

Keskus- ja maakuntaraviradoille myönnetty kohdennetut yleisavustukset; tilintarkastajan raportointiohje

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	Kirjanpidon järjestäminen	4
6.2	Työajan käytön seurannan järjestäminen	5
6.3	Vuosiraportissa esitettyjen tuottojen ja kulujen vastaavuus kirjanpitoon	7
6.4	Palkkojen vastaavuus työsopimuksiin sekä eläke- ja henkilösivukulujen osuus	8
6.5	Ravikilpailutoimintaan liittyvien toimitilojen ja alueiden kulujen asianmukaisuus	9
6.6	Yleiskulujen asianmukaisuus	10
6.7	Julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön noudattaminen	11
7	Avustuspäätöksissä annettujen ehtojen ja rajoitusten huomioiminen	12
8	MMM:n yhteyshenkilöt	12

1 Taustaa

Tämä tilintarkastajien raportointiohje on tarkoitettu kohdennettujen yleisavustusten tarkastamiseen ja raportointiin. Tässä ohjeessa näistä avustuksista käytetään yleisesti termiä avustukset.

Tilintarkastajien raporttia käytetään maa- ja metsätalousministeriön (MMM) päätöksenteossa taustaineistona.

Hyvän hallinnon periaatteiden toteutumiseksi sekä rahoituksen saajan oikeusturvan takaamiseksi on erityisen tärkeää, että päätöksenteko perustuu mahdollisimman virheettömään taustaineistoon. Tilintarkastajan suorittamassa tarkastuksessa esiin tulleet seikat voivat käynnistää prosessin, joka saattaa johtaa rahoituksen osittaiseen tai täysimääräiseen takaisinperintään tai jopa tutkintapyynnön 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 MMM tekee viime kädessä ratkaisun siitä, onko tilintarkastajan raporttoima yhteisön toimintatapa oikea vai ei.

Tilintarkastajan tulee laatia raporttinsa noudattaen kansainvälistä liitännäispalvelustandardia ISRS 4400 toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta. Eriksien 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

MMM:n yleisavustuksen ehdoista ja rajoituksista poiketen ehtoihin kirjattua tilintarkastajan tehtävää on laajennettu vuoden 2023 tilintarkastuksesta lähtien. Tilintarkastajan tulee lausunnossa mainita, onko valtionavustus käytetty valtionavustuspäätöksen ehtojen mukaisesti. Tilintarkastajan tulee tarkastaa, ovatko ministeriölle annetut tiedot valtionavustuksen käytöstä yhtäpitävät yhteisön kirjapidon kanssa. Näiden tehtävien lisäksi tilintarkastaja tarkastaa, onko hankinnoissa noudatettu hankintalakia ja onko MMM:n edellyttämän mukaisesti kaikki vähintään 20 000 euroa (alv 0 %) ylittävät hankinnat kilpailutettu pyytämällä tarjoukset tai selvittämällä muulla tavalla useammalta kuin yhdeltä tavarantoimittajalta. Vuoden 2024 valtionavustuksesta alkaen tarkastustehtävää on laajennettu ja laajennus koskee avustusta, jota on myönnetty avustuskohteeseen vähintään 300 000 euroa. Avustuksen saajan on toimitettava tilintarkastajan raportti avustusten käytöstä tilikauden aikana, ellei avustuspäätöksestä muuta johdu. Tilintarkastajan tarkastusta on ohjeessa täsmennetty muun muassa seuraavilta osin: hankinnat, työajan käytön seurannan järjestäminen, palkkojen vastaavuus työsopimuksiin sekä yleiskulujen - ja ravikilpailutoimintaan liittyvien toimitilojen ja alueiden kulujen asianmukaisuus.

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 maa- ja metsätalousministeriöön.

