

Vuoden 2023 tilintarkastukset Yhteenvetokertomus



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTON
TARKASTUSKERTOMUKSET

9/2024



Tilintarkastuskertomus

Vuoden 2023 tilintarkastukset

Yhteenvetokertomus

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 9/2024

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus

D/406/04.08.01/2023

Tarkastuskertomus perustuu Valtiontalouden tarkastusviraston vuoden 2023 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 2. syyskuuta 2024


Jaakko Eskola
tarkastusyksikön johtaja

Väinö Viherkoski
tilintarkastusjohtaja

ISSN-L 1799-8093
ISSN 1799-8107 (pdf)
ISBN 978-952-499-555-9 (pdf)
URN:ISBN:978-952-499-555-9
<http://urn.fi/urn:isbn:978-952-499-555-9>

Tarkastuskertomuksen valokuva
iStock

Sisällys



1	Mitä tarkastettiin	7
2	Kaikkien kirjanpitoyksiköiden kertomuksia 30 vuotta	8
3	Tilintarkastukset 2023	10
4	Tilintarkastuksen teemaraportointi vuonna 2023	14
4.1	Talousarvion noudattamisessa huomautusten määrä on kasvanut olennaisesti	14
4.2	Yhteisten prosessien sisäistä valvontaa tarkastetaan laajasti vuosittain	17
4.3	Venäjän vastaisten talouspakotteiden noudattamista tukeviin kontrolleihin ja ohjaukseen tulee kiinnittää huomiota	23
4.4	Vuokramenoissa ei todettu olennaista huomautettavaa	25
4.5	EU-varainsiirtojen tarkastus kohdistui elpymis- ja palautustukivälineen rahoitukseen	26
	Liite: Miten tarkastettiin	29

1 Mitä tarkastettiin



Tämä tarkastuskertomus pohjautuu vuoden 2023 tilintarkastuksiin. Kertomuksessa esitetyt huomiot on jo aiemmin raportoitu tilintarkastuskertomuksissa tai muissa erillisissä kertomuksissa tai raporteissa. Vuonna 2023 tarkastusvirasto antoi tilintarkastuskertomukset 61 kirjanpitoyksikön ja kolmen talousarvion ulkopuolisen rahaston tilintarkastuksista.

Perustuslain 90 §:n mukaan tarkastusviraston tehtävänä on valtion taloushoidon 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 eduskunnan tarkastusvaliokunnalle annettavissa tilintarkastuskertomuksissa raportoidaan. Lisäksi tavoitteena on jakaa tarkastuksen johtopäätöksiä ja suosituksia kaikille kirjanpitoyksiköille soveltuvin osin huomioitaviksi. Kertomuksessa painotetaan sellaisia havaintoja, suosituksia ja hyviä käytäntöjä, joilla tarkastusvirasto näkee yleisempää merkitystä kirjanpitoyksiköiden taloushoidon ja sisäisen valvonnan järjestämisessä ja kehittämisessä.

Kertomuksen luvussa 3 esitetään vuoden 2023 tilintarkastuksen keskeiset tulokset. Kertomuksen lukuun 4 on koottu tilintarkastuksen yhteisten prosessien ja talousarvion noudattamisen tarkastusten, erillisinä projekteina toteutettujen Venäjän vastaisten pakotteiden ja valtion virastojen vuokramenojen tarkastusten sekä EU-varainsiirtojen tarkastuksen keskeiset tulokset. Näistä tarkastuksista on laadittu erilliset tarkastusraportit, jotka on jaettu tarkastuksen kohteena olleille kirjanpitoyksiköille.

2 Kaikkien kirjanpitoyksiköiden kertomuksia 30 vuotta

Tarkastusvirasto on laatimassa 200-vuotishistoriikkaa. Siinä yhteydessä on käyty läpi myös tilintarkastuksen historiaa virastossa. Tarkastusvirasto on antanut kaikista kirjanpitoyksiköistä (aiemmin tilivirastoista) joka vuosi tilintarkastuskertomukset nyt 30 vuoden ajan. Ensimmäiset tilintarkastuskertomukset annettiin vuodelta 1992 ja ensimmäisen kerran tilintarkastuskertomukset annettiin kaikista tilivirastoista vuodelta 1994. Ensimmäiset tilintarkastuskertomukset siis annettiin ennen kuin nykymuotoinen moninkertainen kirjanpito ja tilinpäätös otettiin valtiolla käyttöön.

Tilintarkastuskertomusten määrä on suurimmillaan ollut noin 120 kertomusta vuodessa. Vuodesta 2012 alkaen kertomuksia on annettu noin 65–70 vuosittain. Yli 10 vuotta sitten tapahtunut kertomusten määrän lasku johtui tarkastuskohteissamme tapahtuneista muutoksista, joista merkittävimmät ovat olleet yliopistojen ja korkeakoulujen poistuminen talousarviotalouden piiristä vuonna 2010 sekä koko 2000-luvun jatkuneet virastojen yhdistämiset eri hallinnonaloilla. Vuoteen 2011 saakka tarkastusvirasto antoi vuosittain tilintarkastuskertomukset myös tulosohjattuina virastoina toimivien ELY-keskusten (sitä ennen TE-keskusten) ja aluehallintovirastojen tilintarkastuksista.

Tarkastuksen kohteena oleva kokonaisuus – valtion talousarvio, tuotot ja kulut, tase ja muut talouden tiedot – on pysynyt jotakuinkin samana yliopistojen ja korkeakoulujen muutosta lukuun ottamatta.

Tilintarkastuskertomukset annettiin alkuvuosina pääosin kesälomien jälkeen. Aikatauluja tiivistettiin vähitellen nykyiseen toukuun alkuun. Tilintarkastuskertomusten rakenne on pysynyt varsin samana. Lausuma-alueissa on tapahtunut vain pientä muutosta, ja jo vuonna 1994 tilintarkastuskertomus päättyi samanlaiseen laillisuuskannanottotekstiin kuin nykyisin.

Tilintarkastuskertomusten sisältö on kuitenkin muuttunut merkittävästi. Alkuvuosina kertomukset olivat pitkiä, usein 8–9 sivua. Kertomukset olivat sisällöltään vaihtelevia. Kertomuksia kuitenkin tiivistettiin ja yhtenäistettiin jo ensimmäisten vuosien jälkeen. Aiemmin kertomuksissa oli silti tyypillisesti enemmän selittävää

tekstiä kuin nykyisin. Suurin muutos tarkastusten ja raportoinnin sisällössä on tapahtunut tulosohjauksen ja tuloksellisuustietojen tarkastuksessa. Alkuvuosina tulosohjaus oli tilintarkastuksen keskeinen tarkastuskohde.

Kielteisten laillisuuskannanottojen ja ilmoitusvelvollisuuksien määrä on laskenut ja aiheet ovat muuttuneet paljon vuosien kuluessa.

Kielteisiä laillisuuskannanottoja annettiin 2000-luvun alussa jopa yli 50 vuodessa. Vuonna 2006 ilmoitusvelvollisuuksia annettiin 36 tilintarkastuskertomuksessa. Suurin muutos on tapahtunut tuloksellisuustietojen ja tuloksellisuuden laskentatoimen huomautusten määrässä. Vielä 2000-luvun ensimmäisellä vuosikymmenellä ne olivat suurin huomautettava kohdealue. Vähitellen kirjanpitoyksiköiden laskentatoimi kehittyi. Ja toiseksi yliopistojen ja korkeakoulujen poistuminen tarkastuskohteista vähensi huomautusten määrää.

