



11.6.2002

Valtiovarainministeriö  
Valtiokonttori

## **TILINTARKASTUSKERTOMUS VALTION KESKUSKIRJANPIDON JA VALTION TILINPÄÄTÖSLASKELMIEN TARKASTUKSESTA VUODELTA 2001**

Valtiontalouden tarkastusvirasto on tänään päättänyt antaa valtion keskuskirjanpidon ja valtion tilinpäätöksen tarkastuksesta varainhoitovuodelta 2001 tämän tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomus annetaan erikseen sekä valtiovarainministeriölle että Valtiokonttorille. Tilintarkastuksen on suorittanut tarkastuspäällikkö Marjatta Kimmonen ja sitä on valvonut tarkastusneuvos, JHTT Erkki Mäki-Ranta.

Tarkastus on suoritettu tarkastusviraston tilintarkastusohjeiden mukaisesti ja se on kohdistunut valtion talousarviosta annetun lain 17 §:n tarkoittamaan valtion tilinpäätökseen, johon kuuluvat valtion tuotto- ja kululaskelma, tase, talousarvion toteutumisen osoittava laskelma sekä liitetiedot, tilinpäätöstietojen perustana olevaan valtion keskuskirjanpitoon sekä valtion kirjanpidon ohjeistukseen ja valvontaan. Tilinpäätöksen tarkastus on toteutettu pääosin analyttisiä tarkastusmenetelmiä käyttäen. Siinä on hyödynnetty myös tarkastusviraston suorittamissa tilivirastojen tilintarkastuksissa kertyneitä havaintoja.

Yksittäisten tilivirastojen tilinpäätöstä ja kirjanpitoa koskevat johtopäätökset on raportoitu erikseen tilintarkastuskertomuksissa, jotka on toimitettu myös valtiovarainministeriölle ja Valtiokonttorille. Valtiontalouden tarkastusviraston laatima yhteenveto tilivirastojen tilintarkastusten keskeisistä johtopäätöksistä esitetään tarkastusvirastosta annetun lain 6 §:n tarkoittamassa kertomuksessa, jonka virasto antaa eduskunnalle syyskuussa.

Tarkastuksen perusteella esitetään seuraavaa.

## VALTION TILINPÄÄTÖS

Valtiokonttori on allekirjoittanut valtion tilinpäätöksen 22.3.2002.

Valtion talousarvion toteutumisen osoittava laskelma vastaa valtion talousarviokirjanpidon pääkirjaa.

Valtion tase on johdettu valtion liikekirjanpidon pääkirjasta. Valtion tuotto- ja kululaskelma esitetään valtion tilinpäätöksessä siten, että tilikarttaan merkityt sisäisten tuottojen ja kulujen tilit on eliminoitu. Valtiokonttorissa laadittu eliminointilaskelma on johdettu valtion liikekirjanpidon pääkirjasta. Tuotto- ja kululaskelma on johdettu asianmukaisesti eliminointilaskelmasta.

Valtion tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitetty selvitys talousarviossa myönnytyistä valtuuksista ja niiden käytöstä ja käytöstä aiheutuvista menoista sekä valtion tilinpäätöksen täsmäytyslaskelma talousarvioasetuksen edellyttämällä tavalla.

Tilivirastojen tilitietoihin keskuskirjanpidossa tehdyt muutokset ja keskuskirjanpidon kirjaukset on dokumentoitu ja tallennettu todennettavalla tavalla. Tilivirastojen kirjanpidon mukaiset tilitiedot vastaavat keskuskirjanpidon tilitietoja 31.12.2001.

Tarkastuksen perusteella kiinnitetään huomiota seuraaviin valtion talousarviosta annetun lain 14 §:n tarkoittaman hyvän kirjanpitoa van ja tähän sisältyvän yhtenäisyyden periaatteen kannalta keskeisiin tarkastuksessa esiin tulleisiin virheisiin, puutteisiin ja riskeihin:

1. Useissa tilivirastoissa, erityisesti yliopistoissa, on vuonna 2001 kirjattu tiliviraston saamia tuloja ja niillä rahoitettuja menoja talousarvion vastaisesti tiliviraston toimintamenomomentille. Tämän vuoksi talousarvion toteutumalaskelmaan sisältyy tuloja ja menoja, joita ei ollut sisällytetty talousarvioon. Vuoden 2002 lisätalousarvioesityksen mukaan opetusministeriön hallinnonalalla muutetaan budjetointimenettelyä korkeakoulujen osalta siten, että toimintamenomomentille sisällytetään lahjoituksina saadut tulot ja sponsoritulot ja niillä rahoitetut menot.