3 Riippumattomuus ja hyvä tilintarkastustapa

MMM edellyttää avustusten tarkastuksia tekevilta tilintarkastajilta riippumattomuutta suhteessa tarkastuksen kohteeseen. Yhteisön tai säätiön lakisääteisen tilintarkastuksen suorittaminen ei vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta tarkastuksen kohteeseen. MMM 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 avustushakemus
- Avustuspäätös
- Vuosiraporttiaineisto
- Tilinpäätös, toimintakertomus ja tase-erittelyt
- Avustuskohteen tuloslaskelma ja pääkirja
- Avustuskohteen tositeaineisto
- Avustuskohteen palkkakirjanpito sisältäen työsopimukset ja työajanseurannan
- Avustuskohteen hankinta-asiakirjat (laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016)

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 maa- ja metsätalousministeriöön 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 raportissa on selvitettävä valtionavustuksella rahoitetun toiminnan osalta:

- Kirjanpidon järjestämistä,
- työajankäytön seurannan järjestämistä,
- vuosiselvityksessä esitettyjen tuottojen ja kulujen vastaavuutta avustuksen saajan kirjanpitoon,
- palkkakulujen vastaavuutta työsopimuksiin sekä eläke- ja henkilösivukulujen osuutta palkkakuluista,
- kohdennettujen yleiskulujen asianmukaisuutta ja
- julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön noudattamista.

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 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 valtionavustuksella rahoitettavalle toiminnalle on perustettava kirjanpitoon oma kustannuspaikka, johon kirjataan ainoastaan avustetusta 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 jäljitettävyyshetken aukottomuuteen liittyviä seikkoja.

Raportointiesimerkki:

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

6.2 Työajan käytön seurannan järjestäminen

Valtionavustuksella rahoitettavalle toiminnalle voidaan kohdistaa ainoastaan ravikilpailutoiminnasta aiheutuneet maa- ja metsätalousministeriön hyväksymät tukikelpoiset kulut. Työntekijät tekevät usein muitakin kuin ravikilpailutoimintaan liittyviä työtehtäviä jolloin toteutuneet palkkakulut tulee luotettavalla tavalla kohdistaa eri kohteiden välillä. **Työajan käytön seurannan järjestämisellä on myös merkittävä vaikutus kilpailuvaikutusten seurantaan, sen seuraamiseksi, ettei työntekijöiden henkilöstökuluja ja työpanoksia kohdenneta aiheettomasti markkinaehtoisin palveluihin tai sellaisiin muihin tehtäviin, jotka eivät liity ravikilpailutoimintaan.** Työajan käytön seurannalla tarkoitetaan siten eri asiaa kuin työaikalain mukaisella työajan seurannalla.

Tilintarkastajan tulee ensin selvittää, sisältävätkö tarkastettavat avustuskohteet ns. jaettuja henkilöresursseja. Mikäli avustuksilla palkatut henkilöt ovat työskennelleet vain tuetussa ravikilpailutoiminnassa, 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 valtionavustuksella rahoitetulle toiminnalle 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 seurantaa on pidetty?
- Miten työajanseurantatiedot on tallennettu?
- Miten työntekijöiden työajanseurantaraportit on hyväksytty?
- Ovatko työajanseurantaraportin mukaiset henkilöstökulut täsmäytetty kirjanpidon henkilöstökulujen kohdentamisperusteisiin ja onko työajan käytön toteuman perusteella tehty oikaisut kustannuspaikkojen välillä?
- Vastaavatko toteutuneet työajan seurannan tunnit palkkaselvityslomakkeessa tehtyä työajan kohdennusta?

Jaetulla henkilöresurssilla tarkoitetaan henkilöä, joka tekee valtionavustuksella rahoitetun toiminnan lisäksi myös muita avustuksen saajan tehtäviä. Näitä tehtäviä voivat olla esimerkiksi ravintolatoimintaan ja myyntiin ja markkinointiin liittyvät työsuoritukset.

Esimerkki MMM:n tarkoittamasta kustannuspaikkakohtaisesta työajan käytön seurannasta:

Pvm	Ravikilpailu- toiminta	Ravintolatyö	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
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
31.tammi	3	4,5		7,5
Yhteensä	53	57	62,5	172,5
Työaika-%	30,7 %	33 %	36,2 %	100,0 %

Raportointiesimerkki:

Sellaiset henkilöt, jotka työskentelevät avustetulle toiminnalle tai jotka avustetun toiminnan lisäksi suorittavat muita tehtäviä, ovat pitäneet excelissä tuntiperusteista kustannuspaikkakohtaista työajan käytön seuranta.

