

Valtion budjetointiperusteiden uudistaminen

Lasse Oulasvirta

ABSTRACT

Reforming of the budgeting principles and budget accounting of central government

Traditionally the central government budgeting and accounting has been cameral. From the beginning of 1998 central government accounting was renewed. Beside the cameral budget accounting was established an accrual accounting system that produces a financial performance statement and a balance sheet for the central government and its book keeping entities.

There are pressures now to develop prevailing cameral budgeting and accounting principles towards full accrual based budgeting and accounting. This article presents different principles in recording budget expenditures and incomes and discusses the advantages and disadvantages of different alternatives. It also raises some other questions regarding budget, for instance, the need to separate capital and current budgets from each other.

1. JOHDANTO

Artikkelin tarkoitus on selvittää ja analysoida eri tapoja kohdentaa määrärahat ja tuloarviot budjettiin sekä muutoinkin keskustella valtion budjetin kehittämisestä. Artikkelin innoituksena on ollut valtiovarainministeriön asettaman vuoden 2001 budjetointityöryhmän keskustelumuistio ("Kohdentaminen, budjetointiperusteet sekä tuotto- ja kuluperusteinen budjetointi"), joka julkaistiin tammiukuussa 2002.

Työryhmän tehtävänä oli selvittää valtion talousarviossa sovellettavia kohdentamisperusteita sekä arvioida tuotto- ja kuluperusteisen budjetoinnin mahdollisia hyötyjä. Työryhmän julkaisema keskustelumuistio on periaatteellinen linjaus budjetin kehittämisestä edellä mainitusta näkökulmasta.

VM:n työryhmä ehdottaa, että kohdentamisperusteet tulisi saada mahdollisimman yhtenäisiksi tulojen ja menojen suunnittelusta ja budjetoinnista niiden kirjanpitotapaan ja raportointiin asti. Yhtenäisyys mahdollistaisi yksiselitteiset informaatio- ja suunnitteluperusteet budjetoinnin ja sen toimeenpanon ohjauksen kannalta sekä selkeän perustan vastuunalaisuuden ja tilivelvollisuuden noudattamiselle. Työryhmän mukaan, mikäli kohdentamisperusteet vaihtelevat prosessin eri vaiheissa, toiminnan taloudelliset vaikutukset eivät ole helposti seurattavissa (työryhmän muistio, s. 47).¹

Tässä artikkelissa päähuomio on tulojen ja menojen kohdentamisessa budjettiin, mutta siinä sivutaan laajemminkin budjetin uudistamiskysymystä.

2. JULKISEN SEKTORIN BUDJETOINNIN JA KIRJANPIDON KEHITYKSESTÄ

Viimeaikainen kansainvälinen suuntaus on ollut ottaa käyttöön julkisella sektorilla perinteisen kameraalisen eli hallinnollisen kirjanpidon tilalle tai rinnalle sovellettu liikekirjanpito ja siihen perustuva tilinpäätösasetelma. Näin tapahtui Suomessa kuntien osalta 1997 ja valtion osalta 1998. Valtion kirjanpituudistuksessa 1998 hallinnollisen kirjanpidon rinnalle perustettiin ns. liikekirjanpito. Talousarviokirjanpidon tarkoitus on kuten aiemmin hallinnolliseksi kirjanpidoksi kutsutun kirjanpidonkin auttaa talousarvion toteutumisen seurantaa ja valvontaa.

Sitä, että lähdetään soveltamaan yritysorganisaatioille kehitettyä liikekirjanpitoa julkiselle sektorille, jolle on kehitetty oma budjettikäytäntö ja sitä palveleva kameraalinen kirjanpito, ei suinkaan ole pidetty ongelmattomana. Ansaintaperiaatteella toimivien yritysten ja verorahoitteen valtion toiminnan erilaisuus luo erilaiset tarpeet budjetti- ja kirjanpitoinformaatiolle, mikä pitäisi ottaa huomioon (ks. Kohvakka 2000, Oulasvirta 2001, Monsen ja Näsi 1998 ja 2000).

Liikekirjanpidon tällä hetkellä dominoiva teoria perustuu tietyillä postulaateilla ja periaateilla, jotka vain osittain soveltuvat julkisen sektorin virastoympäristöön (Falkman 1997, 168-171). Tämä johtuu siitä, että valtiolla on omat erityispiirteensä, joita ovat:

- osinkoa vaativan omistajatahon puuttuminen,
- aidon tulojen ansaintaprosessin puuttuminen ja menojen kattamisen perustuminen pääasiassa verotuloihin, ja se että
- valtiolla on yhteiskuntataloudellisia tavoitteita, joita liiketaloudellinen kirjanpito ei kuvaa.

Liikekirjanpidon meno-tulon-kohdalle periaate², jossa tuloslaskelmaa varten tilikaudelle jaksotettuihin tuottoihin yhdistetään näiden tuottojen syntymiseen vaikuttaneet menot, soveltuu kylläkin hyvin valtion liiketoimintaan, jossa toiminta pääsääntöisesti tähtää ansaintayritysten tavoin mahdollisimman edulliseen tuottojen ja kulujen erotukseen. Valtion tyypillisessä verorahoituksessa toiminnassa menojen tarkoituksena ei ole tuottaa valtiolle tuloja vaan kansalaisille palveluja ja muuta yleishyödyllistä toimintaa. Tältä osin voidaan puhua toimeksiantotaloudesta, jossa tavoitteena on talouden tasapaino³, ei ylijäämän tuottaminen.

Talousarviokirjanpidon rinnalla pidettävä valtion liikekirjanpito

Valtion kirjanpito on monenkertaista kirjanpitoa, jossa talousarviokirjanpidon rinnalla pidetään liikekirjanpitoa, jonka avulla tehdään tilivirastojen ja valtion tuotto- ja kululaskelma sekä tase. Talousarviokirjanpito on yhdenkertaista⁴ ja liikekirjanpito kahdenkertaista kirjanpitoa. Liikekirjanpito ei palvele niinkään talousarvion seurantaa, vaan ensisijaisesti tuotto- ja kulurakenteen selvittämistä, rahaprosessiin liittyvää tuloksenlaskentaa ja varallisuusasemalaskentaa. Valtion liikekirjanpitoa on sovellettu liikekirjanpitoa, joka on säännelty valtion talousarviolaisissa ja asetuksessa sekä valtiovarainministeriön ja valtiokonttorin määräyksissä ja ohjeissa. Valtion hyvää kirjanpitotapaa edistää myös valtion kirjanpitolausunto lausunnoillaan. Suurimmat erot yritysten liikekirjanpitoon ilmenevät kirjaamisperusteissa.

Liikekirjanpidossa yleisesti noudatettavan suoriteperusteen lisäksi valtion liikekirjanpidossa noudatetaan maksu- ja sitomuserustetta (Pöllä-Etelälahti 2002, 150).

Miksi valtion liikekirjanpito ei ole täysin samanaista kuin yritysten kirjanpitolaik mukainen liikekirjanpito? Syinä tähän ovat valtion edellä mainitut erityispiirteet ja se, että valtion liikekirjanpito on sopeutettu budjettitalouden vaatimuksiin.⁵ Tätä kuvastaa se, että vastikkeettomissa liikekirjanpidon tapahtumissa noudatetaan talousarvion mukaista kirjausperustetta (talousarvioasetus 42d §). VM:n ja valtiokonttorin määräykset ja ohjeet ovat kuitenkin johtaneet siihen, että käytännössä vastikkeettomat korkomenot kirjataan liikekirjanpidossa eri tavalla kuin talousarviokirjanpidossa, mihin valtiontalouden tarkastusviraston valtion tilinpäätöksen tarkastuksessa on kiinnitetty huomiota (VTV 2001). Talousarviolain 19 §:n mukaan korkomenot kohdennetaan maksuperusteisesti, jolloin talousarvioasetuksen 42d §:n mukaan ne pitäisi kirjata myös liikekirjanpidossa maksuperusteisesti eikä ajan kulumisen mukaan suoriteperusteesta vastaavalla tavalla.

Vastikkeellisissa tapahtumissa lähtökohtana on molemmissa kirjanpidoissa suoriteperusteisuus. VM:n talousarvion laadintaohjeiden mukaan vastikkeellisia tapahtumia tulee kohdentaa budjettiin suoriteperusteisesta, mutta suoriteperusteisuus ja meno tulon kohdalle -periaate on vahvempaa valtion liikekirjanpidossa kuin talousarviokirjanpidossa. Liikekirjanpidon vastikkeellisia liiketapahtumia ja talousarviokirjanpidon vastikkeellisia talousarviotapahtumia ei siis kaikilta osin käsitellä ja kirjata yhteneväisesti. Investoinnit, omaisuuden myynti ja lomapalkkavelka käsitellään liikekirjanpidossa eri tavalla kuin talousarviokirjanpidossa. Liikekirjanpidossa toisin kuin talousarviokirjanpidossa käyttöomaisuuden hankintamenot jaksotetaan tilinpäätöksissä suunnitelman mukaisiksi poistoiksi. Talousarviokirjanpidossa ei myöskään tehdä lomapalkkajaksotuksia eikä käsitellä omaisuuden myyntivoittoja ja -tappioita kuten liikekirjanpidossa.

