

# Ohje tilintarkastajan raportista koskien vuodelle 2021 yleishyödyllisille yhteisöille ja säätiöille terveyden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistämiseen myönnettyjen valtionavustusten käyttöä

## Sisällys

1	Taustaa.....	2
2	Soveltamisala .....	2
3	Riippumattomuus ja hyvä tilintarkastustapa .....	3
4	Tarkastusaineisto .....	3
5	Tarkastuksen suorittaminen ja raportointi.....	4
6	Tilintarkastajan raportti avustusten käytöstä.....	4
6.1	Hanke- ja toimintokohtaisen kirjanpidon järjestäminen .....	4
6.2	Työajan käytön seurannan järjestäminen .....	5
6.3	Vuosiselvityksessä esitettyjen tuottojen ja kulujen vastaavuus kirjanpitoon.....	7
6.4	Palkkojen vastaavuus työsopimukseen sekä eläke- ja henkilösivukulujen osuus .....	8
6.5	Muiden kuin palkka- ja toimitilakulujen suoriteperusteinen syntyminen .....	10
6.6	Toimitilakulujen asianmukaisuus.....	11
6.7	Yleiskulujen asianmukaisuus .....	12
6.8	Julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön noudattaminen.....	14
6.9	Eteenpäin delegoidun avustuksen huomioiminen tarkastuksessa .....	15
6.9.1	Yleistä eteenpäin delegoidusta avustuksesta.....	15
6.9.2	Eteenpäin delegoidut muut kuin jäsenjärjestöavustukset .....	16
6.9.3	Eteenpäin delegoidut jäsenjärjestöavustukset.....	17
7	Avustuspäätöksissä annettujen ehtojen ja rajoitusten huomioiminen .....	18
8	STEAn yhteyshenkilöt.....	19

# 1 Taustaa

Vuonna 2022 tilintarkastajan toimet koskevat vuoden 2021 avustusten käyttöä, jolloin avustuksen saajilla oli käytettävissä yleishyödyllisille yhteisöille ja säätiöille terveyden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistämiseen myönnettyjä valtionavustuksia. Tässä ohjeessa näistä avustuksista käytetään yleisesti termiä avustukset.

Jokainen myönnetty avustus on yksilöity avustuspäätöksessä ja vuosiselvitysraportilla avustustilajia kuvaavalla tunnuksella ja kohdekohtaisella numerolla (esimerkiksi C 1122). Eri avustustilajeihin viitattaessa käytetään tässä ohjeessa ja vuosiselvitysraporteilla seuraavia avustustilajikohtaisia tunnuksia:

Ay = Yleisavustus

Ak = Kohdennettu toiminta-avustus

B = Investointiavustus

C = Hankeavustus

Tilintarkastajien raporttia käytetään Sosiaali- ja terveysjärjestöjen avustuskeskuksen (STEA) päätöksenteossa olennaisena tausta-aineistona.

Hyvän hallinnon periaatteiden toteutumiseksi sekä rahoituksen saajan oikeusturvan takaamiseksi on erityisen tärkeää, että päätöksenteko perustuu mahdollisimman virheettömään tausta-aineistoon. Tilintarkastajan suorittamassa tarkastuksessa esiin tulleet seikat voivat käynnistää prosessin, joka saattaa johtaa rahoituksen osittaiseen tai täysimääräiseen takaisinperintään tai jopa tutkintapyyntöön tekemiseen. Avustuksen saajan kannalta tarkastustuloksella voi taten 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 välttämällä.

Tilintarkastajan tekemä tarkastustyö tulee suorittaa ammattitaitoisesti ja riittävää huolellisuutta osoittaen. Tilintarkastajan vastuuta työn laadusta ei poista tai lievennä se, että tilintarkastaja ei anna erillistä tilintarkastuslausuntoa, ja että STEA tekee viime kädessä ratkaisun siitä, onko tilintarkastajan raporttoima järjestön toimintatapa oikea vai ei.

Tilintarkastajan tulee laatia raporttinsa noudattaen kansainvälistä liitännäispalvelustandardia ISRS 4400 toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta. Erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja suorittaa ne tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet, joista tilintarkastaja ja toimeksiantaja ovat sopineet sekä raportoi tekemänsä havainnot. Tilintarkastaja ei ilmaise raportoinnissaan varmuutta. Liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 mukaisissa toimeksiannoissa tilintarkastajan odotetaan noudattavan tilintarkastuslain 22 §:n mukaista hyvää tilintarkastustapaa sekä IESBA:n antamia eettisiä sääntöjä tilintarkastusammattilaisille. IESBA:n eettiset säännöt edellyttävät, että tilintarkastaja suorittaa toimeksiannon esim. ammatillisesti pätevästi sekä huolellisesti.

## 2 Soveltamisala

Jos avustuksia on käytetty yksittäiseen avustuskohteeseen tilikauden aikana vähintään 200 000 euroa, on avustuksen saajan toimitettava tilintarkastajan raportti avustusten käytöstä tilikauden aikana, ellei avustuspäätöksestä muuta johdu. Raportin kysymykset tulee käydä läpi erikseen jokaisen

avustuskohteen osalta. Avustuskohteet voi kuitenkin käsitellä yhdellä raportilla tai antaa raportin joka kohteelta erikseen. Tilintarkastajan raportin voi antaa ainoastaan KHT-, HT-, JHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Yhdistyslaissa mainitun toiminnantarkastajan ei siten ole mahdollista raporttia antaa. Epäselvissä tapauksissa tulee olla mahdollisimman pian yhteydessä STEAan.

### 3 Riippumattomuus ja hyvä tilintarkastustapa

STEA edellyttää avustusten tarkastuksia tekevilta tilintarkastajilta riippumattomuutta suhteessa tarkastuksen kohteeseen. Yhteisön tai säätiön lakisääteisen tilintarkastuksen suorittaminen ei vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta tarkastuksen kohteeseen. STEA edellyttää, että mahdolliset esteellisyydet selvitetään ennen tarkastuksen käynnistämistä.

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. IESBA:n eettiset säännöt, joita tilintarkastajat ovat velvollisia noudattamaan, normittavat ammattieettistä toimintaa.

### 4 Tarkastusaineisto

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

Tarkastusaineistoa ovat esimerkiksi:

- Avustuskohteen tuloslaskelma ja pääkirjaote
- Avustuskohteen tositeaineisto
- Avustuskohteen palkkakirjanpito sisältäen työsopimukset ja työajanseurannan
- Verkkoasioinnissa täytetty vuosiselvitysaineisto
- Avustuskohteen hankinta-asiakirjat (laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016)
- Avustuskohteen avustushakemus
- Tilinpäätös, toimintakertomus ja tase-erittelyt
- Avustuspäätös

Tarkastus tulee suorittaa tehokkaimmalla ja tarkoituksenmukaisimmalla tavalla. Tarkastuksesta ei saa olla kohtuutonta häiriötä avustuksen saajan normaalille toiminnalle. Epäselvissä tilanteissa tai avustuksen saajan kieltäytyessä luovuttamasta aineistoa tarkastukseen, tulee tilintarkastajan olla yhteydessä STEAan tilanteen selvittämiseksi.

