



4.6.2004

Valtiovarainministeriö
Valtiokonttori

TILINTARKASTUSKERTOMUS VALTION TILINPÄÄTÖKSEN TARKASTUKSESTA VUODELTA 2003

Valtiontalouden tarkastusvirasto on tänään päättänyt antaa valtion tilinpäätöksen tarkastuksesta varainhoitovuodelta 2003 tämän tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomus annetaan erikseen sekä valtiovarainministeriölle että Valtiokonttorille. Tilintarkastuksen on suorittanut tarkastuspäällikkö Marjatta Kimmonen ja siinä on avustanut ylitarkastaja Outi Grönlund. Tarkastusta on valvonut tarkastusneuvos, JHTT Erkki Mäki-Ranta.

Tarkastus on suoritettu tarkastusviraston tilintarkastusohjeen mukaisesti ja se on kohdistunut valtion talousarviosta annetun lain vuoden 2003 tilinpäätökseen sovelletun 17 §:n tarkoittamaan valtion tilinpäätökseen sekä edellä mainitun lain 18 §:n tarkoittamiin selvityksiin niiltä osin kuin ne koskevat valtion talousarvialoutta. Tarkastukseen on sisällytetty valtion tuotto- ja kululaskelma, tase, talousarvion toteutumisen osoittava laskelma, näiden liitteenä annettavat tiedot sekä selvitykset seuraavaan vuoteen siirretyistä määrärahoista, valtion antamista lainoista, valtion velasta ja varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtion takauksista ja muista valtion vastuusitoumuksista sekä tilinpäätöstietojen perustana oleva valtion keskuskirjanpito ja valtion kirjanpidon ohjeistus ja valvonta. Tarkastuksessa on hyödynnetty myös tarkastusviraston suorittamissa tilivirastojen tilintarkastuksissa saatuja tietoja.

Yksittäisten tilivirastojen tilinpäätöstä ja kirjanpitoa koskevat johtopäätökset on raportoitu erikseen niiden tilintarkastuksista annetuissa tilintarkastuskertomuksissa, jotka on toimitettu myös valtiovarainministeriölle ja Valtiokonttorille. Valtiontalouden tarkastusviraston laatima yhteenveto tilivirastojen tilintarkastusten keskeisistä johtopäätöksistä esitetään tarkastusvirastosta annetun lain 6 §:n tarkoitta-

massa kertomuksessa, jonka virasto antaa eduskunnalle syyskuussa.

Tarkastuksen perusteella esitetään seuraavaa.

VALTION TILINPÄÄTÖS

Valtiokonttori on allekirjoittanut valtion tilinpäätöksen 6.4.2004.

Valtion tilinpäätöslaskelmat on laadittu valtiovarainministeriön vahvistaman kaavan (TM 0304 VM 23/01/2003) mukaisesti.

Valtion talousarvion toteutumisen osoittava laskelma vastaa valtion talousarviokirjanpidon pääkirjaa.

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

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

Valtion talousarviosta annetun lain 18 §:n mukaan valtion tilinpäätösasiakirjaan sisällytetään valtion tilinpäätöksen lisäksi selvitykset seuraavaan vuoteen siirretyistä määrärahoista, valtion antamista lainoista, valtion velasta ja varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtion takauksista ja muista valtion vastuusitoumuksista. Selvitykset on laadittu asianmukaisesti valtion keskuskirjanpidon ja tilivirastojen tilinpäätösten yhteydessä esitettyjen tietojen perusteella.

Tilivirastojen tilitietoihin keskuskirjanpidossa tehdyt muutokset ja keskuskirjanpidon kirjaukset on dokumentoitu ja tallennettu todennettavalla tavalla. Tilivirastojen kirjanpidon mukaiset tiliedot vastaavat keskuskirjanpidon tilitietoja 31.12.2003.