Talousarviotapahtumista siirtomenojen siirrot ja tilausperusteella talousarvioon otetuista vastikkeellisista hankinnoista tehtävät menorästit eivät ole liikekirjanpidossa liiketapahtumia (Pöllä-Etelälahti 2002, 165). Liike- ja talousarviokirjanpidon erot selvitetään tilinpäätöksessä erityisellä täsmäytyslaskelmalla.

Kirjanpituudistukset ja budjetti

Joissakin maissa kirjanpituudistusten vaikutus on ulotettu myös budjetointiin, mutta tässä suhteessa ei ole olemassa yhtenäistä suuntausta (Schick 1997, 24-25). Suomessa liikekirjanpidonomainen kirjanpito tuotiin vuonna 1998 talousarviokirjanpidon rinnalle, eikä budjettia ole integroitu liikekirjanpidon mukaiseen tilinpäätöksen esitystapaan. Valtion budjetti on rakennettu valtion omista tarpeista lähtien. Budjetin toteutumisen seuranta käyttää tietolähteenään talousarviokirjanpitoa, jossa talousarviotapahtumat kirjataan ajallisesti niillä perusteilla, joilla budjettiin on ao. määrärahat ja tuloarviot merkitty. ⁶ Tämä on hyvin loogista, koska talousarviokirjanpidon ensisijaisena tehtävänä voidaan pitää budjetin toteutumisen seurantaa ja siihen liittyvän tilivelvollisuuden toteutumisen raportointia eduskunnalle. ⁷

Uudemmaa suuntausta kuvastaa se, että sekä talousarviokirjanpidolla että valtion liikekirjanpidolla (ks. valtion kirjanpidon käsikirja) on tuloksenlaskentatehtävä. Se jakautuu budjetointiperusteiseen tuloksenlaskentaan (talousarvion toteutumalaskelman ali-/ylijäämä) ja tuloksenlaskentaan (liikekirjanpidon tuotto- ja kululaskelman tuotto- ja kulujäämä), joka perustuu joko menoluovutetun-suorituksen-kohdalle -perusteeseen, meno-aiheutetun hyödyn-kohdalle -perusteeseen (valtion siirtomenot) tai meno-tulon-kohdalle -perusteeseen (maksullinen toiminta). ⁸

Mikä on näiden ali- ja ylijäämälaskelmien informaatioarvo tuloksen arvioinnissa? Eduskunnan informaatiotarpeiden näkökulmasta on ilmeistä, että valtion liikekirjanpidon avulla tehty tuotto- ja kululaskelma ei ole samalla tavalla mielenkiintoinen kuin vastaava yritysten laskelma on mielenkiintoinen yritysten sidosryhmille, joista ainakin verottaja ja omistajat ovat kiinnostuneita jaettava tuloksesta. Valtion tilivirastojen tuotto- ja kululaskelmien informaatioarvoa vähentää vielä se, että siinä ei tuottoihin lasketa kuin osa viraston rahoituksesta eli lähinnä maksullisen palvelutoiminnan tulot, mutta ei budjetin määrärahoina tulevaa varsinaiseen vastikkeelliseen toimintaan tarkoitettua rahoitusta. Lisäksi valtion tilivirastoilta edellytetyt maksullisen toiminnan kustannusvaatavuuslaskelmat tehdään sisäisen kustannuslaskennan avulla eikä niitä voi suoraan johtaa tuotto- ja kululaskelmista. Tuotto- ja kululaskelma kertoo kuitenkin jotakin viraston tuotto- ja kulura-

kenteesta ja siitä, paljonko tarvittiin määräraharahoitusta ao. viraston toiminnan menoihin sen jälkeen kun muut tulot oli otettu huomioon.

Talousarviokirjanpidon avulla tehty tilinpäätökseen sisältyvä talousarvion toteutumalaskelma on perusteiltaan sama kuin ennen vuoden 1998 uudistusta. Eduskunnan budjettivallan kannalta tärkeintä laskelmassa ovat riveittäin tehdyt vertailut eduskunnan päättämistä budjettiluvuista ja näiden toteutumisista. Vertailua hämärtää tässä kuitenkin se, että siirtomäärärahat merkitään aina toteutuneiksi toteutumalaskelmassa, vaikka osa niistä jää käytettäväksi tulevana vuonna tai kahdena tulevana vuonna.

Tärkeänä voidaan pitää myös laskelman toteutuneiden kameraalisten tulojen ja menojen erotusta eli ns. tilinpäätösaliäämää tai -yliäämää (valtion budjettisanasto). Valtion talousarvion toteutumalaskelman mukainen alijäämä tai yliäämä ei kerro sitä rahoitusta, jonka valtio tarvitsi lainana alijäämän kattamiseen. Valtion tilinpäätösaliäämä kertoo sen poikkeaman budjetin tasapainoperiaatteesta, johon päädyttiin tilikaudella lainatulotkin huomioiden. ⁹

Tilivirastolla ei tavallisesti ole lainatuloa, joten tilivirastolla alijäämä kertoo talousarviomenojen ja -tulojen toteutuneen erotuksen ilman lainatuloja. Budjettitalouden kumuloituneesta tilinpäätösaliäämästä voidaan talousarviolain mukaan käyttää osa talousarvion määrärahojen katteeksi (talousarviolaki 3 b §, 18.6.1998/340).

Kunnilla kirjanpituudistuksen vaikutus ulotettiin talousarviorakenteeseen päinvastoin kuin valtiolla. Kunnilla liikekirjanpito palvelee sekä budjetin toteutuman että ulkoisten tilinpäätöslaskelmien tekemistä. Kuntien talousarviorakenne on integroitu tilinpäätösasetelmaan siten, että talousarvio sisältää paitsi käyttötalous- ja investointiosan myös tuloslaskelman ja rahoituslaskelman. Vaikka uudistus ei saanut kaikilta varauksetonta tukea, kuntien keskusjärjestö ja kuntien talousammattilaisista enemmistö puolsi uudistusta (Oulasvirta 1996).

3. BUDJETOINNIN KOHDISTAMISPERIAATEVAIHTOEHDOT

Tulo- ja menokäsité budjetissa

Kameraalisen budjetoinnin ja kirjanpidon tulo- ja menokäsité eroaa liikekirjanpidon tulo- ja

menokäsitteestä. Meklin on budjetin tulo- ja menokäsitteitä havainnollistanut niiden syntymisperusteiden mukaan seuraavasti (Meklin 1974, 34-36) kytkemällä käsitteet toimintayksikön rahaja reaali prosessiin.¹⁰

Tulon ja menon syntymisperusteet:

1. Tulo tai meno syntyy välittömästi suoritteiden luovuttamisesta tai tuotannon tekijöiden hankkimisesta ja aiheuttaa kassatulon tai kassamenon. Valtion menoista kulutusmenot ja reaalisijoitukset syntyvät pääosin tällä tavalla, kun taas tuloista suhteellisen pieni osa syntyy näin maksullisen toiminnan kautta.
2. Tulolla tai menolla ei ole välitöntä yhteyttä suoritteisiin tai tuotannon tekijöihin, mutta se aiheuttaa kassatulon tai kassamenon. Suurin osa tuloarvion tuloista eli verot ja veronluonteiset tulot syntyvät näin. Menoistakin selvästi yli puolet syntyy valtiolla näin, eli siirtomenot, finanssisijoitukset, maksetut korot ja velan kuoletukset.
3. Tulolla tai menolla ei ole yhteyttä tuotannon tekijöihin eikä kassatuloihin tai -menoihin. Tällaisia ovat kirjanpidolliset menot kuten siirtomäärärahojen siirtyvien erien kirjaaminen varainhoitovuoden talousarviomenoksi ja tileistä poistot eli mm. tuloarvion tai valtion saamisen peruutukset, jotka kirjataan menoksi varainhoitovuodelle. Tulopuolella tällaisia ovat vastaavasti erät oikaisu- ja peruutuserät, esimerkiksi siirrettyjen määrärahojen ja menorästien peruutukset. Nämä peruutukset kirjataan tuloksi varainhoitovuodelle.

Tulojen ja menojen kirjaamisperusteet

Kirjallisuudessa käytetyt budjetin ajallisia kypsymisperusteita eli kohdentamistapoja koskevat termit hiukan vaihtelevat (ks. Komiteamietintö 1987:15, Gustavsson 1995, VM:n työryhmämietintö 1/2002). Meklin erottaa talousarviomenojen ja tulojen ajallisina kypsymisperusteina suoritemaksu-, velvoite- ja kustannusperusteet (mt. ed., 36-37).