Kahdeksassa vuodessa tapahtui suuri muutos. Vuodelta 2007 tarkastusvirasto antoi kielteisen laillisuuskannanoton 56 tilintarkastuskertomuksessa (yhteensä 118 kertomusta). Näistä 22 kertomuksessa huomautettiin maksullisesta toiminnasta ja 31 kertomuksessa muista tuloksellisuustiedoista ja tuloksellisuuden laskentatoimesta. Sen sijaan vuodelta 2015 tarkastusvirasto antoi yhteensä 22 kielteistä laillisuuskannanottoa, joista 15 koski talousarvion vastaista menettelyä.

Vuosina 2016–2022 kielteisten laillisuuskannanottojen määrä on ollut noin 10–15 vuodessa, ja ilmoitusvelvollisuuksia on annettu vain muutamia vuosittain.

3 Tilintarkastukset 2023

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 sai yli kolmasosa tarkastetuista kirjanpitoyksiköistä

Tarkastusvirasto ottaa tilintarkastuskertomuksessa kantaa siihen, onko tilinpäätöksestä ja toiminnallisesta tehokkuudesta esitetty oikeat ja riittävät tiedot, onko sisäinen valvonta toimivaa ja onko talousarviota noudatettu. Tarkastusvirasto antoi vuodelta 2023 yhteensä 61 tilintarkastuskertomusta valtion kirjanpitoyksiköille (taulukko 1).

Tarkastetuista kirjanpitoyksiköistä 22 (36 %) sai vähintään yhden huomautuksen, sillä niiden tilinpäätöksissä tai taloudenhoidon menettelyissä todettiin olennaisia puutteita. Huomautusten määrä eri lausuma-alueilla on pysynyt lähes entisellään lukuun ottamatta talousarvion noudattamista, sillä kielteisen laillisuuslausuman sai 13 kirjanpitoyksikköä. Vuodelta 2022 kielteinen laillisuuskannanotto annettiin 10 kirjanpitoyksikölle.

Kirjanpitoyksiköiden tilinpäätökseen liittyvät huomautukset voivat koskea joko tilinpäätöslaskelmia ja niiden liitteenä esitettäviä tietoja tai toiminnallisesta tehokkuudesta esitettäviä tietoja, joita ovat esimerkiksi maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmat. Tilinpäätöslaskelmia ja liitetietoja koskevia huomautuksia annettiin yhdeksälle kirjanpitoyksikölle, ja toiminnallisen tehokkuuden tietojen huomautuksia kolmelle kirjanpitoyksikölle. Yksi kirjanpitoyksikkö sai molemmat huomautukset, joten tilinpäätökseen liittyviä huomautuksia annettiin 11 kirjanpitoyksikön tilintarkastuskertomuksessa. Yleisin yksittäinen peruste tilinpäätöslaskelmien huomautukselle oli valtuustietojen esittäminen virheellisesti tai puutteellisesti, josta sai huomautuksen kolme kirjanpitoyksikköä. Tilinpäätöslaskelmien liitteestä 12 (Valtiontakaukset ja -takut sekä muut monivuotiset vastuut) sai huomautuksen kaksi kirjanpitoyksikköä.

Tilinpäätöksen oikeiden ja riittävien tietojen ja talousarvion noudattamisen puutteiden lisäksi huomautuksia annettiin sisäisen valvonnan järjestämisestä. Sisäisen valvonnan huomautuksia annettiin vuoden 2022 tapaan seitsemälle kirjanpitoyksikölle (taulukko 1).

Taulukko 1: Vuoden 2023 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	✓	✓	✓
Tuomioistuinelaitos	✓	✓	✓
Ulosottolaitos	✓	✓	!
Sisäministeriö	✓	✓	!
Hätäkeskuslaitos	!	✓	✓
Maahanmuuttovirasto	✓	✓	!
Pelastusopisto	✓	✓	✓
Poliisihallitus	✓	✓	!
Rajavartiolaitos	✓	✓	✓
Suojelupoliisi	✓	✓	✓
Puolustusministeriö	✓	✓	✓
Puolustusvoimat	✓	✓	✓
Valtiovarainministeriö	!	!	✓
Ahvenanmaan valtionvirasto	!	!	✓
Digi- ja väestötietovirasto	✓	✓	✓
Etelä-Suomen aluehallintovirasto	✓	✓	✓
Rahoitusvakuusvirasto	!	!	✓
Tilastokeskus	✓	✓	✓
Tulli	!	✓	✓
Valtiokonttori	!	✓	✓
Valtion taloudellinen tutkimuskeskus	✓	✓	✓
Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet	✓	!	✓
Valtion tieto- ja viestintätekniikkakeskus Valtori	✓	✓	✓
Verohallinto	✓	✓	✓

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	✓	✓	✓

* Tilinpäätöksen sekä toiminnallisen tehokkuuden tiedot

Ympäristöministeriölle ja Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskukselle (Palkeet) asetettiin ilmoitusvelvollisuus sisäisen valvonnan puutteista. Ilmoitusvelvollisuudella tarkoitetaan tarkastuskohteen johdolle asetettua velvollisuutta ilmoittaa toimenpiteistä, joihin kohde on ryhtynyt huomautukseen johtaneen asiantilan korjaamiseksi.

Muutama kirjanpitoyksikkö on viime vuosina saaneet toistuvasti huomautuksen sisältävän eli mukautetun tilintarkastuskertomuksen. Kaksi kirjanpitoyksikköä on saanut vuosittain huomautuksen vähintään kahdeksan viimeisen vuoden aikana. Nämä kirjanpitoyksiköt ovat työ- ja elinkeinoministeriö ja Palkeet.

Laillisuushuomautusten määrä on kasvanut olennaisesti

Tarkastusvirasto antaa kirjanpitoyksikölle kielteisen laillisuuskannanoton, mikäli talousarviota tai sitä koskevia keskeisiä säännöksiä ei ole kaikilta osin noudatettu. Kielteinen laillisuuskannanotto koskee yleensä yksittäistä taloudenhoidon osa-aluetta tai menetelyä, 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 2021–2023. Alimmalla rivillä esitetty laillisuushuomautusten yhteismäärä voi olla yksikköjen määrää suurempi, koska yhdelle kirjanpitoyksikölle voidaan antaa useampi laillisuushuomautus.

Taulukko 2: Kielteiset laillisuuskannanotot vuosina 2021–2023

Kielteiset laillisuuskannanotot	2021	2022	2023
Huomautuksen saaneet kirjanpitoyksiköt (kpl)	9	10	13
Laillisuushuomautusten määrä (kpl)	13	10	19

Tarkastusviraston antamista 61 tilintarkastuskertomuksesta 13 sisälsi kielteisen laillisuuskannanoton. Kirjanpitoyksiköiden määrällä mitattuna kielteisen laillisuuskannanoton saaneiden kirjanpitoyksiköiden määrä on kasvanut, sillä vuodelta 2021 laillisuushuomautuksen sai yhdeksän kirjanpitoyksikköä ja vuodelta 2022 yhteensä 10 kirjanpitoyksikköä. Laillisuushuomautusten yhteismäärä voi olla suurempi kuin kielteisten laillisuuskannanottojen määrä, koska yhdelle kirjanpitoyksikölle voidaan varainhoitovuoden tilintarkastuskertomuksessa antaa yksi tai useampi yksilöity laillisuushuomautus. Laillisuushuomautusten määrä onkin kasvanut merkittävästi, sillä vuodelta 2023 annettiin yhteensä 19 yksilöityä laillisuushuomautusta. Vuonna 2022 kaikki kielteiset laillisuuskannanotot sisälsivät vain yhden laillisuushuomautuksen, joten niiden yhteismäärä oli 10. Vuonna 2021 osa kirjanpitoyksiköistä sai useita laillisuushuomautuksia, joten niiden yhteismäärä oli 13.