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

## 5 Tarkastuksen suorittaminen ja raportointi

Tilintarkastajan raportin muodosta säädetään valtionavustuksista yleishyödyllisille yhteisöille ja säätiöille terveyden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistämiseen annetussa valtioneuvoston asetuksessa (1552/2016, AvA). AvA 17 §:n mukaan tilintarkastajan raportissa on selvitettävä:

- hanke- ja toimintokohtaisen kirjanpidon järjestämistä,
- työajankäytön hallinnan järjestämistä,
- vuosiselvityksessä esitettyjen hankkeiden ja toimintojen tuottojen ja kulujen vastaavuutta avustuksen saajan kirjanpitoon,
- hankkeille ja toiminnoille kirjattujen palkkakulujen vastaavuutta työsopimukseen sekä eläke- ja henkilösivukulujen osuutta palkkakuluista,
- hankkeille ja toiminnoille kirjattujen muiden kuin palkka- ja toimitilakulujen suoriteperusteista syntymistä avustuksen käyttöaikana sekä kulujen hyväksyntää,
- hankkeille ja toiminnoille kohdennettujen yleiskulujen asianmukaisuutta ja
- julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön noudattamista hankkeissa ja toiminnoissa.

**Edellä mainitusta poiketen investointiavustusten (B-avustuskohteet) raportoinnin osalta sovelletaan vain asetuksen kohtia 1, 5 ja 7.** B-avustuskohteista ei ole toimitettu erillistä kohdekohtaista vuosiselvitystä, joten tarkastus tulee tehdä avustuksen saajan kirjanpitoaineistosta.

Valtionavustuslain 7.2 §:n mukaisesti valtionavustuspäätöksen mukaista käyttötarkoitusta toteuttavan muun kuin saajan toiminnan tai hankkeen avustamiseen delegoitujen avustusten raportointiohjeet esitetään luvussa 6.8.

[Raportointimalli on julkaistu STEAn verkkosivuilla.](#) Avustuskohteet voi käsitellä yhdellä raportilla tai antaa ne erikseen joka kohteelta. 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 avustusten käytöstä

### 6.1 Hanke- ja toimintokohtaisen kirjanpidon järjestäminen

Tämän kohdan mukaan avustuksen 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, johon kirjataan ainoastaan avustetusta hankkeesta tai toiminnasta aiheutuneet tuotot ja kulut.

Tilintarkastajan tulee kuvata ja kommentoida, miten avustuksen saajan avustuskohdekohtainen kirjanpito on toteutettu ja kommentoida erityisesti kirjanpidon toteutukseen ja luotettavuuteen sekä jäljitettävyyssketjun aukottomuuteen liittyviä seikkoja.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saaja on perustanut jokaiselle avustuskohteelle kirjanpitoon oman kustannuspaikan. Kustannuspaikkakohtaisten tuloslaskelmien tuotot ja kulut ovat johdettavissa pääkirjoilta.

## 6.2 Työajan käytön seurannan järjestäminen

Avustetuille hankkeille ja toiminnoille voidaan kohdistaa ainoastaan ko. hankkeesta, investoinnista tai toiminnosta aiheutuneet tarpeelliset ja määrältään kohtuulliset kulut. Järjestöissä työntekijät tekevät usein muitakin töitä kuin yhtä ainoaa hanketta tai toimintoa, jolloin toteutuneet kulut tulee voida luotettavalla tavalla selvittää eri kohteiden välillä. Työajan käytön seurannan järjestämisellä on myös merkittävä vaikutus kilpailuvaikutusten seurantaan, sen seuraamiseksi, ettei työntekijöiden henkilöstökuluja ja työpanoksia kohdenneta aiheuttomasti markkinaehtoiisiin tai kunnan vastuulla oleviin palveluihin tai sellaisiin muihin tehtäviin, jotka eivät liity rahoitettuun hankkeeseen tai toimintoon, esimerkiksi muille avustuskohteille. Työajan käytön seurannalla tarkoitetaan siten eri asiaa kuin työaikalain mukaisella työajan seurannalla.

Tilintarkastajan tulee ensin selvittää, sisältävätkö tarkastettavat avustuskohteet ns. jaettuja henkilöresursseja vai työskentelevätkö avustuksilla palkatut henkilöt pelkästään yhdelle avustuskohteelle. Mikäli avustuksilla palkatut henkilöt ovat työskennelleet vain yhdellä avustuskohteella, ei työajan käytön seurannan järjestämistä vaadita. Tällöin tilintarkastaja voi todeta raportissa seuraavasti:

Avustuksen saajalla ei ole ollut jaettuja henkilöresursseja tilikauden aikana.

Tilintarkastajan dokumentoinnista tulee pystyä tekemään johtopäätös siitä, onko avustuksen saajan työajan käytön seuranta järjestetty siten, että eri toiminnoille työskentelevien henkilöiden työpanoksen jakautuminen voidaan luotettavasti todeta. Jaettujen henkilöresurssien osalta tilintarkastajan tulee kuvata, miten työajan käytön seuranta on toteutettu ja kommentoida 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 seuranta on pidetty?
- Miten työajan seurantatiedot on tallennettu?
- Miten työntekijöiden työajan seurantaraportit on hyväksytty?
- Ovatko työajan seurantaraportin mukaiset henkilöstökulut täsmäytetty kirjanpidon henkilöstökulujen kohdentamisperusteisiin ja onko työajan käytön toteuman perusteella tehty oikaisut kustannuspaikkojen välillä?

Jaetulla henkilöresurssilla tarkoitetaan henkilöä, joka työskentelee useammalle kuin yhdelle hankkeelle tai toiminnolle tai joka tekee avustetun hankkeen, investoinnin tai toiminnon lisäksi muita avustuksen saajan tehtäviä. Näitä tehtäviä voivat olla esimerkiksi muiden rahoittajien toiminnot tai elinkeinotoimintaan liittyvät työsuoritukset.