Valtiovarainministeriön laadintaohjeiden mukaan budjetin kirjaamisperusteita eli kohdentamisperusteita ovat maksu- ja suoriteperusteisuus sekä maksuspäätös- ja sitoumusperuste (VM:n määräys n:o TM 0206, 2002, ks. myös

VM 2001, Budjettisanasto).

Maksu- eli kassaperustetta käytettäessä meno ja tulo kuuluvat ajallisesti sille vuodelle, kun kassamaksu tapahtuu.¹¹

Suoriteperuste on käytössä vastikkeellisissa tapahtumissa eli meno ja tulo kuuluvat ajallisesti sille vuodelle, jona suorite on luovutettu tai tuotannon tekijä otettu vastaan. VM:n antamissa aiemmissa laadintamääräyksissä (n:o TM 0002) mainittiin myös käyttöperusteinen kohdistaminen, jolla tarkoitetaan sitä, että meno syntyy, kun tuotannon tekijä otetaan käyttöön. Tätä perustetta voidaan käyttää ainoastaan varastotilinhankintojen ollessa kyseessä. Uusissa määräyksissä (n:o TM 0206) tätä perustetta ei enää mainita - tähän lienee vaikuttanut se, että ns. varastotilioikeuden antamisesta tilivirastoille on oltu vähitellen luopumassa.

Sitoumusperusteisella kohdistamisella tarkoitetaan sitä, että tulon ja menon katsotaan kuuluvan sille vuodelle, jona niitä koskeva yksilöity sitoumus tehdään. Sitoumuksia ovat virastoa ulkopuolisiin nähden velvoittavat tilaukset, sopimukset ja päätökset. Sitoumusperusteeseen luetaan myöntöpäätösperuste. Sillä tarkoitetaan sitä ajankohtaa, jolloin rahoituksen myöntämisestä tehdään valtiota sitova päätös (määräys n:o TM 0206, 7). Tyypillisiä myöntöpäätösperusteisesti kirjattavia valtionapuja ovat esimerkiksi harkinnanvaraiset valtionavut elinkeinoelämälle.

Sitoumusperusteeseen myös luettava maksuspäätösperuste on lähellä maksuperustetta. VM:n laadintamääräysten mukaan (TM 0206) siinä meno tai tulo kuuluu sille varainhoitovuodelle, jonka aikana sen maksatusta koskeva päätös tehdään.¹² Tyypillisiä maksuspäätösperusteisesti kirjattavia menoja ovat valtion automaattiset valtionosuudet kunnille, joilla on niihin lakisääteinen oikeus.

Maksuperusteisuuden merkitys korostuu tuloissa, koska valtaosa valtion tuloista on verotuloja ja lainoja, jotka siis kirjataan nykyisin maksuperusteisesti. Valtion menoista taas huomattava osa on siirtomenoja, joissa sitoumus- ja maksuspäätösperusteinen kohdentaminen on yleistä. Valtion virastojen ja laitosten omat kulutusmenot vastikkeellisina menoina ovat suoriteperusteisesti kohdistettavissa.

Kulutusmenoissa ja maksullisessa palvelutoiminnassa suorite- ja maksuperuste antavat käytännössä vuositasolla pääosin saman tuloksen varainhoitovuodelle kohdentamisessa. Tilinpää-

töksessä voi syntyä ajoituseroja, joita on jäljempänä yritetty havainnollistaa yhdellä esimerkillä.

Sitomuserusteeseen luettavan myöntöpäätösperusteen ja maksuperusteen välillä voi syntyä ajallisesti huomattavan pitkä ero. Myöntöpäätösperustetta käytetään erityisesti harkinnanvaraisissa valtionavuuissa. Ajoitusero myöntöpäätösperusteen ja maksuperusteen välillä voi syntyä mm. siten, että valtioneuvosto tekee talousarviovuoden lopussa päätöksen myöntää kuluvan vuoden määrärahasta tukea esimerkiksi jollekin järjestölle Raha-automaattiyhdistyksen voittovaroista. Tukipäätöksen mukainen valtionavun määrä veloitetaan talousarviovuoden määrärahasta. A.o. päätöksen mukaisen valtionavun maksut järjestölle saattavat ajoitua seuraavalle tai jopa sitä seuraavalle vuodelle riippuen järjestön tukihakemuksesta Raha-automaattiyhdistykselle ja Raha-automaattiyhdistyksen maksuspäätöksestä. Sen vuoden tilinpäätökseen, jonka aikana myöntöpäätös tehtiin ja talousarviota veloitettiin, syntyy kirjanpidollinen menorästi, jota vastaava maksu menee valtion kassasta seuraavana vuotena tai vasta sitäkin pitemmän ajan kuluttua.

Valtion budjettisanastossa ei kirjaamisperusteissa ole mainittu suunnitelmaperustetta. Julkisen talouden luokituslautakunnan selvityksessä (Komiteamietintö 1987:159) tämä peruste sen sijaan mainitaan. Suunnitelmaperuste ilmenee valtion budjetissa ja talousarviokirjanpidossa siirtomäärärahojen yhteydessä. Siirtomääräraha katsotaan kokonaan budjettivuoden menoksi, vaikka mitään reaali- tai rahaprosessiin liittyvää menoa ei olisikaan syntynyt. Siirtomäärärahojen yhteydessä on käytetty myös nimitystä veloitteperuste (Meklin 1974, 36). Tilinpäätöksen talousarvion toteutumalaskelmassa käyttämätön a.o. vuodelle budjetoitu siirtomääräraha merkitään talousarviomenoksi ja se siirtyy käytettäväksi omalta erittelytililtään tulevana vuonna tai kahdena tulevana vuonna.

Suoriteperusteisuuden vahvuusluokittelu

Kirjanpidon kirjaamisperusteiden päävaihtoehtoina tuodaan usein esille kassaperusteinen kirjanpito (cash based accounting) ja suoriteperusteinen kirjanpito (accrual based accounting).¹³ Suoriteperusteinen kirjanpito voidaan toteuttaa eri tavoin modifoiden eikä ole olemassa yhtä

oikeaa "puhdasta" mallia.

Erittäin voimakkaaksi suoriteperusteisuudeksi voitaisiin kutsua sitä, että noudatetaan menotulon-kohdalle -periaatetta ja sen mukaista vahvaa tilinpäätösjaksottamista yritysten liikekirjanpidon mukaisella tavalla nykyistä kirjanpitolakia ja -asetusta tai vaikkapa IAS -standardeja noudattaen. Voidaan puhua myös vahvasta tuotto- ja kuluperusteisesta ja kustannusperusteisesta budjetoinnista (ks. VM, Vuoden 2001 budjetointityöryhmän keskustelumuiotio 1/2002). VM:n muistiossa (s. 15) viitataan amerikkalaisen Chanin luokitteluun.

0. Maksuperusteisuus

1. Heikko tuotto- ja kuluperuste (lyhytaikaiset saatavat ja velat toiminnasta mukana)
2. Kohtuullinen tuotto- ja kuluperuste (myös pitkäaikaiset vastaavat ja velat sekä epävarmat veloitteet mukana)
3. Vahva tuotto- ja kuluperuste (poistot mukana)
4. Erittäin vahva tuotto- ja kuluperuste (jakotukset laajasti, verotkin suoriteperustetta vastaavalla tavalla)
5. Radikaali tuotto- ja kuluperuste (taseeseen myös ennakoidut tulot ja lakisääteisen sosiaaliturvan veloitteet)

Jos ajatellaan valtion talousarviokirjanpitoa, tulkinta voisi olla että nykyinen kirjanpito noudattaa heikkoa tuotto- ja kuluperustetta. Valtion liikekirjanpito taas vahvahkoa tuotto- ja kuluperustetta, koska siinä hankintamenot jaksotetaan vaikutusaikanaan poistoina kuluksi tuotto- ja kululaskelmaan.

Esimerkki kohdentamisesta

Kohdentamisasetelmaa havainnollistetaan seuraavassa kuvitellulla käyttötalouden hankinnalla virastossa. Esimerkiksi reaali prosessiin liittyen virasto hankkii X materiaalia 1000 eurolla tuotannontekijäksi.

1. Sitova tilaussopimus materiaalista X a.o. toimittajalta
2. Virasto vastaanottaa toimituksen varastoon (varaston muutos)

3. Lasku otetaan vastaan (velka voidaan kirjata)
4. Lasku maksetaan toimittajalle (kassasta/tililtä maksetaan 1000 euroa, velka poistuu)
5. Tavara otetaan varastosta käyttöön reaali-prosessiin (varaston muutos), vuonna 1 materiaalista 70 % eli 700 euroa ja vuonna 2 loput 30 % eli 300 euroa.