Virastojen budjetointia tulee kehittää niin, että kaikki niiden toiminnasta kertyvät tulot ja siitä aiheutuvat menot sisällytetään vuosittain talousarvioon. Koska on ilmeistä, ettei talousarvion ulkopuolista rahoitusta ja sen käyttöä voida kokonaan välttää, tulee Valtiokonttorin täydentää kirjanpitoa koskevia määräyksiä niin, että kaikki tapahtumat voidaan kirjata talousarviokirjanpidossa ja liikekirjanpidossa niiden luonteen mukaisille tileille. Tilijärjestelmän ja tilien käytön ohjeistuksen tulee noudattaa talousarvioasetuksen 42 b §:n määräystä,

jonka mukaan tilijärjestelmän tulee olla selkeä riittävästi eritelty ja talousarviotilien ja niiden sisällön tulee vastata talousarviota ja sen tilijaottelua. Kirjaukskäytäntö, jossa talousarvion ulkopuolista rahoitusta ja sillä rahoitettavia menoja käsitellään liikekirjanpidossa ja siihen perustuvassa tilinpäätöksessä samalla tavalla kuin tilivirastolle talousarviossa osoitettuakin rahoitusta, tulee ohjeistaa asianmukaisesti, jotta myös nämä tapahtumat voidaan kirjata luonteensa mukaisille tileille ja käsitellä asianmukaisesti tilinpäätöslaskelmissä ja kustannuslaskennassa.

2. Yhtenäisyyden periaate ei ole valtion taseen osalta toteutunut kattavasti tase-eriä rajattaessa ja arvostettaessa. Edelleen on eroja siinä, miten esimerkiksi yksittäisiä saatavaryhmiä tai kansainvälisten rahoituslaitosten osakkeita ja osuuksia sekä vaihto-omaisuutta käsitellään valtion taseessa. Myös arvopaperien käsittelyssä on eroja, jotka aiheutuvat näitä eriä koskevien muutosten olennaisuuden ja pysyvyyden tilannekohtaisesta arvioinnista.

Yhtenäisten periaatteiden toteutuminen edellyttää nykyistä kattavampia määräyksiä siitä, miten edellä mainittuja ja muita valtion tilinpäätöslaskelmille ominaisia eriä käsitellään tilinpäätöksessä. Koska kysymys on viime kädessä valtion tilinpäätöksen laadintaperiaatteista, tulisi valtiovarainministeriön antaa, olennaisuus huomioon ottaen, määräykset erien sisällyttämisestä valtion taseeseen ja niiden arvostamisesta.

3. Valtion talousarviosta annetun lain 19 §:n tarkoittamien korkomenojen ja –tulojen kirjauksissa liikekirjanpidossa käytetään edelleen sekä talousarviolain 19 §:ssä mainittua maksuperustetta että talousarvioasetuksen 42 d §:stä johdettua suoriteperustetta vastaavaa perustetta. Vuoden 2000 tilintarkastuksen yhteydessä todettiin, että valtiovarainministeriön tulee ryhtyä toimenpiteisiin edellä mainittujen säädösten ja Valtiokonttorin ohjeistukseen sisältyvän sisällöllisen ja vähintäänkin ilmaisullisen ristiriidan poistamiseksi.

Vuoden 2003 talousarvion laadintamääräysten mukaan korkomenot ja –tulot budjetoidaan suoriteperusteella. Suoriteperustetta vastaavan perusteen soveltaminen budjetoinnissa myös valtion antaman lainan ja valtion velan korkoihin edellyttää talousarviolain muuttamista. Siirtyminen maksuperusteesta suoriteperusteeseen aikaistaa korkomenojen kirjausta, mikä siirtymävaiheessa lisää valtion menoja.

4. Valtion pääkirjan mukaan valtion tilinpäätökseen sisältyy lyhytaikaisia saatavia 10.326,7 miljoonaa markkaa, joista tulojärjestäjä 4.172,9 miljoonaa markkaa. Tulorästeistä vanhimmat ovat edelleen vuodelta 1977.

Talousarvionaloudessa tulisi kiinnittää huomiota saatavien käsittelyyn kirjanpidossa ja perinnässä. Saatavat tulee ensisijaisesti periä. Ellei tämä ole mahdollista, tulee ne poistaa asianmukaisesti tileistä.

5. Valtion kirjanpidossa kiinteinä määrärahoina tai arviomäärärahoina budjetoituihin menoihin liittyvissä velkakirjauksissa käytetään Valtiokonttorin määräysten mukaisesti ostovelkojen tilejä, muiden velkojen tilejä sekä menorästien tilejä.

Valtiokonttorin tulee ottaa huomioon talousarviolain 19 §:stä aiheutuvat menorästien seuranta koskevat velvoitteet kirjausohjeita antaessaan.