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

1. Tulon ja menon kohdentamisesta talousarviossa varainhoitovuoden kuuluvaksi säädetään vuoden 2003 alusta voimaan tulleissa valtion talousarviosta annetun asetuksen 5 a ja 5 b §:issä. Talousarviossa ja talousarviokirjanpidossa aikaisemmin noudatetut käytännöt ovat jossain määrin poikenneet uusien säännösten mukaisista periaatteista.

Vuoden 2003 talousarvion momenttikohtaisissa perusteluissa ei yleensä ollut määritelty kohdentamisperusteita. Koska tilivirastot yleensä käyttivät vuoden 2003 talousarviokirjanpidossa samoja kohdentamisperusteita kuin aikaisempinakin vuosina, kohdentamisperusteet eivät vuoden 2003 tilinpäätöksissä ole varsinkaan siirtomenojen osalta kaikilta osin vastanneet talousarviota. Kohdentamismenettelyt ovat olleet osittain epäyhtenäisiä myös käytettäessä Euroopan unionin rakennerahasto-ohjelmien rahoittamiseen tarkoitettuja varoja valtion omien kulutusmenojen rahoittamiseen.

Kohdentamisperusteiden osalta tulisi pyrkiä mahdollisimman yhtenäisiin ja myös laskentatoimen kokonaisuuden kannalta selkeisiin perusteisiin. Tämän vuoksi tulisi ensisijaisesti noudattaa niitä periaatteita, jotka on määritelty valtion talousarviosta annetussa asetuksessa. Silloin kun tämä ei ole mahdollista tai tarkoituksenmukaista, tulee talousarviotulojen ja -menojen kohdentamisperusteet määritellä momentin perusteluissa. Tällöinkin tulisi pyrkiä yhtenäisiin menettelyihin.

2. Tilivirastojen tilintarkastuksissa on kiinnitetty huomiota siihen, ettei valtuuden käytössä noudateta varainhoitovuosisperiaatetta kaikissa tapauksissa talousarvion mukaisesti silloin, kun talousarviossa on uudistettu edellisen varainhoitovuoden valtuuden käyttämätön määrä. Vaikka määrärahan perusteluissa uudistetaan nimenomaisesti vain edellisen vuoden talousarviossa myönnetyn valtuuden käyttämätön määrä, ovat tilivirastot käyttäneet myös aikaisempina vuosina käyttämättä jääneitä valtuuksia tai kuluvan vuoden aikana peruuntu-neista hankkeista vapautuneita aikaisempien vuosien valtuuksia.

Talousarvion ja valtuusseurannan selkeys puoltavat menettelyä, jossa valtuutta voidaan käyttää vain sen varainhoitovuoden aikana, jonka talousarviossa se on myönnetty. Silloin kun on tarkoitus käyttää myös aikaisemmilta vuosilta käyttämättä jääneitä valtuuksia, tulee tästä ottaa nimenomainen maininta momentin perusteluihin. Valtuus-

seuranta tulee kehittää niin, että myös uusittuja valtuuksia voidaan seurata aukottomasti.

3. Yhtenäisyyden periaate ei ole valtion taseen osalta toteutunut kattavasti eräitä tase-eriä rajattaessa ja arvostettaessa. Eroja on esimerkiksi vaihto-omaisuuden määrittelyssä sekä käyttöomaisuusarvopaperien arvostamisperiaatteissa.

Yhtenäisyyden periaatteen toteutuminen edellyttää nykyistä kattavampia ja yhtenäisiä määräyksiä siitä, miten edellä mainittuja eriä käsitellään valtion tilinpäätöksessä.

4. Valtion kirjanpidossa kiinteinä määrärahoina ja arviomäärärahoina budjetoituihin menoihin liittyvissä velkakirjauksissa käytetään Valtiokonttorin määräysten mukaan edelleen ostovelkojen tilejä, muiden velkojen tilejä ja menorästien tilejä.

Valtiokonttorin tulee ottaa huomioon valtion talousarviosta annetun lain 19 §:stä aiheutuvat menorästien seurantaan koskevat velvoitteet kirjausohjeita antaessaan.