Esimerkki STEAn tarkoittamasta kustannuspaikkakohtaisesta työajan käytön seurannasta:

Pvm	STE A Ak 1	ESR-hanke	Muu järjestötyö	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
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
<b>Yhteensä</b>	<b>50</b>	<b>52,5</b>	<b>62,5</b>	<b>165</b>
<b>Työaika-%</b>	<b>30,3 %</b>	<b>31,8 %</b>	<b>37,9 %</b>	<b>100,0 %</b>

Raportointiesimerkki:

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

Työajan käytön seurantaan on kirjattu päivittäin avustetuille hankkeille / toiminnolle tehdyt tunnit sekä muihin työtehtäviin käytetty työaika 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:

Avustuskohteelle työskennellyt suunnittelija ei ole pitänyt työajan käytön seuranta, vaikka suunnittelijan henkilöstökuluja on kohdistettu Ak1- avustuskohteen lisäksi myös avustuksen saajan muulle kuin STEA-avustuksella rahoitetulle toiminnalle.

Toiminnanjohtajan mukaan henkilöiden, jotka työskentelevät useammalle kuin yhdelle STEAn avustuskohteelle tai suorittavat muita järjestön tehtäviä, toteutuneen työajan määrä perustuu etukäteen määriteltyyn arvioon.

Muilta osin sellaiset henkilöt, jotka työskentelevät useammalle kuin yhdelle avustetulle hankkeelle / toiminnolle tai jotka ovat tehneet avustuskohteiden lisäksi myös muita järjestön tehtäviä, ovat pitäneet kellokortti.fi -työajanseurantaohjelmassa tuntiperusteista kustannuspaikkakohtaista työajan käytön seuranta.

### **6.3 Vuosiselvityksessä esitettyjen tuottojen ja kulujen vastaavuus kirjanpitoon**

Avustuksen käytön oikeellisuus tarkastetaan vuosittain annettavien vuosiselvitysten avulla. Selvitys annetaan avustuskohteittain erillisillä lomakkeilla. Avustettavien kulujen hyväksyttävyyden ja riittävyden pohjana toimii avustuksen saajan hanke- ja toimintokohtainen kirjanpito, josta saatujen tietojen johtaminen oikein vuosiselvityslomakkeille on tärkeää, sillä niiden avulla voidaan tarkastaa avustuksen saajien antaneen oikeat ja riittävät tiedot avustuksen käytön valvontaa varten.

Tilintarkastajan tulee verrata vuosiselvityksissä raportoituja lukuja avustuksen saajan toiminto- ja hankekohtaiseen kirjanpitoon sekä raportoida täsmäytyksen havainnot. Alla on esitetty vuosiselvityslomakkeittain kohdat, joiden luvut tulee täsmäyttää toiminto- ja hankekohtaiseen kirjanpitoon. Avustusennakko tai avustussaaminen tulee täsmäyttää taseeseen. Avustuskohdaisen vuosiselvityslomakkeen Toteuma-sarakkeen yhteensä-rivin sisältö vastaa raportointivuodelta seuraavalle vuodelle siirtyvää avustusta, jos luku on erisuuri kuin nolla. Jos luku on negatiivinen, on kyse avustussaamisesta. Jos luku on positiivinen, on kyse avustusennakosta.

#### **Vuosiselvitys C-avustuksesta**

- Tuotot ja kulut yhteensä
- Tuotot sarakkeessa 2021 Toteuma
- Kulut sarakkeessa 2021 Toteuma
- Yhteensä 2021 Toteuma = seuraavan vuoden avustusennakko (+) / avustussaaminen (-).

#### **Vuosiselvitys Ay- ja Ak-avustuksesta**

- Tuotot ja kulut yhteensä
- Tuotot sarakkeessa 2021 Toteuma
- Kulut sarakkeessa 2021 Toteuma
- Yhteensä 2021 Toteuma = seuraavalle vuodelle avustusennakko. Huom! Ay- ja Ak-avustuksen alijäämästä ei lähtökohtaisesti saa kirjata avustussaamista<sup>1</sup>.

Tuottojen osalta on huomioitava, että talousarvion ja toteuman vertailuissa STEA-avustuksesta esitetään Toteuma-sarakkeessa vuoden aikana maksettu avustus, ei kirjanpitoon tuloutettua määrää.

---

<sup>1</sup> Ellei avustuspäätöksestä muuta johdu, Ay- ja Ak-avustusta ei saa käyttää ennen avustuksen myöntämivuotta syntyneisiin kuluihin. Täten, jos avustus on kokonaisuudessaan maksettu avustuksen käyttövuoden aikana, ei toiminnan alijäämää saa siirtää seuraavalle vuodelle avustussaamisena, vaan alijäämä jää avustuksen saajan tappioksi.

Lisäksi **tilintarkastajan tulee avustuksen saajaa haastattelemalla** selvittää, onko hankkeiden / toimintojen tuotot kirjattu avustuskohteille vähentämään avustuksella katettavia hyväksyttäviä kuluja (nettoperiaate). Tyypillisiä toiminnasta tai hankkeesta saatavia tuottoja ovat asiakasmaksut ja erilaiset osallistujamaksut sekä julkiset ja muut avustukset.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajan vuosiselvityksissä esitetyt toimintojen ja hankkeiden tuotot ja kulut perustuvat kirjanpitoon kirjattuihin tuottoihin ja kuluihin.

Vuosiselvityksissä esitetyt avustusennakot täsmäävät avustuksen saajan taseeseen merkittyihin avustusennakoihin.

Avustuksen saajan talouspäällikön mukaan avustettujen hankkeiden / toimintojen toteuttamisesta saadut tuotot on kirjattu avustuskohteille vähentämään avustuksella katettavia hyväksyttäviä kuluja.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajan vuosiselvityksissä esitetyt toimintojen ja hankkeiden tuotot ja kulut perustuvat kirjanpitoon kirjattuihin tuottoihin ja kuluihin Ak5-avustusta lukuun ottamatta.

Ak5-avustuksen vuosiselvityksessä on esitetty 1 500 euroa enemmän henkilöstökuluja kirjanpidossa.

Vuosiselvityksissä esitetyt avustusennakot täsmäävät avustuksen saajan taseeseen merkittyihin avustusennakoihin Ak5-avustusta lukuun ottamatta. Ak5-avustuksen osalta taseeseen kirjattu avustusennakko on 1 500 euroa suurempi (tai pienempi) vuosiselvityksessä esitettyyn avustusennakkoon nähden.

Avustuksen saajan talouspäällikkö Tauno Tarkan mukaan Ak10-avustuksella järjestetyn koulutuksen osallistujamaksut on kirjattu muun yhdistystoiminnan kustannuspaikalle. Muilta osin avustettujen hankkeiden / toimintojen tuotot on kirjattu avustuskohteille vähentämään avustuksella katettavia hyväksyttäviä kuluja.

