



Ohje tilintarkastajan raportista sosiaali- ja terveysministeriön Suomen kestävän kasvun ohjelman valtionavustuskohteissa

Sisällys

1	Taustaa	2
2	Soveltamisala	2
3	Riippumattomuus ja hyvä tilintarkastustapa	3
4	Tarkastusaineisto	3
5	Tarkastuksen suorittaminen ja raportointi	3
6	Tilintarkastajan raportti valtionavustuksen käytöstä	4
6.1	Talousarviovertailu	4
6.2	Hanke- ja toimintokohtaisen kirjanpidon järjestäminen	4
6.3	Vuosiselvityksessä esitettyjen tuottojen ja kulujen vastaavuus kirjanpitoon	5
6.4	Työajan käytön seurannan järjestäminen	5
6.5	Palkkojen vastaavuus työsopimuksiin sekä eläke- ja henkilösivukulujen osuus	7
6.6	Muiden kuin palkkakulujen suoriteperusteinen syntyminen	9
6.7	Toimitilakulujen asianmukaisuus	10
6.8	Eteenpäin delegoidun avustuksen huomioiminen tarkastuksessa	10
6.8.1	Yleistä eteenpäin delegoidusta avustuksesta	10
6.8.2	Suoritettavat toimet	11
6.9	Valtionavustuspäätöksen ehtojen noudattaminen	11
6.10	Hankintoja koskevan lainsäädännön ja ohjeistuksen noudattaminen	12
7	Yhteystiedot	12

1 Taustaa

Suomen kestävän kasvun ohjelmassa tilintarkastajan toimet koskevat vuosina 2022–2024 myönnettyjen valtionavustusten käyttöä. Tässä ohjeessa näistä avustuksista käytetään yleisesti termiä valtionavustukset.

Jokainen myönnetty valtionavustus on yksilöity omalla valtionavustuspäätöksellä, joka on toimitettu myös valtionavustuksen hakeneelle asianosaiselle.

Hyvän hallinnon periaatteiden toteutumiseksi sekä rahoituksen saajan oikeusturvan takaamiseksi on erityisen tärkeää, että valtionavustuksen käytön valvonta perustuu mahdollisimman virheettömään tausta-aineistoon. Tilintarkastajan suorittamassa tarkastuksessa esiin tulleet seikat voivat käynnistää prosessin, joka saattaa johtaa lopulta rahoituksen osittaiseen tai täysimääräiseen takaisinperintään tai jopa tutkintapyynnön tekemiseen. Valtionavustuksen saajan kannalta tarkastustuloksella voi täten olla laajat oikeusvaikutukset. On olennaisen tärkeää, että tilintarkastajan raportti perustuu oikeisiin ja riittäviin tietoihin ja että kaikki olennaiset seikat on varmistettu. Tarkastushavainnot tulee esittää täsmällisesti ja tulkinnanvaraisuutta välttäen. Havainnot tulee esittää faktoihin perustuen, eikä tilintarkastajan tule tehdä havainnoista omia tulkintojaan.

Tilintarkastajan tekemä tarkastustyö tulee suorittaa ammattitaitoisesti ja riittävää huolellisuutta osoittaen. Tilintarkastajan vastuuta työn laadusta ei poista tai lievennä se, että kyseessä on erikseen sovittavia toimenpiteitä koskeva toimeksianto, jossa ei anneta varmuutta, eikä se että valtionapuviranomaisena toimiva sosiaali- ja terveysministeriö tekee viime kädessä ratkaisun siitä, onko tilintarkastajan raporttoima avustuksen saajan toimintatapa oikea vai ei.

Tilintarkastajan tulee laatia raporttinsa noudattaen kansainvälistä liitännäispalvelustandardia (ISRS) 4400 (uudistettu) ”*Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevat toimeksiannot*”. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja suorittaa ne tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet, joista tilintarkastaja ja toimeksiantaja ovat sopineet sekä raportoi tekemänsä faktiset havainnot toimenpiteistä. Tilintarkastaja ei anna raportoinnissaan lausuntoa tai varmennusjohtopäätöstä. Liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 mukaisissa toimeksiannoissa tilintarkastajan odotetaan noudattavan tilintarkastuslain 22 §:n mukaista hyvää tilintarkastustapaa, kansainvälistä laadunhallintastandardia ISQC 1 ”*Laadunvalvonta tilintarkastusyhteisöissä, jotka suorittavat tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia sekä muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja*” sekä IESBA:n antamia eettisiä sääntöjä tilintarkastusammattilaisille. IESBA:n eettiset säännöt edellyttävät, että tilintarkastaja suorittaa toimeksiannon esim. ammatillisesti pätevästi sekä huolellisesti.

2 Soveltamisala

Valtionavustuksen saajan on toimitettava tilintarkastajan raportti avustuksen käytöstä. Raportin kysymykset tulee käydä läpi erikseen jokaisen valtionavustuskohteen osalta. Jos valtionavustuksen saajalla on useita valtionavustuskohteita, joiden käyttöaika päättyy samanaikaisesti, ne voi tilintarkastajan harkinnan mukaan käsitellä yhdellä raportilla tai vaihtoehtoisesti antaa raportin joka kohteelta erikseen. Tilintarkastajan raportin voi antaa ainoastaan auktorisoitu HT-, KHT-, JHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Toiminnantarkastaja ei voi antaa raporttia.

