tilikauden aikainen tarkastus
Talousarvion noudattamisen tarkastus osana vuoden 2022 tilintarkastusta: siirtomenojen budjetointi kulutusmenomomenteille
Ministeriöiden tilinpäätöskannanottojen tarkastus

Havaintoraportit

ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskus: rakentamispalvelut
ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskus: virkamiesten palkat
ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskus: talousarvion noudattaminen
ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskus: valtionavustusprosessin sisäinen valvonta
ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskus: virkamiesten palkat
ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskus: Inventointien suorittaminen sekä omaisuuden täydellisyys, olemassaolo ja oikea arvo
Geologian tutkimuskeskus: talousarvion noudattaminen
Museovirasto: talousarvion noudattaminen
Oikeusrekisterikeskus: sopimusten hallinta
Opetus- ja kulttuuriministeriö: toimintamenomomentin käyttö
Opetushallitus: virkamiesten palkat
Opetushallitus: siirtotalouden kulu, liikekirjanpito, palvelun hankinta, arvolisäveron käsittely
Poliisihallitus: M2-järjestelmän keskeneräiset laskut ja kohdistamattomat ostotapahtumat
Rikosseuraamuslaitos: talousarvion noudattaminen
Rikosseuraamuslaitos: myyntisaatavien arvostaminen sekä M2-järjestelmän kohdistamattomat ostotapahtumat ja keskeneräiset laskut
Suojelupoliisi: palkanlaskennan sisäinen valvonta
Suomen ympäristökeskus: talousarvion noudattaminen, yhteisöhankintojen arvonlisäveron kirjaaminen
Suomen ympäristökeskus: palkanlaskennan takautuvat muutokset

Tulli: talousarvion noudattaminen
Työ- ja elinkeinoministeriö: ilmoitusvelvollisuus Valtiontalouden tarkastusvirastolle
Ulkoministeriö: talousarvion noudattaminen, virkamiesten palkat
Ulkoministeriö: M2-järjestelmän kohdistamattomat ostotapahtumat ja keskeneräiset laskut
Valtiokonttori: sopimusten hallinnan tarkastus
Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus: sopimusten hallinnan tarkastus
Valtioneuvoston kanslia: sopimusten hallinnan tarkastus
Valtiovarainministeriö: sopimusten hallinnan tarkastus
Verohallinto: sopimustenhallinta
Väylävirasto: talousarvion noudattaminen