## **6.4 Palkkojen vastaavuus työsopimukseen sekä eläke- ja henkilösivukulujen osuus**

Hankkeille ja toiminnoille kirjattujen kulujen tulee olla hankkeista johtuvia, määrältään tarpeellisia ja kohtuullisia kuluja. Koska näiden kulujen osuus on merkittävä, niiden oikeellisuus tulee varmistaa myös työsopimuksista tai mikäli 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 % kunkin toiminnon tai hankkeen (eli jokaisen avustuskohteen) kirjanpitoon kirjatusta palkoista on maksettu voimassa olevien palkkatietojen ja toteutuneen työajankäytön hallinnan 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 avustuskohteelle on kirjattu sellaisten henkilöiden palkkakuluja, jotka ovat tehneet töitä jollekin muulle toiminnolle / hankkeelle, tulee tilintarkastajan valita avustuskohteen tarkastusotokseen vähintään yksi ns. jaettu henkilöresurssi.**

Tilintarkastajan tulee todeta tarkastusraportissa selkeästi kunkin avustuskohteen osalta:

- Onko avustuskohteella työskennellyt jaettuja henkilöresursseja? Ja jos on, niin todeta, että sellainen on otokseen myös valittu.
- Täsmäkö avustuskohteelle 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 tarkastusraportissa.

Tilintarkastajan tulee laskea jokaisen avustuskohteen osalta eläkekulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista. Tilintarkastajan tulee raportoida lakisääteisten eläkekulujen osuudet kirjanpitoon kirjatusta palkoista niiden avustuskohteiden osalta, joissa eläkekulujen osuus ylittää 20 % sekä laskettujen kulujen vaihteluväli, mikäli kaikki avustuskohteet raportoidaan yhdellä raportilla. Tilintarkastajan tulee myös haastatella selvittää, onko avustuskohteille kirjattu vapaaehtoisia lisäeläkekuluja.

Tilintarkastajan tulee laskea jokaisen avustuskohteen osalta muiden henkilösivukulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista ja raportoida muiden henkilösivukulujen osuudet kirjanpitoon kirjatusta palkoista niiden avustuskohteiden osalta, joissa muiden henkilösivukulujen osuus ylittää 5 % sekä laskettujen lukujen vaihteluvälin. Muilla henkilösivukuluilla tarkoitetaan työttömyysvakuutus-, tapaturmavakuutus-, ryhmähenkivakuutus- ja sosiaaliturvamaksua.

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

Raportointiesimerkki:

Kunkin toiminnon ja hankkeen palkkakuluista tarkastettiin vähintään 15 % vertaamalla kirjanpitoon kirjattuja palkkakuluja voimassa oleviin palkkatietoihin. Tarkastetut palkat täsmäsivät voimassa oleviin palkkatietoihin. Tarkastukseen valittujen ositettujen henkilöresurssien kirjanpitoon kirjatut palkkakulut perustuivat työajan käytön seurannan mukaisesti toiminnolle / hankkeelle tehtyihin tunteihin.

Avustuskohteille kirjattujen eläkekulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista vaihteli 18 - 20 %:n välillä.

Avustuskohteille kirjattujen muiden henkilösivukulujen kuin eläkekulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista vaihteli 4 - 5 %:n välillä.

Raportointiesimerkki:

Kunkin toiminnon ja hankkeen palkkakuluista tarkastettiin vähintään 15 % vertaamalla kirjanpitoon kirjattuja palkkakuluja voimassa oleviin palkkatietoihin. Tarkastetut palkat

täsmäsivät AK2-avustuksella palkattua koordinaattoria lukuun ottamatta voimassa oleviin palkkatietoihin. AK2-avustuksella palkatun 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 mukaisiin toiminnolle / hankkeelle tehtyihin tunteihin.

Avustuskohteille kirjattujen eläkekulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista vaihteli 18 - 23 %:n välillä. Ak2- ja Ak3 -avustuskohteille kirjattujen eläkekulujen osuus oli yli 20 % kirjanpitoon kirjatusta palkoista (Ak2 => 23 % ja Ak3 => 21 %).

Avustuskohteille kirjattujen muiden henkilösivukulujen kuin eläkekulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista vaihteli 4 - 7 %:n välillä. Ak2- ja Ak3 -avustuskohteille kirjattujen muiden henkilösivukulujen kuin eläkekulujen osuus oli yli 5 % kirjanpitoon kirjatusta palkoista (Ak2 => 6 % ja Ak3 => 7 %).

## 6.5 Muiden kuin palkka- ja toimitilakulujen suoriteperusteinen syntyminen

Tämän kohdan mukaisesti halutaan varmistaa vuosiselvityksissä raportoitujen kulujen tai **mikäli kyseessä on investointiavustus**, avustuskohteen kustannuspaikalla esitettyjen jaksottuminen avustuksen käyttäjälle. Avustuksen käyttöaika on pääsääntöisesti myöntämivuosi ja sitä seuraava vuosi, ellei avustuspäätöksestä muuta johdu.

Tilintarkastajan tulee tarkastaa vähintään 15 % kunkin hankkeen, investoinnin tai toiminnon 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 suurimpiin kuluihin. Edelleen tilintarkastajan tulee huolehtia, että otos kohdistuu mahdollisuuksien mukaan tasaisesti koko avustuskaudelle. Valituista kulutositteista tulee tarkastaa seuraavat asiat:

- Ovatko hankkeiden ja toimintojen kulut avustuksen käyttöaikana syntyneitä (AvA 15 §)
- Ovatko hankkeiden ja toimintojen kustannukset avustuksen saajan ohjeistuksen (esim. taloussäännön) mukaisesti hyväksytyjä.

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

**Mikäli avustuksen 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 hyväksytyt.**

- Lisäksi tilintarkastajan tulee tarkastaa kunkin toiminnon, investoinnin ja hankkeen osalta, ettei toiminnon, investoinnin tai hankkeen kuluiksi ole kirjattu poistoja, laskennallisia vuokra-arvoja eli sisäisiä vuokraveloituksia, jotka eivät perustu toteutuneiden kulujen jakamiseen, lainojen lyhennyksiä tai rahoituskuluja (AvA 10 §). Huom! Investointiavustusten osalta voidaan hyväksyä tietyin edellytyksin rahoituskuluja. **Näiden erien tarkastamiseksi riittää avustuksen saajan haastattelu sekä avustuskohteiden tilikohtaisten tuloslaskelmien tarkastelu.**

- Lisäksi tilintarkastajan tulee selvittää vuosiselvityksessä eriteltyjen tavara- ja palveluhankintojen osalta, ovatko kaikki tilikauden aikana tehdyt yli 20 000 euron (alv 0 %) hankinnat olleet avustushakemuksen mukaisia. Raportointivuoden aikana tehtyjen yli 20 000 euron (alv 0 %) hankintojen osalta tulee myös selvittää, että hankinnoista on pyydetty vertailtavia tarjouksia.