4 Tilintarkastuksen teemaraportointi vuonna 2023

Tämän luvun tekstit perustuvat tarkastustiimien ja erillisten tarkastusten yhteenvetoraportteihin. Luvussa esitetyt havainnot eivät koske kaikkia kirjanpitoyksiköitä, ja luvussa 4.4. esitetyt havainnot, ja suositukset perustuvat 10 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 4.1. perustuu talousarvion ja sen noudattamisen tarkastukseen erikoistuneen tiimin yhteenvetoraporttiin. Luku 4.2. perustuu yhteisten prosessien tiimin raportointiin, joka on esitetty Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen (Palkeet) vuoden 2023 vuosiyhteenvedossa.

Luku 4.3. perustuu tilintarkastuksen yhteydessä tehtyyn Venäjän vastaisten pakotteiden hallinnointiin kohdistuneeseen tarkastukseen, josta on annettu erillinen yhteenvetoraportti. Tarkastus kohdistui lähes kaikkiin kirjanpitoyksiköihin.

Luku 4.4. perustuu vuokramenojen tarkastuksen yhteenvetoraporttiin. Tarkastus kohdistui 10 kirjanpitoyksikköön.

Luku 4.5. perustuu EU-varainsiirtojen tarkastuksen havaintoihin.

Tarkastuskertomuksen liitteessä on kerrottu yksityiskohtaisemmin tarkastusten toteutuksesta.

4.1 Talousarvion noudattamisessa huomautusten määrä on kasvanut olennaisesti

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. Talousarvion noudattamisesta annettiin kielteinen laillisuuskannanotto eli yksi tai useampi yksilöity laillisuushuomautus 13 tilintarkastuskertomuksessa. Vuoden 2023 laillisuushuomautusten perusteet olivat moninaisia.

Siirtomenojen kohdentamisessa huomiota valtionavun tyyppiin ja päätösten ajankohtaan

Yleisin syy laillisuushuomautukseen liittyi talousarviomenojen virheellisiin kohdentamisiin, josta annettiin laillisuushuomautus viidelle kirjanpitoyksikölle. Myös vuotta aikaisemmin tästä annettiin useita laillisuushuomautuksia.

Kaikki laillisuushuomautukset liittyivät vastikkeettomien siirtomenojen kohdentamiseen maksatuspäätösperusteella. Maksatuspäätöksellä tarkoitetaan menon maksettavaksi tulevan määrän yksityiskohtaista vahvistamista. Kyseisen päätöksen päiväys on siten merkittävä tekijä oikeaa kohdentamisvuotta arvioitaessa. Mikäli erillistä maksatuspäätöstä ei tehdä, menon hyväksymispäätös on samalla maksatuspäätös. Laillisuushuomautuksen saaneet kirjanpitoyksiköt olivat kirjanneet tapahtumat vuoden 2023 kirjanpitoon. Koska maksatuspäätös tai menon hyväksyntä oli tehty alkuvuodesta 2024, olivat menot kuuluneet vuoden 2024 kirjanpitoon ja tilinpäätökseen.

Kaikissa tapauksissa oli kyse päättyvistä määrärahoista, ts. laillisuushuomautukset koskivat joko arviomäärärahamomentteja tai siirtomäärärahamomenttien viimeistä vuotta. Koska laillisuushuomautukset liittyivät päättyviin määrärahoihin, oli menettelyllä kohdentamisvirheen lisäksi pidennetty määrärahan käyttöaikaa valtion talousarviosta annetun lain 7 §:n vastaisesti. Useissa tapauksissa tarkastuksissa edellytettiin myös siirtomäärärahan peruutusta.

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.

Arvonlisäveromenojen kirjauksissa todettiin erilaisia virheitä

Arvonlisäverojen kirjaamiseen on edelleen syytä kiinnittää huomiota. Tarkastuksessa todettiin erilaisia virheitä, joiden perusteella laillisuushuomautuksia annettiin neljälle kirjanpitoyksikölle. Näistä kaksi tapausta liittyi tavarana tai palveluna annettuun valtionapuun. Menettelyssä arvonlisäveron osuus oli kirjattu samalle momentille kuin päämeno, vaikka kyse oli ilman arvonlisäveroa budjetoidusta kulutusmenomomentista.

Yhdessä tapauksessa toiselta kirjanpitoyksiköltä laskutettuun hankintaan liittyvän arvonlisäveron osuus oli nettoutettu samalle momentille kuin päämeno, vaikka virasto oli maksanut hankintaan sisältyvän arvonlisäveron hallinnonalan arvonlisäveromomentilta.

Neljännessä tapauksessa arvonlisäveron osuus oli jätetty hallinnonalan arvonlisäveromenomomentille, vaikka päämeno oli siirretty siirtomenomomentille (30–69).

Yleisemmän momentin käyttämisestä annettiin useita laillisuushuomautuksia

Vuoden 2023 tilintarkastuksissa tuli esiin useita menettelyitä, joissa talousarviomenot oli kirjattu talousarvion vastaisesti käyttötarkoitukseltaan yleisemmälle määrärahamomentille. Talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten pääsäännöstä voidaan poiketa vain erityisestä syystä, jos momentin päätösosassa on asiaa koskeva maininta.

Käyttötarkoitukseltaan yleisemmän momentin käyttämisestä annettiin vuoden 2023 tilintarkastuksissa laillisuushuomautus neljälle kirjanpitoyksikölle. Mikäli kirjaukset olisi tehty talousarvion mukaan oikeille momenteille, olisi määräraha ylittynyt kahdessa tapauksessa.

Itselaskutusmenettelyssä on noudatettava talousarviosääntöjä

Tarkastusvirasto kiinnitti vuoden 2023 tilintarkastuksissa huomiota talousarviosääntöjen noudattamiseen itselaskutusmenettelyissä. Näiltä osin tuli esiin kaksi vakiintunutta tapausta, joissa virkaan nimitettyjen virkamiesten palkkoja oli siirretty toimintamenomomentilta rakennerahastomomentille.

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan talousarviosäännöt ovat jakotapaneutraaleja. Siten talousarviosäännöt ovat voimassa myös laskutusmenettelyssä.

Valtuuksien budjetoinnissa on syytä kiinnittää huomiota laadintamääräyksen noudattamiseen

Tarkastuksessa käytiin läpi vuoden 2023 talousarvion valtuudet. Laadintamääräyksen noudattamisessa todettiin varsin paljon puutteita.

Valtuuden käyttötarkoitus ei aina käynyt ilmi valtuuslausekkeesta ja valtuuden käyttötarkoitus oli muutamissa tapauksissa yhdistetty määrärahan käyttötarkoitukseen. Valtuuden käyttötarkoitusta koskevissa tiedoissa tulisi yksilöidä mm. valtuudessa tarkoitettujen sitoumusten laji, mutta valtuuslaji oli yksilöity vain muutamassa tapauksessa.

Valtuuksien uusimista ei pääsääntöisesti ollut perusteltu eikä valtuuslausekkeesta käynyt aina ilmi, oliko kyse uudesta vai uudesta valtuudesta.

