

Budjettitalouden sisäinen yhteisrahoitus toiminnan rahoituslähteenä



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTON
TARKASTUSKERTOMUKSET

15/2021



Laillisuustarkastuskertomus

Budjettitalouden sisäinen yhteisrahoitus toiminnan rahoituslähteenä

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 15/2021

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus

D/626/04.09.02/2021, 287/52/2020

Valtiontalouden tarkastusvirasto on tehnyt tarkastussuunnitelmaansa sisältyneen laillisuustarkastuksen Budjettitalouden sisäinen yhteisrahoitus toiminnan rahoituslähteenä. Tarkastus on tehty tarkastusviraston laillisuustarkastuksesta, tuloksellisuustarkastuksesta ja finanssipolitiikan tarkastuksesta antaman ohjeen mukaisesti.

Tarkastuksen perusteella tarkastusvirasto on antanut tarkastuskertomuksen, joka lähetetään Valtiokonttorille, valtioneuvoston kanslialle ja valtiovarainministeriölle sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle, eduskunnan perustuslakivaliokunnalle ja valtiovarain controller -toiminnolle.

Ennen tarkastuskertomuksen antamista Valtiokonttorilla, valtioneuvoston kanslialla ja valtiovarainministeriöllä on ollut mahdollisuus varmistaa, ettei kertomukseen sisälly asiavirheitä, sekä lausua näkemyksensä siinä esitetyistä tarkastusviraston kannanotoista.

Tarkastuksen jälkiseurannassa tarkastusvirasto tulee selvittämään, mihin toimiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen kannanottojen perusteella on ryhdytty. Jälkiseuranta tehdään vuonna 2023.

Helsingissä 16. marraskuuta 2021

Jaakko Eskola
Johtaja

Auri Pakarinen
Johtava tuloksellisuustarkastaja

ISSN-L 1799-8093
ISSN 1799-8107 (pdf)
ISBN 978-952-499-515-3 (pdf)
URN:ISBN:978-952-499-515-3
<http://urn.fi/urn:isbn:978-952-499-515-3>

Tarkastuskertomuksen valokuva
Eduskunnan kuvapankki

Tarkastusviraston kannanotot

Tarkastuksen kohteena oli valtion budjettitalouden sisäinen yhteisrahoitteinen toiminta.

Yhteisrahoitus tarkoittaa sitä, että virasto saa rahoitusta talousarviotalouden sisällä toiselta virastolta. Yhteisrahoitusta voidaan käyttää sellaiseen toimintaan, johon saadaan rahoitusta ilman velvoitetta luovuttaa rahoittajalle välitöntä vastiketta. Yhteisrahoitteisessa toiminnassa ei ole kysymys viraston lakisääteisesti pakollisten viranomaistehtävien toteuttamisesta.

Valtion sisäisen yhteisrahoituksen kokonaismäärä oli noin 130 miljoonaa euroa vuonna 2019.

Tarkastus tehtiin, koska Valtiontalouden tarkastusvirasto piti tarpeellisena arvioida valtion sisäistä yhteisrahoitusta kokonaisuutena. Tarkastuksen tavoitteena oli varmentaa, onko valtion sisäinen yhteisrahoitus kirjattu oikein kirjanpidossa, käytetäänkö sitä säädösten mukaisesti ja toteutuuko eduskunnan budjettivalta sitä käytettäessä.

Yhteisrahoituksen maksamisesta ei kerrota budjetissa riittävän läpinäkyvästi

Tarkastuksessa havaittiin, että budjetissa ei nykyisellään kerrota riittävän läpinäkyvästi siitä, että määrärahoja käytetään yhteisrahoituksen maksamiseen ja siten siirretään talousarviossa toiseen kohtaan. Perustuslain (85 §) mukaan määrärahaa ei saa siirtää talousarvion kohdasta toiseen, ellei sitä ole talousarviossa tai laissa sallittu.

Tärkeää on, että eduskunta saa talousarviossa päätösosassa tiedon siitä, että määrärahaa voi käyttää muiden virastojen toteuttamien hankkeiden rahoittamiseen. Tarvittaessa päätösosassa tulee tarkentaa siirtovaltuutta määrittelemällä, minkä verran määrärahaa voi käyttää enintään kyseiseen tarkoitukseen. Tarkoitus on turvata eduskunnan budjettivaltaa estämällä se, että virastot voisivat omilla päätöksillään muuttaa eduskunnan päätöstä määrärahojen jaosta. Tarkastusvirasto katsoo, ettei määrärahan samanlaista käyttötarkoitusta ole pidettävä riittävänä lupana siirtää määrärahaa talousarvion toiseen kohtaan.

Sisäisen yhteisrahoituksen tilille kirjataan paljon sellaista toimintaa, joka ei ole yhteisrahoitteista

Tarkastuksessa ilmeni, että merkittävä osa niistä hankkeista, jotka käsiteltiin kirjanpidossa yhteisrahoitteisina, eivät tosiasianssa olleet luonteeltaan yhteisrahoitteisia.

Tarkastuksessa määriteltiin säädöksiin pohjautuen kriteereitä yhteisrahoitteisen toiminnan luonteelle. Yhteisrahoitteisen toiminnan tulisi olla siihen osallistuville virastoille vapaaehtoista, eikä se saisi perustua toimeksiantoon. Yhteisrahoitteisen toiminnan tulisi olla yhdessä rahoitettua. Nämä kriteerit eivät koske EU:n rahastoista maksettavaa yhteisrahoitusta siltä osin, kun niistä on omaa lainsäädäntöä.

Tarkastuksen otokseen valikoitui useita hankkeita, jotka eivät täyttäneet näitä vaatimuksia. Osassa hankkeista omarahoitusosuutta ei ollut tai se oli hyvin pieni. Osassa oli kyse lakisääteisesti pakollisten ja pysyvien viranomaistehtävien hoitamisesta. Lakiuudistuksen valmisteluun liittyvien toimien katsottiin rinnastuvan lakisääteiseen viranomais-toimintaan. Lisäksi mukana oli hankkeita, jotka perustuivat toimeksiantoon ja olivat luonteeltaan tilaustutkimuksia. Osaa hankkeista oli pidettävä maksuperustelain mukaisena maksullisena toimintana, jolloin ne eivät voi olla yhteisrahoitteista toimintaa.

Jos hanke ei täytä yhteisrahoituksen kriteereitä, ensisijaisena vaihtoehtona on budjetoida varat suoraan niiden lopulliselle käyttäjälle. Monessa tapauksessa tämä olisi tarkoituksenmukaisempaa ja hallinnollisesti yksinkertaisempaa. Lisäksi vaihtoehtoja ovat kirjausoikeuden myöntäminen määrärahaan ilman yhteisrahoitusta sekä yhteistoiminnan kustannusten korvausten tilin käyttäminen. Yhteisrahoituksen ja yhteistoiminnan välinen raja on osittain epäselvä.

Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot ja kulut eivät täsmää

Yhteisrahoitteisen toiminnan tuottojen ja kulujen tulisi pääosin vastata toisiaan eli menä valtion tasolla tasan, mutta tämä ei ole toteutunut. Vuonna 2020 kirjanpitoyksikkökohdaiset erot tuottojen ja kulujen kirjauksissa olivat yhteenlaskettuna 19 miljoonaa euroa, mitä voidaan pitää suurena.

Erot johtuvat kohdentamisesta ja siitä, että rahoittaja- ja saajavirasto ovat tulkinneet eri tavoin, minkä laatuudesta rahoituksesta hankkeessa on ollut kysymys. Eroja kohdentamisessa aiheuttaa osaltaan epäselvyys siitä, mitä kohdentamisperustetta käytetään silloin, kun siirtomenomomentilta rahoitetaan budjettitalouden sisäisiä yhteisrahoitteisen toiminnan menoja, jotka ovat kulutusmenoja.

Valtion sisäinen yhteisrahoitus soveltuu rahoitusmuodoksi harvoissa tapauksissa

Jos valtion sisäiseksi yhteisrahoitukseksi kirjatuista hankkeista poistetaan EU:n rahoittamat hankkeet ja sellaiset hankkeet, jotka eivät täytä yhteisrahoituksen kriteereitä esimerkiksi vapaaehtoisuudesta ja omarahoitusosuudesta, jäljelle jää huomattavasti pienempi määrä hankkeita.

Paitsi kriteereiden mukaista, yhteisrahoituksen käytön tulisi olla myös tarkoituksenmukaista. Jos yhteisrahoitusta käytetään rahoitusmuotona, sen tulisi tuottaa jonkinlaista lisäarvoa – vaikuttavuutta tai taloudellisuutta – suhteessa suoraan budjettirahoitukseen.

Yhteisrahoituksen käyttäminen aiheuttaa jonkin verran hallinnollista lisätyötä. Se myös osaltaan ohjaa järjestämään viranomaistoimintaa lyhytkestoisiksi kehittämishankkeiksi, joilla on vaikea saada pitkäkestoisia tuloksia.

Jos kyse on viranomaisen pysyvästä perustoiminnasta, on yleensä parempi käyttää siihen pysyvää rahoitusta ja pysyvää työvoimaa.

Tarkastusviraston suositukset

1. Valtiovarainministeriö huolehtii ja varmistuu ohjeistuksella siitä, että määrärahan käyttö sisäisen yhteisrahoituksen maksamiseen käy selkeästi ilmi budjetista.
2. Valtiovarainministeriö huolehtii siitä, että jos siirtomenomomentilta rahoitetaan budjetitalouden sisäistä yhteisrahoitteista toimintaa, nämä menot kohdennetaan suoriteperusteella silloinkin, kun koko momentti on merkitty kohdennettavaksi muulla perusteella.
3. Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori tarkentavat yhdessä yhteisrahoitteisen toiminnan ja yhteistoiminnan määritelmiä siten, että kirjanpitoyksiköiden on helppo ymmärtää, mitä ne tarkoittavat ja mikä on niiden välinen ero.
4. Kirjanpitoyksiköt huomioivat, ettei sisäistä yhteisrahoitusta voida käyttää toimeksiantoihin, eikä pakolliseen lakisääteiseen viranomaistoimintaan, eikä sillä voida rahoittaa hankkeita täysimääräisesti.
5. Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori ohjeistavat, että kirjausoikeuden käyttämisestä yhteisrahoitteisessa toiminnassa luovutaan, ja käytetään vain laskuttamista tai maksatushakemusmenettelyä.
6. Valtiokonttori päivittää ohjetta jakamattoman määrärahan jakopäätöksen sisällöstä siten, että mikäli kirjausoikeutta yhä käytetään yhteisrahoitteiseen toimintaan tai yhteistoiminnan kustannusten korvauksiin, jakopäätöksessä tulee olla maininta rahoitusmuodosta.
7. Kirjanpitoyksiköt ilmaisevat selvästi rahoituspäätöksissä, sopimuksissa ja mahdollisissa jakokirjeissä, milloin ne käyttävät yhteisrahoitusta ja mitkä ovat eri osapuolten todelliset rahoitusosuudet ja kustannuserät.
8. Kirjanpitoyksiköt huolehtivat siitä, että yhteisrahoitteisten hankkeiden tulot ja menot kirjataan yhdenmukaisesti oikealle vuodelle.

Sisällys

Tarkastusviraston kannanotot	5
1 Mitä tarkastettiin	10
2 Mitkä virastot maksavat ja mitkä saavat sisäistä yhteisrahoitusta, ja mihin tarkoituksiin? . . .	12
2.1 Yhteisrahoituksen määrä	12
2.2 Kirjausoikeuden käytöstä yhteisrahoituksessa tulisi luopua	15
2.3 Maksajat ja saajat	16
2.4 Muutama valtion virasto rahoittaa merkittävän osan toiminnastaan sisäisellä yhteisrahoituksella	20
2.5 EU:n maksama, budjettiin tuloutettu ja sisäisen yhteisrahoituksen tilille kirjattu yhteisrahoitus	22
3 Käytetäänkö sisäistä yhteisrahoitusta säädösten mukaisesti, ja kirjataanko sen käyttö oikein kirjanpidossa?	24
3.1 Vastoin säädöksiä yhteisrahoitusta käytetään myös ei-vapaaehtoiseen toimintaan	24
3.2 Yhteisrahoitteisen toiminnan tulisi olla yhdessä rahoitettua, mutta useissa hankkeissa näin ei ole	29
3.3 Yhteisrahoitteisiksi kirjattuja hankkeita, jotka eivät täyttäneet yhteisrahoituksen vaatimuksia	31
3.4 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot ja rahoitus eivät täsmää	37
4 Heikentääkö yhteisrahoituksen käyttäminen eduskunnan budjettivaltaa?	41
4.1 Budjetissa ei kerrota riittävän läpinäkyvästi määrärahojen käyttämisestä yhteisrahoitteisiin hankkeisiin	41
4.2 Suora budjettirahoitus on yleensä yhteisrahoitusta parempi rahoitusmuoto	44
Liite: Miten tarkastettiin	46
Viitteet	48



1 Mitä tarkastettiin

Tarkastuksen kohteena oli valtion budjettitalouden sisäinen yhteisrahoitteinen toiminta.

Yhteisrahoitus tarkoittaa sitä, että virasto saa rahoitusta talousarvion talouden sisällä toiselta virastolta. Yhteisrahoitteisessa toiminnassa ei ole kysymys viraston lakisääteisesti pakollisten viranomaistehtävien toteuttamisesta.

Valtion sisäisen yhteisrahoituksen kokonaismäärä oli noin 130 miljoonaa euroa vuonna 2019. Tarkastuksessa kuitenkin todetaan, että merkittävä osa kirjanpidossa sisäisenä yhteisrahoituksena käsitellyistä hankkeista eivät olleet luonteeltaan yhteisrahoitteisia.

Valtiontalouden tarkastusvirasto pitää tarpeellisena tarkastaa valtion sisäistä yhteisrahoitusta kokonaisuutena ja selvittää, toteutuuko siinä eduskunnan budjettivalta ja ovatko menettelyt yhtenäiset kaikkialla valtionhallinnossa. Aiheeseen kiinnetään vuosittaisessa tilintarkastuksessa huomiota kirjanpitoyksikkötasolla, mutta tarkastusvirasto ei ole aikaisemmin tarkastanut sisäistä yhteisrahoitusta kokonaisuutena.

Tarkastuksen tavoitteena on varmentaa, onko valtion sisäinen yhteisrahoitus kirjattu oikein kirjanpidossa, käytetäänkö sitä säädösten mukaisesti ja toteutuuko eduskunnan budjettivalta sitä käytettäessä.

Tarkastuskysymykset ovat:

- Millainen on yhteisrahoituksen merkitys talousarvion taloudessa ja yksittäisille kirjanpitoyksiköille?
- Ovatko yhteisrahoituksen käytännön menettelyt yhtenäisiä ja tarkoituksenmukaisia?
- Heikentääkö yhteisrahoituksen käyttäminen budjetin läpinäkyvyyttä ja eduskunnan budjettivaltaa?

Tarkastuskysymysten kriteereinä olivat kirjanpidon kirjausten oikeellisuus, valtion taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuus ja eduskunnan budjettivallan toteutuminen.

Tarkastuksen ulkopuolelle on rajattu valtion budjettitalouden ulkopuolinen yhteisrahoitteinen toiminta. Tällä tarkoitetaan etenkin EU:n rahoittamia yhteisrahoitteisia hankkeita. Valtion ulkoista yhteisrahoitusta maksavat vähäisemmässä määrin myös yliopistot, kunnat, yritykset ja järjestöt. Ulkoista yhteisrahoitusta käsitellään siltä osin, kuin sitä on kirjattu sisäisen yhteisrahoituksen tileille.

Tarkastuksen lähteenä on käytetty pääosin vuoden 2019 kirjanpidon tietoja. Tarkastuksen aikana saatiin vuoden 2020 kirjanpidon tiedot, joita on myös käytetty.

