VALTIOKONTTORIN JULKAISUJA | VALTION TILINPÄÄTÖSRAPORTOINTI 2/2022

Kokonaisarvio valtion konsernitiedon tarpeesta

Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitys

Valtiokonttori
Statskontoret
State Treasury

Kuvailulehti

Julkaisija: Valtiokonttori	Julkaisupäivämäärä: 11.2.2022
Tekijät: Valtiokonttori	Julkaisun teema: Valtion tilinpäätösraportointi
Julkaisun nimi: Kokonaisarvio valtion konsernitiedon tarpeesta Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitys	

Tiivistelmä:

Nykyinen valtiontaloutta koskeva raportointi on koettu riittämättömäksi valtiontalouden kokonaisuuden kannalta. Konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvityksen tehtävänä oli kartoittaa sidosryhmien tietotarpeita valtiokonsernin taloudellisen aseman esittämisestä sekä laatia alustava suunnitelma konsernilaskennan kehittämisen toimeenpanovaiheesta. Sidosryhmien näkemyksiä kartoitettiin haastatteluin ja työpajatyöskentelyn avulla. Kartoituksessa nousi esiin tarve muodostaa kattava kuva valtiontalouden kokonaisuudesta. Keskeisiksi tietotarpeiksi nousivat tieto valtiokokonaisuuden varoista, veloista ja vastuista, tuotoista ja kuluista sekä rahavirroista. Tärkeäksi katsottiin myös tieto valtiokonsernin sisäisten erien määrästä sekä konsernin nettovarallisuudesta.

Laskelmien esittämistapaa ja laskelmien toteuttamiskelpoisuutta arvioitiin projektissa laatimalla laskelmia valtion ja valtio-omisteisten yhtiöiden yhdistelmästä. Projektin arvion mukaan hankintamenomenetelmällä (rivi riviltä yhdistellen) laadittavat laskelmat vastaisivat keskeisiin sidosryhmien tietotarpeisiin melko kattavasti. Pääomaosuusmenetelmällä (yhden rivin yhdistely) laadittavat laskelmat olisi vaivattomampaa laatia ja lisäksi niihin voitaisiin sisällyttää pienemmällä työmäärällä kattavasti valtio-omisteisia yhtiöitä.

Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitys ehdottaa, että vuosina 2022 ja 2023 jatketaan konsernilaskelmien kehittämistyötä laatimalla laskelmat valtion talousarvio- ja rahastotalouden, liikelaitosten sekä erityistehtäväyhtiöiden yhdistelmästä hankintamenomenetelmällä. Lisäksi laaditaan laskelmat talousarvio- ja rahastotalouden, liikelaitosten sekä kaikkien merkittävien valtio-omisteisten yhtiöiden yhdistelmästä pääomaosuusmenetelmällä. Osana kehittämistyötä selvitetään mahdollisuutta kerätä yhtiöiden tilinpäätöstietoja ja tietoa sisäisistä eristä määrämuotoisessa muodossa tietovarastoon ja mahdollisuutta laatia laskelmat tietojärjestelmäavusteisesti. Pidemmän aikavälin tavoitteena on julkaista laskelmat osana Hallituksen vuosikertomusta.

Sidosryhmätyöskentelyssäkin korostunut vaiheittainen etenemistapa (konsernitiedon ulottaminen ydinvaltiosta asteittain valtion ulommille kehille) edellytti sitä, että projektin tarkasteluun sisällytettiin yhtiöitä koskevan tarkastelun lisäksi talousarviotalouden, rahastotalouden ja liikelaitoskonsernien muodostaman kokonaisuuden tilinpäätösraportoinnin tarkastelu. Vaiheittainen eteneminen kehittämisessä tarkoittaa sitä, että alkuvaiheessa kehittämisen pääpaino tulee olla valtion talousarviotalouden, rahastotalouden ja valtion liikelaitoskonsernien muodostaman kokonaisuuden raportoinnin kehittämisessä. Tästä syystä Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitysprojekti ehdottaa, että valtion tilinpäätös laajennetaan kattamaan valtion talousarviotalouden lisäksi talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot ja valtion liikelaitosten muodostamat konsernit. Ehdotetaan että kehittämistyön aikajänne suunnitellaan alustavasti siten, että valtion uudistettu tilinpäätös voidaan laatia ensimmäisen kerran vuonna 2025 vuodelta 2024.