3 Riippumattomuus ja hyvä tilintarkastustapa

STM edellyttää valtionavustusten tarkastuksia tekevilta tilintarkastajilta riippumattomuutta suhteessa tarkastuksen kohteeseen. Valtionavustuksen saajan tilintarkastuksen suorittaminen ei vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta tarkastuksen kohteeseen.

Tilintarkastajan on noudatettava työssään myös hyvää tilintarkastustapaa (Tilintarkastuslaki 1141/2015, myöhemmin TilintL 22 §) sekä ammattieettisiä periaatteita. Tilintarkastuslaissa (20 §) ammattieettisiksi periaatteiksi on mainittu ammattitaito, rehellisyys, objektiivisuus ja huolellisuus yleinen etu huomioon ottaen. Myös IESBA:n eettiset säännöt, joita tilintarkastajat ovat velvollisia noudattamaan, normittavat ammattieettistä toimintaa.

4 Tarkastusaineisto

Valtionavustuksen saajan tulee antaa tilintarkastajalle kaikki se aineisto, jota hän tarkastuksen suorittamiseksi tarvitsee. Puuttuva tarkastusaineisto tulee lähtökohtaisesti mainita tilintarkastajan raportilla.

Tarkastusaineistoa ovat esimerkiksi:

- Valtionavustuspäätös ja sen pohjana oleva valtionavustushakemus
- Valtionavustuskohteen tuloslaskelma ja pääkirjaote
- Valtionavustuskohteen tositeaineisto
- Valtionavustuskohteen palkkakirjanpito sisältäen työsopimukset ja työajanseurannan
- Valtionavustuksen saajan toimittamat valtionavustuksen käytön selvitykset
- Valtionavustuskohteen hankinta-asiakirjat (laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016)
- Tilinpäätös, toimintakertomus ja tase-erittelyt
- Valtionavustustoimintaan liittyvät sopimukset

Tarkastus tulee suorittaa tehokkaimmalla ja tarkoituksenmukaisimmalla tavalla. Tarkastuksesta ei saa olla kohtuutonta häiriötä valtionavustuksen saajan normaalille toiminnalle. Epäselvissä tilanteissa tai valtionavustuksen saajan kieltäytyessä luovuttamasta aineistoa tarkastukseen, tulee tilintarkastajan olla yhteydessä sosiaali- ja terveysministeriöön (valtionavustukset.stm@gov.fi) tilanteen selvittämiseksi.

Tarkastustoiminnan vaikeuttaminen tai sen estäminen kokonaan voivat johtaa valtionavustuslain (688/2001) 19 §:n mukaiseen valtionavustuksen maksamisen keskeyttämiseen ja valtionavustuslain 21 §:n tai 22 §:n mukaiseen valtionavustuksen takaisinperintään.

5 Tarkastuksen suorittaminen ja raportointi

Tilintarkastajan raportin muodosta ei ole olemassa tarkentavia säädöksiä lainsäädännössä. Tilintarkastuslain 1:1.1 §:n 2 kohdan mukaan tilintarkastuslakia kuitenkin sovelletaan toimeen, jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen käyttöön. Lisäksi noudatetaan edellä mainittua kansainvälistä liitännäispalvelustandardia ISRS 4400.

Sosiaali- ja terveysministeriö on julkaissut tarkastusta varten tilintarkastajan raportin mallipohjan, joka on laadittu yhteistyössä Suomen Tilintarkastajat ry:n kanssa.

Suomen kestävän kasvun ohjelman hankkeille suunnattu raportointimalli on sosiaali- ja terveysministeriön Suomen kestävän kasvun ohjelman verkkosivuilla. Tilintarkastajan tulee kirjata havaintonsa jokaiseen raportoitavaan kohtaan. Mikäli tilintarkastajalla ei ole erityisiä havaintoja jostakin raportoitavasta kohdasta, tämäkin tieto on esitettävä kirjallisesti. Valmiiseen raporttiin ei tule jättää täyttämättömiä kohtia.

6 Tilintarkastajan raportti valtionavustuksen käytöstä

6.1 Talousarviovertailu

Kohta auttaa valtionavustusviranomaista arvioimaan avustetun hankkeen/toiminnan laatua ja laajuutta. Valtionavustuksen myöntämisen kokonaisharkinnassa on edellytykseksi saatettu määrittää se, että hanke ei laajuudeltaan saa ylittää tiettyä rajaa. Vaikka rajaa ei olisikaan asetettu, valtionavustuksen saajan on tullut antaa jo valtionavustusta hakiessaan yksityiskohtaiset tiedot siitä, mihin tarkoitukseen ja miten valtionavustusta on tarkoitus käyttää. Saajan antamista tiedoista tulee voida saada oikea ja riittävä kuva hankkeesta ja toiminnasta, johon avustusta haetaan sekä avustuksen tarpeellisuudesta. Talousarviovertailun avulla arvioidaan hankkeen toteutumista hankesuunnitelman mukaisena.