Säädökset yhteisrahoitteisesta toiminnasta

Yhteisrahoituksesta ei ole säädetty laissa, mutta siitä on alemman tasoisia säädöksiä.

Talousarvioasetuksessa (1243/1992, 65 §) säädetään, että kirjanpitoyksikön tulee esittää toimintakertomuksessa yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuutta koskevat tärkeimmät tiedot.

Valtiovarainministeriön määräyksessä talousarvioehdotusten laadinnasta¹ määritellään, että yhteisrahoitteista toimintaa on sellainen toiminta, johon saadaan rahoitusta ilman veloitetta luovuttaa rahoittajalle välitöntä vastiketta. Lisäksi määrätään kustannusvastaavuuslaskelmien tekemisestä talousarvioon.

Valtiokonttorin määräyksessä liikekirjanpidon tilikartasta (2020) määrätään, että sisäinen yhteisrahoitus kirjataan seuraaville tulo- ja menotileille:

- yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot, sisäiset tilinnumero 39780 (vuonna 2019 tilinnumero *39780)
- yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet, sisäiset, tilinnumero 43978 (vuonna 2019 tilinnumero *49080).

Tilikartassa on sama määritelmä yhteisrahoitteisesta toiminnasta kuin talousarvioehdotusten laadintamääräyksessä.

Valtiokonttori on antanut myös määräyksen kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta toimintakertomuksiin².

Valtion kirjanpidon käsikirjan (16.6.2020) 7. luku käsittelee kokonaan yhteisrahoitteista toimintaa. Se on Valtiokonttorin ohje.

Valtiokonttori on lisäksi määritellyt yhteisrahoitteista toimintaa vastauksessaan valtion kirjanpidosta nro 86, annettu 25.1.2008.

Tässä tarkastuksessa käytetään synonyymeinä "yhteisrahoitteista toimintaa" ja "yhteisrahoitusta". Säädöksissä käytetään ensin mainittua käsitettä.

2 Mitkä virastot maksavat ja mitkä saavat sisäistä yhteisrahoitusta, ja mihin tarkoituksiin?

Valtion sisäistä yhteisrahoitusta käytetään eniten tutkimushankkeisiin ja EU-rahoitteisiin hankkeisiin. Muutama valtion tutkimuslaitos rahoittaa merkittävän osan toiminnastaan sisäisellä yhteisrahoituksella. Vuonna 2019 eniten sisäistä yhteisrahoitusta suhteessa toimintakuluihin saivat Suomen ympäristökeskus, Valtion taloudellinen tutkimuslaitos ja Luonnonvarakeskus. Euro-määräisesti sisäistä yhteisrahoitusta saivat eniten Terveysten ja hyvinvoinnin laitos, Luonnonvarakeskus ja Suomen ympäristökeskus. Suurimpia maksajia puolestaan olivat Suomen Akatemia, ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskus (Keha-keskus) ja sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskus (Keha-keskus) ja sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskus (Keha-keskus) ja sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskus (Keha-keskus) ja sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskus (Keha-keskus). Vuonna 2019 reilu viidesosa sisäisestä yhteisrahoituksesta myönnettiin kirjausoikeudella, jolloin se ei näy liikekirjanpidossa.

Sellainen EU:n rahastoista maksettu yhteisrahoitus, joka kiertää valtion budjetin kautta, kirjataan edelleen jaettaessa sisäisen yhteisrahoituksen tulo- ja menotileille. Kirjaustavasta seuraa se, että merkittävä osa sisäisen yhteisrahoituksen tileille kirjatusta hankkeista on alun perin EU:n rahoittamia.

2.1 Yhteisrahoituksen määrä

Sisäisen yhteisrahoituksen määrä ja kehitys

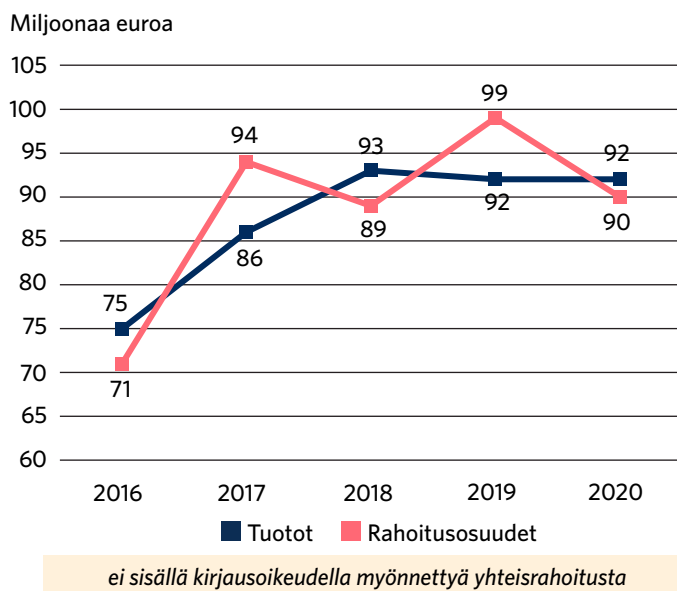
Valtion sisäisen yhteisrahoituksen määrä oli noin 130 miljoonaa euroa vuonna 2019, kun lasketaan yhteen kirjanpidossa sisäisen yhteisrahoituksen tilille kirjattu ja kirjausoikeudella maksettu rahoitus. Reilu viidesosa sisäisestä yhteisrahoituksesta maksettiin kirjausoikeudella vuonna 2019.



Sisäisen yhteisrahoituksen määrä oli noin 130 miljoonaa euroa vuonna 2019.

Taulukko 1: Valtion sisäisen yhteisrahoituksen määrä vuonna 2019³

Tili	Miljoonaa euroa
Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta (tilin *39780 saldo)	92
Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet valtion virastoille ja laitoksille (tilin *49080 saldo)	99
Erotus	7
Kirjausoikeudella myönnetty yhteisrahoitus, toimintakertomuksissa ilmoitettu	24
Kirjausoikeudella myönnetty yhteisrahoitus, arvio	29
Sisäinen yhteisrahoitus yhteensä, arvio	128



Kuvio 1: Valtion sisäisen yhteisrahoituksen määrä kirjanpidossa vuosina 2016–2020

Suurin osa yhteisrahoituksesta on valtion ulkoista

Budjettitalouden ulkoisen yhteisrahoituksen tulotilien saldo oli yhteensä 90 miljoonaa euroa vuonna 2020. Tämä on lähes yhtä paljon kuin sisäisen yhteisrahoituksen tulotilin saldo (92 miljoonaa euroa).

Sisäisen yhteisrahoituksen tulotilille kirjataan kuitenkin paljon myös EU:n rahastoista saatuja yhteisrahoitusta, joka on tosiasiaa luonteeltaan ulkoista yhteisrahoitusta. Käytäntö on Valtiokonttorin tilikarttamääräyksen mukainen. Tätä asiaa käsitellään luvussa 2.4.

Taulukko 2: Budjettitalouden sisäinen ja ulkoinen yhteisrahoitus kirjanpidon sektorijaotelluilla tulotileillä vuosina 2019 ja 2020

Tilin nimi	Tilin numero	Saldo 2019 (miljoonaa euroa)	Saldo 2020 (miljoonaa euroa)
2019: Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta	*39780		
2020: Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot, sisäiset	39780	92	92
Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot EU:lta	39710	42	41
Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	39790	36	40
Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot elinkeinoelämältä	39700	8	9
Yhteensä		178	182
<i>ei sisällä kirjausoikeudella myönnettyä yhteisrahoitusta</i>			

Yhteistoiminnan kustannusten korvausten määrä on merkittävä

Kirjanpidossa yhteisrahoitteista toimintaa sisällöllisesti lähimpänä ovat kustannusten korvausten tilit. Vuonna 2020 näille tileille kirjattiin 578 miljoonaa euroa, joista valtaosa oli palvelutoiminnan kustannusten korvauksia. Palvelutoiminnan kustannusten korvauksiin kirjataan virastojen maksamat korvaukset Palkeille ja Valtorille.

Virastot saivat valtion budjettitalouden sisäisiä yhteistoiminnan kustannusten korvauksia 92 miljoonaa euroa.



Myös kustannusten korvaukset ovat valtion sisäisiä siirtoja.

Taulukko 3: Kustannusten korvausten tulotilit kirjanpidossa vuosina 2019 ja 2020

Tilin nimi	Tilin numero	Saldo 2019 (miljoonaa euroa)	Saldo 2020 (miljoonaa euroa)
2019: Palvelutoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta	*39680		
2020: Palvelutoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset	39680	481	453
2019: Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta	*39670		
2020: Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset	39670	78	92
Muut yhteistoiminnan kustannusten korvaukset	39690	16	13
Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset EU:lta	39610	11	11
Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset elinkeinoelämältä	39600	10	9
Yhteensä		596	578

2.2 Kirjausoikeuden käytöstä yhteisrahoituksessa tulisi luopua

Kirjausoikeuden käyttö sisäisessä yhteisrahoituksessa

Yhteisrahoitteiset hankkeet voidaan rahoittaa kirjausoikeudella, laskuttamalla tai maksatushakemusmenettelyllä. Jos käytetään kirjausoikeutta, toteuttajavirasto ottaa rahoittajaviraston hallinnoiman talousarviotilin omaan talousarviokirjanpitoonsa.

Kirjausoikeus voidaan myöntää joko jakopäätöksellä tai muutoksella tilijaotteluun. Jakopäätöksiä voidaan tehdä vain tilijaottelussa jakamattomiksi merkityistä määrärahoista. Nämä ovat ministeriöiden hallinnoimia määrärahoja.

Kuten edellä todettiin, reilu viidesosa sisäisestä yhteisrahoituksesta, eli noin 30 miljoonaa euroa, maksettiin kirjausoikeudella vuonna 2019, ja loput maksettiin laskuttamalla. Taulukossa 8 on listattu ne virastot, jotka saivat yhteisrahoitusta eniten kirjausoikeudella vuonna 2019.

Kun virasto käyttää kirjausoikeudella toisen viraston momenttia, se käyttää rahaa kuin omaansa, eli kirjaa liikekirjanpidossa menot menolajien mukaisille tileille ja talousarviokirjanpidossa kyseiselle momentille. Virasto ei siis kirjaa liikekirjanpidossa tuloja. Tästä syystä pelkästään liikekirjanpidosta ei voi saada tietoa sisäisen yhteisrahoituksen määrästä valtion tai virastojen tasolla.

Kirjanpitoyksikön saaman yhteisrahoituksen määrän voi saada selville vertaamalla kirjanpidon ja toimintakertomuksen tietoja, mutta tämä on työlästä. Lisäksi toimintakertomuksissa yhteisrahoituksen määrä täytyy ilmoittaa vain, jos sitä on saatu yli miljoona euroa (Valtiokonttorin määräys yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta), joten tälläkään tavalla ei voi selvittää yhteisrahoituksen tarkkaa määrää.

Se, tulkitseeko virasto kirjausoikeudella saadun rahoituksen yhteisrahoitteiseksi toiminnaksi, on olennaista vain siltä kannalta, laskeeko virasto saamansa rahoituksen mukaan toimintakertomuksen kustannusvastaavuuslaskelmaan. Tämän tulkinnan tekee vain rahoituksen saaja, sillä tarkastushavaintojen mukaan rahoituksen myöntäjän jakokirjeissä ei ole määritelty sitä, onko kyseessä yhteisrahoitteinen hanke.

Perusteet kirjausoikeuden käytöstä luopumiselle

Valtiovarainministeriön vuoden 2003 yhteisrahoitustyöryhmän kanta oli, että yhteisrahoituksessa siirryttäisiin vuonna 2005 laskutukseen, ja luovuttaisiin kirjausoikeuden käytöstä. Vuoden 2007 muistiossa sama kanta toistettiin ja tuotiin esiin samat perusteet kirjausoikeuden käytöstä luopumiselle.⁴



Kirjausoikeudella maksettu yhteisrahoitus ei näy liikekirjanpidossa.



Jakopäätöksessä tulisi määritellä, onko kyseessä yhteisrahoitteinen hanke.

Tarkastusvirasto katsoo, että muistioissa kerrotut perusteet kirjausoikeuden käytöstä luopumiselle ovat yhä olennaisia. Vuoden 2007 muistion mukaan perusteet ovat seuraavat:

1. *Tarve rahoittaa myös muita kuin hankkeen välittömiä erillismenoja*
Tämä tarkoittaa sitä, että yleiskustannuksia ei voida maksaa kirjausoikeudella.
2. *Toteuttajatiliviraston budjetoinnin ja kirjanpidon läpinäkyvyys*
Kun käytetään laskuttamista ja nettobudjetointia, yhteisrahoitteisen toiminnan tulot näkyvät kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä toteuttajaviraston omina tuloina eivätkä vain rahoittajatiliviraston momentille kirjattuina menoina, kuten kirjausoikeutta käytettäessä.
3. *Rahoittajatiliviraston valvontamahdollisuus*
Kun rahoittava virasto käyttää jälkikäteistä laskutusta kirjausoikeuden myöntämisen sijaan, se voi paremmin valvoa menojen tukikelpoisuutta ja hankkeen edistymistä.
4. *Taloushallinnon menettelytapojen yhdenmukaisuus ja kohtuullinen työmäärä*
Menettelyt olisivat yhdenmukaiset, koska ulkoinen yhteisrahoitus maksetaan aina laskuttamalla. Yhtenäiset menettelytavat helpottavat taloushallinnon työtä. Tilinpäätöksistä tulisi yhtenäisempiä, jos kaikki yhteisrahoitus maksettaisiin laskuttamalla.



Vuonna 2007 esitetyt perusteet kirjausoikeudesta luopumiselle ovat yhä olennaisia.

Mahdollisuus raportoida yhteisrahoituksesta valtion tilinpäätöksessä

Mikäli kirjausoikeuden käytöstä ei luovuta, mutta myönnetty yhteisrahoitus halutaan esittää kirjanpidossa nykyistä läpinäkyvämmän, yksi mahdollisuus olisi esittää siitä laskelma valtion tilinpäätöksen liitteenä (liite 13 oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat muut täydentävät tiedot). Tarkastusviraston näkemyksen mukaan näin yksityiskohtainen tieto ei kuitenkaan ole tarpeellista, ellei yhteisrahoituksen määrä lisäänty merkittävästi.

2.3 Maksajat ja saajat

Maksajat

Yhteisrahoitteisen toiminnan suurimmista maksajista ei saada täydellistä kokonaiskuvausta, koska kirjausoikeudella maksettu yhteisrahoitus ei näy yhteisrahoituksen menotilillä. Kuten ylempänä todettiin, reilu viidesosa maksetusta yhteisrahoituksesta ei näkynyt kirjanpidossa yhteisrahoituksen tileillä vuonna 2019.

Jos jätetään tämä viidesosa huomiotta, vuonna 2020 sisäistä yhteisrahoitusta maksoivat eniten Suomen Akatemia (28 miljoonaa euroa), sisäministeriö (22 miljoonaa euroa) ja Keha-keskus (17 miljoonaa euroa). Nämä kolme virastoa olivat kirjanpidon mukaan suurimmat yhteisrahoituksen maksajat myös vuonna 2019.

Tiedossa on, että ainakin sosiaali- ja terveysministeriö on myöntänyt yhteisrahoitusta kirjausoikeudella merkittävästi enemmän. Vuonna 2019 se maksoi kirjausoikeudella yhteisrahoitusta Terveyden ja hyvinvoinnin laitokselle 10 miljoonaa euroa.



Suurimpien maksajien joukossa on monta eri hallinnonala.