Avustushakemuksessa on erillinen kohta, jossa avustuksen hakijan tulee perustella hankinnat ja ulkopuolelta ostettavat palvelut. Tilintarkastajan tulee selvittää, vastaavatko vuosiselvityksessä esitetyt hankinnat ja ulkopuolelta hankitut palvelut avustushakemuksessa esitettyihin tietoihin. Mikäli avustuksen saajan tekemät yksittäiset hankinnat eivät ylitä 20 000 euron (alv 0 %) raja-arvoa (avustuksen saajan ei tarvitse eritellä vuosiselvityksessä raja-arvon alittavia yksittäisiä hankintoja), ei tilintarkastajan tarvitse selvittää hankintojen vastaavuutta avustushakemukseen.

Raportointiesimerkki:

Kunkin toiminnon, investoinnin ja hankkeen muista kuin palkka- ja toimitilakuluista tarkastettiin vähintään 15 % (edellä mainittujen kulujen yhteismäärästä). Tarkastetut tositteet oli kirjattu suoriteperusteisesti oikealle tilikaudelle ja ne oli asiantarkastettu ja hyväksytyt avustuksen saajan laatiman taloussäännön mukaisesti.

Kunkin avustuskohteen tilikohtaisen tuloslaskelman tarkastuksessa ei havaittu, että avustuskohteille olisi kirjattu poistoja, laskennallisia vuokra-arvoja, lainojen lyhennyksiä tai rahoituskuluja. Myös avustuksen saajan talouspäällikön haastattelu tukee edellä mainittua havaintoa.

Avustuksen saajan vuosiselvityslomakkeilla erittelemät hankinnat ja ulkopuolelta ostetut palvelut ovat olleet avustushakemusten mukaisia.

## 6.6 Toimitilakulujen asianmukaisuus

Toimitilakulujen osalta tulee selvittää, että avustuskohteille kirjatut toimitilakulut ovat avustusehtojen mukaisia ja oikein perustein kohdennettuja.

Jos avustettu toiminta tai hanke tapahtuu avustuksen saajan 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. Hyväksyttävistä kohdennusperusteista toimitilakulujen osittamiselle ovat esimerkiksi avustuskohteen työntekijämäärä, käytetty neliömetrimäärä tai tilojen käyttöaika, jos samoissa toimitiloissa harjoitetaan useampaa eri toimintaa. Jos järjestö saa STEAn yleisavustusta, kaikki yleishyödyllisessä käytössä olevat toimitilakulut saa kattaa yleisavustuksella. Tilintarkastajan tulee myös selvittää yleisavustusta saavien osalta, onko kaikki toimitilakulut katettu yleisavustuksella vai onko niitä jyvitetty eri avustuskohteille tai 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.

Jos toimitilavuokrat ja hoitovastikkeet katetaan yleisavustuksesta ja näitä tiloja vuokrataan edelleen, on siitä saadut tuotot esitettävä vuosiselvityksessä tuottoina. Yleisavustuksen hyväksyttävänä kuluna otetaan huomioon tilojen vuokrauksesta syntyvä toiminnan alijäämä. Tilintarkastajan tulee selvittää, onko toimitiloja vuokrattu edelleen ja mille kustannuspaikalle kyseiset tuotot on kirjattu.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajalla ei ole yleisavustusta. Avustettu toiminta tapahtuu avustuksen saajan omistamissa tiloissa. Talouspäällikön mukaan avustuksella on katettu ainoastaan hoitovastikkeita sekä tavanomaisia käyttö- ja ylläpitokuluja. Toimitilakulut on ositettu avustuskohteille käytettyjen neliöiden perusteella.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajalla ei ole yleisavustusta. Avustettu toiminta tapahtuu vuokratiloissa. Aiheutuneet vuokratulot täsmäävät voimassa olevaan vuokrasopimukseen. Vuokratulot on ositettu avustuskohteille käytettyjen neliöiden perusteella.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajalla on yleisavustus. Avustettu toiminta tapahtuu avustuksen saajan omistamissa tiloissa. Kaikki yleishyödyllisessä käytössä olevat toimitilakulut on katettu yleisavustuksella. Talouspäällikön mukaan toimitilakulut eivät sisällä korjaus- tai rahoitusvastikekuluja.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajalla on yleisavustus. Avustettu toiminta tapahtuu avustuksen saajan omistamissa tiloissa. Yleisavustuksesta huolimatta toimitilakulut on ositettu avustuskohteille käytettyjen neliöiden perusteella. Talouspäällikön mukaan toimitilakulut eivät sisällä korjaus- tai rahoitusvastikekuluja.

## 6.7 Yleiskulujen asianmukaisuus

STEA on julkaissut soveltamisohjeen yleiskulujen kohdentamisen periaatteista. Sen mukaisesti **yleisavustusta** saavat järjestöt eivät voi kohdistaa ohjeessa erikseen määriteltyjä yleiskuluja kohdennettujen toiminta- tai hankeavustusten kuluiksi (Ak- ja C-avustukset). Tilintarkastajan tulee selvittää, onko muille avustuskohteille jyvitetty STEAn yleiskuluohjeen mukaisia yleiskuluja.

Jos avustuksen saajalla ei ole yleisavustusta, voidaan ohjeen määrittämiä hankkeesta tai toiminnosta aiheutuneita yleiskuluja kohdentaa toiminnolle korkeintaan 15 % kokonaiskuluista (=toteutus- ja yleiskulujen yhteissumma) laskettuna, ellei avustuspäätöksessä toisin mainita.

Niiden järjestöjen osalta, joilla **ei ole muita avustuksia kuin yksi Ak- tai C-avustus ja joilla ei ole myöskään muuta olennaista toimintaa**, voidaan kaikkien varsinaisen toiminnan kulujen katsoa kohdistuvan suoraan tälle ainoalle avustuskohteelle. Näiden avustuskohteiden avustuspäätöksiin on asetettu seuraava erityisehto: "Kohdennetun toiminta-avustuksen tai hankeavustuksen yleishdoista ja rajoituksista poiketen tässä avustuskohteessa ei tarvitse eritellä yleiskuluja." Mikäli avustuskohteen avustuspäätöksessä on kyseinen erityisehto, tulee tilintarkastajan raportoida avustetun toiminnan / hankkeen kokonaiskulut sekä muun toiminnan laajuus ja todeta avustuksen saajan soveltaneen yleiskuluohjeen 1. soveltamiskohtaa avustuspäätöksen mukaisesti.

**Jos avustuksen saaja on kohdistanut yleiskuluja Ak- ja/tai C-avustuskohteille, tulee tilintarkastajan selvittää haastattelemalla ja toiminto- tai hankekohtaisen kirjanpidon perusteella seuraavia asioita:**

- Onko yleiskuluille olemassa dokumentoidut aiheuttamisperiaatteen mukaiset laskentaperiaatteet ja onko niitä noudatettu yleiskulujen kohdistamisessa avustuskohteiden kirjanpitoon
- Onko Ak- ja C-avustuskohteiden kirjanpitoon kohdistetut yleiskulut esitetty vuosiselvityksen kohdekohtaisella lomakkeella kohdassa "Ositetut yleiskulut"
- Ylittääkö yleiskulujen määrä 15 %:a avustuskohteen kokonaiskustannuksista (=toteutus- ja yleiskulujen yhteissumma).