Mille vuodelle määräraha tulisi budjetoida, jos selostetut tapahtumat tiedettäisiin etukäteen? Tai käytännöllisempää on kysyä, miten määrärahan käyttäjä voi valtuutustaan käyttää ja minkä vuoden määrärahaa veloitetaan talousarviokirjanpidossa. Riippuen kohdentamisperiaatteesta, voidaan menetellä seuraavasti.

- a) Sitoumusperuste - vuoden 0 budjettiin
- b) Heikko suoriteperuste - vuoden 0 budjettiin
- c) Kassaperuste - vuoden 1 budjettiin
- d) Meno-tulon-kohdalle -periaate ja voimakas tuotto- ja kulu-/kustannusperuste - osa budjettivuodelle 1, osa budjettivuodelle 2. (Liikekirjanpidossa vuoden aikana kirjattuja ostomenoja oikaistaan tilinpäätöksessä varaston muutoksella.)
- e) Suunnitelmaperuste, esim. budjettivuosi - 1 esimerkissä (yksi vuosi ennen budjettivuotta 0).

Budjettiin kohdentaminen ja budjettimäärärahan veloitus voivat siis vaihtoehtoisesti kohdistua vuosille -1 - 2. Jos käytetään kassaperustetta, 1000 euroa ei tarvitsisi veloittaa vuoden 0 budjetista, vaikka tavara olisi tilattu ja vastaanotettu loppuvuodesta 0.

Jos käytössä on voimakas suoriteperuste ja meno-tulon-kohdalle -periaate, meno kirjattai-

siin vasta vuosien 1. ja 2. budjettien veloituksiksi, koska silloin tuotannontekijät otetaan varastosta suoritetuotannon käyttöön. Kate hankinnan menoille on kuitenkin hoidettava kokonaan vuonna 1. VM:n työryhmä on ehdotuksessaan ratkaissut maksuperusteisuuden ja tuotto- ja kuluperusteisuuden ajoituseron siten, että ns. tuotto-/kulu- ja kustannusperusteisessa budjetissa määrärahat otettaisiin pääsääntöisesti maksuperustalta ja lisätietona olisi tuotto- ja kulu-/kustannusperustalta laskettu raha.

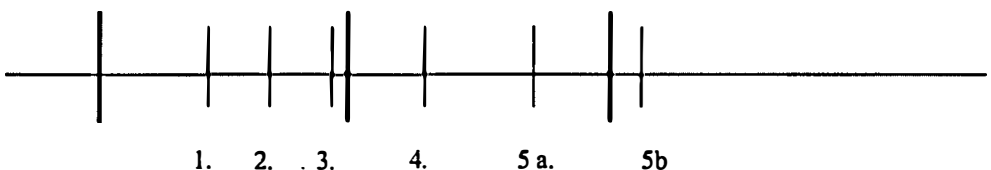
Jos käytössä on heikko tuotto- ja kuluperuste, tuotannontekijän (laskun) ¹⁴vastaanotto ratkaisee kohdistamisen. Silloin määräraha 1000 euroa otetaan vuoden 0 budjettiin, vaikka maksu menee kassasta vasta vuonna 1. Eli kate (tuloarvioina) menolle on otettava jo vuoden 0 budjettiin. Se, että maksut katetaan jo etukäteen, tukee valtion kassaa. Toisaalta saatavapuolella tulot merkitään budjettiin tuloiksi jo silloin, kun suorite (lasku) on annettu eikä vasta silloin kun maksu on tullut valtion tilille. Tämä taas merkitsee sitä, että kaikki tulot eivät ole vielä maksuihin käytettävissä.

Jos olisi mahdollista käyttää vastikkeellisessa tapahtumassa sitoumusperustetta, kate olisi otettava jo sen vuoden budjettiin, jona sitoumus, esimerkiksi tilaus, tehdään. ¹⁵

Kaikkein pisimmälle kattamisen suhteen menevät valtion siirtomäärärahat, joissa suunnitelmaperustalta katetaan määrärahoja, joita sidotaan ja käytetään vasta tulevana budjettivuosina. Tämä antaa joustavuutta luonnollisesti määrärahan käyttäjille, joilla ei muodostu budjettivuoden lopussa kannustinta tuhlata määrärahoja ennen vuoden loppua. Joustavuuden käänköpuolella on se, että valtion kassaa joudutaan ehkä liikaa paisuttamaan etukäteen.

Yksiselitteisin perusteista on maksu- eli kassaperuste, joka on yleisesti ollutkin valtioiden käytössä. Sen avulla saadaan selville budjetin rahoituksellinen alijäämä tai ylijäämä, joka on

Budjettivuosi -1 Budjettivuosi 0 Budjettivuosi 1 Budjettivuosi 2



katettava lainanotolla tai sijoitettava. Suoriteperuste kiinnittyy reaali prosessin vastikkeelliseen toimintaan perustuen liikekirjanpidon meno-tulokohdalle periaatteeseen. Sitomusperuste on liittynyt siirtomenoihin.

OECD:n suositukset

OECD on budjetoinnin parhaimpia käytäntöjä listanneessa julkaisussaan lähtenyt ensinnäkin siitä, että budjetin menot tulee esittää bruttomääräisinä huolimatta mahdollisista tuloihin liittyvistä kannustin- ja kontrollimenettelyistä, jotka sallivat tuloja keräävien yksiköiden pitävän osan tai kaikki maksutulonsa (OECD 2001, 4). Suomen valtion budjetissa tätä vaatimusta täyttää se, että nettobudjetoiduissakin kohdissa esitetään bruttomenojen ja bruttotulojen erittelylaskelma momentin selvitysosassa.

Budjettirakenteen osalta OECD suosittaa että valtion budjetissa tulisi esittää valtion koko omaisuus. Budjetti asiakirjoista tulisi käydä ilmi valtion rahoitusomaisuus ja velat sekä myös muu omaisuus eli käyttö- ja vaihto-omaisuus. Tässä kohdin on jo etäännytty perinteisestä kameraaliseen käytännöstä, jossa valtion budjetti ja tase-laskelma ei sisällä käyttöomaisuutta eikä oman pääoman erää ja sisältää omaisuuspuolelta vain rahoitusomaisuuden mukaan lukien lyhytaikaiset saamiset ja veloista vain lyhytaikaiset velat. Tämä käytäntö on liittynyt budjetin luonteeseen rahoitusbudjettina ja hallinnollisen kirjanpidon luonteeseen maksuvirtojen ja niihin välittömästi liittyvien saatavien ja velkojen rekisteröijänä.

OECD:n mukaan omaisuustietojen esittäminen voi perustua suoriteperusteiseen budjetointiin ja kirjanpitoon (full accrual based accounting and budgeting). Jos valtio ei käytä suoriteperusteisuutta, tulisi omaisuudesta pitää rekisteriä ja tehdä sen perusteella yhteenvetoja budjetteihin (mt. ed., 7).

OECD suosituksista, joka on sisällöltään toteava eikä kovin hyvin selosta suositusten perusteita, voi päätellä, että jos lähdetään täyden suoriteperusteisuuden linjalle, valtion tulisi tehdä tasebudjettikin ja seurata sen toteutumista suoriteperusteisella kirjanpidolla. Tämä ei kuitenkaan edellyttäne kuin korkeintaan vahvaa tuotto- ja kuluperusteisuutta (omaisuuden hankintamenon jaksottamista seurataan poistojen avulla), ei erittäin vahvaa tai radikaalia sellaista.

4. VALTIOVARAINMINISTERIÖN TYÖRYHMÄN EHDOTUKSEN ARVIOINTIA

Valtiovarainministeriön työryhmän mukaan kohdentamisperusteiden tulisi olla mahdollisimman yhtenäisiä taloussuunnittelusta talousarvioon ja kirjanpitoon. Hyvän kirjanpitotavan ja kirjanpidon periaatteiden mukaisia kohdentamis- ja arvostusperiaatteita tulisi noudattaa työryhmän mukaan myös budjetoinnissa.

Tässä yhteydessä olisi kuitenkin hyvä muistaa, että budjetoinnissa, valtion liikekirjanpidossa tai talousarviokirjanpidossa hyvää kirjanpitotapaa voi syntyä omista lähtökohdista ja sitä hyvää kirjanpitotapaa täydentäen, joka on muodostunut kirjanpitolain ja -asetuksen normittamassa liikekirjanpidossa.¹⁶

Työryhmän mukaan talousarvion täydellisyysperiaate ja kattamisvaatimus voitaisiin ottaa nykyistä paremmin huomioon siirtymällä tuotto- ja kuluperusteisen suunnittelun ja rahavirtasuunnittelun yhdistelmänä toimivaan budjetointiin. Tuloarviot ja määrärahat otettaisiin budjettiin yleensä kassaperusteisen rahavirtalaskelman perusteella, mutta talousarviomomenttien päätösosissa esitettäisiin taloutta ohjaavana lisämääräenä tuotto- ja kuluperusteiset luvut. Mikäli varainhoitovuodelle tuotto- ja kuluperusteisen mukaan kohdentuva kulu olisi maksettavaa rahavirtaa suurempi, olisi määräraha mitoitettava kuluperusteisen mukaisesti. Valtion tilinpäätöksessä talousarvion toteutumalaskelma uusiutuisi ja tehtäisiin pääasiassa rahavirtalaskelmana (työryhmän muistio, s. 54). Esittämistavan kehittämistä huolimatta budjetin sitovuus olisi edelleen pääasiassa maksuperusteista.