Taulukko 4: Sisäistä yhteisrahoitusta yli puoli miljoonaa euroa maksaneet kirjanpitoyksiköt kirjanpidon mukaan vuonna 2019

Kirjanpitoyksikkö	Euroa
Sisäministeriö	28 834 000
Suomen Akatemia	25 822 000
Keha-keskus	15 627 000
Ympäristöministeriö	7 120 000
Sosiaali- ja terveysministeriö	4 851 000
Ruokavirasto	3 481 000
Valtioneuvoston kanslia	3 131 000
Business Finland	2 582 000
Luonnonvarakeskus	2 526 000
Opetushallitus	1 236 000
Työ- ja elinkeinoministeriö	861 000
Maa- ja metsätalousministeriö	732 000
Terveyden ja hyvinvoinnin laitos	584 000
<i>ei sisällä kirjausoikeudella myönnettyä yhteisrahoitusta</i>	

Taulukko 5: Sisäistä yhteisrahoitusta yli puoli miljoonaa euroa maksaneet kirjanpitoyksiköt kirjanpidon mukaan vuonna 2020

Kirjanpitoyksikkö	Euroa
Suomen Akatemia	27 570 000
Sisäministeriö	21 820 000
Keha-keskus	17 044 000
Ympäristöministeriö	9 724 000
Ruokavirasto	2 880 000
Business Finland	2 648 000
Sosiaali- ja terveysministeriö	2 230 000
Valtioneuvoston kanslia	1 663 000
Opetushallitus	1 316 000
Työ ja elinkeinoministeriö	636 000
Puolustusvoimat	614 000
Terveyden ja hyvinvoinnin laitos	597 000
<i>ei sisällä kirjausoikeudella myönnettyä yhteisrahoitusta</i>	

Taulukossa 6 on lista niistä talousarviokirjanpidon tileistä, joilta maksettiin sisäistä yhteisrahoitusta eniten vuonna 2019. Siirtomäärärahojen vuoksi listalla on myös vuosien 2017 ja 2018 talousarvotilejä.

Eniten sisäistä yhteisrahoitusta maksettiin Suomen Akatemian tutkimusmäärärahojen momentilta (11 miljoonaa euroa). Listalla on mukana useita muitakin tutkimusrahoituksen momenteja. Useat tileistä liittyvät EU:lta saatuun rahoitukseen. Mukana on myös kolme toimintamomenttia.

Talousarviomomenteista 19 on kulutusmenojen momenteja ja 12 on siirtomenojen momenteja.



Sisäistä yhteisrahoitusta maksettiin etenkin tutkimusrahoituksen ja EU:n rahoituksen momenteilta.

Taulukko 6: Talousarvion tilit, joilta maksettiin sisäistä yhteisrahoitusta yli puoli miljoonaa euroa vuonna 2019

Tilin nimi	Tilin numero	Euroa
Suomen Akatemian tutkimusmäärärahat	29.40.51.	11 154 000
Strateginen tutkimusrahoitus	29.40.54.	10 609 000
EU:n osuus sisäisen turvallisuuden ja maahanmuuton hallintaan	4.17.26.01.24.1.	8 289 000
EU:n ja valtion rahoitusosuus EU:n rakennerahasto-, ulkorajayhteistyö- ja muihin koheesiopolitiikan ohjelmiin	32.50.64.09.	7 503 000
EU:n osuus sisäisen turvallisuuden ja maahanmuuton hallintaan	4.17.26.01.24.2.	5 738 000
Rahapelitoiminnan tuotot tieteen edistämiseen	29.40.53.11.	4 059 000
Elinkeinokalatalouden edistäminen	4.17.30.40.62.4.	4 006 000
EU:n osuus sisäisen turvallisuuden ja maahanmuuton hallintaan	4.18.26.01.24.3.	3 918 000
EU:n ja valtion rahoitusosuus EU:n rakennerahasto-, ulkorajayhteistyö- ja muihin koheesiopolitiikan ohjelmiin	32.50.64.07.	3 623 000
EU:n osuus sisäisen turvallisuuden ja maahanmuuton hallintaan	4.18.26.01.24.1.	3 613 000
EU:n osuus sisäisen turvallisuuden ja maahanmuuton hallintaan	4.18.26.01.24.2.	3 108 000
Elinkeinokalatalouden edistäminen	4.17.30.40.62.5.	2 588 000
EU:n osuus sisäisen turvallisuuden ja maahanmuuton hallintaan	26.01.24.2.	2 350 000
EU:n ja valtion rahoitusosuus alueelliseen ja paikalliseen maaseudun kehittämiseen	30.10.64.2.	2 001 000
Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminta	4.18.23.01.22.	1 920 000
EU:n osuus sisäisen turvallisuuden ja maahanmuuton hallintaan	4.17.26.01.24.3.	1 752 000
Eräät ympäristömenot	4.17.35.10.22.	1 581 000
Eräät ympäristömenot	4.18.35.10.22.	1 466 000
EU:n ja valtion rahoitusosuus alueelliseen ja paikalliseen maaseudun kehittämiseen	30.10.64.1.	1 451 000
Tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan tukeminen	32.20.40.	1 417 000
Hyvinvoinnin ja terveyden edistäminen	4.18.33.03.31.01.	1 374 000
Ympäristöhallinnon toimintamenot	4.18.35.01.01.07.	1 120 000
Ympäristöministeriön toimintamenot	35.01.01.07.	898 000
Valtion yleissivistävän koulutuksen toimintamenot	4.18.29.10.01.3.	863 000
Luonnonvara- ja biotalouden edistäminen	4.18.30.40.22.3.	616 000
Cleantech- ja biotalousratkaisujen sekä innovaatioiden kaupallistamisen tukeminen	4.18.32.20.43.	544 000

ei sisällä kirjausoikeudella myönnettyä yhteisrahoitusta

Saajat

Terveyden ja hyvinvoinnin laitos sai eniten yhteisrahoitusta vuonna 2019 (27 miljoonaa euroa). Sen jälkeen eniten yhteisrahoitusta saivat Luonnonvarakeskus (21 miljoonaa euroa) ja Suomen ympäristökeskus (14 miljoonaa euroa).

Määrärahan kirjausoikeudella yhteisrahoitusta sai selvästi eniten Terveyden ja hyvinvoinnin laitos. Se sai yhteisrahoitusta kirjausoikeudella 17,5 miljoonaa ja laskuttamalla 9,5 miljoonaa euroa.

Taulukko 7: Sisäistä yhteisrahoitusta yli puoli miljoonaa euroa saaneet kirjanpitoyksiköt vuonna 2019

Kirjanpitoyksikkö	Euroa
Terveyden ja hyvinvoinnin laitos	26 722 000
Luonnonvarakeskus	20 983 000
Suomen ympäristökeskus	13 975 000
Rajavartiolaitos	12 189 000
Ilmatieteenlaitos	7 139 000
Elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukset	6 747 000
Maahanmuuttovirasto	5 741 000
Poliisihallitus	4 215 000
Maanmittauslaitos	3 024 000
Geologian tutkimuskeskus	2 853 000
Työ- ja elinkeinoministeriö	2 401 000
Kansallisarkisto	1 794 000
Ulkoministeriö	1 495 000
Väylävirasto	1 223 000
Valtion taloudellinen tutkimuskeskus	975 000
Rikosseuraamuslaitos	784 000
Pelastusopisto	669 000
<i>sisältää myös kirjausoikeudella myönnetyn yhteisrahoituksen</i>	

Taulukko 8: Yhteisrahoitusta kirjausoikeudella eniten saaneet virastot vuonna 2019, toimintakertomusten mukaan

Kirjanpitoyksikkö	Euroa
Terveyden ja hyvinvoinnin laitos	17 535 000
Rajavartiolaitos	2 113 000
Kansallisarkisto	1 749 000
Luonnonvarakeskus	1 369 000
Pelastusopisto	644 000
Suomen ympäristökeskus	293 000
Valtioneuvoston kanslia	234 000
Väylävirasto	199 000
Ulkopoliittinen instituutti	195 000
Museovirasto	112 000
Yhteensä	24 442 000



Sisäistä yhteisrahoitusta saivat etenkin valtion tutkimuslaitokset.

Yhteisrahoitusta maksetaan lähinnä virastojen toimintamenojen momenteille ja etenkin valtion tutkimuslaitosten toimintamomenteille.

Taulukosta 9 ilmenee, että yhteisrahoitusta on kirjattu myös kahdelle tulomomentille. Tulomomentille 12.39.10 muut sekalaiset tulot tuloutetaan arvonlisäveromomentin vakiosisällön mukaisesti (talousarvio 2019) sisäisen yhteisrahoitteen toiminnan tulon arvonlisäveromenoa vastaava osuus.

Taulukko 9: Talousarvion tilit, joille maksettiin yhteisrahoitusta yli 500 000 euroa vuonna 2019

Tilin nimi	Tilin numero	Euroa
Luonnonvarakeskuksen toimintamenot	30.01.05.	19 306 000
Suomen ympäristökeskuksen toimintamenot	35.01.04.	13 511 000
Rajavartiolaitoksen toimintamenot	26.20.01.	8 825 000
Terveystieteiden ja hyvinvoinnin laitoksen toimintamenot	33.03.04.	7 742 000
Ilmatieteiden laitoksen toimintamenot	31.50.01.1.	7 130 000
Elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskusten toimintamenot	32.01.02.3.	6 173 000
Poliisitoimen toimintamenot	26.10.01.2.	3 382 000
Sisäministeriön hallinnonalan muut tulot	12.26.99.3.	3 093 000
Maanmittauslaitoksen toimintamenot	30.70.01.	3 024 000
Geologian tutkimuskeskuksen toimintamenot	32.20.01.	2 827 000
Muut sekalaiset tulot	12.39.10.	2 735 000
Työ- ja elinkeinoministeriön toimintamenot	32.01.01.3.	2 401 000
Maahanmuuttoviraston ja valtion vastaanottokeskusten toimintamenot	26.40.01.1.	2 064 000
Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle	630	1 372 000
Ulkoasiainhallinnon toimintamenot	24.01.01.5.	1 088 000
Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen toimintamenot	28.30.02.01.	975 000
Perusväylänpito	31.10.20.4.	821 000
Rikosseuraamuslaitoksen toimintamenot	25.40.01.1.	784 000
Poliisitoimen toimintamenot	26.10.01.1.	648 000
<i>ei sisällä kirjausoikeudella myönnettyä yhteisrahoitusta</i>		



Yhteisrahoitusta maksetaan virastojen toimintamomenteille.

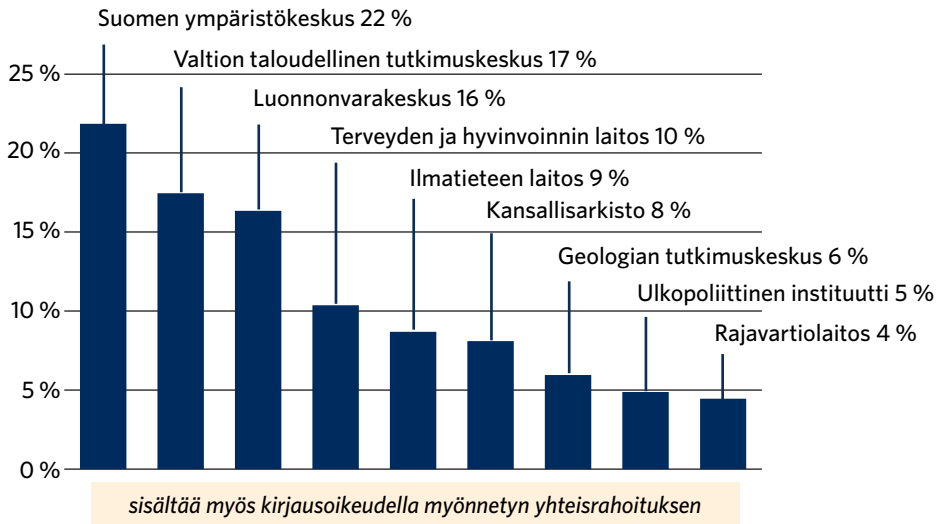
2.4 Muutama valtion virasto rahoittaa merkittävän osan toiminnastaan sisäisellä yhteisrahoituksella

Suomen ympäristökeskus sai sisäistä yhteisrahoitusta eniten suhteessa toimintakuluihin vuonna 2019. Valtio rahoitti 22 prosenttia eli yli viidesosan ympäristökeskuksen toiminnasta sisäisellä yhteisrahoituksella.

Toiseksi eniten sisäistä yhteisrahoitusta sai Valtion taloudellisen tutkimuskeskus, 17 prosenttia toimintakuluista. Luonnonvarakeskus sai sitä lähes yhtä paljon, 16 prosenttia toimintakuluista.



Sisäisen yhteisrahoituksen merkitys on suuri etenkin eräille valtion tutkimuslaitoksille.



Kuvio 2: Virastot, joilla saadun valtion sisäisen yhteisrahoituksen määrä suhteessa toimintakuluihin oli suurin vuonna 2019⁵

Sisäisen yhteisrahoituksen suuri merkitys tutkimuslaitoksille johtuu osittain siitä, että valtio rahoittaa tutkimusta kilpailujen kautta. Kun rahoitusta jaetaan kilpailujen kautta, sitä on hankalaa budjetoida virastojen toimintamomenteille, minkä takia rahoitusta jaetaan sisäisenä yhteisrahoituksena.

Tutkimusrahoituksen kilpailuttamista on perusteltu sillä, että tutkimuksen laatu paransi. Tässä tarkastuksessa ei saatu näyttöä siitä, parantaako tutkimusrahoituksen kilpailuttaminen tutkimuksen laatua, eikä asiaa tarkemmin selvitetty. Asiaa ei voida pitää itsestään selvänä.

Toisaalta valtion tutkimuslaitokset saavat sisäistä yhteisrahoitusta paljon myös muuten kuin hakukilpailujen kautta, eli suorina toimeksiantoina yleensä oman hallinnonalansa ministeriöltä. Tällöin vaihtoehtona yhteisrahoituksen maksamiselle olisi budjetoida sama rahoitus tutkimuslaitoksen toimintameneihin ja tulosohjata tutkimuslaitosta tutkimaan haluttua aihetta. Toisena vaihtoehtona olisi käsitellä toimeksiannot maksullisena toimintana.

Sisäinen yhteisrahoitus on tarkoitettu kehittämishankkeiden tyyppisen toiminnan rahoittamiseen eikä virastojen – edes tutkimuslaitosten – perustoiminnan rahoittamiseen. Sitä ei voida pitää säädösten mukaisena, että valtio rahoittaisi jatkuvasti merkittävän osan jonkin viraston perustoiminnasta yhteisrahoituksella.



Sisäistä yhteisrahoitusta ei ole tarkoitettu viraston perustoiminnan rahoittamiseen.

2.5 EU:n maksama, budjettiin tuloutettu ja sisäisen yhteisrahoituksen tilille kirjattu yhteisrahoitus

Sellainen EU:n rahastoista maksettu yhteisrahoitus, joka tuloutetaan valtion budjettiin, kirjataan sisäisen yhteisrahoituksen tulo- ja menotileille. Tämän rahoituksen kokonaismäärästä ei ole tietoa, mutta sen arvioidaan olevan useita kymmeniä miljoonia euroja vuodessa. Muu EU:n maksama yhteisrahoitus, joka oli 42 miljoonaa euroa vuonna 2019, kirjataan omalle tulotililleen.

Kirjaustavasta säädetään Valtiokonttorin liikekirjanpidon tilikarttamääräyksessä. Määräyksen mukaan yhteisrahoituksen tulo-tilit on eroteltu sektoreittain, mutta menotilejä on vain yksi sisäistä yhteisrahoitusta varten. Kirjaustavan vuoksi sisäinen ja ulkoinen yhteisrahoitus eivät erotu kirjanpidossa toisistaan.