Yleiskulujen osittaminen tarkoittaa toteutuneiden kulujen jakamista eri kustannuspaikoille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Aiheuttamisperiaatteella tarkoitetaan kustannuslaskennan periaatetta, jonka mukaisesti kullekin hankkeelle ja toiminnolle kohdistetaan ainoastaan ne kulut, jotka kyseinen toiminta aiheuttaa. **Mikäli hankkeille ja/tai toiminnoille on kohdistettu yleiskuluveloituksia, jotka ovat laskennallisia eivätkä perustu toteutuneiden kulujen jakamiseen, tulee tilintarkastajan tuoda asia esille antamassaan raportissa.**

Alla on esimerkkejä yleiskulujen ositusperiaatteista, jotka ovat selkeästi STEAn mukaan aiheuttamisperiaatteen mukaisia:

- Palkkahallinnon kulut henkilölukumäärien suhteessa
- Kirjanpidon kulut tosite- tai vientimäärien suhteessa
- Yleishallinnon kulut henkilökuntamäärien tai menojen suhteessa
- Kopiokoneen / monitoimilaitteen leasing-maksut käytön suhteessa (jos kustannuspaikkakohtainen laskuri käytössä)

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajalle on myönnetty yleisavustus (Ay). Talouspäällikön mukaan avustuksen saaja on kattanut kaikki yleiskulut yleisavustuksella eikä yleiskuluosituksia ole tehty kohdennetuille toiminta-avustuksille (Ak) tai hankeavustuksille (C).

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajalle ei ole myönnetty yleisavustusta (Ay). Talouspäällikön mukaan avustuksen saajalla on erikseen dokumentoidut laskentaperiaatteet yleiskulujen kohdentamiseksi.

Havaintojemme mukaan yleiskulujen jakoperusteet vastaavat vuosiselvityksellä ilmoitettua. Palkkahallinnon ja yleishallinnon kulut on ositettu henkilölukumäärien suhteessa. Kirjanpidon kulut on ositettu kustannuspaikkojen tosite-määrien suhteessa. Yleiskulujen määrä ei ylitä 15 %:a avustettujen toimintojen/hankkeiden kokonaiskustannuksista.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajalle ei ole myönnetty yleisavustusta (Ay). Talouspäällikön mukaan avustuksen saajalla ei ole erikseen dokumentoituja laskentaperiaatteita yleiskulujen kohdentamiseksi.

Havaintojemme mukaan yhdistyksen yleiskulut on ositettu kaikille hankkeille ja toiminnoille kunkin hankkeen ja toiminnon kokonaiskulujen suhteessa. Ositusperiaate on ollut vuosiselvityksellä esitetyn mukainen. Yleiskulujen määrä on 15 %:a hankkeiden ja toimintojen kokonaiskustannuksista.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajalle ei ole myönnetty yleisavustusta (Ay). Havaintojemme mukaan yhdistyksen yleiskulut on jaettu eri toiminnoille seuraavasti: Ak1 20 %, Ak2 30 %, Ak3 30 % ja muu toiminta 20 %. Vuosiselvityksessä ei ole esitetty käytettyjä yleiskulujen kohdentamisperusteita. Talouspäällikön mukaan yleiskulut on jaettu yhdistyksen tekemän parhaan arvion mukaisesti. Arvio ei ole perustunut mihinkään dokumentoituun laskelmaan. Havaintomme mukaan avustuskohteelle Ak3 kirjatut yleiskulut ylittävät 15 %:a toiminnan kokonaiskustannuksista.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajalle ei ole myönnetty yleisavustusta (Ay). Toiminnanjohtajan mukaan avustuksen saaja on soveltanut avustuspäätöksessä olevan erityisehdon mukaisesti yleiskuluohjeen 1. soveltamiskohtaa, jonka mukaisesti kaikki varsinaisen toiminnan kulut on katsottu kohdistuvan suoraan avustuskohteelle. Havaintomme tukevat toiminnanjohtajan kertomia tietoja.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajalle ei ole myönnetty yleisavustusta (Ay). Talouspäällikön mukaan avustuksen saajalla on erikseen dokumentoidut laskentaperiaatteet yleiskulujen kohdentamiseksi. Havaintojemme mukaan avustuksen saaja ei ole ilmoittanut kohdennettuja yleiskuluja vuosiselvityksen kohdassa ”Ositetut yleiskulut”, vaan ositettuja taloushallinnon kustannuksia on esitetty kohdassa ”Muut kulut” avustuskohteilla Ak2 ja Ak3.

## 6.8 Julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön noudattaminen

Avustetussa toiminnassa tehdyt hankinnat, joihin on saatu tukea yli puolet hankinnan arvosta, tulee hankintalain edellyttämällä tavalla kilpailuttaa. Hankintalain noudattaminen osassa järjestöistä on tehtyjen tarkastuskäyntien perusteella todettu puutteelliseksi. Arvioimalla hankintalainsäädännön noudattamista halutaan myös ennaltaehkäistä avustuspäätöksen mukaisen kilpailutusehdon kiertämistä sekä edelleen vähentää mahdollisia avustusten takaisinperintätilanteita.

Tilintarkastajan tulee selvittää, onko hankkeissa ja toiminnoissa noudatettu julkisia hankintoja koskevaa lainsäädäntöä (mm. laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016) sekä STEAn antamaa ohjeistusta.

Tätä tarkoitusta varten **tilintarkastajan tulee**

- **haastatella** avustuksen saajan johtoa selvittääkseen, onko avustuskohteilla ollut tilikauden aikana hankintalain kynnysarvot ylittäneitä hankintoja.
- **selvittää** vuosiselvityksestä, onko avustuksen saaja esittänyt yli 60 000 euron (ilman alv:tä) hankintoja samalta toimittajalta tilikauden aikana.<sup>2</sup>
- **selvitimme** edellä mainituissa kohdissa tietoomme tulleiden tavara-, palvelu- ja rakennusurakkahankintojen osalta seuraavien **asiakirjojen olemassa oloa**: [hankintailmoitus julkisten hankintojen sähköisessä ilmoituskanavassa](#), tarjouspyyntö, hankintapäätös ja hankinnasta tehty sopimus.

Lisäksi tilintarkastajan tulee kirjata osana raporttia ne perusteet, joita avustuksen saaja esittää, mikäli edellä mainittuja yli 60 000 euron hankintoja tilikauden aikana ei ole kilpailutettu hankintalain mukaisesti.