Raportoi merkittävät poikkeamat toteutuneissa kuluissa kululajeittain suhteessa hankkeen/toiminnan talousarvioon. Poikkeama on merkittävä, kun toteuman ja talousarvion ero on yli 50 prosenttia suuntaan taikka toiseen.

Esimerkki: jos talousarviossa on materiaalikuluiksi ilmoitettu 10 000 euroa, mutta toteutuneet kulut olivat yli 15 000 euroa, tulee pyrkiä selvittämään, mistä talousarvioylitys johtui. Selvityskeinona on ensisijaisesti avustuksen saajan vastuuhenkilöiden haastattelu.

6.2 Hanke- ja toimintokohtaisen kirjanpidon järjestäminen

Tämän kohdan mukaan valtionavustuksen saajan kirjanpito on järjestettävä siten, että avustusten käyttöä voidaan kirjanpidosta luotettavasti ja läpinäkyvästi seurata. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että jokaiselle avustetulle hankkeelle ja toiminnolle on perustettava kirjanpitoon oma kustannuspaikka, jolle kirjataan ainoastaan avustetusta hankkeesta tai toiminnasta aiheutuneet tuotot ja kulut. Valtionavustuspäätöksessä on voitu edellyttää myös, että kirjanpidon tilit ja vientiselitteet on tullut nimetä huolellisesti siten, että ne ovat riittävän informatiivisia oikeiden tietojen antamiseksi avustuksen käytöstä.

Tilintarkastajan tulee kuvata, miten valtionavusteisen hankkeen/toiminnan kirjanpito on toteutettu, ja kuvata erityisesti kirjanpidon toteutukseen ja luotettavuuteen sekä jäljitettävyyssketjun aukottomuuteen liittyviä seikkoja.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saaja on perustanut avustetulle hankkeelle/toiminnalle kirjanpitoon oman kustannuspaikan. Kustannuspaikkakohtaisten tuloslaskelmien tuotot ja kulut ovat johdettavissa pääkirjoilta.

6.3 Vuosiselvityksessä esitettyjen tuottojen ja kulujen vastaavuus kirjanpitoon

Avustuksen käytön oikeellisuutta valvotaan valtionavustuksen maksatusvalvonnassa ja lopulta valtionavustuksen saajan antaman valtionavustusselvityksen perusteella. Valtionavustusselvitys tulee tehdä jokaisesta valtionavustushankkeesta/-toiminnasta erikseen. Avustettavien kulujen hyväksyttävyyden ja riittävyyden pohjana toimii valtionavustuksen saajan hanke-/toimintakohtainen kirjanpito. Siitä saatujen tietojen kirjaaminen oikein valtionavustusselvityslomakkeille on tärkeää oikeiden ja riittävien tietojen antamisen varmistamiseksi.

Tilintarkastajan tulee verrata valtionavustusselvityksessä raportoituja lukuja avustuksen saajan toiminto- ja hankekohtaiseen kirjanpitoon sekä raportoida täsmäytyksen havainnot.

Lisäksi **tilintarkastajan tulee avustuksen saajaa haastatteleamalla** selvittää, mitä muita tuottoja hankkeet/toiminnot ovat generoineet, ja onko nämä tuotot kirjattu valtionavustuskohteelle vähentämään valtionavustuksella katettavia hyväksyttäviä kuluja (nettoperiaate). Tyypillisiä toiminnasta tai hankkeesta saatavia tuottoja ovat asiakasmaksut ja erilaiset osallistujamaksut sekä julkiset ja muut avustukset.

Raportointiesimerkki:

Valtionavustusselvityksessä esitetyt tuotot ja kulut perustuvat kirjanpitoon kirjattuihin tuottoihin ja kuluihin.

Valtionavustuksen saajan talouspäällikön mukaan valtionavusteisen hankkeen/toiminnon toteuttamisesta saadut tuotot on pääosin kirjattu avustuskohteelle vähentämään valtionavustuksella katettavia hyväksyttäviä kuluja. Kuitenkin valtionavustuksella järjestetyn koulutuksen osallistujamaksutuotot on kirjattu yleiselle toiminnan kustannuspaikalle.

6.4 Työajan käytön seurannan järjestäminen

Valtionavustukseen oikeuttavia kustannuksia ovat hankkeen toteuttamisen kannalta tarpeelliset ja määrältään kohtuulliset valtionavustuspäätöksessä mainitut kustannukset, joiksi usein katsotaan hankkeen henkilöstökustannukset.

Valtioavustuksen saajan henkilöstö työskentelee usein muissakin tehtävissä kuin pelkästään valtionavusteisen hankkeen/toiminnan palveluksessa, jolloin toteutuneet kulut tulee voida luotettavalla tavalla selvittää eri kohteiden välillä. Työajan käytön seurannan järjestämisellä on myös merkittävä vaikutus valtionavusteisen toiminnan kilpailuvaikutusten seurantaan. Valtionavustuksen asianmukaiseen käyttöön kuuluu, ettei työntekijöiden valtionavustuksella katettavia henkilöstökuluja ja työpanoksia kohdenneta aiheettomasti markkinaehtoihin palveluihin tai sellaisiin muihin tehtäviin, jotka eivät liity avustettuun hankkeeseen tai toimintaan. Työajan käytön seurannalla tarkoitetaan siten eri asiaa kuin työaikalain mukaisella työajan seurannalla.