Valtiokonttori on tarkastuksen aikana täsmentänyt määräystä valtion liikekirjanpidon tilikartasta. Uusi määräys tuli voimaan 1.10.2021, ja sen mukaan sisäisen yhteisrahoitteisen toiminnan tuottojen tili 39780 sisältää myös sellaisen EU:sta saadun rahoituksen, joka kulkee valtion talousarvion kautta ja jossa rahoituspäätöksen tekijänä on valtion virasto tai laitos (esimerkiksi rakennerahastohankkeet).

EU:sta saatu rahoitus ja kansallisesti pääasiassa verotuloina kerätty rahoitus ovat rahan lähteinä erilaisia. EU:n rahastoista saatuja varoja saatetaan käyttää sellaisiin tarkoituksiin, joihin ei käytettäisi valtion omia tuloja. EU:n rahastoja koskevat omat säädöksensä, joissa saatetaan asettaa valtion sisäisestä yhteisrahoituksesta poikkeavia kriteereitä rahoituksen käytölle.

Seuraavassa luetellaan eräitä EU:n rahastoista rahoitettuja hankkeita, jotka kirjattiin tilikarttamääräyksen mukaisesti sisäisen yhteisrahoituksen tileille vuonna 2019. Ensimmäinen mainittu viranomaisen on yhteisrahoituksen myöntäjä, ja nuolen jälkeinen on rahoitusta saanut virasto. Esimerkit ovat tarkastusta varten poimitusta otoksesta (ks. liite).

EU:n sisäisen turvallisuuden rahasto (ISF):

- poliisin suojavälineiden hankkiminen terrorismin vastaisiin operaatioihin, sisäministeriö -> poliisihallitus
- PNR-direktiivin edellyttämän tietokannan tekeminen lentomatkustajista, sisäministeriö -> poliisihallitus
- poliisin tietojärjestelmähankinnat, sisäministeriö -> poliisihallitus
- kansallinen viisumitietojärjestelmä, sisäministeriö -> ulkoministeriö
- merivalvonnan tietojärjestelmän ylläpito, ulkovartiolaiva Turvan polttoainekulut ja operatiivinen tuki ylläpitokustannuksiin, sisäministeriö -> Rajavartiolaitos
- viisumitarran suunnittelu, sisäministeriö -> ulkoministeriö



Luetellut hankkeet kirjattiin sisäisen yhteisrahoituksen tilille.

EU:n turvapaikka-, maahanmuutto- ja kotouttamisrahasto (AMIF):

- pakolaisten työllistymisen edistämishanke, sisäministeriö -> Kaakkois-Suomen ELY-keskus
- kuntien tukeminen pakolaisten vastaanotossa, sisäministeriö -> työ- ja elinkeinoministeriö
- Suomeen sisäisinä siirtoina saapuvien henkilöiden vastaanotto-olosuhteiden parantaminen, sisäministeriö -> Maahanmuuttovirasto
- turvapaikanhakijoiden työ- ja opintotoiminnan kehittämishanke, sisäministeriö -> Maahanmuuttovirasto
- vapaaehtoisen paluun tukeminen Irakiin, Afganistaniin ja Somaliaan, sisäministeriö -> Maahanmuuttovirasto

Euroopan sosiaalirahasto (ESR):

- työvoiman liikkuvuuden edistämishanke, Etelä-Savon ELY-keskus -> Keha-keskus
- nuorille suunnatut Ohjaamo-palvelupisteet, Keski-Suomen ELY-keskus -> Keha-keskus

Euroopan aluekehitysrahasto (EAKR):

- Tervolan teiden parantaminen, ELY-keskus -> Väylävirasto
- Ilomantsin Hatun liuskejakson mineraalien tutkimus, Business Finland -> Geologian tutkimuskeskus

Euroopan maaseuturahasto:

- nurmirehun tuotannon kehittäminen, Ruokavirasto -> Luonnonvarakeskus
- maaseudun ilmastotyön kehittäminen, Ruokavirasto -> Luonnonvarakeskus

3 Käytetäänkö sisäistä yhteisrahoitusta säädösten mukaisesti, ja kirjataanko sen käyttö oikein kirjanpidossa?

Tarkastus osoittaa, että budjettitalouden sisäistä yhteisrahoitusta käytetään merkittävässä määrin sellaisiin hankkeisiin, jotka eivät täytä yhteisrahoitteiselle toiminnalle säädöksissä määriteltyjä kriteereitä. Kriteerit eivät täyty, jos hanke tehdään toimeksiannosta, jos se on pakollista lakisääteistä viranomaistoimintaa tai jos omarahoitusosuus on pieni. Maksuperustelain mukainen maksullinen toiminta ei myöskään voi olla yhteisrahoitteista. Jos hanke ei täytä yhteisrahoituksen kriteereitä, ensisijaisena vaihtoehtona on budjetoida varat suoraan niiden lopulliselle käyttäjälle. Lisäksi vaihtoehtoja ovat kirjausoikeuden myöntäminen määrärahaan ilman yhteisrahoitusta sekä yhteistoiminnan kustannusten korvausten tilin käyttäminen. Yhteisrahoituksen ja yhteistoiminnan välinen raja on osittain epäselvä.

Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot ja kulut eivät täsmää kirjanpidossa. Vuonna 2020 kirjanpitoyksikkökohtaiset erot tuottojen ja kulujen kirjauksissa olivat yhteenlaskettuna 19 miljoonaa euroa, mitä voidaan pitää suurena. Erot johtuvat kohdentamisesta ja siitä, että rahoittaja- ja saajavirasto ovat tulkinneet eri tavoin, minkä laatuudesta rahoituksesta hankkeessa on ollut kysymys. Eroja kohdentamisessa aiheuttaa osaltaan epäselvyys siitä, mitä kohdentamisperustetta käytetään silloin, kun siirtomenomomentilta rahoitetaan budjettitalouden sisäistä yhteisrahoitteista toimintaa.

3.1 Vastoin säädöksiä yhteisrahoitusta käytetään myös ei-vapaaehtoiseen toimintaan

Yhteisrahoitteisen toiminnan tulisi olla luonteeltaan vapaaehtoista

Valtiokonttorin tilikartan mukaan yhteisrahoitteisesta toiminnasta ei saa seurata välitöntä vastiketta. Sama todetaan valtiovarainministeriön määräyksessä talousarvion laadinnan perusteista.

Valtion kirjanpidon käsikirjan (16.6.2020) luvussa 7 yhteisrahoitteen toiminnan luonnetta määritellään hieman tarkemmin. Sen mukaan ”yhteisrahoitteisessa toiminnassa ei ole kysymys viraston lakisääteisesti pakollisten viranomaistehtävien toteuttamisesta.”

Olennaista tässä määritelmässä on adjektiivi *pakollinen*. Siten käänteisesti yhteisrahoitteen toiminnan tulisi olla siihen osallistuville virastoille *vapaaehtoista*.

Kielto käyttää yhteisrahoitusta lakisääteisten viranomaistehtävien hoitamiseen ei vielä yksinään määrittele käsitettä riittävästi, koska viranomaistehtävät ovat joka tapauksessa lakisääteisiä.

Yhteisrahoitusta voidaan käyttää viranomaisten perustoimintaan, jos yksittäinen hanke on kuitenkin vapaaehtoinen. Esimerkiksi tutkimuksen rahoittaminen on Suomen Akatemian lakisääteisistä perustoimintaa, mutta Suomen Akatemialle on kuitenkin vapaaehtoista rahoittaa yksittäisiä tutkimushankkeita.

Välitöntä vastiketta on vaikea määritellä yksiselitteisesti

Yhteisrahoitteen toiminnan määritelmään sisältyvä vastikkeen puuttuminen ei vielä auta määrittelemään toiminnan luonnetta riittävästi, koska yhteisrahoitteisesta toiminnasta seuraa joka tapauksessa aina jonkinlainen vastike. Virastot eivät maksaisi yhteisrahoitusta, jos hanke ei jollain tapaa palvelisi niiden omaa tehtävää. Usein vastike on tutkimustulokset sisältävä julkaisu, joka syntyy yhteisrahoitteisissa hankkeissa.

Vastike voi olla myös muunlaista viranomaistoimintaa. Esimerkiksi Business Finland -virasto on maksanut Geologian tutkimuskeskuskelle (GTK) yhteisrahoitusta, jotta GTK edistäisi kaivosteollisuuden vientiä ja investointeja. Tässä hankkeessa vastikkeena ovat ensinnäkin GTK:n suorittamat investointien edistämistoimet ja viime kätisenä vastikkeena kaivosteollisuuden viennin ja investointien kasvu.

Vastikkeen *välittömyyttä* on vaikea määritellä ja käyttää toimintaa erottelevana tekijänä. Yleiskielessä välittömyys tarkoittaa suoraan, välivaiheetonta vaikutusta.

Valtiovarainministeriön muistioissa⁶ välittömyyttä on määritelty siten, että välitön vastike koituisi ainoastaan rahoittajavirastojen käyttöön, eikä se hyödyttäisi laajempaa joukkoa. Siten esimerkiksi tutkimusjulkaisu olisi välitön vastike, jos se olisi vain rahoittajavirastojen luettavissa, mutta muutoin ei olisi.

Viranomaistoiminta on kuitenkin vain harvoin sillä tavoin eksklusiivista, että sen tuotokset olisivat vain rajatun joukon hyödynnettävissä. Valtion virastojen tekemät tutkimusjulkaisut ovat käytännössä aina julkisia asiakirjoja ja siten kenen tahansa luettavissa.

Toisaalta joissain tapauksissa yhteisrahoitteinen hanke voi hyödyttää ensisijaisesti vain yhtä virastoa. Näin voi olla esimerkiksi, jos yhteisrahoitusta käytetään jonkin viraston tietojärjestelmän kehittämiseen.



Virastot maksavat yhteisrahoitusta, koska saavat siitä vastikkeen tavalla tai toisella.



Hanketta ei voida pitää yhteisrahoitteisena vain sillä perusteella, että sen tuloksena syntynyt julkaisu on julkinen.

Neljä vapaaehtoisuuden tunnusmerkkiä

Tässä tarkastuksessa on arvioitu seuraavien neljän ominaispiirteen avulla sitä, ovatko yhteisrahoitteisen toiminnan tilille kirjatut hankkeet olleet määräysten ja ohjeen mukaisesti yhteisrahoitteisia.

1. *Vapaus jättää hanke tekemättä*

Hankkeen toteuttaminen ei saa olla välttämätöntä, jotta laissa säädettyt vähimmäisvaatimukset julkisten palveluiden tasolle täyttyvät. Yhteisrahoitteisilla hankkeilla ei saa korvata pakollista viranomaistoimintaa.

2. *Määräaikaisuus*

Yhteisrahoitteinen toiminta on kestoaltaan rajattua ja suhteellisen lyhytaikaista. Tyypillisesti yhteisrahoitusta käytetään kehittämis- ja tutkimushankkeisiin. Sitä voidaan käyttää myös esimerkiksi tietojärjestelmien ja muun käyttöomaisuuden hankintaan – kunhan nämä hankinnat eivät ole välttämättömiä lakisääteisten viranomaistehtävien hoitamiseksi.

3. *Toiminta ei perustu toimeksiantoon*

Idea tai ehdotus hankkeen aloittamiseksi voi tulla hankkeen yhdeltä osapuolelta. Hankkeen aloittaminen ei saa kuitenkaan perustua yhden osapuolen käskyyn, kehotukseen tai suositukseen.

4. *Toiminta rahoitetaan yhdessä*

Se, että jokainen hankkeen sopimuskumppani osallistuu hankkeen kustannuksiin, on merkki hankkeen vapaaehtoisuudesta. Omarahoitusosuuden puuttuminen tai hyvin pieni omarahoitusosuus kertovat siitä, että hanke ei luultavasti ole luonteeltaan vapaaehtoinen, vaan toimeksiantoon perustuva. Omarahoitusosuuksia käsitellään luvussa 3.2.

EU:n rahastoista maksettavalla yhteisrahoituksella on erilaiset vaatimukset

EU:n rahastojen käytöstä säädetään omissa EU-tason ja kansallisen tason säädöksissään. Nämä säädökset sisältävät kriteereitä, jotka poikkeavat edellä kuvatuista tunnusmerkeistä.

Esimerkiksi laissa sisäasioiden rahastoista (903/2014) säädetään, että niin kutsuttua toimintatukea voidaan myöntää tuen saajan toimintaan, siis myös luonteeltaan pakolliseen viranomais-toimintaan. Lain mukaan tuki voi kattaa tietyissä tapauksissa kustannukset kokonaisuudessaan, mikä on myös poikkeus edellä kuvattuihin tunnusmerkkeihin.

Toisaalta olisi harkittava, tulisiko tämän tyyppiset EU-rahastojen hankkeet kirjata oikeammin yhteistoiminnan kustannusten korvausten tilille (39610).



Säädöksiin perustuva yhteisrahoitteinen toiminta voi poiketa yleisestä määritelmästä.

Maksullisuus on pääsääntö maksuperustelaissa

Valtion maksuperustelain (150/1992, 4 §) mukaan ainakin seuraavien suoritteiden tulee olla maksullisia, jollei suoritteen maksuttomuudelle ole perusteltua syytä:

- palvelut, jotka on tuotettu tilauksesta tai muusta toimeksiannosta
- muu toiminta, milloin suoritteen tuottaminen on seurausta vastaanottajan toimenpiteestä.

Edelleen maksuperustelaissa sanotaan, että suoritteen tulee olla maksullinen etenkin silloin, kun myös muu kuin valtion viranomaisen tuottaa sitä tai siihen verrattavaa suoritetta maksullisena.

Valtion virastojen tulee periä maksu myös toisilta valtion virastoilta. Kuitenkin vakiintuneesti on katsottu, ettei maksuperustelakia sovellettaisi valtion palvelukeskusten Valtorin ja Palkeiden perimiin maksuihin niiden palveluiden osalta, jotka valtion virastojen on lain mukaan pakko ostaa niiltä⁷. Valtori ja Palkeet tarjoavat myös muita kuin lakisääteisiä palveluita muiden muassa valtionyhtiöille ja Suomen Pankille, jolloin hinnoittelussa noudatetaan virastokohtaisia lakeja.

Silloin kun myös yksityiset tuottajat tuottavat suoritetta, valtion virastojen tulee hinnoitella suorite liiketaloudellisin perustein eli markkinoiden hintatason mukaan. Tällöin hintaan tulee sisältyä myös kohtuullisen tuoton osuus.

Julkisoikeudellisissa suoritteissa, eli suoritteissa, joiden tuottamiseen viranomaisilla on tosiasiallinen yksinoikeus, maksun suuruuden tulee vastata suoritteen tuottamisesta valtiolle aiheutuvien kokonaiskustannusten määrää. Tämä niin kutsuttu omakustannusarvo koostuu erilliskustannuksista ja yhteiskustannusten osuudesta.

Maksuasetuksissaan virastot ovat tyypillisesti määritelleet, että maksullisia ja liiketaloudellisin perustein hinnoiteltuja suoritteita ovat tilaukseen tai muuhun toimeksiantoon perustuvat palvelut, kuten tutkimukset, selvitykset, julkaisut ja asiantuntijapalvelut. Tarkastuksen luvussa 3.3 kerrotaan, että tilaukseen perustuvia selvityksiä on tästä huolimatta kirjattu yhteisrahoitteisiksi hankkeiksi.

Jos valtion viranomaisen tuottaa sellaisia palveluita, joilla on valtion ulkopuoliset markkinat, toiminta saattaa olla kilpailulaissa säänneltyä kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa. Tällaisesta toiminnasta on pidettävä eriytettyä kirjanpitoa. Lisäksi tilinpäätöksen liitteenä tulee esittää laskelma toiminnan tuotoista ja kuluista, jos toiminnan liikevaihto on vähintään 40 000 euroa. Tarkastusvirasto on käsitellyt tätä aihetta myös tuoreessa Kilpailulain toimeenpano -nimisessä laillisuustarkastuksessa (4/2021).