6. Keskuskirjanpidon kirjanpitoaineisto ja sen sisältö tulisi määritellä sekä antaa määräykset sen arkistoinnista ja säilyttämisestä. Ellei tästä ole tarkoituksenmukaista säätää valtion talousarviosta annetussa asetuksessa, tulisi valtiovarainministeriön antaa asiasta määräykset. Nykyisellään keskuskirjanpidon kirjanpitoaineiston arkistointi perustuu Valtiokonttorin pääosin asianmukaisiin käytäntöihin, joita ei kuitenkaan ole dokumentoitu.

7. Keskuskirjanpidon tarkastuksen yhteydessä on selvitetty tilivirastojen valtuus seurannan järjestelyjä. Tämän mukaan valtuus seuranta olisi yleisesti ottaen järjestetty asianmukaisia. Eräiden tilintarkastusten yhteydessä on kuitenkin tullut esiin puutteita tilinpäätöksen liitteenä esitettävissä valtuuden käyttöä ja tästä aiheutuvia menoja koskevissa tiedoissa.

Vaikka valtuus seuranta on osa talousarvion toteutumisen seuranta, sitä ei ole kaikissa tilivirastoissa järjestetty luotettavasti. Valtuus seurannan osalta puutteita on hyvän kirjanpitotavan soveltamisessa valtuuden käytön ja käytöstä aiheutuvien menojen seurantaan. Osittain tähän voitaisiin vaikuttaa ohjeistusta kehittämällä.

8. Vuoden 2001 talousarvion mukaan momenttikohtaisissa perusteissa on laajennettu useiden määrärahojen vakiosisältöistä käyttötarkoitusta. Tavallisimmin tämä tarkoittaa sitä, että siirtomenomenteille budjetoituja määrärahoja saadaan käyttää myös henkilöstömenoihin tai valtion muihin kulutusmenoihin.

Talousarvion selkeyden ja hallittavuuden sekä valvonnan kannalta olisi suotavaa, että budjetoinnissa noudatettaisiin menomomenttien vakiosisältöä. Jos talousarviota laadittaessa poiketaan tästä periaatteesta, tulisi tämä ottaa huomioon myös talousarvion toteutumisen seurannassa.

Talousarvion toteutumisesta raportoitaessa oikeiden ja riittävien tietojen näkökulma puoltaisi sitä, että talousarvion toteutumalaskelmassa tai sen liitteenä annettavissa tiedoissa raportoitaisiin, olennaisuus huomioon ottaen, momentin perusteluissa esitettyjen ehtojen ja rajoitteiden toteutumisesta.

## **VALTION KIRJANPIDON OHJAUS JA VALVONTA**

Valtion tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä syntyneen käsityksen mukaan keskuskirjanpitoa koskevalla sisäisellä valvonnalla on voitu vaikuttaa siihen, että valtion tilinpäätöksen pohjana olevat keskuskirjanpidon tiedot eivät sisältäisi virheitä. Keskuskirjanpidon tietojen valvonta perustuu kuitenkin pääosin tietojen analysointiin eikä voi kattavasti korvata tilivirastojen omia toimia tai valtion kirjanpidon ohjausta.

Valtion keskuskirjanpitoon ja valtion tilinpäätökseen vaikuttavista periaatteista keskeisimpiä on tilivirastojen tilinpäätöksille talousarvioasetuksen 61 §:ssä asetettu yhtenäisyyden periaate. Talousarviotalouden muodostamassa kokonaisuudessa sen toteuttaminen on osa tämän kokonaisuuden kattavaa sisäistä valvontaa, joka Valtiokonttorille valtion keskuskirjanpidon hoitajana ja valtion tilinpäätöksen laatijana kuuluu. Yhtenäisyyden periaate on keskeinen periaate ratkaistaessa myös yksittäisiä valtion kirjanpidon ja tilinpäätöksen kysymyksiä.

Yhtenäisyyden periaatteen toteutumista valtion tilinpäätöksen näkökulmasta ovat heikentäneet tiliviraston talousarvion ulkopuolisen rahoituksen käsittely talousarviokirjanpidossa sekä eräiden tase-erien määrittelyyn ja arvostamiseen ja talousarvioasetuksen 42 d §:n soveltamiseen liittyneet menettelytavat. Menettelytavat tulee saada sellaisiksi, ettei ohjeistuksessa ole ristiriitoja ja että kirjauskäytännöt ovat selkeästi voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaisia.

Tarkastusneuvos, JHTT

Erkki Mäki-Ranta

Tarkastuspäällikkö

Marjatta Kimmonen

TIEDOKSI Valtiontilintarkastajat