Valtuuksien käytöstä aiheutuvista talousarviomenoista tulisi esittää menoselvitys, josta käy ilmi valtuuden käytöstä aiheutuvat varainhoitovuoden menot ja seuraavien vuosien määrärahatarpeet. Muutamien valtuuksien osalta talousarviossa ei ollut esitetty menoselvitystä.

Lisäksi havaittiin, että muutamassa tapauksessa valtioneuvoston oli esitetty valtuutena. Perustuslain 82 §:n 2 momentin mukaan valtioneuvoston ja valtioneuvoston voidaan antaa eduskunnan suostumuksen nojalla.

Kulutusmenojen budjetointi siirtomenomomenteille on edelleen hyvin laajaa

Vuoden 2023 talousarvion 217 siirtomenomomentista (momenttiväli 30–69) 38 prosentille on budjetoitu valtion kannalta vastikkeellisia kulutusmenoja. Talousarvion laadintamääräyksen mukaan ”laadultaan erilaisten menojen budjetointia samalle momentille (ns. sekamomentti) tulisi välttää”.

Kulutusmenojen budjetointi siirtomenomomenteille ei kaikilta osin ole yhdenmukaista ja selkeää. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan kulutusmenojen asiayhteys määrärahan varsinaiseen käyttötarkoitukseen ei kaikilta osin ole vaivatta todennettavissa. Selkeä ja keskeisiltä osin yhdenmukainen terminologia tukisi osaltaan myös talousarvion noudattamista. Huomionarvoista on lisäksi se, että on hyvin yleistä sisällyttää päätösosaan laajennus kulutusmenoihin väljästi, jopa ilman rajauksia.

4.2 Yhteisten prosessien sisäistä valvontaa tarkastetaan laajasti vuosittain

Tarpeesta maksuun

Kirjanpitoyksiköissä tehtävillä toimenpiteillä on keskeinen asema Handi-prosessin toteutuvaan sisäiseen valvontaan ja tehokkuuteen. Ostolaskujen käsittely on kokonaisuus, jossa kirjanpitoyksikön tekemät ratkaisut menopäätöksen sisällössä vaikuttavat prosessin myöhempien kontrollien toimintaan Palkeissa. Osana tietosisältöä hankintapyyntöissä ja sopimusten teknisissä kansilehdissä (menopäätökset) tulee olla talousarvioasetuksen 38 §:n 4 momentin perusteella erääntyvien yksittäisten menoerien rahamäärä tai vastikkeellisten menojen määräytymisperuste. Vahvat kontrollit ohjaavat käyttäjiä toimimaan asianmukaisesti prosessin alkuvaiheessa, mikä osaltaan vähentää alttiutta kiertää kontrolleja sekä lisää prosessin tehokkuutta automaatioasteen kasvaessa.

Tilauksellisissa ostolaskuissa ei-tarkkarajaiset ja tietosisältöään puutteelliset menopäätökset vaikeuttavat kirjanpitoyksiköissä tehtävän vastaanottokontrollin tekemistä sekä edelleen

Palkeissa tapahtuvaa osatoimitusten ja osittaislaskujen käsittelyä. Merkittävä osa tarkastuksessa todetuista virheellisistä vastaanottotavoista selittyy menopäätöksillä, jotka eivät ole talousarvioasetuksen 38 §:n tarkoittamalla tavalla riittävän tarkkarajaisia tai tietosisällöltään riittäviä.

Tarkastuksessa todetut puutteet menopäätösten tarkkarajaisuudessa ja tietosisällössä sekä tilauksellisissa laskuissa myös vastaanottokontrollien tekemisessä ilmentävät tarvetta seurata kyseessä olevia prosessin vaiheita ja tarvittaessa korostaa ohjauksessa oikeita menettelytapoja. Valtiokonttori on ollut ohjauksessa aktiivinen.

Vastikkeettomien laskujen kontrollien osalta tarkastuksessa ei tehty olennaisia havaintoja. Tarkastuksen perusteella kiinnitetään kuitenkin huomiota siihen, että vastikkeettomien menojen käsittelyprosessit vaihtelevat suuresti Handi-järjestelmässä. Lisäksi suuri osa vastikkeettomista menoista käsitellään ja kontrollit suoritetaan kirjanpitoyksiköiden omistamissa substanssijärjestelmissä.

Handin tarkastuksessa todetuista kontrollipoikkeamista ja kontrolliriskeistä huolimatta tarkastuksissa todettiin, että maksetut menot ovat olennaisilta osin perustuneet asianmukaisesti hyväksytyyn menopäätökseen ja menot on maksettu oikean määrän, minkä lisäksi tapahtumat on kirjattu kirjanpitoon yksittäisiä poikkeamia lukuun ottamatta oikein. Menojen asiankäsittelyprosesseissa on toimittu toleranssia lukuun ottamatta pääosin annettujen säännösten mukaisesti.

AI-tekoälytiliöinnin tarkastuksessa todettiin useita kirjausvirheitä. Tehdyt havainnot ilmentävät kuitenkin puutteita tekoälyn kyvyssä ennustaa tiliöintejä oikein sekä puutteita laskujen käsittelyn kontrollien tehokkuudessa (asiatarkastus, hyväksyntä sekä Palkeiden tiliöintipalvelu vastuunjakomääräyksen mukaisesti Palkeiden siirrettyjen tiliöintien osalta).

Tekoälyn hyödyntäminen tiliöinnissä ei kuitenkaan muuta kirjanpitoyksiköiden asiatarkastajien ja hyväksyjien vastuita nykyisestä. Asiatarkastuksen ja hyväksynnän merkitys on keskeinen tekoälytiliöinnin oikeellisuuden varmistamisessa, koska tekoäly oppii asiatarkastuksen ja hyväksynnän yhteydessä tehtävistä tiliöintikorjauksista.

Tarkastuksessa todettiin tiliöintikontrollien heikkenevän, kun menon asiatarkastus ja hyväksyntä tehdään sähköpostilla, mikä tulisi huomioida kontrollin suorittamisessa sekä prosessin sisäisen valvonnan kehittämisessä.

Maksuliike

Tarkastuksessa testattiin maksuliikkeen tulo- ja menoprosessien sekä tiliotteiden käsittelyn kontroleja. Kontrollien testauksen kohteena olivat myös välitettävien maksuaineistojen käsittely sekä osin myös osto- ja myyntireskontratoiminnot.

Maksuliikkeen tarkastuksessa todetut kontrollipoikkeamat ja puutteet kontrollien tehokkuudessa liittyvät paljolti prosessin tapahtumien käsittelyä koskevaan dokumentointiin ja tosittamiseen sekä edelleen manuaalisten toimenpiteiden varmentamiseen annettujen ohjeiden ja määräysten mukaisesti. Dokumentoinnin ja tosittamisen osalta voidaan todeta, että olennaisilta osin säännöksiä noudatetaan. Tarkastuksessa kiinnitettiin huomiota myös siihen, että manuaalisissa toimenpiteissä tositteen hyväksyy pääosin tositteen laatija, mikä kontrollina on nimellinen ja vaikeuttaa virheellisten transaktion käytötapojen ja tosittamista koskevien puutteiden havaitsemista.

Tarkastuksessa todettujen maksuduplikaattien määrä on todennettujen testitapausten perusteella kasvanut.

Henkilöstö- ja palkkahallinto

Palkeita on suositeltu kehittämään järjestelmien välisiä täsmäytystoimenpiteitä Valtiokonttorin määräyksen (VK 482/03/2010, 7.12.2010) edellyttämällä tavalla. Määräyksen mukaan kirjanpitoyksikön tulee kuukausittain täsmäytyksin tai muulla tavoin osoittaa, että osa- tai peruskirjanpidon tositteet, kirjanpitotapahtumat ja kirjanpitomerkinnot on käsitelty täydellisinä pääkirjanpidossa. Osakirjanpidon saldot on kuukausittain täsmäytettävä pääkirjan vastaavien tilien saldojen kanssa.