Maksullinen toiminta ei voi olla yhteisrahoitteista toimintaa.



Myös kilpailulaki ja hankintalaki voivat tulla sovellettaviksi.

Hankintalakia ei pääsääntöisesti sovelleta viranomaisten tekemiin tutkimus- ja kehittämispalveluiden hankintoihin. Hallituksen esityksen perusteluiden mukaan sitä ei sovelleta ainakaan, jos tutkimus on avointa ja hyödynnettävää mahdollisimman laajasti (HE 108/2016). Vastaavasti lakia sovelletaan, jos palveluista saatava hyöty koituu yksinomaan hankintayksikölle sen toiminnassa käytettäväksi ja jos hankintayksikkö korvaa suoritetun palvelun kokonaan.

Hankintalakia ei sovelleta tutkimustoiminnan avustamiseen. Hankintalakia ei myöskään sovelleta hankintoihin, jotka viranomaiset tekevät omalta sidosyksiköltään. Kaikki valtion kirjanpitoyksiköt muodostavat keskenään yhden kokonaisuuden, jonka ulkopuolisia sidosyksiköitä ovat muiden muassa Senaatti-kiinteistöt ja Hansel Oy.

Vaihtoehtona on myös kirjaaminen kustannusten korvausten tilille

Jos toiminta ei ole maksullista eikä yhteisrahoitteista eikä rahoitusta voida budjetoida suoraan oikealle virastolle, voidaan käyttää yhteistoiminnan kustannusten korvausten tiliä.

Valtion liikekirjanpidon tilikartan (2020) mukaan yhteistoiminnan kustannusten korvauksiin liittyy yleensä vastike, työpanos, tavarat, palvelu tai muu tuotannontekijä, jonka loppukäyttäjänä on korvauksen maksaja. Valtion kirjanpidon käsikirjassa ei ole määritelty tarkemmin yhteistoiminnan kustannusten korvausten sisältöä.

Toisin kuin yhteisrahoitteinen toiminta, yhteistoiminta voi perustua toimeksiantoon ja olla vain yhden osapuolen rahoittamaa. Maksullinen toiminta ei voi kuitenkaan olla yhteistoimintaa.

Tarkastuksessa muodostuneen käsityksen mukaan kirjanpitoyksiköt pitävät yhteistoiminnan ja yhteisrahoitteisen toiminnan välistä rajanvetoa epäselvänä. Niille tuottaa hankaluuksia arvioida, onko kyseessä vastikkeeton vai vastikkeellinen toiminta, kun vastikkeen käsitettä ei ole määritelty säädöksissä, eikä se ole yksiselitteinen.

Esimerkiksi yksi valtion tutkimuslaitos kertoi saaneensa rahoitusta kahdelta eri ministeriöltä samanlaiseen toimintaan, mutta toinen ministeriö oli maksanut sille yhteisrahoitusta ja toinen yhteistoiminnan kustannusten korvauksia.



Yhteisrahoitusta ja yhteistoimintaa on vaikea erottaa toisistaan.

3.2 Yhteisrahoitteisen toiminnan tulisi olla yhdessä rahoitettua, mutta useissa hankkeissa näin ei ole

Jo yhteisrahoituksen käsite viittaa siihen, että toiminnalla on vähintään kaksi eri rahoittajaa. Jos vain yksi virasto rahoittaa hankkeen, se on todennäköisesti toimeksiantotyyppinen, eikä se siten ole luonteeltaan vapaaehtoinen. Jäljempänä annetaan esimerkkejä yhteisrahoitteisiksi kirjatuihin hankkeista, joissa oli vain yksi rahoittaja tai joissa omarahoitusosuus oli hyvin pieni.

Kuviossa 3 on kuvattu sisäistä yhteisrahoitusta saaneiden kirjanpitoyksiköiden omarahoitusosuudet vuonna 2019. Tiedot on saatu toimintakertomuksista. Tiedot sisältävät kirjausoikeudella saadun yhteisrahoituksen.

Kuusi kirjanpitoyksikköä käytti hankkeisiin omaa rahaansa yli puolet hankkeen kustannuksista. Eniten omaa rahaansa käytti Väylävirasto, 74 prosenttia hankkeiden kustannuksista.

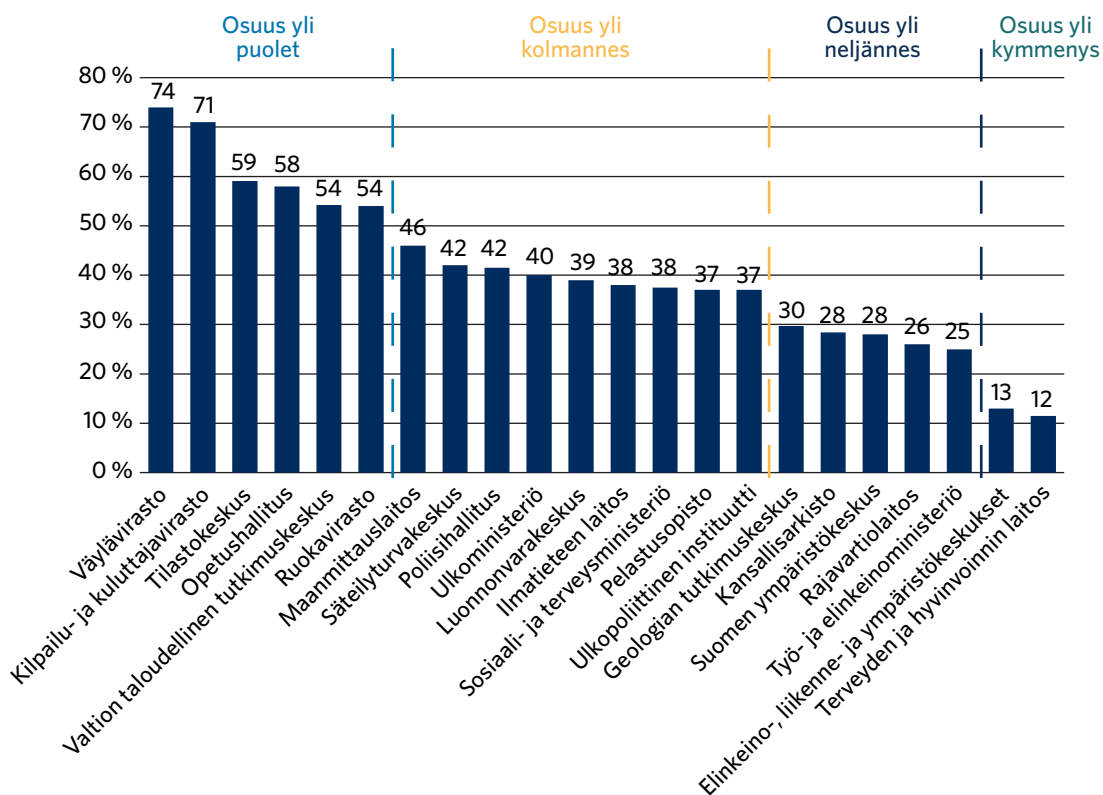
Yhdeksässä kirjanpitoyksikössä omarahoitusosuus oli yli kolmanneksen mutta alle puolet. Tämän suuruista rahoitusosuutta voidaan vielä pitää merkittävänä.

Seitsemällä kirjanpitoyksiköllä omarahoitusosuus oli alle kolmanneksen ja näistä kahdella alle kymmenyksen. Pienin omarahoitusosuus oli Terveiden ja hyvinvoinnin laitoksella, 12 prosenttia. Terveiden ja hyvinvoinnin laitos sai vuonna 2019 sosiaali- ja terveysministeriöltä yhteisrahoitusta, jossa omarahoitusosuus oli pieni. Laitos käytti rahoitusta etenkin terveydenhoidon Kanta-järjestelmän ylläpitoon. Toiseksi pienin omarahoitusosuus oli ELY-keskuksilla, 13 prosenttia. ELY-keskusten pieni osuus johtuu siitä, että niiden saama yhteisrahoitus on peräisin EU:n rahastoitusta, jolloin omaa rahoitusta on tarvittu vain vähän.



Kirjanpitoyksiköiden omarahoitusosuudet vaihtelivat suuresti.

sisältää myös kirjausoikeudella myönnetyn yhteisrahoituksen



Kuvio 3: Sisäistä yhteisrahoitusta saaneiden kirjanpitoyksiköiden omarahoitussosuudet vuonna 2019

Myös valtiovarainministeriön muistioissa yhteisrahoituksesta (2003, 2007⁸) pidetään lähtökohtana sitä, että yhteisrahoitteisella toiminnalla on vähintään kaksi rahoittajaa. Vuoden 2003 muistiossa tämä mainitaan kymmenkunta kertaa ja kirjoitetaan muun muassa: ”Yleiskielisestä ilmauksesta ’yhteisrahoitteinen’ voidaan johtaa suoraan ainoastaan yksi yhteisrahoitteisen toiminnan piire: toiminnan rahoittamisen yhteisyys. Jotta voitaisiin puhua yhteisrahoitteisesta toiminnasta, kyseisen toiminnan rahoittajia on ts. oltava vähintään kaksi.”

Vuoden 2007 muistiossa mainitaan erityistapauksena EU:n rakennerahastoista rahoitetut hankkeet, joissa omarahoitussosuuden käyttö voi olla kiellettyä talousarvion erittelyperiaatteen vuoksi. Tämän erityistapauksen perusteella ei voida kuitenkaan tehdä sellaista johtopäätöstä, että yhteisrahoitusta voitaisiin yleisesti käyttää täysimääräisesti rahoitettuihin hankkeisiin. Muutoin myös vuoden 2007 muistiossa kirjoitetaan, että ”yhteisrahoitus on aina osarahoitusta toimintaan.”

3.3 Yhteisrahoitteiksi kirjattuja hankkeita, jotka eivät täyttäneet yhteisrahoituksen vaatimuksia

Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminta

Valtioneuvoston kanslia vastaa valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnasta (VN TEAS). Tutkimushankkeissa tuotetaan tietoa valtioneuvoston päätöksenteon tueksi. Toiminta on laajaa; valtioneuvoston yleisistunnon päättämässä vuoden 2021 selvitys- ja tutkimussuunnitelmassa nimetään 52 hanketta, joiden kustannukset ovat yhteensä 10 miljoonaa euroa.

Valtioneuvoston kanslia hankkii suunnitelman mukaiset tutkimukset avoimella haulla. Avoimiin hakukilpailuihin voivat osallistua paitsi valtion virastot, myös yliopistot, yritykset, järjestöt ja muut tahot. Valtioneuvoston kanslia ei sovelle hankintalakia näihin hankintoihin, koska ne ovat hankintalain 9 §:n 1 momentin 13 kohdan soveltamisalan poikkeuksen mukaisia tutkimus- ja kehittämisspalveluja.

Hankkeiden kustannukset on kirjattu sisäisen yhteisrahoituksen tileille silloin, kun valtion virastot ovat tehneet tutkimuksen. Näin ohjeistetaan VN TEAS -toiminnan yleisissä ehdoissa (2018). Toisaalta yleisissä ehdoissa kirjoitetaan, että ”Valtion budjettitalouden piiriin kuuluville toimijoille kyse on *yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusten korvaamisesta*”. Tässä kohdassa sekoitetaan yhteisrahoituksen ja yhteistoiminnan kustannusten korvausten käsitteet.

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan valtion virastojen tekemiä VN TEAS -selvityksiä ei voi kuitenkaan pitää yhteisrahoitteisina hankkeina, koska hankkeet ovat toimeksiantotyyppisiä ja koska niissä ei ole omarahoitusosuutta. Valtioneuvoston kanslia on käsitellyt hankkeet kirjanpidossa palveluiden ostoina silloin, kun se on suorittanut hankkeiden maksuja valtion ulkopuolisille tahoille. Kilpailuneutraliteetin vuoksi on tärkeää käsitellä hankkeet yhdenmukaisella tavalla myös silloin, kun toteuttajana on valtion virasto. Lähtökohtaisesti rahoituksen vastaanottajan näkökulmasta VN TEAS -hankkeet ovat maksuperustelain tarkoittamaa maksullista toimintaa.

Valtioneuvoston yleisistunto päättää tutkimusten aiheet valtioneuvoston kanslian ja muiden ministeriöiden esityksestä. Tutkimusten aiheet palvelevat ministeriöiden tietotarpeita. Ministeriöt saavat vastikkeeksi tutkimushankkeiden tulokset käytettäväksi omassa työssään. Valtioneuvoston kanslian asettamat, virkamiehistä koostuvat ohjausryhmät ohjaavat tutkimushankkeita.



Hankkeet ovat luonteeltaan tilaustutkimuksia ja maksullista toimintaa.

Valtioneuvoston kanslia maksaa sata prosenttia hankkeiden kustannuksista, kun taas yhteisrahoitteisen toiminnan tulisi olla nimensä mukaisesti yhdessä rahoitettua. Rahoittajavirasto ei voi maksaa yhteisrahoitusta tekemällä palveluhankintoja.



Yhteisrahoitusta ei voi maksaa tekemällä palveluhankintoja.

Strategisen tutkimuksen neuvoston hankkeet

Strategisen tutkimuksen neuvosto (STN) rahoittaa tutkimushankkeita. Neuvoston nimittää valtioneuvosto, ja se toimii Suomen Akatemian yhteydessä.

Valtioneuvosto valitsee tutkimusten pääteemat. Neuvosto puolestaan päättää yksittäisten tutkimushankkeiden valinnasta ja seuraa hankkeita. Neuvosto valitsee tutkimusten tekijät avoimen hakukilpailun kautta.

Neuvoston tehtävänä on ”tuottaa ratkaisuja merkittäviin suomalaisen yhteiskunnan haasteisiin”. Neuvoston rahoittama tutkimus on luonteeltaan lähempänä soveltavaa tutkimusta kuin perustutkimusta.

Siltä osin kuin valtion virastot ovat tehneet tutkimuksia, hankkeiden kustannukset on kirjattu sisäisen yhteisrahoituksen tileille. Vuonna 2019 valtion virastot käyttivät STN-rahoitusta 9 miljoonaa euroa. Eniten sitä käyttivät Luonnonvarakeskus (3,3 miljoonaa euroa), Suomen ympäristökeskus (2,5 miljoonaa euroa) ja Terveystieteiden tutkimuskeskus (1,4 miljoonaa euroa).

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan hankkeita ei voi kuitenkaan pitää yhteisrahoitteisina, koska ne ovat luonteeltaan tilaustutkimuksia ja koska niissä ei ole omarahoitusosuutta. Toiminta ei ole samalla tavalla luonteeltaan tieteellisen perustutkimuksen avustamista kuin Akatemiahankkeissa ja -ohjelmissa.

Suomen Akatemia maksaa sata prosenttia STN-hankkeiden kustannuksista. Omarahoitusosuuden puuttuminen kertoo osaltaan siitä, ettei toiminta ole ollut luonteeltaan vastikkeetonta.

Nämä havainnot koskevat myös muita Suomen Akatemian täysimääräisesti rahoittamia hankkeita, joissa valtion virastot saavat rahaa. Suomen Akatemia maksoi sata prosenttia myös niin kutsuttujen kärkihankkeiden kustannuksista. Kärkihankerahoitus oli käytössä vuosina 2016–2018.

Suomen Akatemialta tiedusteltiin, millä perusteilla näissä rahoitusmuodoissa on päädytty täysimääräiseen rahoitukseen, kun muissa rahoitusmuodoissa vaaditaan omarahoitusosuutta. Suomen Akatemian mukaan täysimääräinen rahoitus näissä rahoitusmuodoissa perustuu valtioneuvoston päätöksiin. Suomen Akatemia ei tuonut esiin varsinaisia tutkimuksen laatuun kytkeytyviä asiaperusteita.