Asiasanat:	Valtiontalous, tilinpäätös, tilinpäätösraportointi, konsernitilinpäätös		
Kieli:	Suomi	Sivumäärä:	137

Sisällysluettelo

1 Johdanto 5
2 Valtio-oikeushenkilö, valtio-omisteiset yhtiöt ja valtionhallinnon itsenäiset julkisoikeudelliset yhteisöt 7
2.1 Valtio-oikeushenkilö ja valtiontalous 7
2.2 Valtio-omisteiset yhtiöt 11
2.3 Julkisoikeudelliset yhteisöt 12
3 Kansainväliset julkissektorin tilinpäätösstandardit (IPSAS-standardit) ja konsolidointikäytännöt 14
3.1 Varaukset, ehdolliset velat ja varat IPSAS-standardeissa 14
3.2 Yhteenveto käsitellyistä standardeista 16
3.3 Ruotsin valtion konsolidointimenetelmistä 18
4 Sidosryhmien näkemykset valtiokonsernin taloudellisen aseman esittämisestä 21
4.1 Sidosryhmien näkemykset tietotarpeista ja laskelmien laajuudesta 21
4.1.1 Kysely 21
4.1.2 Sidosryhmähaastattelut 22
4.1.3 Työpajatyöskentely 24
4.2 Sidosryhmien näkemykset laskelmien tarkkuustasosta, yhdistelymenetelmistä ja kirjanpitoperiaatteista 25
4.2.1 Haastattelut 25
4.2.2 Työpajatyöskentely 26
4.3 Sidosryhmien näkemykset taloudellisten vastuiden raportoinnin kehittämisestä 27
4.4 Yhteenveto sidosryhmien näkemyksistä 28
5 Taloudellisten vastuusitoumusten ja riskien raportoinnista 30
5.1.1 Vastuiden luokittelusta suoriin ja ehdollisiin sekä avoimiin ja piileviin 32
5.1.2 Havaintoja tulevien vuosien määrärahatarpeiden raportoinnista 33
5.1.3 Laillisuustarkastuskertomus *Valtion vastuusitoumukset kansainvälisissä yhteisöissä* 35
5.1.4 Johtopäätökset ja etenemisehdotukset 35
6 Valtion tilinpäätöksen laajentaminen sisältämään rahastot ja liikelaitokset 37
6.1 Taustaa ja perustelut laajentamiselle 37
6.2 Liikelaitosten tytäryhtiöiden ja tytärliikelaitoksen sisällyttäminen valtion tilinpäätökseen 41
6.3 Tilinpäätösperiaatteiden eroista 43
6.3.1 Varaukset 43
6.3.2 Vastikkeettomien erien käsittely 48
6.3.3 Arvonalentumiset 50
6.3.4 Verojen kohdentaminen ja käsittely 52
6.3.5 Yhteenveto tilinpäätösperiaatteiden eroista 56
6.4 Tietojen yhdistelyn tarkkuustasosta 58
6.5 Sisäiset erät 60
6.6 Alustava näkemys ylätason tietojärjestelmävaatimuksista 63