Täydellisyysperiaate ja kattamisvaatimus ovat jo nykyisin budjetoinnin keskeisiä periaatteita. Aivan selkeäksi työryhmän muistiosta ei käy, kuinka pitkälle menevään tuotto- ja kulu-/kustannusperusteisuuteen pitäisi mennä juuri täydellisyysperiaatteen ja kattamisvaatimuksen näkökulmasta. Liian pitkälle menevä tuotto- ja kulu-/kustannusperusteisuus ei välttämättä selkeyttä, vaan pikemminkin monimutkaistaa ja vaikeuttaa budjetin määrärahojen ja tuloarvioiden yksiselitteisyyttä ja määrärahojen käyttöön liittyvän valtuutuksen arvioitavuutta.¹⁷

Onko nykyisiä kohdentamisperusteita muutettava ?

Tulojen ja menojen kohdentamisessa budjettiin voidaan pysyä konservatiivisessa ratkaisussa eli siinä, että maksuperusteisuuden periaatetta täydennetään lyhytaikaisten saatavien ja velkojen huomioimisella, mutta pitemmälle menevään menojen ja tulojen spekulatiiviseen jaksottamiseen ja varojen ja velkojen arvottamiseen ei mennä. Tätä voisi kutsua heikoksi suoriteperusteisuudeksi (tai heikoksi tuotto- ja kuluperusteisuudeksi). Se on käytössä valtion nykyisessä talousarviokirjanpidon kohdentamisessa, koska vastikkeellisissa menoissa ja tuloissa käytetään suoriteperusteisuutta. Meno kirjataan kun tuotannon tekijä (lasku) on otettu vastaan tai kun suorite on luovutettu ja lasku siitä lähetetty. Gustavsson (1995) käyttää termiä menoperusteinen kirjanpito (utgiftsmässig redovisning).

Puhtaan maksuperusteen haittapuolena pidetään ainakin maissa, joissa budjettikulttuuri on kehittymätöntä, sitä että sen vallitessa voi helposti manipuloida yhden budjettivuoden sisällä. Esimerkiksi siten, että hankitaan tavaraa loppuvuodesta vaikka määräraha on loppu, ja pyydetään toimittajaa viivästyttämään laskun lähettämistä. Yksi ratkaisuvaihtoehto tähän voisi olla se, että ao. virasto voisi lainata rahaa valtiokonttorista ja maksaa sen takaisin tulevien vuosien määrärahoistaan ja muusta rahoituksesta.

Kameraalinen budjetointi ja kirjanpito ei ole kuitenkaan tavallisesti puhdasta kassaperusteisuutta, koska budjetin sitovuus on yleensä määriteltä niin, että määräraha antaa valtuutuksen käyttää määrärahaa ja tästä määrärahan käytön aiheuttamista menoista osa voi tilinpäätöskatkaisun vuoksi ajoittua maksettavaksi seuraavalle varainhoitovuodelle. Pelkkä kassaperuste olisi kömpelö peruste valtuuttaa ja laittaa tilivelvolliseksi määrärahan käyttäjiä.

Jos valtiolla päädyttäisiin budjetissa vain heikkoon tuotto- ja kuluperusteisuuteen, muutokset olisivat vain pieniä tai niitä ei olisi lainkaan, koska jo nykyisin budjetin ja sen toteutumisen seurannassa vastikkeelliset tapahtumat kirjataan heikkoa tuotto- ja kuluperustetta vastaavalla tavalla. Jos noudatettaisiin nykyistä vahvempaa tuotto- ja kuluperusteisuutta, toimintamenomomentille tulisi esimerkiksi sisällyttää henkilöstömenoihin lomapalkkavelat. Jos siirrytään vahvaan tai erittäin vahvaan tuotto- ja kuluperusteisuuteen, suurin

vaikutus ilmenisi lähinnä käyttöomaisuuden poistokulujen, korkomenojen ja verotulojen jaksotuksessa budjettiin suoriteperusteella tai sitä vastaavalla tavalla.

Liikekirjanpidon omaisen voimakkaan tuotto- ja kuluperusteisen jaksottamisen etuna on se, että sen avulla voidaan ohjata ja seurata nimenomaan resurssien käyttöä ja siitä aiheutuvia kustannuksia. Eli silloin on esillä budjetin perinteisen rahoitusnäkökulman sijasta resurssien käyttö ja ohjaaminen. On kuitenkin huomattava, että resurssien käyttöä ja kustannuksia suunnitellaan ja seurataan sisäiseen laskentaan luettavalla suorite- ja kustannuslaskennalla ja muulla johdon laskentatoimella. Kirjanpito on vain yksi, toki aivan olennainen, tiedonlähde tässä sisäisessä laskennassa.

Vaarana liikekirjanpidon suuntaan edetessä on sopimuksenvaraisuuden tuoma epävarmuus ja arvionvaraisuus mm. menojen jaksottamisessa ja omaisuuden arvostamisessa. Tämän tuo esille myös VM:n työryhmä selkeästi (ks. VM:n em. muistio, s. 15). Näyttäisi siltä, että suoriteperusteisuus, nykyinen heikko, kohtuullinen tai korkeintaan vahva tuotto- ja kuluperusteisuus riittäisi valtion tarpeisiin.

Verotulojen suoriteperusteisuutta vastaavalla jaksottamistavalla ei luullakseni saataisi riittävästi hyötyä verrattuna tästä harjoituksesta aiheutuvaa työmäärään. Puhdas suoriteperuste meno-tulonkohdalle -periaatteen mukaisesti ei ole teoreettisesti mahdollista vastikkeettomissa verotuloissa. Niistä ei voida sanoa, että ne ovat korvausta tiettyistä suoritteista. Niistä ei voida sanoa sitäkään, ovatko tiettyinä vuotena maksetut verot korvausta sen vuoden aikana tuotetuista ja kulutetuista suoritteista, vai koskevatko verot edellisen tai seuraavien vuosien suoritustuotantoa (Meklin 1974, 33).

6. JOHTOPÄÄTÖKSET JA KESKUSTELU

Budjettia ja sen sisältöä kehitettäessä on erotettava käsitteellisesti toisistaan budjetin sisällön esittämistapakysymys ja toisaalta määrärahojen ja tuloarvioiden antaman valtuutuksen ja sitovuuden määrittely. Eduskunnan budjetissa sitovaksi tarkoitama aines on nykyisin päätösosissa ja muu informaatio pääluokka-, luku-, lukuryhmä- ja momenttitason selvitysosissa. On mahdollista esimerkiksi laittaa haluttaessa tiettyä tuotto- ja

kuluperusteista tietoa selvitysosiin ja pitää päätösosassa maksuperusteinen ja saatava- ja velkaerät salliva määräraha- ja tuloarviomäärittely (heikko tuotto- ja kuluperusteisuus).

Käsitteellisesti on myös erotettava koko valtion budjettitalouden budjetti (tilinpäätös) ja tilivirastotason budjetit (tilinpäätökset) ja käyttösuunnitelmat. Tämä liittyy siihen, mikä on se entiteetti, yksikkökokonaisuus, jota kirjanpidolla halutaan kuvata. Voidaan esimerkiksi kysyä, tarvitaanko valtiolla jatkossa konsernitilinpäätös ja pitääkö koko budjettitalouden ja tilivirastotason tilinpäätökset olla rakenteeltaan täysin samanlaiset.

Budjetin kohdistamisperusteiden uusiminen

Jos valtion budjetin informaatiotarpeet edellyttävät budjettirakenteen ja sen perusteiden uusimista, silloin menojen ja tulojen kohdentamisen ja kirjanpidonkin tulee muuttua sen mukaisesti. Tuntuu loogiselta edetä tässä järjestyksessä, eli lähteä liikkeelle budjetille ja sen sisällön esittämistavalle sekä sitovuudelle asetettavista tavoitteista. Kirjanpito on vain väline seuraamaan asetettuja tavoitteita tietyllä hyvän kirjanpitotavan ja standardit täyttävällä tavalla. Eli ensin on pohdittava, miten budjetti voi parhaimmalla mahdollisella tavalla täyttää määrärahan käyttäjien tilivelvollisuuden, tulosohjauksen ja budjettivallan käyttäjän muut tietotarpeet. Kansainvälisen vertailtavuuden edistäminen on myös huomionarvoinen seikka. Unohtaa ei saa myöskään tavallisten kansalaisten ja veronmaksajien tiedonsaantitarpeita.