Avustuksen saajan tulee ilmoittaa avustuksen käytön vuosiselvityksessä yli 20 000 (alv 0 %) euron arvoiset hankinnat hankkeiden ja toimintojen osalta (ei investointiavustukset). Lisäksi avustuksen saajan tulee ottaa kantaa, onko hankinnat kilpailutettu hankintalain mukaan tai onko avustuksen saajalla ollut kynnysarvon ylittäviä hankintoja.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajan johdon (toiminnanjohtaja, X) mukaan hankkeilla tai toiminnoilla ei ole ollut tilikaudella hankintalain kynnysarvot ylittäviä tavara- tai palveluhankintoja. Avustuksen saaja ei ole esittänyt vuosiselvityslomakkeilla yli 60 000 euron tavara- tai palveluhankintoja. Lisäksi avustuksen saaja on ilmoittanut vuosiselvityslomakkeilla, että hankintalain kynnysarvot ylittäviä hankintoja ei ole tehty. Avustuksen saajan johdon (toiminnanjohtaja, X) mukaan investointiavustusten osalta ei ole ollut tilikaudella hankintalain kynnysarvot ylittäviä tavara- tai palveluhankintoja (kynnysarvo 60 000 euroa) tai rakennusurakoita (kynnysarvo 150 000 euroa).

## 6.9 Eteenpäin delegoidun avustuksen huomioiminen tarkastuksessa

### 6.9.1 Yleistä eteenpäin delegoidusta avustuksesta

Valtionavustuslain 7.2 §: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). Jos avustus myönnetään käytettäväksi avustuspäätöksen mukaista käyttötarkoitusta toteuttavan muun kuin saajan toiminnan tai hankkeen avustamiseen, avustuksen saajan on tehtävä sopimus avustuksen käytöstä, käytön valvonnasta ja niiden ehdoista toimintaa tai hanketta toteuttavan kanssa.

---

<sup>2</sup> Kts. vuosiselvityksessä kohta "Hankinnat ja ulkopuoliset palvelut". Investointiavustusten osalta hankinnat tulee selvittää hankkeen kirjanpidosta, koska investointiavustuksista ei laadita kohdekohtaista vuosiselvitystä.

Avustuksen alkuperäisen saajan tilintarkastaja vastaa valtionavustuslain 7.2 §:n mukaisesti eteenpäin delegoitujen avustusten tarkastustoimenpiteistä ja raportoinnista. Eteenpäin delegoidun avustuksen käyttäjän tulee antaa avustuksen saajalle ja tarkastusta suorittavalle tilintarkastajalle tarvittavat tiedot tarkastuksen suorittamiseksi.

Valtionavustuslain 7.2 §:n mukaan eteenpäin delegoitujen avustusten osalta tilintarkastaja raportoi tekemänsä havainnot sen avustuskohteen raportille, jossa on muun kuin avustuksen saajan käytettäväksi delegoituja avustuksia.

## 6.9.2 Eteenpäin delegoidut muut kuin jäsenjärjestöavustukset

Eteenpäin delegoituihin, muihin kuin jäsenjärjestöavustuksiin, kohdistuvat tarkastustoimenpiteet tulee dokumentoida tarkastajan raportin kohtiin 1-5.

Tilintarkastajan tulee suorittaa vähintään seuraavat tarkastustoimenpiteet eteenpäin delegoitujen avustusten osalta (muut kuin jäsenjärjestöavustukset):

- 1) Tilintarkastajan tulee kuvata jokaisen avustuksen käyttäjän osalta, miten avustuskohdekohtainen kirjanpito on toteutettu (kts. luku 6.1).
- 2) Tilintarkastajan tulee selvittää, että avustuksen saaja on tehnyt sopimuksen eteenpäin delegoidun avustuksen käytöstä avustuksen käyttäjän kanssa.
- 3) Tilintarkastajan tulee selvittää jokaisen avustuksen käyttäjän osalta, sisältääkö avustuskohde ns. jaettuja henkilöresursseja vai työskentelevätkö avustuksilla palkatut henkilöt pelkästään ko. avustuskohdeelle. Jaettujen henkilöressurssien osalta tilintarkastajan tulee kuvata, miten työajankäytön hallinto on toteutettu ja kommentoida erityisesti työajankäytön hallinnan toteutukseen ja luotettavuuteen liittyviä seikkoja (Kts. luku 6.2).
- 4) Tilintarkastajan tulee jokaisen avustuksen käyttäjän osalta täsmäyttää tilikaudella eteenpäin delegoidun avustuksen 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:

Mikäli eteenpäin delegoitu avustus ei täsmää käytetyn avustuksen määrään (nettokuluihin) eikä avustuksen saajan ja käyttäjän välillä ole keskinäisiä saamisia / velkoja, tulee tilintarkastajan kuvata eron muodostumista esim. seuraavasti: "Avustuksen saaja on delegoinut AK1-avustusta järjestö X:n käytettäväksi 20 000 euroa. Järjestö X:n ko. toiminnasta aiheutuneet nettokulut ovat olleet 19 000 euroa. Avustuksen käyttäjä ei ole kirjannut eroa (1 000 euroa) velaksi avustuksen alkuperäiselle saajalle. Avustuksen saaja on puolestaan kirjannut kirjanpidossa kuluksi koko eteenpäin delegoidun avustuksen."

- 5) Tilintarkastajan tulee tarkastaa toiminnon tai hankkeen palkkakuluista 15 %. Mikäli palkkakulujen tarkastuksessa saavutetaan 15 % kattavuus alkuperäisen avustuksen saajan palkkakulujen tarkastuksella, ei tilintarkastajan tarvitse valita tarkastusotokseen muun avustuksen käyttäjän palkkakuluja. Delegoitujen avustusten osalta eläkekulujen ja muiden henkilösivukulujen oikeellisuutta ei tarvitse selvittää.



- 6) Tilintarkastajan tulee tarkastaa vähintään 15 % toiminnon tai hankkeen kirjanpitoon kirjatuihin muista kuluista kuin palkkakuluista ja toimitilakuluista. Mikäli muiden kulujen tarkastuksessa saavutetaan 15 % kattavuus alkuperäisen avustuksen saajan kulujen tarkastuksella, ei tilintarkastajan tarvitse valita tarkastusotokseen muun avustuksen käyttäjän kuluja. Valituista kuluositteista tulee tarkastaa seuraavat asiat:
- Ovatko hankkeiden ja toimintojen kulut avustuksen käyttöaikana syntyneitä (AvA 15 §)
  - Ovatko hankkeiden ja toimintojen kustannukset avustuksen saajan ohjeistuksen (esim. taloussäännön) mukaisesti hyväksytyjä.