Työajan käytön seurantaan on kirjattu päivittäin ravikilpailutoimintaan tehty 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 ravikilpailutoiminnan lisäksi myös avustuksen saajan muulle kuin MMM-avustuksella rahoitetulle toiminnalle.

Muilta osin sellaiset henkilöt, jotka tekevät valtionavustuksella rahoitetun toiminnan lisäksi muita työtehtäviä, ovat pitäneet kellokortti.fi -työajanseurantaohjelmassa tuntiperusteista kustannuspaikkakohtaista työajan käytön seuranta.

6.3 Vuosiraportissa esitettyjen tuottojen ja kulujen vastaavuus kirjanpitoon

Avustuksen käytön oikeellisuus tarkastetaan vuosittain annettavien vuosiselvityksen avulla. Avustettavien kulujen hyväksyttävyyden ja riittävyden pohjana toimii avustuksen saajan 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 vuosiraportissa raportoituja lukuja avustuksen saajan toimintokohtaiseen kirjanpitoon sekä raportoida täsmäytyksen havainnot.

Lisäksi **tilintarkastajan tulee avustuksen saajaa haastatteleamalla** selvittää, onko valtionavustuksella rahoitetun toiminnan tuotot kirjattu avustuskohteille vähentämään avustuksella katettavia hyväksyttäviä kuluja (nettoperiaate). Tyypillisiä tuottoja ovat muun muassa yhteistyökumppanituotot, mainosaidat, pääsymaksutulot, mahdolliset osallistujamaksut sekä muut yksityiset avustukset.

Raportointiesimerkki:

Avustuksen saajan vuosiraportissa esitetyt valtionavustuksella rahoitetun toiminnan tuotot ja kulut perustuvat kirjanpitoon kirjattuihin tuottoihin ja kuluihin.

Vuosiraportissa esitetyt avustusennakot täsmäävät avustuksen saajan taseeseen merkittyihin avustusennakoihin.

Avustuksen saajan talouspäällikön mukaan valtionavustuksella rahoitetusta toiminnasta saadut tuotot on kirjattu avustuskohteille vähentämään avustuksella katettavia hyväksyttäviä kuluja.

6.4 Palkkojen vastaavuus työsopimukseen sekä eläke- ja henkilösivukulujen osuus

Valtionavustuksella rahoitetulle toiminnalle kirjattujen kulujen tulee olla määrältään tarpeellisia ja kohtuullisia.

Tilintarkastajan tulee verrata kirjanpitoon kirjattuja kuukausi- tai tuntipalkkoja työsopimukseen tai vastaaviin dokumentteihin varmistaakseen, että vähintään 15 % 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 avustuskohteen osalta:

- Onko avustuskohteella työskennellyt jaettuja henkilöresursseja? Ja jos on, niin todeta, että sellainen on otokseen myös valittu.
- Täsmääkö 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 avustuskohteen osalta eläkekulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista. Tilintarkastajan tulee raportoida lakisääteisten eläkekulujen osuudet kirjanpitoon kirjatusta palkoista avustuskohteen osalta, jossa eläkekulujen osuus ylittää 20 %. Tilintarkastajan tulee myös haastattelemalla selvittää, onko avustuskohteelle kirjattu vapaaehtoisia lisäeläkekuluja.

Tilintarkastajan tulee laskea avustuskohteen osalta muiden henkilösivukulujen osuus kirjanpitoon kirjatusta palkoista ja raportoida muiden henkilösivukulujen osuudet kirjanpitoon kirjatusta palkoista avustuskohteen osalta, jossa muiden henkilösivukulujen osuus ylittää 5 %. Muilla henkilösivukuluilla tarkoitetaan työttömyysvakuutus-, tapaturmavakuutus-, ryhmähenkivakuutus- ja sosiaaliturvamaksua.