6.7 Alustava näkemys tuotettavista laskelmista ja liitetiedoista 66
6.8 Tilinpäätöksen laatimisen tehtävistä ja resursseista 69
7 Laskelmat valtion ja valtio-omisteisten yhtiöiden yhdistelmästä 72
7.1 Taustaa laskelmille 72
7.1.1 Laskelmissa (hankintamenomenetelmä) mukana olevat yhtiöt 73
7.1.2 Laskelmissa (pääomaosuusmenetelmä) lisäksi mukana olevat yhtiöt 74
7.2 Laskelmat valtio-oikeushenkilön ja valtion erityistehtäväyhtiöiden muodostamasta kokonaisuudesta (hankintamenomenetelmä) 74
7.2.1 Hankintamenomenetelmän kuvaus 74
7.2.2 Tiedonkeruu valtion ja valtion erityistehtäväyhtiöiden välisistä eristä 76
7.2.3 Valtion ja valtion erityistehtäväyhtiöiden väliset erät hankintamenolaskelmissa 77
7.2.4 Yhteenveto valtion taseessa olevan hankintamenon ja hankintamenolaskelman yhtiöiden oman pääoman välisistä eroista vuonna 2020 79
7.2.5 Hankintamenomenetelmällä laaditut laskelmat ja analyysi 81
7.3 Laskelmat valtio-oikeushenkilön ja valtio-omisteisten yhtiöiden muodostamasta kokonaisuudesta (pääomaosuusmenetelmä) 84
7.3.1 Pääomaosuusmenetelmän kuvaus 84
7.3.2 Pääomaosuusmenetelmällä laaditut laskelmat ja analyysi 85
7.4 Yhteenveto 94
7.5 Tunnusluvut 98
7.6 Yhdistelymenetelmien ja -työkalujen arviointia 106
8 Yhteenveto, johtopäätökset ja etenemisehdotukset 110
8.1 Projektin ehdotukset koskien valtion tilinpäätöksen laajentamista sisältämään rahastot ja liikelaitoskonsernit 111
8.2 Projektin ehdotus konsernilaskelmien kehittämisestä v. 2022-2023 114
8.3 Luettelo muista raportissa olevista toimenpidesuosituksista 115

1 Johdanto

Nykyinen valtiontaloutta koskeva raportointi on koettu riittämättömäksi valtiontalouden kokonaisuuden kannalta. Mm. eduskunnan tarkastusvaliokunta[1] ja Valtiontalouden tarkastusvirasto[2] ovat tuoneet esille, että nykyinen valtiontaloutta koskeva raportointi ei ole riittävää läpinäkyvän ja kattavan kuvan muodostamiseksi valtiontalouden kokonaisuudesta tai valtiontalouden kokonaishallinnan aikaansaamiseksi.

Julkisyhteisöjen tilinpäätöstietojen tarkoituksena on paitsi informaation antaminen tilivelvollisuuden toteutumisesta myös informaation tarjoaminen päätöksenteon tueksi. Myös valtion konsernilaskelmien tarvetta voidaan tarkastella näistä kahdesta tavoitteesta käsin. Tämän raportin tarkoituksena on esittää yhteenveto konsernilaskelmien tietotarpeista Suomen valtiolla sekä esittää etenemissuunnitelma tarpeisiin vastaamisesta.

Valtiovarainministeriön ja Valtiokonttorin välisen yhteistyöpöytäkirjan mukaan konsernilaskennan kehittämishankkeen ensimmäisessä vaiheessa vuosien 2020-2021 aikana:

- Kartoitetaan eri sidosryhmien tietotarpeita valtiokonsernin taloudellisen aseman esittämisestä erilaisissa päätöksenteko- ja analyysitilanteissa
- Suunnitellaan konsernilaskelmien laajuutta ja sisältöä tarve- ja hyötyanalyysin pohjalta sekä kehitetään laskelmien tuottamiseen liittyviä periaatteita ja menetelmiä
- Arvioidaan konsernilaskelmien toteuttamiskelpoisuutta valtiokonserniin sisällytettävien toimijoiden laskentamenetelmien ja tietojärjestelmien mahdollisuuksien ja rajoitteiden puitteissa
- Laaditaan alustava suunnitelma toimeenpanovaiheesta

Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitys -projektissa toteutettiin em. yhteistyöpöytäkirjan mukaiset tehtävät[3]. Tämä raportti on Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitysprojektin projektisuunnitelmassa määritelty kokonaisarvio valtion konsernilaskelmien toteuttamistavasta. Kokonaisarvio perustuu sidosryhmille suunnattuun tarveselvitykseen.

Raportin rakenne on seuraava:

Luvussa 2 taustoitetaan valtiokokonaisuuden ja valtiontalouden rajauksia sekä nykyistä valtion tilinpäätösraportointia. Luku taustoittaa sitä, että nykyinen tilinpäätösraportointi ei käsitä kaikkien valtiontalouden käsitteen alle kuuluvien kokonaisuuksien raportointia.

Luvussa 3 käydään läpi kansainvälisiä julkissektorin tilinpäätösstandardeja sekä konsolidointiperiaatteita. Kansainvälisten tilinpäätösstandardien konsolidointiperiaatteita arvioidaan lyhyesti kansallisten tarpeiden näkökulmasta. Kansallisia tarpeita valtion konsernitietoon liittyen käsitellään varsinaisesti luvussa 4.