Delegoitujen avustusten osalta tilintarkastajan ei tarvitse selvittää, ovatko hankinnat olleet avustushakemuksen mukaisia.

- 7) Delegoitujen avustusten osalta tilintarkastajan ei tarvitse tehdä kohdassa 6.6 mainittuja toimenpiteitä hankkeille ja toimintoille kohdennettujen yleiskulujen tarkoituksenmukaisuuden selvittämiseksi.
- 8) Delegoitujen avustusten osalta tilintarkastajan ei tarvitse tehdä kohdassa 6.7 mainittuja toimenpiteitä hankintalain noudattamisen selvittämiseksi.

**Lisäksi tilintarkastajan tulee selvittää ja dokumentoida, onko avustuksen saaja ja avustuksen käyttäjä laatineet valtionavustuslain 7.2 §:n mukaista sopimusta delegoidun avustuksen käytöstä (avustuksen siirtosopimus).**

### 6.9.3 Eteenpäin delegoidut jäsenjärjestöavustukset

Eteenpäin delegoituihin jäsenjärjestöavustuksiin kohdistuvat tarkastustoimenpiteet tulee dokumentoida tarkastajan raportin kohtiin 1-3 sekä 5.

Tilintarkastajan tulee suorittaa vähintään seuraavat tarkastustoimenpiteet eteenpäin delegoitujen jäsenjärjestöavustusten osalta:

- 1) Tilintarkastajan tulee selvittää ja dokumentoida, miten avustuksen saaja on varmistunut, että avustusten käyttäjien kirjanpito on toteutettu siten, että avustuksen käyttöä voidaan luotettavasti seurata. Lisäksi tilintarkastajan tulee selvittää ja dokumentoida, miten alkuperäinen avustuksen saaja on valvonut eteenpäin delegoitujen avustusten käyttöä.
- 2) Tilintarkastajan tulee selvittää, että avustuksen saaja on tehnyt sopimuksen eteenpäin delegoidun avustuksen käytöstä jäsenjärjestön kanssa.
- 3) Tilintarkastajan ei tarvitse tehdä kohdassa 6.2 mainittuja toimenpiteitä työajan käytön seurannan toteutukseen ja luotettavuuteen liittyvien seikkojen selvittämiseksi.
- 4) Tilintarkastajan tulee pistokokein täsmäyttää tilikaudella delegoidun avustuksen määrä avustuksen käyttäjän avustuksen saajalle raportointiin nettokuluihin. Huom! Avustuksen saajan ja avustuksen käyttäjän välillä saattaa olla saamista tai velkaa, mikäli eteenpäin delegoitu avustus ei vastaa toiminnasta tai hankkeesta syntyneitä nettokuluja.

Esimerkki:

Mikäli delegoitu avustus ei täsmää käytetyn avustuksen määrään (nettokuluihin), tulee tilintarkastajan kuvata eron muodostumista esim. seuraavasti: *"Avustuksen saaja on delegoinut AK1-avustusta jäsenjärjestö X:n käytettäväksi 2 000 euroa. Jäsenjärjestö X:n ko. toiminnasta raportoidut nettokulut ovat olleet 1 900 euroa. Avustuksen saaja on kirjannut eron (100 euroa) saamiseksi jäsenjärjestöltä. Jäsenjärjestö puolestaan on kirjannut tuotoksi koko maksetun avustuksen 2 000 euroa."*

- 5) Tilintarkastajan ei tarvitse tehdä kohdassa 6.4 mainittuja toimenpiteitä selvittääkseen hankkeille ja toiminnoille kirjattujen palkkakulujen vastaavuutta työsopimukseen. Delegoitujen avustusten osalta eläkekulujen ja muiden henkilösivukulujen oikeellisuutta ei tarvitse selvittää.
- 6) Tilintarkastajan tulee selvittää ja dokumentoida, miten alkuperäinen avustuksen saaja on varmistunut siitä, että:
  - jäsenjärjestöjen hankkeiden ja toimintojen kulut ovat avustuksen käyttöaikana syntyneitä (AvA 15 §)
  - jäsenjärjestöjen hankkeiden ja toimintojen kustannukset ovat hyväksytyt avustuksen käyttäjän ohjeistuksen (esim. taloussäännön) mukaisesti
  - delegoitujen jäsenjärjestöavustusten osalta tilintarkastajan ei tarvitse tarkastaa vähintään 15 %: toiminnon tai hankkeen kirjanpitoon kirjatusta muista kuluista kuin palkkakuluista ja toimitilakuluista. Delegoitujen avustusten osalta tilintarkastajan ei myöskään tarvitse selvittää, ovatko hankinnat olleet avustushakemuksen mukaisia.
- 7) Delegoitujen jäsenjärjestöavustusten osalta tilintarkastajan ei tarvitse tehdä kohdassa 6.6 mainittuja toimenpiteitä hankkeille ja toiminnoille kohdennettujen yleiskulujen tarkoituksenmukaisuuden selvittämiseksi.
- 8) Delegoitujen jäsenjärjestöavustusten osalta tilintarkastajan ei tarvitse tehdä kohdassa 6.7 mainittuja toimenpiteitä hankintalain noudattamisen selvittämiseksi.

**Lisäksi tilintarkastajan tulee selvittää ja dokumentoida, onko avustuksen saaja ja avustuksen käyttäjä laatineet valtionavustuslain 7.2 §:n mukaista sopimusta delegoidun avustuksen käytöstä (avustuksen siirtosopimus).**

## **7 Avustuspäätöksissä annettujen ehtojen ja rajoitusten huomioiminen**

Tilintarkastajan tulee tutustua avustuspäätökseen sekä siinä mahdollisesti annettuihin ehtoihin ja rajauksiin. Avustuspäätökseen lisätyillä ehdoilla ja rajoituksilla saattaa olla vaikutusta tarkastuksen suorittamiseen ja tarkastuksen dokumentoimiseen.

Avustuspäätöksessä saattaa esim. olla rajausta, että avustuksen saaja ei saa kohdistaa yleiskuluja Ak- ja C-avustuskohteille, koska avustuksen saaja saa yleisavustusta opetusministeriöltä.

## 8 STEAn yhteyshenkilöt

Tulkintaa vaativissa kysymyksissä tai muissa epäselvissä tilanteissa avustuksen saajan tai kohteen tilintarkastajan tulee ottaa yhteyttä STEAn avustusten valvonnasta vastaavaan erityisasiantuntijaan, jonka nimi ja yhteystiedot löytyvät avustuspäätöksestä ja STEAn verkkoasioinnista.

STEAn erityisasiantuntijoiden suorat sähköpostiosoitteet ovat muotoa [etunimi.sukunimi@gov.fi](mailto:etunimi.sukunimi@gov.fi)