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

Raportointiesimerkki:

Valtionavustuksella rahoitetun toiminnan 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 mukaisiin tehtyihin tunteihin.

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

6.5 Ravikilpailutoimintaan liittyvien toimitilojen ja alueiden kulujen asianmukaisuus

Tilintarkastaja tarkastaa raviratakiinteistöjen, kaviouran ja harjoitusalueiden vuokrat, ylläpito, kunnossapito ja perusparannuskulut alla olevan mukaisesti.

Kulujen osalta tulee selvittää, että avustuskohteelle kirjatut kulut ovat avustusehtojen mukaisia ja oikein perustein kohdennettuja. Ravintolatoimintaan liittyviä toimitilakuluja ei voida sisällyttää toimintatuen tukikelpoihin kustannuksiin. Muut tapahtumat, jotka raviradoilla järjestetään (konsertit, seminaarit, koiranäyttelyt, messut, maatalousnäyttelyt, ruokatorit tms.) ovat tuettavan toiminnan ulkopuolella eikä näistä johtuvia toimitilakuluja voida sisällyttää tukikelpoihin kustannuksiin.

Jos avustettu ravikilpailutoiminta tapahtuu avustuksen saajan tai sen rinnakkaisorganisaation omistamissa tiloissa, toimitilakuluiksi hyväksytään hoitovastike sekä toimitilojen käyttö- ja ylläpitokulut, elleivät ne jo sisälly hoitovastikkeeseen. Rahoitusvastikekuluja ei saa kattaa avustuksella. Tilintarkastajan tulee selvittää, että avustuskohteille kirjatut toimitilakulut eivät sisällä edellä mainittuja rahoitusvastikekuluja.

Lisäksi tulee selvittää kulujen kohdennusperusteet, ja että niitä on noudatettu. Hyväksyttäviä kohdennusperusteita ovat esimerkiksi avustuskohteen työntekijämäärä, käytetty neliömetrimäärä tai tilojen käyttöaika. Tilintarkastajan tulee myös selvittää yleisavustusta saavien osalta, onko kaikki kulut katettu kohdennetulla yleisavustuksella vai onko niitä kohdennettu eri 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 vuosiraportissa tuottoina. Tilintarkastajan tulee selvittää, onko toimitiloja vuokrattu edelleen ja mille kustannuspaikalle kyseiset tuotot on kirjattu.

Raportointiesimerkki:

Avustettu toiminta tapahtuu avustuksen saajan omistamissa tiloissa. Avustuksen saajan talouspäällikön mukaan avustuksella on katettu ainoastaan hoitovastikkeita sekä tavanomaisia käyttö- ja ylläpitokuluja. Toimitilakulut on kohdennettu käytettyjen neliöiden perusteella.

Raportointiesimerkki:

Avustettu toiminta tapahtuu vuokratiloissa. Aiheutuneet vuokratulot täsmäävät voimassa olevaan vuokrasopimukseen. Vuokratulot on kohdennettu avustuskohteelle käytettyjen neliöiden perusteella.

6.6 Yleiskulujen asianmukaisuus

Kohdennettua yleisavustusta saavat yhteisöt eivät voi kohdistaa kaikkia yleiskuluja tuettavan toiminnan kuluiksi. Tilintarkastajan tulee selvittää, onko yleiskuluja kohdennettu toiminnoille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.

Niiden yhteisöjen osalta, joilla **ei ole muuta olennaista toimintaa**, voidaan kaikkien varsinaisen toiminnan kulujen katsoa kohdistuvan suoraan avustuskohteelle.