Tilintarkastajan tulee ensin selvittää, sisältääkö tarkastettava valtionavustuskohde ns. jaettuja henkilöresursseja vai työskentelevätkö valtionavustuksella palkatut henkilöt pelkästään valtionavustuskohteelle. Jaetulla henkilöresurssilla tarkoitetaan henkilöä, joka työskentelee useammalle kuin yhdelle hankkeelle tai toiminnolle, tai joka tekee valtionavusteisen

hankkeen/toiminnan lisäksi muita valtionavustuksen saajan osoittamia tehtäviä. Näitä tehtäviä voivat olla esimerkiksi muiden rahoittajien toiminnot tai elinkeinotoimintaan liittyvät työsuoritukset.

Tilintarkastajan raportilta tulee pystyä tekemään johtopäätös siitä, onko valtionavustuksen saajan työajan käytön seuranta järjestetty siten, että eri toiminnoille työskentelevien henkilöiden työpanoksen jakautuminen voidaan luotettavasti todentaa. Jaettujen henkilöresurssien osalta tilintarkastajan tulee kuvata, miten työajan käytön seuranta on toteutettu ja erityisesti työajan käytön seurannan toteutukseen ja luotettavuuteen liittyviä seikkoja. Tilintarkastajan tulee kuvata ainakin seuraavat asiat:

- Millä järjestelmällä työajankäytön hallinta on järjestetty (Excel / jokin muu ohjelma)?
- Millä tarkkuudella työajan seurantaa on pidetty?
- Miten työajanseurantatiedot on tallennettu?
- Miten työntekijöiden työajanseurantaraportit on hyväksytty?
- Miten työajanseurantaraportin mukaiset henkilöstökulut on täsmäytetty kirjanpidon henkilöstökuluihin ja miten työajan käytön toteuman perusteella tehdyt oikaisut kustannuspaikkojen välillä on kirjattu?
- Miten työntekijöiden lomarahat, loma-ajan palkat, sairauspoissaolot ym. mahdolliset palkalliset vapaat on huomioitu? (Avustuspäätöksessä voi olla ohjeistusta tähän liittyen, esim. kohdassa "Työajanseurannan järjestäminen").

Jos valtionavustuksella palkatut henkilöt ovat työskennelleet vain valtionavustuskohteella, ei työajan käytön seurannan järjestämistä vaadita. Tällöin tilintarkastaja voi todeta raportissa seuraavasti:

Avustetussa toiminnassa ei ole työskennellyt jaettuja henkilöresursseja raportointikauden aikana.

Esimerkki kustannuspaikkakohtaisesta työajan käytön seurannasta:

Pvm	Valtionavustushanke	ESR-hanke	Muu työ	Yhteensä
1.tammi	2		5,5	7,5
2.tammi	1	6,5		7,5
3.tammi		7,5		7,5
4.tammi	6		1,5	7,5
5.tammi		7,5		7,5
8.tammi		2	5,5	7,5
9.tammi	3	2	2,5	7,5
10.tammi	2	5,5		7,5
11.tammi	2,5		5	7,5
12.tammi	2		5,5	7,5
15.tammi	4		3,5	7,5
16.tammi		7,5		7,5
17.tammi	7,5			7,5
18.tammi			7,5	7,5
19.tammi	7,5			7,5
22.tammi	1	2,5	4	7,5
23.tammi			7,5	7,5
24.tammi			7,5	7,5

Pvm	Valtionavustushanke	ESR-hanke	Muu työ	Yhteensä
25.tammi	7,5			7,5
26.tammi		6	1,5	7,5
29.tammi		2	5,5	7,5
30.tammi	4	3,5		7,5
Yhteensä	50	52,5	62,5	165
Työaika-%	30,3 %	31,8 %	37,9 %	100,0 %

Raportointiesimerkki:

Sellaiset henkilöt, jotka työskentelevät useammalle kuin yhdelle avustetulle hankkeelle / toiminnolle tai jotka avustetun kohteen lisäksi suorittavat muita valtionavustuksen saajan tehtäviä, ovat pitäneet Excelissä/työajanseurantaohjelmassa XX tuntiperusteista kustannuspaikkakohtaista työajan käytön seuranta.

Työajan käytön seurantaan on kirjattu päivittäin eri toiminnoille tehtyt tunnit yhteensä. Laaditut työajan käytön seurannat on hyväksytty kuukausittain työntekijöiden lähiesimiesten toimesta. Avustuskohteen kustannuspaikalle kirjatut henkilöstökulut on dokumentoidusti täsmäytetty toteutuneen työajan käytön mukaisessa suhteessa. Työajan käytön seuranta on liitetty kirjanpitojärjestelmässä sähköisten palkkakirjaustositteiden liitteiksi.