[1] Julkaisu 1/2016, Eduskunnan budjetti- ja valvontavalta 1990–2020
[2] Erilliskertomus eduskunnalle valtion vuoden 2016 tilinpäätöksen ja hallituksen vuosikertomuksen tarkastuksesta
[3] Liitteessä 1 on kuvattu Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvityksen -projektin organisaatio.

Luku 5 käsittelee taloudellisten vastuusitoumusten ja riskien raportointia. Aihe liittyy tarpeeseen muodostaa kokonaiskuva valtiontaloudesta. Kyse on myös osittain tilinpäätösraportoinnin ulkopuolisesta raportoinnista.

Sidosryhmänäkemysten ja kehittämisen vaiheistamisen vuoksi projektissa laadittiin esiselvitys valtion tilinpäätöksen laajentamisesta kattamaan talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot ja valtion liikelaitoskonsernit. Esiselvityksen tulokset sekä perustelut valtion tilinpäätöksen laajentamiselle on raportoitu luvussa 6.

Luvussa 7 palataan valtio-omisteisia yhtiöitä koskeviin tietotarpeisiin. Luvussa esitetään vaihtoehtoisia menetelmiä ja yhtiörajauksia konsernitiedon tarjoamiseksi ja arvioidaan miten vaihtoehtojen tarjoama informaatio palvelee aiemmin raportissa (luvussa 5) esitettyjä sidosryhmätarpeita.

Luku 8 sisältää yhteenvedon ja johtopäätökset valtion konsernitiedon tarpeesta. Lisäksi luku 8 sisältää projektin etenemisehdotuksen ja alustavan ylätason toimeenpanosuunnitelman konsernitiedon kehittämiseksi. Kehittämisehdotukset käsittelevät ensinnäkin valtion tilinpäätöksen laajentamista kattamaan talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot ja liikelaitoskonsernit. Lisäksi esitetään ehdotus epävirallisemmasta raportoinnista koskien valtion ja valtio-omisteisten yhtiöiden kokonaisuutta.

2 Valtio-oikeushenkilö, valtio-omisteiset yhtiöt ja valtionhallinnon itsenäiset julkisoikeudelliset yhteisöt

Tässä luvussa on taustoitettu valtioon liittyviä käsitteitä. Ensiksi käsitellään valtio-oikeushenkilön ja Perustuslain valtiontalouden käsitettä. Sen jälkeen käsitellään valtion yhtiöomistusta ja julkisoikeudellisia yhteisöjä. Myöhemmissä luvuissa viitataan tässä luvussa määriteltyihin valtiota koskeviin käsitteisiin.

2.1 Valtio-oikeushenkilö ja valtiontalous

Valtio-oikeushenkilö

Oikeushenkilö – juridinen henkilö – on henkilöiden tai pääomien yhteenliittymä, jolla on oikeuksia ja johon voi kohdistua velvollisuuksia. Oikeushenkilöt ovat oikeuskelpoisia eli ne voivat tehdä oikeustoimia ja esiintyä tuomioistuimessa. Oikeushenkilö muodostuu joko julkisyhteisöstä taikka kauppaoikeudellisesta tai siviilioikeudellisesta yhteisöstä. Esimerkkejä oikeushenkilöistä ovat valtio, kunnat, yhdistykset ja osakeyhtiöt.

Suomen valtio on yksi yhtenäinen oikeussubjekti. Tämä tarkoittaa, että valtion hallintoelimet eivät ole itsenäisiä oikeushenkilöitä. Niillä ei ole omia oikeuksia eikä omia velvollisuuksia. Esimerkiksi verohallinto tai Valtiokonttori eivät ole oikeushenkilöitä, vaikka ne voivatkin käyttää valtion puhevaltaa oikeudenkäynnissä. Tämä jako ei kuitenkaan ole poikkeukseton, sillä muun muassa Suomen Pankilla ja Kansaneläkelaitoksella on omat oikeutensa ja velvollisuutensa.