Tarkastuksessa todettiin, että Palkeilla on vielä joidenkin kirjanpitoyksiköiden osalta aktiivisessa selvityksessä eroja tulorekisterin käyttöönottojen ajalta ja osin myös edellisiltä vuosilta. Täsmäytyskontrollin testauksessa havaittiin, ettei täsmäytysdokumenteissa ja erolistoilla erojen selvitystä ollut kaikissa tapauksissa kirjattu.

Palkkojen muutosluettelo on otettu käyttöön lokakuussa 2023. Valtiokonttorin vastuunjakomääräyksen palkkojen muutosluettelon asiatarkestus ja hyväksyminen on kirjanpitoyksikön vastuulla. Valtiokonttori on antanut 31.1.2017 Palkanlaskennan sisäinen valvonta virastoissa -ohjeen (VK/2/00.00.00.01/2017). Ohjeen tarkoituksena on ollut tukea virastoja sisäisen valvonnan toteuttamisessa huomioiden annetun määräyksen palkanlaskennan tehtävä- ja vastuunjaosta. Tarkastuksen perusteella suositeltiin, että Valtiokonttorin antamaa sisäisen valvonnan ohjeistusta päivitetäisiin ja huomioitaisiin muutosluettelon käyttöönoton tuomat muutokset sisäisen valvonnan kokonaisuudessa yhdenmukaisten ja tehokkaiden kontrollien varmistamiseksi virastoissa. Muutosluettelolla voidaan tehostaa kontroleja kirjanpitoyksiköissä.

Tarkastuksessa todettiin, että esihenkilökontrollien suorittamisessa oikea-aikaisesti olisi kehitettävää. Tapahtumat siirtyvät osaksi palkanlaskentaa esimiehen tekemän hyväksymisen jälkeen. Tarkastuksessa kuitenkin todettiin, että portaalin tehtävälistoilla tai ajanhallinnassa ei ole ollut valtiontasolla olennaisia määriä palkanmaksuaikataulun perusteella myöhässä hyväksytyjä tapahtumia. Tarkastuksen perusteella on suositeltu myös, että kirjanpitoyksiköt vahvistavat virheitä ennalta ehkäiseviä kontroleja sekä järjestävät palkanmuutosten prosessin siten, että palkkaan vaikuttavat päätökset tehdään oikea-aikaisesti ennen muutosten voimaantuloa.

Ajanhallinnan tarkastukseen valittujen kahdeksan kirjanpitoyksikön osalta todettiin, että kuudessa kirjanpitoyksikössä sama henkilö on hyväksynyt maksuun itseään koskevia työaikakorvauksia ja palkanlisäitä. Suosituksena on, että kirjanpitoyksiköt rakentavat korvaavat kontrollit omiin hyväksymisprosesseihinsa.

Aineistotarkastuksessa havaittiin yksittäisiä virheitä palkanlaskennassa ja palkan perusteissa sekä lomapalkkavelan laskennassa. Tästä huolimatta on voitu todeta, että virheet ja puutteet eivät ole olennaisia. Palkka-aineisto on olennaisilta osin asianmukaista ja sen pohjalta muodostuva kirjanpito antaa kirjanpitoyksiköiden palkoista oikeat ja riittävät tiedot.

Matkustus

Tarkastuksessa on pidetty hyvänä, että Palkeet on lähtenyt kehittämään yhtenäisiä toimintatapoja MatkustusPro-hankkeessa. Tavoiteltavaa olisi, että valtion kirjanpitoyksiköillä olisi mahdollisimman yhdenmukaiset säännökset ja niitä sovellettaisiin yhdenmukaisesti, jolloin tarve poikkeuksille olisi mahdollisimman vähäinen. Tämän lisäksi matkustussäännöstä poikkeavia ohjeita ei tulisi olla kirjanpitoyksikön tarkentavissa ohjeissa.

Tarkastusvirasto katsoo, että sisäisen valvonnan asianmukainen järjestäminen edellyttää yhteistyön ja ymmärryksen lisäämistä konsernitoimijoiden välillä. Palkeet ja sen asiakkaina olevat kirjanpitoyksiköt kuuluvat samaan valtiokokonaisuuteen, mikä tulisi huomioida myös sisäisen valvonnan järjestämisessä. Palkeisiin keskitetty matka- ja kululaskujen tarkastuspalvelu mahdollistaa kontrollina valtiontasoisten poikkeamien havaitsemisen. Suositeltavaa olisi, että Palkeissa havaittavat matkustussäännön epäyhtenäiset tulkinnat saatettaisiin Valtion työmarkkinalaitoksen tietoon, joka antaisi asiasta harkinnan mukaan esimerkiksi soveltamisohjeen, mikä yhtenäistäisi matkustussäännön yhtenäisiä tulkintoja valtiolla sekä mahdollistaisi osaltaan matkustusprosessin tehostamisen Palkeissa.

Tarkastuksessa varmistuttiin tarkastuspalvelun vastuulla olevien kontrollien tehokkuudesta. Tarkastuksessa todettiin, että Palkeiden tarkastuspalvelukontrolli on toiminut tehokkaasti.

Tarkastuksessa todettiin kuitenkin edellisvuoden mukaisesti, että eMatka-prosessissa ei tehdä Suomi.fi- ja M2-järjestelmän välillä riittäviä täsmäytystoimenpiteitä.

Matkalaskujen automaatiokäsittelyprosessin tarkastuksessa todettiin, että järjestelmään rakennetun automaation tulee tukea säännösten noudattamista.

Tarkastuksessa kiinnitettiin huomiota myös siihen, että järjestelmässä on paljon vanhoja keskeneräisiä matka- ja kululaskuja. Valtiovarainministeriön tulisi ohjata kirjanpitoyksiköitä yhdenmukaisiin käsittelytapoihin vanhojen matka- ja kululaskujen osalta, minkä lisäksi kirjanpitoyksiköiden valvonnan kontrolleja tulisi vahvistaa.

Tilauksesta perintään

Asiakas-, nimike- ja laskutustietoja siirretään Kieku-järjestelmään useista kirjanpitoyksiköiden omistamista substanssijärjestelmistä.

Tarkastuksessa kiinnitettiin huomiota substanssijärjestelmistä siirtyvien tietojen virheisiin tai puutteisiin, joihin Palkeissa käytönotetut kontrollit eivät täysin tehoa. Lisäksi SAP S/4 HANA-käyttönoton yhteydessä on kehitetty edelleen SAP-järjestelmän automaattisia kontrolleja, jotka eivät kaikilta osin ole käytössä substanssijärjestelmistä siirtyviin tietoihin. Tämän takia olisi tärkeätä, että kirjanpitoyksiköiden omistamien laskutuksen substanssijärjestelmien kontrollit varmistavat tietojen oikeellisuuden ja riittävyyden ennen niiden siirtoa Kieku-järjestelmään. Tarkastuksen perusteella tulisi harkita keskitetyn ohjauksen vahvistamista, jolloin voitaisiin varmistaa nykyistä paremmin, että substanssijärjestelmille on olemassa vahvat perusteet.