Yhteisrahoitteisen toiminnan tulisi olla nimensä mukaisesti yhdessä rahoitettua.

Kansallisen terveystietokannan kehittäminen

Kansallinen terveystietokanta (Kanta) on tietokanta, jossa on suomalaisten potilastiedot, lääkeresepit ja muita terveystietoja. Se otettiin käyttöön vaiheittain vuosien 2010–2018 aikana. Sen käyttäjiä ovat kansalaisten lisäksi apteekit sekä terveyden- ja sosiaalihuollon palveluiden tuottajat.

Terveyden ja hyvinvoinnin laitos vastaa järjestelmän sisällöstä, toimintojen suunnittelusta, käsitteistöstä, tietorakenteista ja tietoturvan vaatimuksista. Kansaneläkelaitos vastaa järjestelmän teknisestä toteutuksesta, ylläpidosta, tukipalveluista, asiakasyhteistyöstä ja viestinnästä.

Sosiaali- ja terveysministeriö rahoitti yhteisrahoituksella laitoksen tekemää Kanta-järjestelmän kehittämistyötä vuosina 2013–2019. Tällä rahoituksella Kanta-järjestelmän kehitystyötä hoiti laitoksessa erillinen noin 30 henkilön yksikkö, sosiaali- ja terveydenhuollon tietohallinnon operatiivinen yksikkö.

Yksikön toiminta on ollut laajaa: vuonna 2019 laitos käytti toimintaan ministeriön maksamaa yhteisrahoitusta 16,8 miljoonaa euroa. Vuonna 2013 summa oli 10 miljoonaa euroa.

Rahoitus maksettiin momentilta 33.01.25., sosiaali- ja terveydenhuollon kansalliset sähköiset asiakastietojärjestelmät. Ministeriö maksoi yhteisrahoituksen laitokselle antamalla kirjausoikeyden momenttiin. Laitos kustansi toiminnan yleishallinnolliset kustannukset, kuten vuokrat ja tukitoimintojen kustannukset.

Kanta-palvelun kehitystyö on ollut kahden eri lain toimeenpanoa. Nämä ovat laki sosiaali- ja terveydenhuollon asiakastietojen sähköisestä käsittelystä (157/2007) ja laki sähköisestä lääkemääräyksestä (61/2007). Kyse on ollut Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen lakisääteisesti pakollisten viranomaistehtävien toteuttamisesta, eikä niitä olisi pitänyt rahoittaa yhteisrahoituksella.

Toimintaa ei ole rahoitettu yhteisrahoituksella enää vuonna 2020, vaan laitos on saanut siitä lähtien rahoituksen omalta toimintamomentilta.

Valtion koulukodit

Opetushallitus on maksanut yhteisrahoitusta valtion koulukotien toimintaan. Rahoituspäätöksessä tämä rahoitus on määritelty yhteisrahoitukseksi.

Kirjanpidon mukaan Opetushallituksen määräraha on maksettu Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen kirjanpitoyksikköön kuuluville valtion koulukodeille. Näin ollen määräraha on kirjattu tuloksi Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen kirjanpitoyksikön kirjanpitoon. Koulukodit ovat maksaneet tällä rahoituksella koulukotien opettajien palkkoja sekä ruokailujen ja opetusmateriaalien kustannuksia.



Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen yksikkö toimi suurelta osin yhteisrahoituksella.

Järjestely on ollut luonteeltaan jatkuva. Opetushallitus maksoi tätä yhteisrahoitusta 1,1 miljoonaa euroa vuonna 2019 ja 1,3 miljoonaa euroa vuonna 2020.

Kyse ei ole ollut sellaisesta kehittämishankkeesta, jota voitaisiin pitää yhteisrahoitteisena, vaan pikemminkin jatkuvasta ja lakisääteisestä viranomaisten perustoiminnasta.

Yhteisrahoitus on maksettu valtion yleissivistävän koulutuksen toimintamenojen momentilta (29.10.01.), jota Opetushallitus hallinnoi. Opetushallitus tulosoittaa koulukoteja yhdessä Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen kanssa.

Koulukotien toimintaa rahoitetaan lisäksi Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen alaisten lastensuojeluyksiköiden toimintamenojen momentilta (33.01.05).

Kaivosteollisuuden viennin ja investointien edistäminen

Työ ja elinkeinoministeriö ja Business Finland ovat maksaneet Geologian tutkimuskeskukselle yhteisrahoitusta kaivosteollisuuden viennin ja investointien edistämiseen vuosina 2016–2019. Ministeriö rahoitti hanketta vuosina 2016–2017 ja Business Finland vuosina 2018–2019. Vuonna 2019 Business Finland maksoi tutkimuskeskukselle tähän tarkoitukseen 1,2 miljoonaa euroa.

Toiminnan taustalla oli työ- ja elinkeinoministeriön vuonna 2014 käynnistämä kaivosteollisuuden kasvuohjelma, jonka ensimmäinen toteuttaja oli Finpro Oy vuosina 2014–2016. Tämän jälkeen toteuttajaksi tuli Geologian tutkimuskeskus. Ohjelman tavoitteena oli lisätä kaivosteollisuuden liikevaihtoa ja työpaikkoja Suomessa ja edistää kaivosteknologian vientiä.

Aloite hankkeen toteuttamiseksi Geologian tutkimuskeskuksessa tuli työ- ja elinkeinoministeriöltä. Vuonna 2016 työ- ja elinkeinoministeriö pyysi Geologian tutkimuskeskukselta hakemusta, jonka perusteella se myönsi ohjelmalle täysimääräisen rahoituksen alun perin valtionavustuksena. Geologian tutkimuskeskuksen mukaan kasvuohjelman toteuttaminen on ollut sille vapaaehtoista toimintaa.

Hankkeita voidaan kuitenkin pitää toimeksiantotyyppeinä, koska Geologian tutkimuskeskuksen rahoitusosuus on ollut niissä niin pieni. Business Finlandin ja tutkimuskeskuksen välisessä sopimuksessa sovittiin, että Business Finland maksaa toiminnan kustannuksista enintään 99 prosenttia ja Geologian tutkimuskeskus vähintään yhden prosentin. Tutkimuskeskuksen mukaan se on kuitenkin maksanut kustannuksista selvästi yli prosentin, koska se on maksanut itse erilaisia yleiskustannuksia. Yleisellä tasolla yhteisrahoitusta koskevissa sopimuksissa tulisi esittää selkeästi eri osapuolten kustannukset ja rahoitusosuudet.



Kyse oli lakisääteisestä viranomaisten perustoiminnasta.



Vain yhden prosentin rahoitusosuus ei ole yleensä tarkoituksenmukainen.

Työ ja elinkeinoministeriö ja Business Finland ovat saaneet vastikkeena Geologian tutkimuskeskuksen suorittamia investointien ja viennin edistämistoimia.

Yhteisrahoitteisen toiminnan sijasta hanke olisi voitu käsitellä yhteistoimintana tai maksullisena toimintana. Lisäksi olisi ollut mahdollista käyttää kirjausoikeutta. Varat olisi myös voitu budjetoida suoraan lopulliselle käyttäjälle ja ohjata hankkeen toteuttamista tulosohjauksen keinoin.

Sote- ja maakuntauudistuksen valmistelun ja toimeenpanon vaatimat selvitykset ja muut toimet

Tarkastuksessa ilmeni tapauksia, joissa ministeriö maksoi yhteisrahoitusta jollekin virastolle, jotta se tekisi sosiaali- ja terveyspalveluiden (sote) uudistuksen ja maakuntauudistuksen valmistelun ja toimeenpanon vaatimia selvityksiä ja kehittämistoimia.

Sopimuksissa, hankkeiden loppuraporteissa ja muissa asiakirjoissa kerrottiin, että hankkeet tehtiin lainsäädäntöuudistusta varten. Asiakirjoissa saatettiin kuvata hankkeiden olevan suorastaan välttämättömiä lainsäädäntöuudistuksen tekemiseksi. Ministeriöt saivat vastikkeena kehittämistoimia ja selvityksiä lakiuudistuksen toimeenpanemiseksi.

Lakiuudistuksen valmistelu kuitenkin rinnastuu lakisääteiseen viranomaistoimintaan, eikä siihen siksi tulisi käyttää yhteisrahoitusta. Lainvalmisteluun liittyvät hankkeet myös perustuvat tyyppillisesti ministeriön toimeksiantoon.

Esimerkiksi sosiaali- ja terveysministeriö maksoi yhteisrahoitusta 1,4 miljoonaa euroa Terveyden- ja hyvinvoinnin laitoksen hankkeeseen sosiaali- ja terveyspalveluiden tietopohjan parantamiseksi. Terveyden ja hyvinvoinnin laitos maksoi hankkeen kustannuksista 46 prosenttia, eli hanke oli aidosti yhdessä rahoitettu. Hanke kuitenkin liittyi kiinteästi lakiuudistukseen valmisteluun, mikä kerrotaan myös toteuttamissopimuksessa ja loppuraportissa¹⁰.

Määrärahan jakopäätöksessä valtiovarainministeriö oli myöntänyt momentin kirjausoikeuden muiden tahojen ohella sosiaali- ja terveysministeriölle, joka puolestaan oli myöntänyt kirjausoikeuden Terveyden ja hyvinvoinnin laitokselle. Mikäli jakopäätöksessä valtiovarainministeriö olisi myöntänyt kirjausoikeuden suoraan Terveyden ja hyvinvoinnin laitokselle, hanke olisi voitu rahoittaa tältä samalta talousarvionmomentilta, eikä sitä olisi tarvinnut käsitellä kirjanpidossa yhteisrahoitteisena toimintana.



Lakiuudistuksen valmistelu rinnastuu lakisääteiseen toimintaan.

Kansallisarkiston tutkimukset

Valtioneuvoston kanslia on maksanut Kansallisarkistolle yhteisrahoitusta kolmen tutkimuksen tekemiseen, joiden aiheina ovat suomalaiset SS-joukoissa, Hennalan vankileirillä kuolleet sekä suomalaisten kohtalot Venäjällä 1917–1964.

Toimeksiannon mukaan valtioneuvoston kanslia maksaa sata prosenttia tutkimushankkeiden kustannuksista, yhteensä 192 000 euroa. Kansallisarkisto on lisäksi maksanut oman toimintansa välillisiä yleiskustannuksia sekä julkaisuun ja viestintään liittyviä kustannuksia. Nämä rahoitusosuudet eivät ilmene toimeksiannosta. Yleisellä tasolla yhteisrahoitusta koskevissa sopimuksissa tulisi esittää selkeästi eri osapuolten kustannukset ja rahoitusosuudet.

Hankkeet ovat olleet valtioneuvoston kanslian toimeksiantoja. Hankkeille on asetettu ohjausryhmät, jotka ovat vastanneet hankkeen seurannasta ja viestinnästä. Osapuolten mukaan Kansallisarkisto on tehnyt tutkimukset riippumattomasti.

Valtioneuvoston kanslia on maksanut hankkeiden kustannukset Suomen itsenäisyyden satavuotisjuhlavuoden momentilta 23.90.26. Momentin perusteluiden mukaan määrärahaa saa käyttää itsenäisyyden juhlavuoden ja vuoden 1918 muistovuoden toteutukseen. Tarkastusvirasto katsoo, ettei momentin perusteluissa kuitenkaan anneta riittävää lupaa käyttää varoja tutkimusten tekemiseen näistä kolmesta aiheesta. Momentin perusteluista syntyy käsitys, että varoja olisi tarkoitus käyttää lähinnä käytännön järjestelyitä muistuttaviin toimiin. Momentin perusteluista olisi pitänyt tarvittaessa tämentää lisätalousarviossa. Talousarvion selvyysperiaatteen nojalla talousarvion on oltava niin selväpiirteinen, ettei sen soveltaminen tai soveltamisen valvonta muodostu liian hankalaksi¹¹.

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan nämä hankkeet ovat luonteeltaan tilaustutkimuksia ja ei-vapaaehtoista toimintaa, mistä yhtenä osoituksena on omarahoitusosuuden puuttuminen. Aloitteet tutkimusten tekemiseen eivät tulleet Kansallisarkistolta. Tutkimushankkeita on pidettävä Kansallisarkiston näkökulmasta maksuperustelain mukaisena maksullisena toimintana.

Valtioneuvoston kanslian ja Kansallisarkiston väliset sopimukset on otsikoitu toimeksiannoiksi, ja asiakirjan tyyppinäkin mainitaan toimeksianto valtion virastolle.

Aikuissosiaalityön kuntakokeilu

Sosiaali- ja terveysministeriö maksoi Terveysten ja hyvinvoinnin laitokselle rahoitusta kehittämishankkeeseen, jossa selvitettiin, kuinka kunnat voisivat paremmin auttaa vaikeassa työmarkkina-asetuksessa olevia aikuisia¹².



Talousarviossa ei annettu lupaa käyttää määrärahaa kyseiseen tarkoitukseen.



Hankkeet ovat luonteeltaan toimeksiantoja ja maksullista toimintaa.

Sopimuksen mukaan hanke oli määrä toteuttaa yhteistoimintana. Kuitenkin ministeriö maksoi laitokselle 1,2 miljoonaa euroa yhteisrahoituksena, ja 0,4 miljoonaa yhteistoiminnan kustannusten korvauksina. Laitos kirjasi rahoituksen kokonaisuudessaan yhteistoiminnan kustannusten korvauksiin. Eri kirjaustapojen takia valtion tasolla vastatilit eivät täsmää 1,2 miljoonan euron osalta.

Sopimuksen mukaan sosiaali- ja terveysministeriö maksoi hankkeen kustannuksista enintään 2 miljoonaa euroa ja Terveyden ja hyvinvoinnin laitos vähintään 100 000 euroa.

Hanke ei olisi täyttänyt yhteisrahoituksen kriteereitä, koska se oli luonteeltaan tilaustutkimus ja ei-vapaaehtoinen, ja se olisi pitänyt kirjata kokonaan yhteistoiminnan kustannusten korvausten tilille, ellei kyse ollut maksullisesta toiminnasta.

3.4 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot ja rahoitus eivät täsmää

Sisäisten erien eliminointi valtion tilinpäätöksessä

Sisäisen yhteisrahoituksen tulot ja menot ovat valtion kirjanpitoyksiköiden välisiä kirjanpilotapahtumia, joiden vaikutus valtion tilinpäätöksen tuotto- ja kululaskelmaan ja taseeseen eliminoidaan valtion keskuskirjanpidossa.

Sisäiset erät eliminoidaan, koska valtio on talousarviolain mukaisesti yksi kirjanpitovelvollinen. Eliminointi ei vaikuta kirjanpitoyksiköiden tuotto- ja kululaskelmiin tai taseisiin.

Eliminointi tehdään sisäisten erien kirjaukseen tarkoitettujen liikekirjanpidon tilien perusteella. Siksi sisäiset erät tulee kirjata näille erikseen määritellyille tileille. Tilit on listattu liikekirjanpidon tileistä annetun määräyksen liitteessä, ja lisäksi tilin nimesä tai selitteessä on yleensä maininta siitä, että tilille kirjataan ne tapahtumat, joissa vastapuolena on talousarvionalouteen kuuluva virasto tai talousarvion ulkopuolella oleva valtion rahasto. Eliminoinnit uudistetussa muodossa on otettu käyttöön vuoden 2020 tilinpäätöksessä.

Valtiokonttorin tilikarttamääräyksessä edellytetään, että sisäisen yhteisrahoituksen kirjauksiin käytetään aina määrättyjä vastatilejä eli sisäisen yhteisrahoituksen tuottojen ja rahoitusosuuksien tilejä.

Erot vastatilien saldoissa

Yhteisrahoitteisen toiminnan tuottojen ja kulujen tulisi pääosin vastata toisiaan eli mennä valtion tasolla tasan. Tämä ei ole kuitenkaan toteutunut: vuonna 2020 kirjanpitoyksikkökohtaiset erot tuottojen ja kulujen kirjauksissa olivat yhteenlaskettuna 19 miljoonaa euroa, mitä voidaan pitää suurena.