5. Keskuskirjanpidon tarkastuksen yhteydessä on selvitetty tilivirastojen valtuusseurantaan liittyviä menettelyjä. Tilivirastojen tilintarkastusten yhteydessä on tullut esiin joitain puutteita tilinpäätöksen liitteenä esitettävissä valtuuden käyttöä ja tästä aiheutuvia menoja koskevissa tiedoissa. Valtuusseurannan osalta puutteita on todettu muun muassa tosittamisessa, täsmäyttämässä, aukottomuudessa, jatkuvuudessa ja raportoinnissa.

6. Vuoden 2003 talousarvion mukaan momenttikohtaisissa perusteissa laajennetaan melko usein määrärahojen vakiosisältöisiä käytötarkoituksia. Menettely on sinänsä mahdollinen. Talousarvion perustelut ovat näiltä osin jossain määrin selkiintyneet.

Käytännön menettelytapoja tulisi kuitenkin edelleen selkiinnyttää erityisesti sellaisten hankkeiden osalta, joissa yksittäinen virasto toimii samanaikaisesti valtionapuun rinnastettavassa hankkeessa rahoituksesta päättäjänä, rahoitettavien palveluiden hankkijana ja hankkeen toteuttajana. Myös rajanvetoa siirtomenomomenteilta rahoitettavien, valtion omaan toimintaan liittyvien ja muiden yhteishankkeiden välillä tulisi sekä talousarviossa että kirjanpidossa selkiinnyttää.

7. Keskuskirjanpidon kirjanpito- ja tilinpäätösaineiston arkistointi perustuu Valtiokonttorin käytäntöihin, joita ei ole dokumentoitu. Tarkastusviraston käsityksen mukaan keskuskirjanpidon kirjanpito- ja tilinpäätösaineisto ja sen säilytysajat tulee määritellä hyvän kirjanpitotavan mukaisesti niin, että voidaan varmistaa katkeamaton kirjausketju tilivirastojen kirjanpitoaineiston ja keskuskirjanpidon sekä valtion tilinpäätöksen ja valtion tilinpäätösasiakirjan välillä. Aineistoa ja sen säilytysaikoja määriteltäessä tulee ottaa kokonaisuutena huomioon valtion tilinpäätöslaskelmat ja niiden liitteenä annettavat tiedot sekä tilinpäätöksen erittelyt ja muu keskuskirjanpitoa todentava keskuskirjanpidon aineisto.

VALTION KIRJANPIDON OHJAUS JA VALVONTA

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

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

Yhtenäisyyden periaatteen toteutumista valtion tilinpäätöksen näkökulmasta ovat heikentäneet eräiden tase-erien määrittelyyn ja arvostamiseen liittyneet menettelytavat.

Yhtenäisyyden periaatteen toteutumisen kannalta keskeisessä asemassa on myös talousarvio. Yhtenäiset talousarvion laadintaperiaatteet ja myös tästä näkökulmasta selkeät talousarvion perustelut ovat edellytys, paitsi talousarvion hallittavuudelle, viimekädessä myös yhtenäisyyden periaatteen toteutumiselle valtion kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Yhtenäisyyden periaatteen sisällyttämistä mahdollisuuksien mukaan myös talousarvion laadintaperiaatteisiin voidaan tästä syystä pitää perusteltuna. Talousarvion laadintaperiaatteiden ja sen noudattamisen osalta tulee kiinnittää huomiota valtuusmenettelyyn erityisesti uudistettavien valtuuksien osalta ja määrärahan pe-

rusteluihin erityisesti menojen varainhoitovuodelle kohdentamisen ja menomomenttien vakiosisällöstä poikkeavan käyttötarkoituksen osalta.

Tarkastusneuvos, JHTT

Erkki Pitkänen

Tarkastuspäällikkö

Marjatta Kimmonen

TIEDOKSI Valtiontilintarkastajat