Kiekun asiakas- ja nimikerekisteri ei sisällä riittävästi kenttien ristiin- tai täydellisystarkistuksia. Palkeissa on tietojärjestelmiä kehitettäessä suositeltavaa parantaa tietojärjestelmän automaattisia kontrolleja. Siltä osin kuin virheitä ja puutteita ennalta ehkäiseviä automaattisia kontrolleja ei voida kehittää, tulisi parantaa havaitsevia kontrolleja.

Tarkastuksessa testattiin SAP S/4 HANA:n yhteydessä käytönotetut automaattiset kontrollit. Tarkastuksessa todettiin, että kontrollit ovat toimineet tehokkaasti.

Kirjanpitoyksiköiden ja Palkeiden tulisi kiinnittää huomiota korko- ja perintälukitusten täydellisyyteen ja oikeellisuuteen. Myyntisaamisten seurannan kannalta olisi suositeltavaa, että perintälukitusten saatavien kohdalla on selvitykset lukitusten syyille.

Kirjauksesta tilinpäätökseen

Tarkastuksessa ei todettu olennaisia puutteita pääkirjanpidon (ml. käyttöomaisuus) ja tilinpäätöksen laadinnan prosessien sisäisen valvonnan järjestämisessä.

Tarkastuksen perusteella todettiin, että tiedot ovat siirtyneet täydellisesti ja oikein vanhasta SAP-ympäristöstä uuteen SAP S/4 HANA-ympäristöön.

Käyttövaltuushallinta

Tarkastus kohdistui yhteisten talous- ja henkilöstöhallintojärjestelmien (Handi, Kieku ja M2) ja Pointti-palvelunhallintajärjestelmän käyttöoikeuksiin ja käyttövaltuushallintaprosesseihin Palkeissa ja neljässä asiakasvirastossa. Lisäksi tarkastuksen kohteina olivat Palkeissa käytettävät Nomentia Banking- ja CGI Palkat- ja CGI Palveluaikalaskenta -järjestelmien käyttöoikeudet ja käyttövaltuushallintaprosessit.

Tarkastuksessa todettiin, että tehtävien eriyttämistä ja käyttövaltuushallinnan kontrollien tehokkuutta tulisi parantaa. Tehtävien eriyttämisessä todettiin prosessikohtaisia eroja ja esimerkiksi edellä mainittujen korvaavien kontrollien kehittämisessä on osin edetty hitaasti. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan riskejä tulisi hallita ensisijaisesti tehtävien eriyttämisen kautta ja toissijaisesti korvaavilla kontrolleilla. Pääosin prosessien tehtävien eriyttäminen on kuitenkin kohtuullisella tasolla. Tehtävien eriyttämistä haastaa osin toiminnallisen tehokkuuden tavoitteet. Talous- ja henkilöstöhallinnon tehtävien eriyttämisen riskit painotuvat Palkeiden vastuulla oleviin tehtäviin.

Palkeissa riskialttiit toimenkuvat tulisi tunnistaa ja kuvata nykyistä paremmin vaarallisten työyhdistelmien analyyseissä. Analyysien perusteella käyttöoikeusrooleja ja käyttöoikeuksia ylläpitävien henkilöiden tulisi voida varmistua käyttöoikeuksien asianmukaisuudesta niitä avattaessa tai muutettaessa. Tärkeänä osana toimivaa sisäistä valvontaa on myös kirjanpitoyksiköissä tapahtuva valvonta siitä, että henkilöiden toimenkuvat vastaavat henkilöiden tehtäviä ja ovat jatkuvasti ajan tasalla.

Käyttöoikeuksien aineistotarkastuksessa todettiin riskialttiita käyttöoikeusyhdistelmiä sekä talous- ja henkilöstöhallinnon prosessikokonaisuuksissa että yksittäisissä järjestelmissä. Riskialttiit käyttöoikeusyhdistelmät ovat seurausta sisäisen valvonnan puutteista.

Tuotantoprosessien automatisointi ja Pointti-järjestelmä

Tehtävien ja kontrollien automatisointiin on käytetty UiPath-ohjelmistorobotiikkaa, tekoälyä sekä Access-, Winshuttle- ja Excel-automatisointeja.

UiPath-ohjelmistorobotit käyttävät muita ohjelmia käyttöliittymän kautta ja toteuttavat toimintoja ja kontroleja niille määriteltyjen koodien ja sääntöjen mukaisesti. Tarkastuksessa suositeltiin, että Palkeissa tulee varmistua esimerkiksi systemaattisilla lokitietojen tarkastuksilla siitä, että koodimuutoksia ei tehdä suoraan palvelimelle. Lisäksi robottien käyttöoikeuksia suositeltiin rajamaan siten, että käyttöoikeudet vastaavat robottien tehtäviä.

Winshuttle- ja Excel-konversiot ovat suoraan tietokantaan ope-roivia massatallennusvälineitä. Tarkastuksessa kiinnitettiin huomiota massatallennusvälineiden tiedon input-vaiheen kontrollien tehokkuuteen. Sisäisen valvonnan järjestämisessä tulee pyrkiä vahvoihin ja yhdenmukaisiin Input-vaiheen kontroleihin tiedon tallennustavasta riippumatta. Riskialttiit massatallennukset tulisi toisen henkilön tunnistaa ja hyväksyä.

Winshuttlen riskinä on myös, että suurin osa nauhoituksista ei sisälly TFS-järjestelmän mukaiseen versionhallintaan. Tämä johtuu siitä, että TFS-järjestelmää ei käytetä talous- ja henkilöstöhallinnon ryhmissä ja raportointiryhmässä sellaisissa nauhoituksissa, joihin ei yhdistetä robotiikkaa.

Pointti-järjestelmässä tiettyjä palvelupyynnöitä voidaan pitää riskialttiina, koska niiden perusteella tietoja tallennetaan, muutetaan tai poistetaan talous- ja henkilöstöhallinnon tietojärjestelmistä. Pointin palvelupyynnöissä voidaan käyttää asianohjausmallia, jossa palvelupyyntö perustuu toisen henkilön hyväksymiseen. Asianohjausmalli on käytössä eräiden kirjanpitoyksiköiden käyttöoikeuspyynnöissä. Palkeiden mukaan kirjanpitoyksiköt päättävät asianohjausmallin käyttöön otosta. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan riskialttiit palvelupyynnöt tulisi toisen henkilön tunnistaa ja hyväksyä ennen käsittelyä.

4.3 Venäjän vastaisten talouspakotteiden noudattamista tukeviin kontroleihin ja ohjaukseen tulee kiinnittää huomiota

EU:n asettamien talouspakotteiden määrä ja relevanssi valtionhallinnon toiminnan näkökulmasta ovat merkittävästi lisääntyneet helmikuusta 2022. Tämä huomioitiin tarkastusvirastossa toteuttamalla vuoden 2023 tilintarkastuksen yhteydessä laillisuustarkastus Venäjän vastaisten talouspakotteiden noudattamisesta. Tarkastuksen tavoitteena oli tuottaa tietoa siitä, onko valtion kirjanpitoyksiköiden taloudenhoidossa noudatettu oikeudellisesti sitovia Venäjän vastaisia talouspakotteita, ja onko pakotteiden noudattamisen varmistamiseksi otettu käyttöön riittävät sisäisen valvonnan menettelytavat erityisesti hankintojen ja maksuliikenteen osalta.

Tarkastuksessa ei havaittu olennaista huomautettavaa EU:n pakotesääntösten noudattamisessa kirjanpitoyksiköiden taloudenhoidossa mutta sisäisen valvonnan osalta todettiin kehittämistarpeita.