Tuottojen ja kulujen ero oli merkittävä.

Kirjanpitoyksikkötasolla eroja on kumpaankin suuntaan, jolloin erot kumoavat osin toisiaan. Tästä syystä eliminointiero valtion tasolla on pienempi kuin kirjanpitoyksikkötasolla. Vuoden 2020 kirjanpidossa yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot olivat 88,1 miljoonaa ja rahoitusosuudet 90,2 miljoonaa, eli eliminointiero oli 2,1 miljoonaa euroa.

Vuoden 2019 kirjanpidossa budjettitalouden sisäiset yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot olivat 91,7 miljoonaa euroa ja rahoitusosuudet 98,5 miljoonaa euroa, eli eliminointiero oli 6,8 miljoonaa euroa.

Vuonna 2019 suurimmat erot olivat maa- ja metsätalousministeriön, sosiaali- ja terveysministeriön ja Ruokaviraston kirjauksissa. Esimerkiksi maa- ja metsätalousministeriöltä rahoitusta kirjattiin saaduksi 3,6 miljoonaa euroa, mutta ministeriö itse kirjasi antaneensa rahoitusta vain 0,7 miljoonaa euroa.

Taulukko 10: Suurimmat erot yhteisrahoitteisen toiminnan tuottojen ja rahoituksen kirjauksissa vuoden 2019 kirjanpidossa

Kirjanpitoyksikkö	Kirjanpitoyksiköltä saaduksi kirjatut tuotot (miljoonaa euroa)	Kirjanpitoyksikön antama rahoitus (miljoonaa euroa)	Ero (miljoonaa euroa)
Maa- ja metsätalousministeriö	3,6	0,7	2,9
Sosiaali- ja terveysministeriö	2,3	4,9	2,6
Ruokavirasto	1	3,5	2,5
Luonnonvarakeskus	0,9	2,5	1,6
Valtioneuvoston kanslia	1,7	3,1	1,4

Erot syntyvät tiliöinnistä ja kohdentamisesta

Erot johtuvat ensinnäkin siitä, että rahoittaja- ja saajavirasto ovat tulkinneet eri tavoin, minkä laatuudesta rahoituksesta hankkeesta on ollut kysymys. Toinen virasto on voinut käsitellä hankkeen sisäisenä yhteisrahoituksena, toinen taas ulkoisena yhteisrahoituksena, yhteistoimintana tai maksullisena toimintana.

Eroja on syntynyt myös siitä, että rahoittaja- ja saajavirasto ovat kohdentaneet hankkeiden tuottoja ja menoja eri vuosille. Erot kohdentamisessa ovat voineet johtua siitä, että kustannuksia ei ole ehditty laskuttaa ennen kirjanpidon sulkemista.

Eroja kohdentamisessa on syntynyt myös siksi, että rahoittaja- ja saajavirasto ovat käyttäneet eri kohdentamisperusteita. Valtion vuoden 2020 tilinpäätöksen mukaan liikekirjanpidon kohdentamisperusteena on, että yhteisrahoitteisen toiminnan tulo kertyy tehdyn sitoumuksen perusteella (ns. tulo menon kohdalle -periaatteella). Tarkastuksen perusteella yhteisrahoitteiseen toimintaan on kuitenkin käytetty myös muita kohdentamisperusteita.

Siirtomenomomentilta maksettavan yhteisrahoituksen kohdentamisperuste pitäisi todeta talousarviossa

Valtion sisäinen yhteisrahoitus on kulutusmenoa, jota voidaan maksaa myös siirtomenomomentilta, silloin kun se on talousarviossa sallittu. Talousarviokirjanpidossa kulutusmenot kirjataan pääsääntöisesti suoriteperusteella (talousarvioasetus 5a §). Siirtomenomomentteja on budjetoitu maksatuspäättös- tai maksupäättösperusteella myös kulutusmenojen osalta. Valtion sisäistä yhteisrahoitusta ei tulisi kohdentaa näillä perusteilla, koska se ei ole siirtomenoa.

Kun valtion sisäistä yhteisrahoitusta maksetaan siirtomenomomentilta, on epäselvää, kuinka nämä rahoitusosuudet tulisi budjetoida ja siten myös kohdentaa.

Tulkinnanvaraista on erityisesti se, kuinka kirjausoikeudella siirtomenomomentilta maksetut kulutusmenot tulisi kohdentaa, koska tällöin on käytettävä momentin kohdentamisperustetta, eikä laskuja voida kohdentaa erikseen suoriteperusteella. Erot kohdentamisperusteissa kirjausoikeutta käytettäessä eivät kuitenkaan kasvata eroja yhteisrahoituksen vastatilien saldoissa, koska tilejä ei tällöin käytetä.

Mikäli siirtomenomomentti, jolta maksetaan yhteisrahoitusta, on erikseen budjetoitu maksatus- tai maksupäättösperusteella, siinä tulee määrittää, että kulutusmenot budjetoidaan suoriteperusteella.

Itselaskutusmenettely on monimutkainen ja lisää virheitä

Kun virasto saa rahoitusta kirjausoikeudella, valtion kirjanpidon käsikirjan mukaan se voi käyttää niin kutsuttua itselaskutusmenettelyä.

Itselaskutusta on käytetty lähinnä palkkoihin liittyvissä kirjauksissa, kun kirjaus suoraan momentille ei ole ollut mahdollista. Tätä menettelyä on käyttänyt sisäisen yhteisrahoituksen kirjaamisessa ainakin Terveystieteiden ja hyvinvoinnin laitos.

Valtion kirjanpidossa kaikki viennit kirjataan liikekirjanpitoon. Määrärahan itselaskutuksella tapahtuva talousarviomenojen oikaisu omassa kirjanpidossa kirjataan sisäisen yhteisrahoitteisen toiminnan tuottojen tilille (39780), jonka vastatili on aina yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet (43978).

Itselaskutusmenettely tapahtuu seuraavasti. Liikekirjanpidossa toisen kirjanpitoyksikön määrärahasta maksettavat menot ja niitä vastaava arvonnäkövero kirjataan lopullisille menotileilleen. Talousarviokirjanpidossa menot maksetaan ja kirjataan ensin esimerkiksi nettobudjetoidulta toimintamenomomentilta ja oman hallinnonalan arvonnäköveromenomomentilta. Kirjaukseen valitaan tarkoituksenmukainen sisäisen laskennan seurantakohde,



Merkittävä osa sisäisestä yhteisrahoituksesta maksetaan siirtomenomomenteilta.

kuten kustannuspaikka, projekti tai hanke, jolla rekisteröidään toiselta virastolta saadusta määrärahasta maksettavat menot. Seurantakohteen avulla laaditaan raportti, joka todentaa oikaistavien talousarviomenojen määrän. Raportti liitetään tositteeseen, jolla talousarviomeno hyvitetään kyseiselle nettobudjetoidulle momentille ja veloitetaan momentilta, jolle kirjausoikeus saatiin.

Itselaskutusmenettelyn kautta kirjausoikeudella saatu rahoitus tulee näkyväksi liikekirjanpidossa yhteisrahoitteisina tuottoina. Menolajikohtaiset menot yhdistyvät yhteisrahoitteisen toiminnan menoiksi, ja tarkemmat tiedot kulujen rakenteesta häviävät.

Menettely on monimutkainen ja aiheuttaa ylimääräisiä kirjannpidon kirjauksia, ja siten virheriskejä. Lisäksi työajan ja henkilötyövuosien seuranta saattaa hämärtyä. Näyttää myös siltä, itselaskutusmenettelyä käytetään satunnaisesti, eikä kovin johdonmukaisesti.

Tarkastusvirasto on keskustellut Valtiokonttorin kanssa tarkastuksen aikana itselaskutusmenettelyn käytöstä ja sen ongelmista. Tarkastusvirasto kehottaa Valtiokonttoria harkitsemaan, onko menettelyä mahdollista yksinkertaistaa tai sen ohjeistusta selkeyttää.



Itselaskutusmenettely lisää virheiden riskiä ja vaikeuttaa seuranta.

4 Heikentääkö yhteisrahoituksen käyttäminen eduskunnan budjettivaltaa?

Yhteisrahoituksen käyttäminen heikentää eduskunnan budjettivaltaa, jos valtioneuvosto sen myötä käyttää määrärahaa sellaiseen tarkoitukseen, johon eduskunta ei ole myöntänyt määrärahaa, tai siirtää määrärahaa käytettäväksi talousarvion toiseen kohtaan. Budjetissa ei nykyisellään kerrota riittävän läpinäkyvästi siitä, että määrärahoja käytetään yhteisrahoituksen maksamiseen ja siten siirretään talousarviossa toiseen kohtaan. Määrärahan samanlaista käyttötarkoitusta ei ole pidettävä riittävänä lupana siirtää määrärahaa.

Monessa tapauksessa olisi tarkoituksenmukaisempaa ja hallinnollisesti yksinkertaisempaa budjetoida varat suoraan niiden lopulliselle käyttäjälle. Jos yhteisrahoitusta käytetään rahoitusmuotona, sen tulisi tuottaa jonkinlaista lisäarvoa – vaikuttavuutta tai taloudellisuutta – suhteessa suoraan budjettirahoitukseen.

4.1 Budjetissa ei kerrota riittävän läpinäkyvästi määrärahojen käyttämisestä yhteisrahoitteisiin hankkeisiin

Tarkastuksessa arvioitiin vuoden 2019 talousarvion määrärahojen perusteluita

Tarkastuksessa arvioitiin eduskunnan budjettivallan kannalta ne määrärahamomentit, joilta oli maksettu tai joille oli maksettu yhteisrahoitusta yli 100 000 euroa vuonna 2019. Siten arvioinnin kohteena oli 65 sellaista määrärahamomenttia, joilta oli maksettu yhteisrahoitusta, ja 35 määrärahamomenttia, joille oli maksettu yhteisrahoitusta. Siirtomäärärahojen vuoksi mukana oli määrärahamomentteja vuosilta 2017, 2018 ja 2019.



Budjettivalta tarkoittaa eduskunnan oikeutta päättää valtion tuloista ja menoista.

Ongelmia ei havaittu niissä määrärahamomenteissa, joille maksettiin yhteisrahoitusta

Tarkastuksessa ei havaittu ongelmia niissä talousarviomomenteissa, joille maksettiin yhteisrahoitteisen toiminnan tuottoja. Nämä kaikki määrärahamomentit olivat nettobudjetoituja, jolloin niille voitiin maksaa yhteisrahoitusta.

Valtion talousarvion (2021) yksityiskohtaisten perusteluiden yleisten määräysten mukaan talousarviossa voidaan nettobudjetoida viraston tai laitoksen toiminnasta kertyvät tulot ja siitä aiheutuvat menot.

Valtion kirjanpidon käsikirjan mukaan viraston omaa yhteisrahoitteista toimintaansa varten saamat tulot ovat viraston toiminnasta kertyviä tuloja, ja ne voidaan nettobudjetoida. Jos tuloja ei ole nettobudjetoitu, tulojen käyttäminen edellyttää lisätalousarvion laatimista.

Kustannusvastaavuuslaskelmia kuitenkin puuttui

Valtiovarainministeriön talousarvion laadintamääräyksen mukaan momentin selvitysosaan on liitettävä laskelma omarahoitusosuudesta, jos yhteisrahoitteisen toiminnan tulot ovat yli 5 miljoonaa euroa. Laskelman on tarkoitus palvella eduskunnan tiedonsaantia.

Vuonna 2019 kuudelle momentille maksettiin yhteisrahoitusta yli 5 miljoonaa euroa. Näistä neljässä oli laskelma, ja kahdesta se puuttui. Laskelma puuttui seuraavilta momenteilta:

- 30.01.05. Luonnonvarakeskuksen toimintamenot
- 26.20.01. Rajavartiolaitoksen toimintamenot.

Vuosien 2020 ja 2021 talousarvioissa laskelma puuttui edelleen Rajavartiolaitokselta. Tarkastuksessa ei muilta osin selvitetty, onko vuosien 2020 ja 2021 talousarvioissa vaaditut laskelmat.

Määrärahan siirtämiskielto

Perustuslain (85 §) mukaan määrärahaa ei saa siirtää talousarvion kohdasta toiseen, ellei sitä ole talousarviossa tai laissa sallittu. Kohdalla tarkoitetaan eduskunnan päättämää määrärahaa. Vastava lainkohta sisältyi vuoden 1919 hallitusmuotoon, ja jo tätä ennen periaate oli vakiintunut Suomen oikeuteen.¹³

Lainkohdan tarkoituksena on turvata eduskunnan budjettivaltaa. Hallitus saa käyttää määrärahaa vain siihen tarkoitukseen, johon eduskunta on sen osoittanut.

Talousarvion erittelyperiaatteeksi kutsutaan periaatetta, jonka mukaan määrärahat tulisi eritellä selkeästi eri käyttötarkoituksiin.



Yhteisrahoitteisessa toiminnassa määrärahaa siirretään talousarvion kohdasta toiseen.

Erittelyperiaate ja siirtokielto liittyvät toisiinsa: jos määrärahoja voisi vapaasti siirtää kohdasta toiseen, niiden erittely menettäisi merkityksensä. Toisaalta oikeuskirjallisuudessa (Vesanen 1965) on katsottu, että erittelyperiaate ja siirtokielto ovat sillä tavoin erilliset periaatteet, että jos eduskunta itse on osoittanut eri määrärahoja samaan tarkoitukseen, ei se kuitenkaan tarkoita, että näitä määrärahoja voisi siirtää talousarvion kohdasta toiseen.

Kiellettyä ei ole rahan siirtäminen virastolta toiselle vaan rahan siirtäminen talousarvion kohdasta toiseen. Jos esimerkiksi sama virasto hallinnoi useita määrärahoja, se ei saa käyttää tiettyyn tarkoitukseen osoitettua määrärahaa toiseen tarkoitukseen.

Jos kahdella eri määrärahalla on keskenään samanlainen käyttötarkoitus, esimerkiksi jonkin tyyppinen hallinnon kehittäminen, tästä huolimatta määrärahaa ei saa siirtää kohdasta toiseen, jos sitä ei ole talousarviossa sallittu. Tarkastusviraston tulkinta poikkeaa siten valtiovarainministeriön muistion (2003) tulkinnasta, jonka mukaan siirtämiskielloa ei rikota, jos määrärahan käyttötarkoitus säilyy samana.

Yhteisrahoituksen maksaminen kirjausoikeudella on siirtämiskiellon näkökulmasta yksinkertaisempaa budjetoida kuin maksaminen laskuttamalla. Kun virasto käyttää kirjausoikeudella toisen viraston momenttia, määrärahaa ei siirry talousarvion toiseen kohtaan. Kirjausoikeuden käyttöön yhteisrahoituksessa liittyvät kuitenkin luvussa 2.2 kerrotut ongelmat, jotka koskevat yleiskustannusten maksamista, kirjanpidon läpinäkyvyyttä, hankkeiden valvontaa ja taloushallinnon menettelytapojen yhdenmukaisuutta.

Toisin kuin yhteisrahoituksessa, maksullisessa toiminnassa rahaa ei siirry talousarvion toiseen kohtaan, koska maksullisessa toiminnassa on kysymys määrärahan lopullisesta käytöstä. Maksullisessa toiminnassa tyypillisesti virasto ostaa toiselta virastolta joitakin palveluita toteuttaakseen omaa perustehtävänsä. Yhteisrahoitus taas on määritelmällisestikin vastikkeetonta ja vapaaehtoista. Yhteisrahoituksessa on kysymys siitä, että virasto rahoittaa toisen viraston toimintaa. Lopullisesti määrärahan käyttää hankkeen toteuttaja. Siirtämiskiellon soveltuminen yhteistoiminnan kustannusten korvauksiin on arvioitava tapauskohtaisesti.