Hallituksen vuosikertomuksessa valtio-oikeushenkilö-termi on vakiintunut käsittämään talousarviotalouden[4], talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot ja valtion liikelaitokset[5]. Tästä kokonaisuudesta laadittujen valtiontalouden kokonaislaskelmiksi kutsuttujen laskelmien tarkoituksena on yleiskatsauksellisen kokonaiskuvan saaminen suoraan *eduskunnan ja valtioneuvoston ohjausvallan alaisesta valtiontaloudesta.*

Valtiontalous

Perustuslain luku 7 säätelee valtiontaloutta. Luvussa säädetään:

- valtion veroista ja maksuista
- valtion lainanotosta ja valtion antamista vakuuksista
- valtion talousarviosta, talousarvion sisällöstä, määrärahoista ja lisätalousarviosta
- talousarvion ulkopuolisista rahastoista
- yksityisen laillisesta saatavasta valtiolta

[4] Talousarviotalouteen kuuluvat eduskunta, tasavallan presidentin ja valtioneuvoston kansliat sekä ministeriöt, virastot ja laitokset.
[5] Valtiontalouden kokonaislaskelmat sisältävät liikelaitoskonsernien tiedot. Liikelaitosten tytäryhtiöt eivät kuulu valtio-oikeushenkilöön.

- valtion palvelussuhteen ehtojen hyväksymisestä
- valtiontalouden valvonnasta ja tarkastuksesta
- Suomen Pankista ja
- valtion omistuksista

Valtion liikelaitosten toiminnan ja talouden yleisistä perusteista säädetään lailla. Liikelaitoksia koskevia tuloarvioita ja määrärahoja otetaan talousarvioon vain siltä osin kuin lailla säädetään.

Valtiontalouteen – tavalla tai toisella ja ainakin jossain määrin – ***kuuluvat*** siten ***valtion talousarvio, valtion liikelaitokset, talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot, Suomen Pankki ja valtion määräysvallassa olevat yhtiöt***.

Toisaalla perustuslaissa – 36 §:ssä – säädetään eduskunnan valitsemat muut toimielimet ja edustajat, joihin kuuluu mm. Kansaneläkelaitos. Sen hallintoa ja toimintaa valvovat valtuutetut ovat eduskunnan valitsemia.

Talousarviotalous

Talousarviotalouteen kuuluvat eduskunta virastoineen sekä kirjanpitoyksikköinä tasavallan presidentin kanslia ja ministeriöt sekä toiminnallisesti ja taloudellisesti tarkoituksenmukaisena kokonaisuutena virastot, laitokset ja muut toimielimet.

Valtion liikelaitokset

Valtion liikelaitosten toiminnan ja talouden yleisistä perusteista säädetään lailla. Senaatti-kiinteistöjä säätelee vuoden 2010 laki valtion liikelaitoksista. Puolustuskiinteistöt on Senaatti-kiinteistöjen tytärorganisaationa toimiva liikelaitos. Yhdessä Senaatti-kiinteistöt ja Puolustuskiinteistöt muodostavat **Senaatti-konsernin.** Senaatti-kiinteistöjä ja Puolustuskiinteistöjä koskevat säädökset sisältyvät laitoskohtaiseen lakiin (Laki Senaatti-kiinteistöistä ja Puolustuskiinteistöistä). Tytärliikelaitosrakennetta ei ole sisällytetty yleislakiin.

Valtion liikelaitoslain mukaisena laitoksena Senaatti-kiinteistöt voi tuottaa palveluja valtion virastoille ja laitoksille, valtion talousarvion ulkopuolisille rahastoille ja muille valtion liikelaitoksille samoin kuin eduskunnalle sekä sen alaisuudessa, valvonnassa ja yhteydessä toimiville yksiköille siten kuin valtion liikelaitoslaissa säädetään. Lisäksi liikelaitoslain mukainen liikelaitos voi tuottaa palveluja myös sellaisille yhteisöille, joiden toiminta rahoitetaan pääosin valtion talousarvioon otetulla määrärahalla. Senaatti-kiinteistöillä on myös muita asiakkaita, joiden osuus koko liikevaihdosta on alle 10 prosenttia.

Valtion liikelaitoslain mukaan liikelaitos edustaa tuomioistuimissa, viranomaisissa ja toimituksissa valtion etua ja oikeutta liikelaitosta koskevissa asioissa.