Tarkastuksessa selvitettiin ministeriöiden antaman ohjauksen ja valtionhallinnon yhteisten ohjeiden sisältöä sekä pakotteiden noudattamista tukevien yhteisten kontrollien järjestämistä. Johdtopäätöksenä todettiin, että toteutetulla ohjauksella on lisätty hallinnon edellytyksiä huomioida talouspakotteiden toiminnalle asettamat vaatimukset, ja ohjaus on kohdistunut taloudenhoidon kannalta merkittäviin prosesseihin, kuten pakotteiden huomiointiin hankinta- ja valtionavustusprosesseissa. Ohjauksen lisäksi pakoteasioiden neuvonta, tiedotus ja koulutus sekä kansallinen pakoteyhteistyö osaltaan vahvistavat edellytyksiä huomioida pakotteiden toiminnalle asettamat vaatimukset.

Ohjeistusta pakotteiden toimeenpanemisesta on lisätty keskeisiin valtionhallinnon taloudenhoitoa koskeviin ohjeisiin. Ohjeistuksen riittävyttä tulee kuitenkin tarkastella pakotesääntelyn lisääntyessä. Taloussääntöjen laatimista ja ylläpitoa koskeva määräys ei ohjeista pakotteiden huomioon ottamisesta kirjanpitoyksiköiden taloussääntöissä. Tämän vuoksi suositeltiin tarkastuksen perusteella arvioimaan, onko taloussääntömääräykseen tarpeellista ottaa talouspakotteita koskevia sisältöjä.

Valtionhallinnon keskitetyt kontrollit pakotteisiin liittyen kattavat valvonnan tarpeen vain osittain

Tarkastuksessa saadun käsityksen mukaan valtionhallinnon keskitetyt kontrollit pakotteisiin liittyen kattavat valvonnan tarpeen vain osittain eikä kontrolleja ole kuvattu kootusti. Lisäksi tarkastuksessa saadun käsityksen mukaan keskitettyjä kontrolleja on kehitetty osin kontrolleja toimeenpanevien organisaatioiden omista lähtökohdista eikä kontrollien toteuttamiseen liittyvistä vastuista ole annettu kattavaa ohjausta.

Tarkastuksen perusteella suositeltiin, että valtiovarainministeriö yhteistyössä kontrolleja toimeenpanevien toimijoiden kanssa kuvaisi keskitettyjä kontrolleja koskevan kokonaisuuden. Tämä selkiyttäisi eri toimijoiden tehtäviä ja vastuita ja selkiyttäisi myös sitä, mitä kontrolleja on mielekästä toteuttaa kirjanpitoyksiköissä. Lisäksi tulee arvioida, onko sisäisen valvonnan menettelytapojen yhtenevyyden kannalta tarpeen ohjeistaa, miten ja missä laajuudessa pakoteselvityksiä tulisi hallinnossa tehdä.

Tarkastuksessa saadun käsityksen mukaan pakotteet koskevat laajasti kirjanpitoyksiköiden vastuulla olevia prosesseja. Tarkastuksessa kiinnitettiin huomioita siihen, että osa kirjanpitoyksiköistä ei ollut selvittänyt, missä prosesseissa pakotteita tulisi tarvittaessa panna täytäntöön. Osalla kirjanpitoyksiköistä ei ole

ilmoituksensa mukaan lainkaan erityisesti pakotteisiin liittyviä sisäisen valvonnan kontrolloija. Kirjanpitoyksiköiden olisi suositeltavaa varmistua siitä, mihin prosesseihin pakotesäännöksillä voi olla vaikutusta ja järjestää sisäinen valvonta tosiasiallisiin riskeihin vastaavasti.

Valtion yhteisen pakotetarkistuspalvelun hankinta on viivästynyt

Lisäksi useimmilla kirjanpitoyksiköillä ei ole käytössään rekisteritietokantoja hyödyntävää pakotetarkistuspalvelua. Pakotetarkistuspalvelujen vähäinen käyttö voi johtaa selvittelyjen tekemiseen liian vähäisellä tietoperustalla, ja siihen, että eri toimijoihin kohdistuvia pakotteita ei tunnisteta.

Tarkastuksessa suositeltiin, että kirjanpitoyksiköissä arvioidaan tarvetta pakotetarkistuspalvelun käyttöönotolle, mikäli palveluja ei vielä ole otettu käyttöön. Lisäksi suositeltiin, että pakoteselvittelyt dokumentoidaan systemaattisesti ja tuodaan osaksi kirjanpitoaineistoa.

4.4 Vuokramenoissa ei todettu olennaista huomautettavaa

Vuokramenot perustuivat voimassa oleviin sopimuksiin

Vuokramenoja tarkastettiin 10 kirjanpitoyksikössä, joissa vuokramenot olivat euromääräisesti valtionhallinnon suurimpia Puolustusvoimia lukuun ottamatta.

Tarkastuksessa todettiin, että toimitilojen vuokramenot perustuivat voimassa oleviin sopimuksiin, tositteiden tietosisällöt täytivät niille asetetut vaatimukset ja vuokramenot oli asiatarkastettu sekä hyväksytty asianmukaisesti. Vuokramenot oli pääsääntöisesti maksettu toimintamäärärahoista tai mikäli ne oli maksettu muulta momentilta, sallivat määrärahan käyttöperusteet niiden maksamisen.

Vuokrasopimusten irtisanomisajat olivat olennaisilta osin vuokrakäsikirjan mukaisia. Joka toisessa sopimuksessa irtisanomisaika oli 12 kuukautta. Elinkustannusindeksi oli huomioitu sopimuksissa pääosin asianmukaisesti. Vuokrasopimusten uusiminen oli sen sijaan toteutettu vaihtelevasti.

Vuokrakulujen ja vuokrasopimusten seuranta oli toteutettu pääsääntöisesti Excel-lomakkeen avulla kerran tai kaksi kertaa vuodessa.

Tilojen edelleenvuokrausta todettiin useassa kirjanpitoyksikössä. Pääsääntöisesti edelleenvuokraus oli toteutettu asianmukaisesti. Tarkastuksessa tuli esille tilatarpeeseen nähden ylimääräistä tilaa. Näitä tiloja ei kuitenkaan voitu vuokrata edelleen tai antaa yhteiskäyttötilaksi kirjanpitoyksiköiden toiminnasta tai turvallisuudesta johtuvista syistä.

Sisäisen valvonnan järjestämisessä ei todettu olennaista huomautettavaa

Vuokrasopimusten seurannassa ja sopimusten hallinnoinnin sisäisessä valvonnassa ei tullut esiin olennaista huomautettavaa. Vuokrasopimusten hallintoihin liittyvä ohjeistus oli kuitenkin lähes kaikissa tarkastetuissa kirjanpitoyksiköissä hajallaan eri asiakirjoissa kuten taloussäännössä, työjärjestyksessä ja muissa taloushallinnon asiakirjoissa. Toimivan sisäisen valvonnan näkökulmasta kokonaisuus on tältä osin puutteellinen.

Tarkastuksessa tehtiin tarkastuskäynnit neljään kohteeseen. Käynneillä selvitettiin, antaako vuokrasopimus oikeat ja riittävät tiedot vuokrakohteesta. Kohteiden vuokrasopimusten, pohjapiirustusten ja toimitilojen tiedot vastasivat olennaisilta osin toisiaan.