Eduskunta ei saa budjetista riittävästi tietoa yhteisrahoituksen maksamisesta

Yhteisrahoituksen maksaminen ja sitä kautta määrärahojen siirtäminen toiseen kohtaan talousarviossa ei nykyisellään ilmene talousarviosta riittävän selvästi. Siirtämisestä ei kerrottu yhdessäkään niistä 65 määrärahamomentista, joilta maksettiin yhteisrahoitusta yli 100 000 euroa vuonna 2019.



Sama käyttötarkoitus ei ole riittävä lupa siirtää määrärahaa kohdasta toiseen.

Talousarvion päätösosasta tulee käydä ilmi, että määrärahaa saa käyttää toisen viraston hankkeiden rahoittamiseen. Tarvittaessa päätösosassa tulee tarkentaa siirtovaltuutusta määrittelemällä, minkä verran määrärahaa voidaan enintään siirtää.

Perustuslain siirtämiskiellon tulkinta jättää avoimeksi sen, tulisiko siirtovaltuutus määritellä talousarviossa tätäkin yksityiskohdaisemmin. Mahdollisesti perustuslakia olisi tulkittava siten, että talousarvion päätösosaan tulisi sisällyttää tieto siitä, mihin talousarvion kohtaan määrärahaa siirretään ja minkä verran.

Siirtämiskiellon tarkoitus on turvata eduskunnan budjettivaltaa estämällä se, että virastot voisivat omilla päätöksillään muuttaa eduskunnan päätöstä määrärahojen jaosta.

Momentin perusteluissa ei tarvitse käyttää sanatarkasti yhteisrahoitteisen toiminnan käsitettä, koska tämä käsite ei ole yleisesti tunnettu valtion taloushallinnon ulkopuolella.

4.2 Suora budjettirahoitus on yleensä yhteisrahoitusta parempi rahoitusmuoto

Yhteisrahoituksen käytöstä tulisi saada rahoitusmuotona jonkinlaista lisäarvoa

Yhteisrahoituksesta saatavan lisäarvon tulisi ilmetä viranomaisten toiminnan parempana vaikuttavuutena tai taloudellisuutena suhteessa siihen, että varat budjetoitaisiin suoraan niiden lopulliselle käyttäjälle.

Hankkeissa, joissa yhteisrahoituksesta rahoitusmuotona saata-va hyöty jää vähäiseksi, olisi parempi käyttää suoraa budjettirahoitusta. Tällaisia ovat hankkeet,

- joissa on mukana vain kaksi osapuolta, maksaja- ja saajavirasto
- joihin ei liity sellaisia erityisiä yhteistyöstä saatavia hyötyjä, joita ei muutenkin saataisi
- joihin ei liity sellaisia kannustimia, joiden ansiosta viranomaisten työ olisi tehokkaampaa.

Tarkastuksen luvussa 3.3 esitellyistä hankkeista osa oli sellaisia, että ne olisi ollut järkevintä rahoittaa budjetoimalla varat suoraan toteuttajavirastolle.

Joissakin tapauksissa vaikuttaa siltä, että yhteisrahoitusta on käytetty vain siksi, ettei eduskunta ole myöntänyt budjetissa rahaa virastojen haluamaan tarkoitukseen. Yhteisrahoitusta ei siis tällöin ole käytetty sen takia, että se olisi ollut kyseisessä tilanteessa suoraa budjettirahoitusta tarkoituksenmukaisempi rahoitusmuoto.



Rahoitusmuodon ansiosta tulisi saavuttaa paremmin toivottuja yhteiskuntahyviä.

Hallinnolliset kustannukset ja kehittämishankkeiden ongelmat

Yhteisrahoituksen käyttäminen aiheuttaa jonkin verran hallinnollista lisätyötä. Sitä aiheutuu ainakin sopimusten tekemisestä, raportoinnista maksajavirastolle ja raportoinnista toimintakertomuksessa.

Yhteisrahoituksen käyttäminen ohjaa osaltaan järjestämään viranomaistoimintaa kehittämishankkeiksi. Valtaosa kehittämiss-hankkeista on toki muita kuin yhteisrahoitteisia.

Kestoltaan rajatuissa hankkeissa on yleisesti ottaen riskinä se, ettei niiden avulla saada pysyviä ja pitkäkestoisia tuloksia. Jos henkilöstö vaihtuu eri hankkeiden välissä, ei saavutettu asiantuntemus säily viraston toiminnassa.

Jos rahoitusta haetaan kilpailun kautta, virastoille aiheutuu kustannuksia hakemusten tekemisestä. Projektirahoitus johtaa usein määräaikaisten työntekijöiden käyttöön, jolloin kustannuksia aiheutuu myös rekrytoinnista.

Jos kyse on viraston tai laitoksen pysyvästä perustoiminnasta, on yleensä parempi käyttää siihen pysyvää rahoitusta ja pysyvää työvoimaa.



Lyhytkestoisilla hankkeilla on vaikea saada pitkäkestoisia tuloksia.

Liite: Miten tarkastettiin

Tässä liitteessä kuvataan, miten tarkastuksen tuloksiin on päädytty ja minkälaisia rajoituksia niihin liittyy.

Tarkastuksen tarkoitus ja tavoite

Tarkastuksen tavoitteena on varmentaa, onko valtion sisäinen yhteisrahoitus kirjattu oikein kirjanpidossa, käytetäänkö sitä säädösten mukaisesti ja toteutuuko eduskunnan budjettivalta sitä käytettäessä. Aiheeseen kiinnetään vuosittaisessa tilintarkastuksessa huomiota kirjanpitoyksikkötasolla, mutta tarkastusvirasto ei ole aikaisemmin tarkastanut valtion sisäistä yhteisrahoitusta kokonaisuutena.

Tarkastuksen kohde

Tarkastus on kohdistunut niihin valtion virastoihin, jotka ovat maksaneet tai saaneet valtion sisäistä yhteisrahoitusta. Näitä on valtion virastoista suurin osa. Tarkastus kuitenkin keskittyi niihin virastoihin, jotka ovat saaneet tai maksaneet yhteisrahoitusta eniten.

Vuonna 2019 valtion sisäistä yhteisrahoitusta saivat eniten Terveysten ja hyvinvoinnin laitos, Luonnonvarakeskus, Suomen ympäristökeskus, Rajavartiolaitos ja Ilmatieteen laitos. Sisäistä yhteisrahoitusta puolestaan maksoivat eniten Suomen Akatemia, sisäministeriö, sosiaali- ja terveysministeriö, ELY-keskusten ja TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskus (Keha-keskus) ja ympäristöministeriö.

Tarkastuksen ulkopuolelle rajattiin valtion budjettitalouden ulkopuolinen yhteisrahoitteinen toiminta. Tällä tarkoitetaan etenkin EU:n rahoittamia yhteisrahoitteisia hankkeita. Valtion ulkoista yhteisrahoitusta maksavat vähäisemmässä määrin myös yliopistot, kunnat, yritykset ja järjestöt. Ulkoista yhteisrahoitusta käsitellään siltä osin, kuin sitä on kirjattu sisäisen yhteisrahoituksen tileille.

Ajallisesti tarkastus kohdistuu etenkin vuoden 2019 kirjanpidon tietoihin. Tarkastuksessa käsitellään hankkeita, jotka ovat olleet käynnissä vuonna 2019, mutta jotka ovat saattaneet alkaa jo aikaisemmin. Vuoden 2020 kirjanpidosta on mukana lukumäärätietoja. Vuoden 2018 tai aikaisempien vuosien kirjanpidosta ei ole mukana kirjanpitoyksikkökohdaisia lukumäärätietoja, koska niin kutsuttu kirjanpidon kumppanikoodi otettiin käyttöön vasta vuoden 2019 alusta. Kumppanikoodi kertoo kirjanpitoyksiköiden välisen kirjanpilotapahtumien osapuolet.

Tarkastuskertomusluonnoksesta pyydettiin lausunto Valtiokonttorilta, valtioneuvoston kanslialta, valtiovarainministeriöltä. Näistä kaikki antoivat lausunnon. Lausunnoissa annettu palaute on otettu huomioon lopullista tarkastuskertomusta laadittaessa. Lausunnot ja niistä tehty yhteenveto löytyvät tarkastusviraston verkkosivuilta.

Tarkastuksen kysymykset ja kriteerit

Tarkastuskysymys 1: Millainen on yhteisrahoituksen merkitys talousarvitaloudessa ja yksittäisille kirjanpitoyksiköille?

Kriteerit:

- Kysymys on kuvaileva, eikä sisällä arvottamista.

Tarkastuskysymys 2: Ovatko yhteisrahoituksen käytännön menettelyt yhtenäisiä ja tarkoituksenmukaisia?

Kriteerit:

- Kirjanpidon eri tilien määritelmien tulee olla selkeitä. Menot ja tulot on kirjattava oikeille tileille. Tulo- ja menotilien pitää täsmätä.
- Valtion taloudenhoidon tulee olla tarkoituksenmukaista.

Tarkastuskysymys 3: Heikentääkö yhteisrahoituksen käyttäminen budjetin läpinäkyvyyttä ja eduskunnan budjettivaltaa?

Kriteerit:

- Eduskunnan budjettivalta (perustuslaki 3 §, 83–85 §).

Tarkastuksen suunnitteluvaiheessa kuultiin valtiovarainministeriötä tarkastusasetelmasta ja tarkastuksen kriteereistä. Kuuleminen ei antanut aihetta muuttaa asetelmaa eikä kriteerejä.

Tarkastuksen aineistot ja menetelmät

Tarkastuksen aineistoina olivat valtion talousarviot, valtion keskuskirjanpidon tiedot sekä kirjanpitoyksiköiden kirjanpitotiedot, toimintakertomukset ja tilinpäätökset.

Tarkemmin arvioitiin 66 yhteisrahoitteista hanketta. Hankkeet valittiin niistä 22 kirjanpitoyksiköstä, joissa sisäisen yhteisrahoituksen kokonaisvolyymi ylitti miljoona euroa vuonna 2019. Näistä kirjanpitoyksiköistä valittiin kustakin kolme suurinta hanketta. Hankkeet olivat suuruudeltaan 60 000–4 000 000 euroa. Hankkeista aineistona olivat sopimukset, jakokirjeet, myöntöpäätökset ja olennaiset hankkeiden sisältöä kuvaavat asiakirjat.

Tarkastusta varten haastateltiin virkamiehiä eduskunnan valtiovarainvaliokunnasta, Suomen ympäristökeskuksesta, Terveiden ja hyvinvoinnin laitoksesta, Valtiokonttorista ja valtiovarainministeriöstä.

Tarkastuksen toteutusaika

Tarkastus tehtiin 20.11.2020–10.9.2021. Tarkastuksen aineistot hankittiin ja haastattelut toteutettiin 20.11.2020–16.6.2021. Tarkastuksessa ei ole huomioitu enää vuoden 2021 kirjanpidon tapahtumia.

Tarkastuksen tekijät

Tarkastuksen tekivät johtava tilintarkastaja Erja Kaskinen, johtava tilintarkastaja Jari Siirola ja johtava tuloksellisuustarkastaja Auri Pakarinen, joka toimi myös projektipäällikkönä. Tarkastuksesta vastaavana johtajana toimi Jaakko Eskola.

Viitteet

- 1 Valtiovarainministeriön määräys toiminta- ja taloussuunnittelusta, julkisen talouden suunnitelman valmisteluun liittyvien kehys- ja muiden ehdotusten sekä valtion talousarvioehdotusten laadinnasta, VN/4842/2020, 30.4.2020.
- 2 Valtiokonttorin määräys yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta, VK/1077/00.01/2014, 20.11.2014.
- 3 Tieto toimintakertomuksissa ilmoitetusta yhteisrahoituksesta (24 milj. e) on saatu vertaamalla toimintakertomusten ja kirjanpidon tietoja. Jos kirjanpitoyksikkö on esittänyt yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman, laskelmasa ilmoitettua muilta valtion virastoilta saadun rahoituksen määrää on verrattu kirjanpidon tilille *39780 kirjattuun määrään. Mikäli toimintakertomuksessa on ilmoitettu suurempi määrä kuin tilille on kirjattu, erotus on laskettu kirjausoikeudella saaduksi yhteisrahoitukseksi. Kirjausoikeudella maksetun yhteisrahoituksen kokonaismääräksi on arvioitu 29 milj. e, eli 5 miljoonaa euroa suurempi summa. Todellinen kokonaismäärä on arvioitu suuremmaksi kuin toimintakertomuksissa ilmoitettu määrä, koska kaikki kirjausoikeudella saatu yhteisrahoitus ei näy toimintakertomuksissa. Yhteisrahoituksen kustannusvastaavuuslaskelma täytyy laatia vain silloin, kun kirjanpitoyksikkö on saanut yhteisrahoitusta vähintään miljoona euroa. Useampi kirjanpitoyksikkö on kuitenkin esittänyt kustannusvastaavuuslaskelman, vaikka se olisi saanut yhteisrahoitusta alle miljoonan. Arvio sisäisen yhteisrahoituksen kokonaismäärästä on saatu laskelmalla yhteen arvio kirjausoikeudesta (29 milj. e) ja kirjanpidon menotilille kirjatut rahoitusosuudet (99 milj. e).
- 4 Valtiovarainministeriö 2003: Yhteisrahoitustyöryhmä, työryhmämuistioita 19/2003. Valtiovarainministeriö 2007: Kokonaiskustannusten laskenta ja niihin perustuva yhteisrahoitus – kokonaiskustannusmallia yhteisrahoitteisten hankkeiden budjetoinnissa ja seurannassa selvittävän hankkeen loppuraportti, työryhmämuistioita 9/2007.
- 5 Tiedot saadun yhteisrahoituksen ja toimintakulujen määrästä ovat toimintakertomuksista. Toimintakuluina on käytetty tuotto- ja kululaskelman tietoa toiminnan kuluista yhteenlaskettuna. Tämä luku sisältää poistot, mutta ei siirtotalouden kuluja.
- 6 Ks. viite 4.
- 7 Valtiovarainministeriö 2001: Valtiovarainministeriön hallinnonalan maksupolitiikasta – maksuperustelain soveltamisesta hallinnonalalla, työryhmämuistioita 8/2001, s. 20–25. On syytä huomata, että muistion jälkeen on tapahtunut paljon muutoksia mm. kilpailuneutraliteettisääntelyssä.
- 8 Ks. viite 4.
- 9 Suomen Akatemian verkkosivut 12.3.2021.
- 10 Terveiden ja hyvinvoinnin laitoksen sote-tietopohjan uudistaminen 2017–2018, hankkeen loppuraportti 31.1.2019.
- 11 Matti Myrsky 2010: Valtiontalousoikeus, s. 113.

- 12 Kivipelto, Minna (toim.) 2020: Osallistavaa aikuissosiaalityötä – osallistavan sosiaaliturvan kuntakokeilun tulokset, Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen raportti 7/2020.
- 13 Määrärahan siirtämiskiellosta on käytetty seuraavia lähteitä. Matti Myrsky 2010: Valtiontalousoikeus, s. 114. Tauno Vesanen 1965: Valtiontaloutta koskevat eduskunnan ratkaisut ja hallituksen toimivalta – valtiosääntöoikeudellinen tutkimus, s. 160–173. HE 262/1990: Hallituksen esitys Eduskunnalle Suomen Hallitusmuodon ja valtiopäiväjärjestyksen valtiontaloutta koskevien säännösten muuttamisesta, s. 21. Hannu Koponen ja Lasse Oulasvirta 2020: Valtion kirjanpito ja tilinpäätös, s. 57. Valtiovarainministeriön muistiot, ks. viite 4.



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

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