Senaatti-kiinteistöjen palveluiden hinnoittelussa valtion sisäisille asiakkaille lähtökohdaksi on muodostunut omakustannusperusteinen hinnoittelumalli. Mallissa palvelun myynnillä saatavilla tuloilla katetaan palveluiden tuottamisesta aiheutuvat kustannukset sekä esim. liikelaitosten tapauksessa palvelutuotantoon sidotun pääoman tuotto.

Senaatti-konsernin liikelaitosten tehtävänä on toimia kiinteistö- ja toimitilaliiketoiminnan toimialalla tuottaen valtion tarpeisiin kiinteistö- ja tilapalveluita, tilajohtamisen ja -hallinnon palveluita, tilojen hankintaan, hallinnointiin ja luovuttamiseen liittyviä palveluita ja näihin välittömästi liittyviä muita palveluja.

Lisäksi liikelaitosten tehtävänä on huolehtia hallinnassaan olevasta valtion kiinteistövarallisuudesta, sen hoidosta ja hallinnosta sekä tarvittaessa valtion kiinteistövarallisuuden ja siihen liittyvän muun omaisuuden luovuttamisesta, hankinnasta, hoidosta ja hallinnosta. Senaatti-konsernin liikelaitokset voivat tuottaa palveluita vähäisessä määrin myös muille asiakkaille.

Puolustuskiinteistöt tuottaa Puolustusvoimien ja Puolustusvoimien määrittelemien kumppanien tarvitsemat edellä mainitut palvelut. Puolustuskiinteistöjen tehtävänä on myös huolehtia hallinnassaan olevasta valtion kiinteistövarallisuudesta.

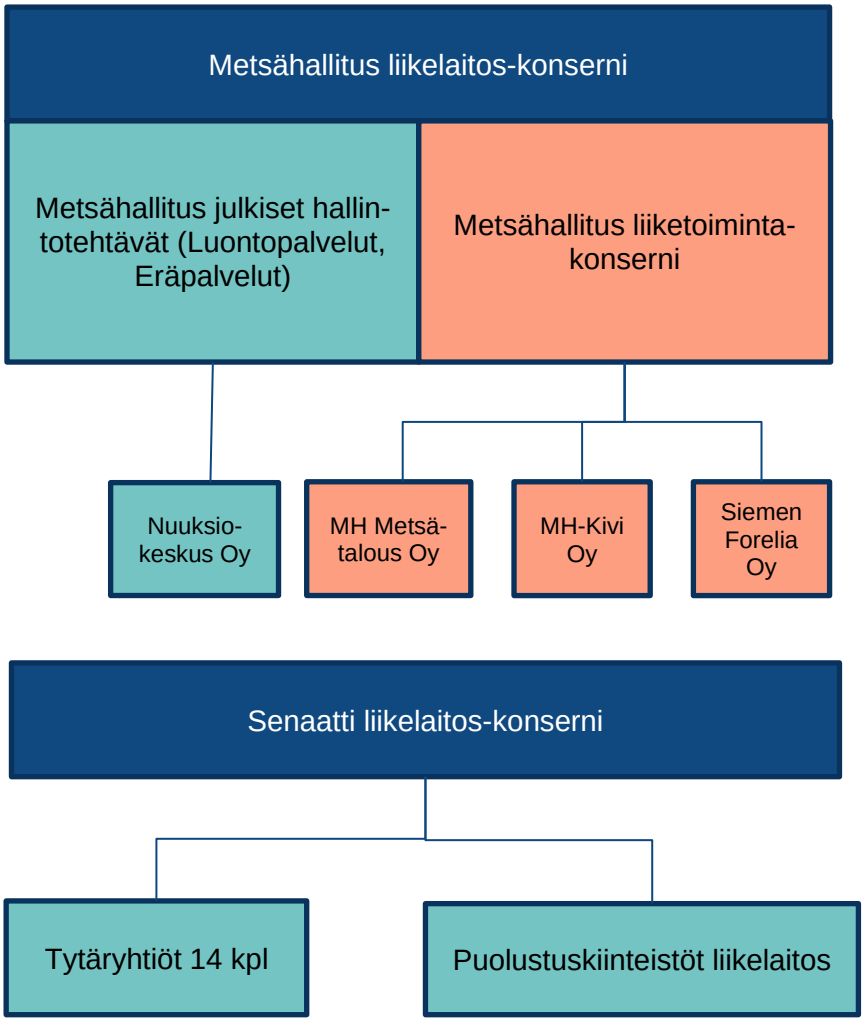
Metsähallitusta koskevat Perustuslakia tarkemmat säännökset sisältyvät Metsähallituksesta annettuun lakiin. Metsähallitukseen ei sovelleta vuoden 2010 lakia valtion liikelaitoksista.