4.5 EU-varainsiirtojen tarkastus kohdistui elpymis- ja palautustukivälineen rahoitukseen

Suomen valtion ja EU:n välisten varainsiirtojen tarkastuksesta

Suomen vastaanottamat EU-varat ovat taloudellisesti merkittäviä. Suomen valtion ja EU:n välisten varainsiirtojen hallintoihin osallistuvat useimmat hallinnonalat ja suuri osa kirjanpitoyksiköistä. Koska EU-varojen hallinnoinnilla ja valvonnalla on selkeä yhteys hyvään taloudenhoitoon, tarkastusvirasto suorittaa vuosittain EU:lta saatujen varojen tarkastusta tavoitteenaan varmistaa, että tarkastuksen kohteena olevien varojen hallinnoinnissa on noudatettu sekä kansallisia että EU-säädöksiä.

Tarkastuskaudella 2023–2024 tarkastus kohdistui EU-rahoitukseen, jota Suomi on saanut Euroopan unionin elpymis- ja palautustukivälineestä.

Tarkastuksen ensimmäisenä tavoitteena oli selvittää, onko elpymisvälineestä saatu rahoitus käytetty välinettä koskevien normien mukaisesti. Toisena tavoitteena oli varmentaa, että elpymistukivälineen varojen käytön ja maksun perusteena olevat tiedot on esitetty oikein EU:lle toimitettavissa maksupyynnöissä ja jälkikäteen tehtävissä selvityksissä sekä valtion tilinpäätöksessä.

Elpymistukivälineestä saadun rahoituksen hallinnoinnissa ei havaittu puutteita

Käytetyn rahoituksen osalta tarkastuksen kohteeksi valittiin Traficom ja KEHA-keskuksen maksamat tuet, toisin sanoen elpymissuunnitelmaan sisältyvät toimenpiteet P2C1I1: Digitaalinen infrastruktuuri – Viestintäverkkojen laadun ja saatavuuden kehittäminen ja P3C1R1: Pohjoismainen malli.

Tarkastuksen perusteella todettiin molempien tarkastettujen toimenpiteiden osalta, että tukiviranomaisena toimineet Traficom ja KEHA-keskus ovat huolehtineet talouden ja varojen seurannasta, sisäinen valvonta on olennaisilta osin järjestetty asianmukaisesti ja talousarvio- ja liikekirjanpidon menettelyissä on noudatettu kansallista talousarviolainsäädäntöä ja muita hyvää hallintoa koskevia normeja.

Molempien toimenpiteiden tarkastuksen perusteella suositeltiin, että Traficom ja KEHA-keskus päivittävät hallinto- ja valvontajärjestelmän (HVJ) kuvauksen vastaamaan valtionvarainministeriön asettaman strategiatyöryhmän ohjeistusta.

Toimenpiteen Digitaalinen infrastruktuuri (P2C1I1) osalta suositeltiin, että RRP-järjestelmään tallennettavien tietoja ja asiakirjojen oikeellisuuteen ja ajantasaisuuteen kiinnitetään huomiota.

Toimenpiteen Pohjoismainen malli (P3C1R1) tarkastuksen perusteella todettiin, että KEHA-keskuksen tulee huomioida toimenpiteen tietojen seurantajärjestelmän vaihtuminen hankesalkusta RRP-tietojärjestelmään ja tietoja siirrettäessä tulee varmentua tietojen oikeellisuudesta, täydellisyydestä ja ajantasaisuudesta.

Elpymistukivälinettä koskevan maksupyynnön tiedot on esitetty oikeellisenä

Komissiolle raportoitujen tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi tarkastus kohdistui Suomen elpymistukivälinettä koskevaan ensimmäiseen maksupyyntöön, joka on toimitettu Euroopan komissiolle. Tarkastus kohdentui valtionvarainministeriöön ja Valtiokonttoriin. Ministeriö vastaa maksupyynnön valmistelusta, siihen sisällytettävien tietojen oikeellisuudesta sekä elpymis- ja palautumissuunnitelman kansallisesta toimeenpanosta. Valtiokonttorille on tukivälinelaisissa säädetty keskitettyihin tietojärjestelmiin toimitettujen tietojenvalvonta- ja varmentamistehtäviä.

Tarkastuksessa ei havaittu puutteita maksupyynnössä raportoitavien toimenpiteiden todenneasiakirjojen ja yhteenvedoasiakirjojen osalta suhteessa sopimukseen operatiivisista järjestelyistä Euroopan komission ja Suomen välillä. Tarkastuksessa todettiin lisäksi, että asiakirjat oli tallennettu keskitettyihin tietojärjestelmiin.

Tarkastuksen perusteella todettiin, että ministeriö oli pyrkinyt kohtuullisessa määrin varmistamaan komissiolle toimitettavien, maksupyynnön tukivälineasetuksen mukaan sisällytettävien tietojen oikeellisuudesta, ja että komissiolle on toimitettu kaikki asetuksessa edellytetty materiaali.

Tarkastuksessa käytiin läpi Valtiokonttorin ylläpitämään tietojärjestelmään tallentamien asiakirjojen kattavuutta, sisällöllisen oikeellisuutta ja ajantasaisuutta. Tarkastuksen perusteella Valtiokonttori on pyrkinyt kohtuullisessa määrin varmistamaan keskitettyjen tietojärjestelmien toimivuuden, antamaan tietojärjestelmien käyttöä koskevaa ohjeistusta sekä varmentamaan sen, että tukiviranomaiset ovat toimittaneet edellytetyt tiedot tietojärjestelmiin. Myöskään tietojärjestelmien sisältämien tietojen aineistotarkastuksessa ei tullut esille olennaisia puutteita tietosisällön oikeellisuuden kohdistuvassa Valtiokonttorin sisäisessä valvonnassa.

Liite: Miten tarkastettiin

Tarkastuskertomus perustuu Valtiontalouden tarkastusviraston vuoden 2023 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, valtuuskirjanpitoa, tuloksellisuuden laskentatointa on tarkastettu kirjanpitoyksikkökohtaisesti siinä laajuudessa, että tarkastuksen perusteella voitiin antaa niin sanottua rajoitettua varmuutta osoittava lausuma. Lisäksi kirjanpitoyksikkökohtaisesti on tarkastuksessa voitu painottaa erityisiä kirjanpitoyksikkökohtaisia kohdeasioita.

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

Talousarvion noudattamisen ja valtion taloudenhoidon yhteisten 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 Palkeiden tarkastuksessa että virastoissa.

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

Luvussa 4.3. esitetyt tarkastushavainnot perustuvat Venäjän vastaisiin pakotteisiin kohdistuneeseen tarkastukseen. Tarkastuksessa selvitettiin ministeriöiden antaman ohjauksen ja valtionhallinnon yhteisten ohjeiden sisältöä sekä pakotteiden noudattamista tukevien yhteisten kontrollien järjestämistä. Tarkastuksen tavoitteena oli tuottaa tietoa siitä, onko valtion kirjanpitoyksiköiden taloudenhoidossa noudatettu oikeudellisesti sitovia Venäjän vastaisia talouspakotteita ja onko pakotteiden noudattamisen varmistamiseksi otettu käyttöön riittävät sisäisen valvonnan menettelytavat erityisesti hankintojen ja maksuliikenteen osalta. Tarkastus kohdistui kaikkiin Tarkastusviraston tilintarkastuksen kohteena olevaan kirjanpitoyksikköön.

Luvussa 4.4. esitetyt tarkastushavainnot perustuvat 10 kirjanpitoyksikön vuokramenojen ja vuokrasopimusten tarkastukseen.

Luvussa 4.5. esitetyt tarkastushavainnot perustuvat EU-varainsiirtojen tarkastuksen havaintoihin.

Tarkastuksen tarkoitus ja tavoite

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



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

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