Raportointiesimerkki:

Valtionavustushankkeelle työskennellyt suunnittelija ei ole pitänyt työajan käytön seuranta, vaikka suunnittelijan henkilöstökuluja on kohdistettu valtionavustuskohteen lisäksi myös muille toiminnoille. Toiminnanjohtajan mukaan useammalle kohteelle työskentelevien henkilöiden toteutuneen työajan määrä perustuu etukäteen määritelyyn arvioon.

Raportointiesimerkki:

Sellaiset henkilöt, jotka työskentelevät useammalle hankkeelle/toiminnolle, ovat pitäneet kellokortti.fi -työajanseurantaohjelmassa tuntiperusteista kustannuspaikkakohtaista työajan käytön seuranta.

6.5 Palkkojen vastaavuus työsopimukseen sekä eläke- ja henkilösivukulujen osuus

Valtionavusteiseen hankkeeseen/toimintaan kirjattujen henkilöstökulujen osuus on usein merkittävä. Siksi niiden oikeellisuus tulee varmistaa myös työsopimuksista, tai jos palkkauksessa on tapahtunut muutoksia ilman että työsopimusta on päivitetty, muusta dokumentoinnista.

Tilintarkastajan tulee verrata kirjanpitoon kirjattuja kuukausi- tai tuntipalkkoja työsopimukseen tai vastaaviin dokumentteihin varmistaakseen, että vähintään 15 % avustuskohteen kirjanpitoon kirjatusta palkoista on maksettu voimassa olevien palkkatietojen ja toteutuneen työajankäytön seurannan mukaisesti.

Voimassa olevilla palkkatiedoilla tarkoitetaan voimassa olevan työsopimuksen mukaista palkkaa tai, jos palkka on muuttunut työsopimuksen laatimisen jälkeen, sellaista palkkaa, joka on asianmukaisesti hyväksytty ja dokumentoitu (esim. talous- /johtosäännön mukaisesti). **Mikäli valtionavustuskohteelle on kirjattu jaettu henkilöresursseja, tulee tilintarkastajan valita avustuskohteen tarkastusotokseen vähintään yksi tällainen työntekijä.**

Tilintarkastajan tulee todeta tarkastusraportissa selkeästi:

- Onko valtionavustuskohteella työskennellyt jaettu henkilöresursseja? Jos on, tulee todeta, että sellainen on tarkastusotokseen myös valittu.
- Täsmäkö valtionavustuskohteelle kirjattu jaetun henkilöresurssin palkkakulu työajan käytön seurannan mukaiseen osuuteen hänen voimassa olevasta kokonaispalkasta?

Jos jaetun henkilöresurssin palkkakulu on kohdistettu muulla tavalla kuin pidetyn kustannuspaikkakohtaisen työajan käytön seurannan mukaan, tulee muu tapa kuvata tilintarkastajan raportissa.

Tilintarkastajan tulee laskea ja raportoida eläkekulujen osuus valtionavusteisen hankkeen/toiminnan kirjanpitoon kirjatusta palkoista. Tilintarkastajan tulee myös haastatella selvittää, onko valtionavustuskohteelle kirjattu vapaaehtoisia lisäeläkekuluja.

Tilintarkastajan tulee laskea muiden henkilösivukulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista ja raportoida muiden henkilösivukulujen osuudet kirjanpitoon kirjatusta palkoista. Muilla henkilösivukuluilla tarkoitetaan työttömyysvakuutus-, tapaturmavakuutus-, ryhmähenkivakuutus- ja sosiaaliturvamaksua.

Mikäli valtionavustuskohteelle ei ole kirjattu henkilöstökuluja lainkaan, tilintarkastajan tulee vain raportoida, että valtionavustuskohteelle ei ole kirjattu henkilöstökuluja.

Raportointiesimerkki:

Valtionavusteisen hankkeen palkkakuluista tarkastettiin vähintään 15 % vertaamalla kirjanpitoon kirjattuja palkkakuluja voimassa oleviin palkkatietoihin. Tarkastetut palkat täsmäsivät voimassa oleviin palkkatietoihin. Tarkastukseen valittujen osittettujen henkilöresurssien kirjanpitoon kirjatut palkkakulut perustuivat työajan käytön seurannan mukaisiin hankkeelle tehtyihin tunteihin.

Valtionavustuskohteelle kirjattujen eläkekulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista oli 19 %.

Valtionavustuskohteelle kirjattujen muiden henkilösivukulujen kuin eläkekulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista oli 5 %.

Raportointiesimerkki:

Valtionavusteisen hankkeen palkkakuluista tarkastettiin vähintään 15 % vertaamalla kirjanpitoon kirjattuja palkkakuluja voimassa oleviin palkkatietoihin. Tarkastetut palkat täsmäsivät yhtä koordinaattorina työskentelevää työntekijää lukuun ottamatta voimassa oleviin palkkatietoihin. Koordinaattorin kirjanpitoon kirjattu kuukausipalkka on 100 euroa

suurempi verrattuna voimassa olevaan kirjallisesti dokumentoituun palkkatietoon. Tarkastukseen valittujen ositettujen henkilöresurssien kirjanpitoon kirjatut palkkakulut perustuivat työajan käytön seurannan mukaisesti hankkeelle tehtyihin tunteihin.