Tilivelvollisuuden näkökulmasta on hyvä, että budjetoinnin linkki kirjanpitoon ja tilivirastokohdattaiseen tilintarkastukseen ja tuloksellisuustarkastukseen on Suomessa lisääntynyt. Budjetti on lupauksia kirjaava asiakirja, ja tilivelvollisuusnäkökulmasta lupausten lunastaminen ja siitä kertominen tilinpäätöstiedoilla noudattaa modernia tilivelvollisuusajattelua.

Mikäli valtion määrärahojen ja tuloarvioiden budjettiin kohdentamisperusteita uusitaan nykyistä enemmän tuotto- ja kuluperusteiseksi, tämä muuttaisi luonnollisesti talousarviokirjanpidonkin nykyistä enemmän tuotto- ja kuluperusteiseksi. Samalla talousarviokirjanpito lähentäisi liikekirjanpitoa ja nykyinen valtion liikekirjanpitoakin enemmän kohti yritysten liikekirjanpitoa. Kehityksen mennessä riittävän pitkälle voitaisiin

monenkertaisesta kirjanpidosta siirtyä valtiolla yhteen kirjanpitoon. Toinen kysymys on se, onko tämä tavoiteltavaa.

Erittäin vahva tai radikaali tuotto- ja kuluperuste ei vaikuta kovin relevantilta menojen ja tulojen kohdentamisperusteelta, koska siinä etäännyttään liiaksi konkreettisista rahavirroista ja tapahtumista ja tullaan epävarmalle ja sopimusperustaiselle arvioinnin ja ennustamisen puolelle. Tällainen lähestymistapa sopii pikemminkin johdon laskentatoimen investointilaskelmiin tai pörssiyrityiden kansainvälistymisen edellyttämiin kirjanpitostandardeihin, mutta ei niinkään valtion budjettitarpeisiin.

Täysi kustannusperusteinen ja suoriteperusteinen budjetointi ei ole Schickin mukaan mielekäästä ellei virastojohto voi valita aidosti kustannusvaihtoehtoista ja ellei toiminnan kustannuksilla ole vaikutusta virastolle myönnettyihin resursseihin. Virastojohdon tulee olla vastuussa toiminnan ja tilojen kustannuksista sekä omaisuuden kustannuksista ja eräissä tapauksissa myös epäsuorista kustannuksista (Schick 1997, 25). Mitä voimakkaampi on kytkentä yksikön budjetilla ja suoritustuloksella, johon liittyy kustannusvastuu, sitä enemmän tarvitaan kustannuslaskentatietoa ja menetelmiä, joilla kustannukset kohdennetaan niitä aiheuttaneille suoritteille.

Täyden tuotto- ja kulu-/kustannusperusteisen budjetoinnin mielekkyys toteutuu vain silloin kun virastojohto laitetaan vastuuseen kaikista kustannuksista ja kirjanpito on laitettava palvelemaan tätä tavoitetta ja sen toteutumisen kontrollia. Mutta Schickin mukaan on asetettava kysymys, mitä etua saadaan johdon laittamisesta vastuuseen sellaisista kustannuksista, esim. valtion omistamien tilojen kustannuksista, jos näitä tiloja on pakko käyttää eikä vaihtoehtoja ole. Mitä etua saadaan sellaisten yleiskustannusten kohdistamisesta, joihin ao. yksikköjohto ei voi vaikuttaa? (Schick 1997, 36-37).¹⁸

Valtion virastoissa ja laitoksissa tulisi talousarviolain ja asetuksen (talousarvioasetus 55 §) nojalla olla toimiva sisäinen laskentatoimi, jonka avulla tehdään mm. maksullisessa toiminnassa kustannusvastaavuuslaskelmat. Tilivirastojohto on tulosopimuksissa asetettu tilivelvollisiksi maksullisesta palvelutoiminnastaan. Tämä vastuu ja vastuun seuranta voi toteutua ilman ulkoisen kirjanpidon uudistuksia. Voi oikeutetusti herättää kysymyksen, tarvitaanko tosiaan ulkoisen kirjanpidon mukauttamista sisäisen laskennan tarpei-

siin tältä osin. Tämä ei tarkoita sitä, etteikö valtiolla pitäisi pyrkiä integroituun tietokantaan, josta sitten tulostetaan eri tavoin eri tarkoituksiin raporteja.

Valtion budjetoinnissa on edelleen muistettava valtion toiminnan erityispiirteet. Kustannus- ja tulosvastuu on vähemmän vaikeaa toteuttaa valtion omassa toiminnassa, sen sijaan tulos- ja kustannusvastaavuutta on vaikea kytkeä toisiinsa siirtomenoissa eli tulonsiirroissa ja valti-onavuissa, joita on yli puolet valtion menoista. Valtion siirtomenojen puolella suoriteperusteisuuden toteuttaminen budjetissa tai kirjanpidossa on ongelmallista.¹⁹ VM:n työryhmä ehdottaa (s. 56), että tulevassa mahdollisessa tuotto- ja kuluperusteisessa budjetoinnissa tulisi myös siirtomenoissa siirtyä liikekirjanpidon suoriteperusteisuuteen. Tämä ehdotus tuntuu epäselvältä, koska siirtomenot ovat liikekirjanpidon näkökulmasta vastikkeettomia menoja. Niihin ei liity liikekirjanpidon tarkoittamaa suoritetta, jonka valtio saisi. Tässä kohtaa lukija olisi kaivannut selvennystä ehdotuksen sisältöön.

Voimakkaaseen tuotto- ja kuluperusteisuuteen eivät sopisi hyvin siirtomäärärahat - niistä luovuttiin kuntien uudessa talousarvioasetelmassa vuonna 1997. Tämä olisi valtiolla iso muutos, koska valtiolla siirtomäärärahojen merkitys on suurempi kuin kunnilla ennen vuoden 1997 uudistusta.

Budjettirakenteen kehittäminen

VM:n työryhmä ei ole tehnyt vielä yksityiskoh-taista ehdotusta eduskunnan päätettäväksi esitettävän valtion budjetin rakenteen ja esitystavan uusimisesta.²³ Työryhmän ehdotukset merkitsi-vät kuitenkin ainakin sitä, että jatkossa budjettiin sisältyisi rahavirtalaskelmätietoa ja nykyistä vah-vempaa tuotto- ja kuluperusteista tietoa. Lisäksi investoinneissa momenttien päätösosiin tulisi sitovat investointisuunnitelmat. Tilinpäätöksessä esitettävä talousarvion toteutumalaskelma uusi-tuisi luonnollisesti noudattamaan muuttunutta talousarviota.

Pitäisikö pääomatalous erottaa omaksi kokonai-suudeksi?

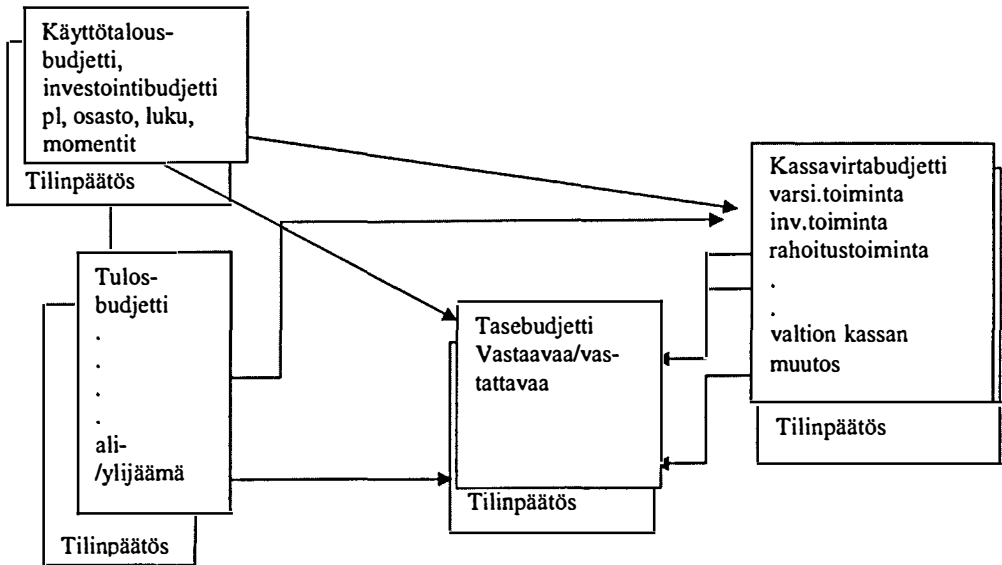
Eräs budjetin rakenteellinen uudistus, joka ei sinänsä ole riippuvainen siitä halutaanko vah-vempaan tuotto- ja kuluperusteiseen budjettiin

vai ei, on käyttötalous- ja pääomatalousbudjetin erottaminen. Valtion nykyinen budjettiasiakirjan rakenne perustuu yhtenäiseen esitystapaan eli pääomatalouden budjettia tai investointibudjettia ja käyttötalousbudjettia ei ole erotettu toisistaan, vaan kukin ministeriö saa hallinnonalallaan mää-rärahat sekä käyttö- että pääomataloutta varten luvuittain ja momenteittain organisaatioyksiköit-täin tai tehtävittäin jaoteltuna.