Jos avustuksen saaja on kohdistanut yleiskuluja avustuskohteelle, tulee tilintarkastajan selvittää haastattelemalla ja kirjanpidon perusteella seuraavia asioita:

- Onko yleiskuluille olemassa dokumentoidut aiheuttamisperiaatteen mukaiset laskentaperiaatteet ja onko niitä noudatettu yleiskulujen kohdistamisessa avustuskohteen kirjanpitoon

Yleiskulujen kohdentaminen tarkoittaa toteutuneiden kulujen jakamista eri kustannuspaikoille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Aiheuttamisperiaatteella tarkoitetaan kustannuslaskennan periaatetta, jonka mukaisesti kullekin toiminnolle kohdistetaan ainoastaan ne kulut, jotka kyseinen toiminta aiheuttaa. **Mikäli valtionavustuksella rahoitetulle toiminnalle on kohdistettu yleiskuluveloituksia, jotka ovat laskennallisia eivätkä perustu toteutuneiden kulujen jakamiseen, tulee tilintarkastajan tuoda asia esille antamassaan raportissa.**

Alla on esimerkkejä yleiskulujen kohdentamisperiaatteista, jotka ovat selkeästi MMM:n 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 saajan talouspäällikön mukaan avustuksen saajalla on erikseen dokumentoidut laskentaperiaatteet yleiskulujen kohdentamiseksi.

Havaintojemme mukaan yleiskulujen jakoperusteet vastaavat vuosiraportissa ilmoitettua. Palkkahallinnon ja yleishallinnon kulut on ositettu henkilölukumäärien suhteessa. Kirjanpidon kulut on ositettu kustannuspaikkojen tosite-määrien suhteessa.

Raportointiesimerkki:

Havaintojemme mukaan yleiskulut on jaettu eri toiminnoille seuraavasti: ravikilpailutoiminta 40 %, ravintolatoiminta 30 %, muut tapahtumat 30 %. Vuosiraportissa ei ole esitetty käytettyjä yleiskulujen kohdentamisperusteita. Avustuksen saajan talouspäällikön mukaan yleiskulut on jaettu yhdistyksen tekemän parhaan arvion mukaisesti. Arvio ei ole perustunut mihinkään dokumentoituun laskelmaan.

6.7 Julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön noudattaminen

Valtionavustuksella rahoitetulla toiminnalla tehty hankinnat, joihin on saatu tukea yli puolet hankinnan arvosta, tulee hankintalain edellyttämällä tavalla kilpailuttaa. Arvioimalla hankintalainsäädännön noudattamista halutaan myös ennaltaehkäistä avustuspäätöksen mukaisen kilpailutusehdon kiertämistä sekä edelleen vähentää mahdollisia avustusten takaisinperintätilanteita.

Tilintarkastajan tulee selvittää, onko valtionavustuksella rahoitetussa toiminnassa noudatettu julkisia hankintoja koskevaa lainsäädäntöä (mm. (laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016)).

Tätä tarkoitusta varten **tilintarkastajan tulee**

- **haastatella** avustuksen saajan johtoa selvittääkseen, onko avustuskohteilla ollut tilikauden aikana hankintalain kynnysarvot ylittäneitä hankintoja.
- **selvittää** vuosiraportista, onko avustuksen saaja esittänyt yli 60 000 euron (alv 0 %) hankintoja samalta toimittajalta tilikauden aikana.
- **selvitimme** edellä mainituissa kohdissa tietoomme tulleiden tavara- ja palveluhankintojen 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 vuosiraportoinnissa yli 20 000 (alv 0 %) euron arvoiset hankinnat valtionavustuksella rahoitetun toiminnan osalta. Tilintarkastajaa pyydetään tarkastamaan, että kaikki vähintään 20 000 (alv 0 %) euroa ylittävät hankinnat on maa- ja metsätalousministeriön edellyttämällä tavalla kilpailutettu pyytämällä tarjoukset tai selvittämällä vähintään muulla tavalla useammalta kuin yhdeltä tavarantoimittajalta.

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.

8 MMM:n yhteyshenkilöt

Tulkintaa vaativissa kysymyksissä tai muissa epäselvissä tilanteissa avustuksen saajan tai kohteen tilintarkastajan tulee ottaa yhteyttä MMM:n avustusten valvonnasta vastaavaan erityisasiantuntija Sanna Tykkyläiseen. (sanna.tykkylainen@gov.fi)