Valtionavustuskohdalle kirjattujen eläkekulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista oli 21 %.

Valtionavustuskohdalle kirjattujen muiden henkilösivukulujen kuin eläkekulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista oli 5 %.

6.6 Muiden kuin palkkakulujen suoriteperusteinen syntyminen

Tilintarkastajan tulee tarkastaa vähintään 15 % valtionavusteisen hankkeen/toiminnan kirjanpitoon kirjatusta muista kuluista kuin palkoista ja toimitilakuluista (kulujen yhteismäärästä laskettuna). Tilintarkastajan tulee valita ainakin osa tarkastusotoksesta sekä tilikauden alun että tilikauden lopun tositteista. Lisäksi tilintarkastajan tulee painottaa otoksen valinnassa euromäärältään suurimpia kuluja. Edelleen tilintarkastajan tulee huolehtia, että otos kohdistuu mahdollisuuksien mukaan tasaisesti koko avustuskaudelle. Valituista kulutositteista tulee tarkastaa seuraavat asiat:

- Ovatko kulut valtionavustuspäätöksen mukaisena käyttöaikana syntyneitä
- Ovatko kulut valtionavustuksen saajan ohjeistuksen (esim. taloussäännön) mukaisesti hyväksytyjä.

Kulujen syntyminen avustuksen käyttöaikana varmistetaan käytännössä tarkastamalla, että kulut on kirjattu suoriteperusteisesti kirjanpitoon oikealle tilikaudelle.

Jos valtionavustuksen saajalla ei ole taloussääntöä eikä laskujen hyväksymisestä ole kirjallisesti sovittu, tulee tilintarkastajan kuvata, miten laskujen hyväksyminen on käytännössä järjestetty ja miten tarkastukseen valitut kulutositteet on hyväksytty.

Lisäksi tilintarkastajan tulee tarkastaa, ettei valtionavusteisen hankkeen/toiminnon kuluiksi ole kirjattu sellaisia avustuspäätöksessä mainittuja kustannuksia, joita ei hyväksytä. **Näiden erien tarkastamiseksi riittää edellä selostetulla tavalla tehty satunnaisotanta, valtionavustuksen saajan haastattelu sekä avustuskohdeiden tilikohtaisten tuloslaskelmien tarkastelu.**

Raportointiesimerkki:

Hankkeen muista kuin palkka- ja toimitilakuluista tarkastettiin vähintään 15 % (edellä mainittujen kulujen yhteismäärästä). Tarkastetut tositteet oli kirjattu suoriteperusteisesti valtionavustuspäätöksen mukaiselle käyttöajalle ja ne oli asiatarastettu ja hyväksytty valtionavustuksen saajan laatiman taloussäännön mukaisesti.

Tilikohtaisen tuloslaskelman tarkastuksessa ei havaittu, että valtionavustuskohdalle olisi kirjattu valtionavustuspäätöksessä kiellettyjä kuluja. Myös avustuksen saajan talouspäällikön haastattelu tukee edellä mainittua havaintoa.

Raportointiesimerkki:

Hankkeen muista kuin palkka- ja toimitilakuluista tarkastettiin vähintään 15 % (edellä mainittujen kulujen yhteismäärästä). Tarkastetut tositteet oli kirjattu suoriteperusteisesti

valtionavustuspäätöksen mukaiselle käyttöajalle ja ne oli asiatarkastettu ja hyväksytty valtionavustuksen saajan laatiman taloussäännön mukaisesti.

Tilikohtaisen tuloslaskelman tarkastuksessa havaittiin, että valtionavustuskohteelle on kirjattu seuraavia valtionavustuspäätöksessä kiellettyjä kuluja:

- mahdollinen luettelo laskuista ja kuluista, mitkä eivät ole tukikelpoisia.

6.7 Toimitilakulujen asianmukaisuus

Toimitilakulujen osalta tulee selvittää, että valtionavusteiselle hankkeelle/toiminnalle kirjatut toimitilakulut ovat avustuspäätöksen mukaisia ja oikein perustein kohdennettuja.

Jos avustettu toiminta tai hanke tapahtuu hanketoimijoiden tai sen rinnakkaisorganisaation omistamissa tiloissa, toimitilakuluiksi hyväksytään vain tiloista maksettava hoitovastike sekä toimitilojen käyttö- ja ylläpitokuluja, elleivät ne jo sisälly hoitovastikkeeseen. Korjaus- ja rahoitusvastikekuluja tai laskennallisia vuokria ei saa kattaa avustuksella. Tilintarkastajan tulee selvittää, että avustuskohteille kirjatut toimitilakulut eivät sisällä edellä mainittuja korjaus- tai rahoitusvastikekuluja.

Lisäksi tulee selvittää toimitilakulujen kohdennusperusteet, ja että niitä on noudatettu. Hyväksyttäviä kohdennusperusteita toimitilakulujen osittamiselle ovat esimerkiksi avustuskohteen työntekijämäärä, käytetty neliömetrimäärä tai tilojen käyttöaika, jos samoissa toimitiloissa harjoitetaan useampaa eri toimintaa.