Jos valtio tekisi erikseen budjettitaloudessa käyttötalousbudjetin ja investointi- tai pääomata-lousbudjetin, käyttötalouden menot ja maksutulot olisivat käyttötalousbudjetissa ja toisaalta inves-toinnit omilla momenteillaan. Nykyisessä toi-mintamenobudjetoinnissa investointeja on myös toimintamenomomentilla, jotka usein ovat vielä nettobudjetoituja kohtia.

Vähemmän radikaali ratkaisu olisi vain tehos-taa budjetin esitystekniikkaa kokoamalla edus-kunnalle menevään budjettiesitykseen omaksi osioksi nykyistä eritellymmiin kaikki toimintamen-omomenttien ulkopuoliset sijoituksia koskevat tuloarviot ja määrärahat, jolloin päätökset voitai-siin tehdä informaatiolla, joka koskee paitsi inves-tointibudjetin suuruutta myös sen jakautumista eri hallinnonaloille ja tarkoituksiin. Nykyisessä budjetissa sijoitusmenot ovat omilla momenteil-laan eri pääluokissa ja luvuissa ilman että niitä olisi koottu yhteen päätettäväksi.

Usein valtiontaloudessa tyydytään kuitenkin yhteen budjettiin jakamatta sitä erikseen käyt-tötalous- ja investointiosiin. Kunnilla taas on perinteisesti tehty tämä jako. Kunnilla yksittäiset investoinnit ovat usein niin suuria koko talou-dessa, että ne on syytä ottaa erikseen päätettä-väksi omaan investointiosaan. Erottamisesta on se hyöty että käyttötaloudessa pyritään tasapai-noon, kun taas investoinnit rahoitetaan velalla ja muilla tulonlähteillä. Tasapaino- ja rahoitus-näkökulmien erottaminen on kunnille hyödyllistä (Mikesell 1991, 170). Valtiolla tämä käyttö- ja investointitalouden erottaminen on vähemmän tarpeen siitä näkökulmasta, että valtion koko budjetilla on finanssipoliittinen tehtävä. Valtiolla tasapainoperiaatetta sovelletaan eri tavalla kuin kunnilla. Valtio käyttää koko budjettiaan, sekä käyttö- että pääomataloutta, finanssipoliittikan välineenä mm. suhdanteiden tasaamiseen.



Kuvio 1. Tilinpäätökseen integroitu budjettilaskelmarakenne, jossa budjetti jakautuu käyttötalous- ja investointibudjettiin.

Budjetin ja tilinpäätöksen integrointiin?

Mikäli valtion budjetointi ja kirjanpito integroidaan tulevaisuudessa liikekirjanpidonomaiseksi, valtiolla ei jatkossa tarvittaisi kuin yksi ulkoinen kirjanpito ja sen mukaiset budjetin toteutuma- ja muut tilinpäätöslaskelmat. Tällä yhdellä kirjanpidolla seurattaisiin sekä budjettia että siihen sisältyvien laskelmien toteutumista.²⁰ Eli valtio voisi siirtyä nykyisestä monenkertaisesta ulkoisesta kirjanpitosysteemistä yhden kirjanpidon eli liikekirjanpidonomaisen kirjanpidon järjestelmään. Tässä saavutettaisiin työmäärän vähennyksenä etua verrattuna monenkertaiseen kirjanpitoon.

Liian pitkälle tuotto- ja kuluperusteiseen budjetointiin ei kuitenkaan käsittääkseni tulisi mennä, esimerkiksi siten, että lähdetäisiin noudattamaan kaikkia kansainvälisen laskentatoimen järjestön IFAC:n julkiselle sektorille tarkoittamia ns. IPSAS-standardeja kirjanpidossa ja sen jälkeen väkisin sopeutettaisiin budjetin kohdentamisperusteet ja rakenne IPSAS-tilinpäätökseen pitämättä ensisijaisena lähtökohtana eduskunnan ja budjettivalan käyttäjän ohjaus- ja tietotarpeita.

IPSAS-tilinpäätösrakennetta noudattavassa valtion ulkoisessa tilinpäätöksessä tulisi olla

nykyisten laskelmien (tuotto- ja kululaskelma, tase, talousarvion toteutumalaskelma) lisäksi myös rahavirtalaskelma. Tämä antaisi valtion taloudesta kiistatta lisäinformaatiota.

Erikseen on pohdittava, tarvitaanko myös suunnitelmalaskelmiin eli valtion budjettiin kaikkia tilinpäätöslaskelmia vastaavat budjettilaskelmat. Laajimmillaan budjettisuunnitelmiin kuuluisi tilinpäätöstä vastaavasti budjettitalouden tulos- ja tasebudjetti sekä rahavirtabudjetti, jossa olisi tavoitelaskelma varsinaisen toiminnan, investointitoiminnan ja rahoitustoiminnan kassavirroista ja niiden vaikutuksesta valtion kassatilanteeseen. On myös mahdollista olla tekemättä kaikkia laskelmia etukäteen, vaikka niistä onkin laskelmat tilinpäätöksessä.²¹

Kuviossa koko valtion budjettirakenne hajautuisi neljäksi tai viideksi budjettiosioiksi, joiden informaatioisisältö olisi nykyistä laajempi ja työmääriltään myös nykyistä vaativampia. Tavoitelaskelmat voidaan laatia etukäteen haluttaessa siis myös taseesta ja kassavirroista. Kaikkia laskelmia ei kuitenkaan välttämättä tarvitse tehdä budjetissa, vaan vasta tilinpäätöksessä. Tasebudjetin tekeminen ei ilmeisesti toisi riittävästi lisäarvoa eduskunnalle, kunnissakaan ei nykyisin

tehdä tasearvioita, vaikka Kuntaliitto on sitäkin suositellut yhdessä vaiheessa.²² Kaikilla laskelmilla ei myöskään välttämättä tule rasittaa tilivirastotasoa.

Edellä hahmoteltuun budjetti- ja tilinpäätösra- kenteeseen voidaan päätyä kohtuullisen vahvalla tuotto- ja kuluperusteisuudella, eikä se siis vaadi erittäin vahvaa tai radikaalia tuotto- ja kuluperusteisuutta valtion kirjanpidossa ja budjetissa.

VIITTEET

¹ Työryhmä ehdottaa lisäksi valtuusmenettelyn rajoittamista ja valtuuksien parempaa suunnittelua, pitkäaikaisten hankerahojen ottamista 20-30 siirtomäärärahoina budjettiin sekä julkiselle sektorille kehitettyjen kansainvälisten IPSAS-kirjanpitostandardien käytön selvittämistä sekä budjetoinnissa että kirjanpidossa.

² Meno-tulon-kohdalle -periaate (matching) tarkoittaa sitä, että tulon ansaitsemiseksi uhratut menot on asetettava samaan tuloslaskelmaan vastaavien tulojen kanssa (Järvinen-Prepula-Riistama-Tuokko 1998, 54-55).

³ Käytännössä valtion budjetit ovat vuositasolla alijäämisiä tai ylijäämisiä, mutta jollakin keskipitkällä tähtäimellä tavoitellaan usein tasapainoa (tähän kehoittaa esimerkiksi EMU, jonka jäsen Suomi on).

⁴ Talousarviokirjanpidossa talousarviomenot kirjataan tilinsä debet-puolelle ja talousarviotulot tilinsä kredit-puolelle. Liikekirjanpito taas on tyyppistä kahdenkertaista kirjanpitoa, jossa jokaisesta liike tapahtumasta merkitään kirjanpitoon sekä rahojen lähde että rahojen käyttö vähintään kahdelle eri tilille.

⁵ Myös valtion tilivirastojen ulkoinen tarkastus on laajempaa ja moniulotteisempaa kuin yritysten tilintarkastuslain mukainen tilintarkastus.

⁶ Talousarvioasetuksen 42 c §:ssä säädetään, että talousarviokirjanpidossa talousarviomenot ja talousarviotulot kirjataan varainhoitovuoden talousarvion mukaisesti.

⁷ Valtion virastojen tulohajauksessa korostuvat päätöksenteossa tarvittavan seurantatiedon tuottaminen ja raportointi ohjaavalle taholle eli ministeriölle. Valtiontalouden tarkastusvirasto on kiinnittänyt huomiota siihen, että tilivirastojen nykyisen tilinpäätösmallin asema tässä tulohajauksessa ei ole riittävän selkeä (VTV:n tarkastuskertomus 1/2000, 71, ks. myös tarkastuskertomus 4/2001).

⁸ Kirjanpidolla on kolmaskin tehtävä, erilläänpitotehtävä, jonka avulla voidaan pitää erillään eri kirjanpitoyksiköiden rahat ja talous.

⁹ Kameraalisessa talousarviokäytännössä otetut ja annetut lainat sekä niiden lyhennykset käsitellään tuloina ja menoina päinvastoin kuin liikeloudellisis-

ajattelussa, jossa tulon ja menon käsitteisiin kuuluu rahan saamisen tai luovuttamisen lopullisuus (Meklin 2002, 65).

¹⁰ Menokäsitteistä katso myös Manninen 2001.

¹¹ Kasaan ymmärretään tässä kuuluvan myös valtion maksuliiketit.

¹² Valtion budjettisanastossa käytetään käsitettä maksupäätösperuste.

¹³ Liiketapahtumien kirjaamisessa on pääperiaate suoriteperuste. Kirjanpitolain 2 luvun 3 §:n mukaan menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoriteen luovuttaminen (suoriteperuste). Saman pykälän mukaan meno ja tulo saadaan kirjata myös maksuun perustuen (maksuperuste), mutta tällöinkin myyntisaamiset ja ostovelat on voitava jatkuvasti selvittää.

¹⁴ Käytännössä kirjanpidossa käytettäneen usein laskutusperustetta, koska lasku sisältää kootusti kirjaamisen vaatimat tiedot.

¹⁵

¹⁶ Ruotsin valtion vuonna 1993 käyttöön ottamaa kirjanpitomallia tutkinut Falkman päätyi tutkimuksessaan siihen, että virastoympäristössä toteutettu liikekirjanpito ei täytä dominoivan liikekirjanpitomallin teoreettisia lähtökohtia kuin hyvin vajavaisesti. Dominoivan kirjanpito-teorian joustamattomuutta ei kuitenkaan voida pitää argumenttina sille, että liikekirjanpito ei sovi viranomaisille (Falkman 1997, 167). Se voi olla merkki siitä, että nykyisin dominoivaa liikekirjanpidon teoriaa tulisi kehittää vastaamaan liikekirjanpidon laajentumista julkisektorille.

¹⁷ Epävarmuus lisääntyy, kun siirrytään pois päin kirjanpidon ns. realisointiperiaatteesta. Tulojen kohdalle tämä merkitsee vastikkeellisissa tapahtumissa sitä, että tulot tulisi kirjata vasta silloin, kun transaktio tai siihen kuuluva ratkaiseva tapahtuma on toteutunut. Tämä sopii hyvin varovaisuuden periaatteeseen. Realisointiperiaate korostaa kirjaamisessa sitä, että tuloja on voitava mitata ja että mittausta varmistaa ulkoinen transaktio. (Mc Cullers & Schroeder 1982, luku 2., Income concepts, sivut 58-75).

¹⁸ Jos virastojohto haluttaisiin laittaa täyteen vastuuseen toiminnan kustannuksista ja tuloista kuten liikejohto, kysymyksen tulisi suoritetuotannon volyyymiin (maksutuloihin) sidottu menojen liukuva budjetointi. Valtiosa valtion toiminnasta on kuitenkin sellaista, joissa maksullisen toiminnan merkitys on pieni, joten liukuva budjetointi ei sovellu hyvin.

¹⁹ Siirtomenojen kohdalla tarvitaan ennen muuta vaikuttavuusmittausta ja sen raportointia tuloksellisuuden kontrolloimiseksi.

²⁰ Kunnilla budjetti on jo periaatteessa suoriteperusteinen, ja kunnilla on vain yksi liikekirjanpito, jolla hoidetaan myös talousarvion toteutumisen seuranta-tehtävä (ks. Suomen Kuntaliitto 2000).

²¹ Kunnissa tehdään etukäteen tuloslaskelma- ja rahoituslaskelmabudjetit, joiden toteutumista seurataan

liikekirjanpidolla, mutta ei tasebudjettia.

²² Kaikista ulkoisen kirjanpidon tilinpäätöslaskelmista, myös taseesta, voidaan haluttaessa tehdä tilinpäätösennusteita varainhoitovuoden aikana.

²³ Työryhmä jätti varsinaisen ehdotusmuistionsa 14.11.2002 eli tämän artikkelin valmistumisen jälkeen.

LÄHTEET

- Falkman, Pär, Statlig redovisning enligt bokföringsmäsiga grunder. Akademisk avhandling, Göteborgs universitet, 1997.
- Finansdepartementet, Ekonomisk styrning för effektivitet och transparens. Regeringskansliet, Ds 2000:63, Stockholm, 2000.
- Claes-Göran Gustavsson, En ny struktur för statens budget. Riksrevisionsverket, RRV 1995:54, Stockholm.
- Järvinen, Risto, Prepula, Eero, Riistama, Veijo ja Yrjö Tuokko, Uusi kirjanpitolainsäädäntö - kirjanpito ja tilinpäätös. WSOY, Porvoo, 1998.
- Kohvakka, Johanna, Valtion kirjanpito uudistus, Tilivirastojen laskentatoimen informaation tuottajien ja käyttäjien näkemykset. Jyväskylän yliopisto, Taloustieteiden tiedekunta. Julkaisuja n:o 122/2000, Jyväskylä, 2000.
- Komiteamietintö 1987:15, Kuntien ja valtion budjetoinnin ja kirjanpidon vertailu. Julkisen talouden luokituslautakunnan selvitys. Valtiovarainministeriö, Helsinki, 1987.
- Manninen, Ari, Totuus menoista, kuluista ja kustannuksista. Hallinnon tutkimus 3/2001.
- McCullers, Lewis D. & Richard G. Schroeder, Accounting Theory - Text and Readings. Second Edition. John Wiley & Sons New York, 1982.
- Meklin, Pentti, Hallinnollinen kirjanpito tulo- ja menon arvon toteutumisen valvonnan välineenä. Yrityksen taloustieteen laitos, tutkimuksia ja monisteita, n:o B 4, Tampere 1974.
- Meklin, Pentti, Valtiontalouden perusteet. Edita Publishing Oy, Helsinki, 2002.
- Mikesell, John L., Fiscal Administration. Analysis and Applications for the Public Sector. Brooks/Cole Publishing Company, Pacific Grove, 1991.
- Monsen, Norvald ja Salme Näsi (1998), The contingency model of governmental accounting innovations: a discussion. European Accounting Review 7:2, 275-288.
- Monsen, Norvald ja Salme Näsi, Is accrual accounting appropriate for governmental organizations? An unpublished paper, May 2000.
- Näsi, Salme ja Johanna Kohvakka, Perceived usefulness of accrual accounting information in central government agencies in Finland: a survey study. Paper presented at the 24 th Annual Congress of the European Accounting Association 18-20 April 20001, Athens, Greece.
- OECD, Best Practices for Budget Transparency, OECD, May 2001.
- Oulasvirta, Lasse, Valtion kirjanpito uudistus ja tiliviraston tilinpäätöslaskelmat. Teoksessa Myllymäki ja Vakkuri (toim.), Tulos, normi ja tilivelvollisuus, Tampere University Press, Tampere 2001.
- Oulasvirta, Lasse, Kunnan talousjohtamisen ihanne ja käytäntö. Suomen Kuntaliitto, Acta-sarja n:o 70, Helsinki, 1996.
- Pöllä, Kaisa ja Pekka Etelälahti, Valtion uudistunut taloushallinto. Budjetointi - laskentatoimi - tarkastus. WSOY, Helsinki, 2002.
- Schick, Allen, Modern Budgeting, OECD, Paris, 1997.
- Suomen Kuntaliitto, Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma. Suomen Kuntaliitto, Helsinki, 2000.
- Valtiovarainministeriö (VM), Budjettisanasto, Oy Edita ab, 2001, Helsinki
- Valtiovarainministeriö (VM), Kohdentaminen, budjetointiperusteet sekä tuotto- ja kuluperusteinen budjetointi. Vuoden 2001 budjetointityöryhmän keskustelumuis-tio 1/2002. Valtiovarainministeriö, Helsinki, 2002.
- Valtiovarainministeriö (VM), Toiminta- ja taloussuunnitelmien ja talousarvioehdotusten laadinta. VM:n määräys, TM 0206, Helsinki, 10.4.2002.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV), Tarkastusker-tomus 1/2001, Toimintamenobudjetointi virastojen tulohajauksessa. Helsinki, 2001.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV), Tarkastusker-tomus 4/2001, Ympäristöhallinnon tuloksellisuusraportointi. Helsinki, 2001.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV), Nettobudjetoitujen virastojen toiminnan kehittäminen momentilta 28.81.22, erillisselvitys 1/2001. Helsinki, 2001.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV), Tilivirastojen tilintarkastukset, tilikausi 2001. Tilintarkastusjulkai-suja 2002. Helsinki, 2002.