Tilintarkastajan tulee myös selvittää, onko kaikki toimitilakulut katettu kyseisellä valtionavustuksella vai onko kuluja jyvitetty eri toiminnoille ja kustannuspaikoille. Tällöin selvitettäväksi tulevat myös käytetyt kohdennusperusteet ja niiden asianmukaisuus.

Vuokratuista tiloista tulee selvittää käytetyt kohdennusperusteet, niiden noudattaminen ja että avustuskohteille kirjatut vuokratulot perustuvat vuokrasopimukseen.

Raportointiesimerkki:

Toiminta tapahtuu valtionavustuksen saajan omistamissa tiloissa. Talouspäällikön mukaan avustuksella on katettu ainoastaan hoitovastikkeita sekä tavanomaisia käyttö- ja ylläpitokuluja. Toimitilakulut on ositettu avustuskohteille käytettyjen neliöiden perusteella. Talouspäällikön mukaan toimitilakulut eivät sisällä korjaus- tai rahoitusvastikekuluja.

Raportointiesimerkki:

Toiminta tapahtuu vuokratiloissa. Aiheutuneet vuokratulot täsmäävät voimassa olevaan vuokrasopimukseen. Vuokratulot on ositettu avustuskohteille käytettyjen neliöiden perusteella.

6.8 Eteenpäin delegoidun avustuksen huomioiminen tarkastuksessa

6.8.1 Yleistä eteenpäin delegoidusta avustuksesta

Valtionavustuslain 7.3 §:n mukaan avustus voidaan myöntää saajalle sen omaan toimintaan tai hankkeeseen taikka käytettäväksi avustuspäätöksen mukaista käyttötarkoitusta toteuttavan muun kuin saajan toiminnan tai hankkeen avustamiseen (eteenpäin delegoitu avustus).

Velvoite delegoida valtionavustusta eteenpäin on kirjattu valtionavustuspäätökseen. Jos velvoitetta ei

päätöksessä ole, riittää tilintarkastajan raporttiin pelkkä tämän toteaminen.

Valtionavustuksen alkuperäisen saajan, eli hankehallinnoijan tilintarkastaja vastaa myös siitä, että eteenpäin delegoitujen avustusten osalta suoritetaan tarkastustoimenpiteet ja raportointi. Osatoteuttajat voivat harkintansa mukaan teettää omalta osaltaan raportin omalla tilintarkastajallaan, ja välittää sen hankehallinnoijalle. Jos hankehallinnoijan tilintarkastaja suorittaa tarkastuksen myös osatoteuttajan osalta, eteenpäin delegoidun valtionavustuksen käyttäjän, eli osatoteuttajan tulee antaa tälle tarvittavat tiedot tarkastuksen suorittamiseksi.

Hankehallinnoijan on tehtävä osatoteuttajien kanssa sopimus valtionavustuksen käytöstä, käytön valvonnasta ja niiden ehdoista. Sosiaali- ja terveysministeriö on laatinut sopimuksen laatimista helpottavan mallipohjan, joka on yleensä toimitettu valtionavustuspäätöksen mukana hankehallinnoijalle.

6.8.2 Suoritettavat toimet

Tilintarkastajan tulee suorittaa vähintään seuraavat toimenpiteet eteenpäin delegoitujen avustusten osalta:

- 1) Tilintarkastajan tulee selvittää ja raportoida, ovatko avustuksen saaja eli hankehallinnoija ja avustuksen käyttäjät eli osatoteuttajat laatineet valtionavustuslain 7.3 §:n mukaiset keskinäiset sopimukset delegoidun avustuksen käytöstä.
- 2) Tilintarkastajan tulee selvittää ja raportoida, miten avustuksen saaja on varmistanut, että edellä mainittuihin valtionavustuslain edellyttämiin sopimuksiin otettuja ehtoja noudatetaan. Tällaisia ehtoja ovat esimerkiksi sosiaali- ja terveysministeriön laatiman mallisopimus pohjan mukaiset seikat, kuten:
 - Hanketoimijoiden on järjestettävä kirjanpitonsa kirjanpitolaissa säädetyllä tavalla ja siten, että avustuksen käyttöä voidaan kirjanpidosta luotettavasti seurata.
 - Avustuksen käyttäjän tulee toimittaa avustuksen saajalle selvitys avustuksen käytöstä.
 - Osatoteuttajien esittämien kulujen on oltava avustuksen käyttöaikana syntyneitä ja kulut on hyväksytty voimassa olevan ohjeistuksen (esim. osatoteuttajan taloussäännön) mukaisesti.
- 3) Tilintarkastajan tulee jokaisen valtionavustuksen käyttäjän osalta täsmäyttää tilikaudella eteenpäin delegoidun valtionavustuksen määrä avustuksen käyttäjän kustannuspaikkakohtaisen tuloslaskelman nettokuluihin.

Huom! Avustuksen saajan ja avustuksen käyttäjän välillä saattaa olla saamista tai velkaa, mikäli delegoitu avustus ei vastaa toiminnasta tai hankkeesta syntyneitä nettokuluja.

Esimerkki:

Jos eteenpäin delegoitu valtionavustus ei täsmää käytetyn valtionavustuksen määrään (nettokuluihin) eikä valtionavustuksen saajan ja käyttäjän välillä ole keskinäisiä saamisia / velkoja, tulee tilintarkastajan kuvata eron muodostumista esim. seuraavasti: "Valtionavustuksen saaja on delegoinut avustusta osatoteuttaja X:n käytettäväksi 20 000 euroa. Osatoteuttaja X:n hankkeeseen liittyvästä toiminnasta aiheutuneet nettokulut ovat olleet 19 000 euroa.

Valtionavustuksen käyttäjä ei ole kirjannut eroa (1 000 euroa) velaksi hankehallinnoijalle. Avustuksen saaja eli hankehallinnoija on puolestaan kirjannut kirjanpidossa kuluksi koko eteenpäin delegoimansa avustuksen, ilman että olisi kirjannut saamiseksi sitä 1 000 euroa, jota vastaan ei ole aiheutunut kuluja."

6.9 Valtionavustuspäätöksen ehtojen noudattaminen

Tilintarkastajan tulee tutustua valtionavustuspäätökseen sekä siinä mahdollisesti annettuihin ehtoihin ja rajauksiin. Valtionavustuspäätökseen lisätyillä ehdoilla ja rajoituksilla saattaa olla vaikutusta tarkastuksen suorittamiseen ja raportointiin.

Avustuspäätöksessä saattaa esim. olla rajausta, että valtionavustuksen saaja ei saa kohdistaa jotain tiettyjä kuluja valtionavustuksella katettavaksi, koska avustuksen saaja saa sitä varten muuta, osin päällekkäistä julkista tukea.

6.10 Hankintoja koskevan lainsäädännön ja ohjeistuksen noudattaminen

Valtionavusteisessa hankkeessa/toiminnassa tehdyt hankinnat, joihin on saatu tukea yli puolet hankinnan arvosta, tulee kilpailuttaa hankintalain (laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016) edellyttämällä tavalla.

Vaikka hankinta ei kuuluisi julkisista hankinnoista annetun lain soveltamisalaan, kaikki vähäistä suuremmat hankinnat avustettavaan toimintaan (hankinnan arvo 20 000 euroa + alv tai enemmän) on toteutettava pyytämällä tarjouksia useammalta kuin yhdeltä tavarantoimittajalta. Jos hankinta joudutaan esimerkiksi sen luonteesta johtuen tekemään ilman vertailtavia tarjouksia, edellytetään perusteluita valitun toimintatavan osalta.

Tilintarkastajan tulee selvittää, onko valtionavusteisessa hankkeessa/toiminnassa noudatettu julkisia hankintoja koskevaa lainsäädäntöä ja avustuspäätökseen otettuja pienhankintoja koskevia ehtoja.

Tätä tarkoitusta varten **tilintarkastajan tulee**

- **haastatella** avustuksen saajan johtoa selvittääkseen, onko avustuskohdeilla ollut tilikauden aikana hankintalain kynnysarvot ylittäneitä tavara-, palvelu- tai rakennusurakkahankintoja.
- **selvittää** valtionavustusselvityksestä, onko avustuksen saaja esittänyt yli 60 000 euron (alv 0%) tavara-, palvelu- tai rakennusurakkahankintoja samalta toimittajalta tilikauden aikana.
- **selvittää** edellä mainittujen toimien perusteella ilmenneiden hankintojen osalta seuraavien **asiakirjojen olemassa oloa**: hankintailmoitus julkisten hankintojen sähköisessä ilmoituskanavassa (www.hankintailmoitukset.fi), tarjouspyyntö, hankintapäätös ja hankinnasta tehty sopimus.

Lisäksi tilintarkastajan tulee kuvata ne perusteet, joita valtionavustuksen saaja esittää, jos edellä mainittuja yli 60 000 euron hankintoja tilikauden aikana ei ole kilpailutettu hankintalain mukaisesti.

Raportointiesimerkki:

Valtionavustuksen saajan johdon (nimi, asema) mukaan hankkeella ei ole ollut tilikaudella hankintalain kynnysarvot ylittäviä tavara- tai palveluhankintoja. Valtionavustuksen saaja ei ole esittänyt valtionavustusselvityslomakkeella yli 60 000 euron tavara- tai palveluhankintoja.

Raportointiesimerkki:

Valtionavustuksen saajan tekemät hankinnat on tarkastetulta osin tehty hankintalainsäädäntöä noudattaen.

7 Yhteystiedot

Tulkintaa vaativissa kysymyksissä tai muissa epäselvissä tilanteissa valtionavusteisen kohteen tilintarkastajan raportista vastaavan tulee ottaa yhteyttä sosiaali- ja terveysministeriön valvojaan, jonka nimi ja yhteystiedot löytyvät avustuspäätöksestä.

Kysymykset voi myös lähettää osoitteeseen valtionavustukset.stm@gov.fi