Metsähallitus käyttää, hoitaa ja suojelee hallinnassaan olevaa valtion maa- ja vesiomaisuutta kestävästi. Metsähallituksen tulee toimia tuloksellisesti. Metsähallitus harjoittaa toimialallaan liiketoimintaa laissa säädettyjen ja valtion talousarviossa täsmennettyjen yhteiskunnallisten velvoitteiden puitteissa ja hoitaa sille säädettyjä julkisia hallintotehtäviä. Metsähallitus toimii liiketaloudellisten periaatteiden sekä eduskunnan sille hyväksymien palvelutavoitteiden ja muiden toimintatavoitteiden mukaisesti. Metsähallitus ja sen tytäryritykset muodostavat Metsähallituskonsernin.

Metsähallituksen liiketoiminnan toimialana on sen hallintaan osoitetun valtion maa- ja vesiomaisuuden taloudellinen hyödyntäminen sekä maa- ja vesiomaisuuden hallintaan liittyvää liiketoimintaa harjoittavien tytär- ja osakkuusyhtiöiden osakkeiden hallinnointi. Tässä tarkoituksessa Metsähallitus: harjoittaa metsätaloutta ja toimittaa puutavaraa asiakkaille, harjoittaa maa-ainesliiketoimintaa, harjoittaa maa- ja vesialueita koskevaa vuokraus- ja myyntitoimintaa, sekä harjoittaa maa- ja vesialueita koskevaa hanke- ja kehitystoimintaa. Metsähallitus saa lisäksi harjoittaa siemen- ja taimituotantoa sekä muuta sen toimialaan kuuluvaa maa- ja vesiomaisuuden taloudellista hyödyntämistä.

Metsätaloutta Metsähallitus harjoittaa valtion metsätalousosakeyhtiöstä annetussa laissa (235/2016) tarkoitetussa osakeyhtiössä.

Kuva 1. *Valtion liikelaitosten rakenne.*



Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot

Jos valtion pysyvän tehtävän hoitaminen sitä ehdottomasti edellyttää, voidaan lailla säätää valtion rahaston jättämisestä talousarvion ulkopuolelle. Tällaisen lakiehdotuksen hyväksymiseen vaaditaan eduskunnassa vähintään kahden kolmasosan enemmistö annetuista äänistä. Rahaston tai sen käyttötarkoituksen olennaista laajentamista tarkoittavan lakiehdotuksen hyväksyminen edellyttää myös vastaavaa enemmistöä.

Rahastojen etuina ovat niiden toiminnan itsenäisyys, varainkäytön joustavuus sekä mahdollisuus sitoa tietyt tulot ja menot toisiinsa. Rahastot mahdollistavat myös varautumisen vuosittain voimakkaasti vaihteleviin menoihin tai menoihin, joiden toteutuminen ylipäänsä on epävarmaa.

Valtion pysyvän tehtävän hoitaminen saattaa edellyttää rahaston perustamista silloin, kun tehtävän hoitamiseen liittyvien määrältään huomattavien

menoerien toteutuminen on vaikeasti ennakoitavissa. Erilaiset valtion takauksien tai takuiden myöntämistä koskevat toiminnot voidaan katsoa kuuluvan tähän ryhmään. Esimerkkinä tällaisesta on valtiontakuurahasto. Tällaisia tehtäviä ovat myös erilaiset vakuutusluonteiset toiminnot ympäristönsuojelun alalla, joihin nykyisistä rahastoista kuuluu lähinnä öljysuojarahasto. Myös huomattavien rahamäärien kerääminen tuleviin, ennakoitavissa oleviin tarpeisiin saattaa edellyttää rahastointia. Tällaisista säästämisluonteisista toiminnoista voidaan mainita esimerkkinä nykyinen valtion eläkerahasto. Laajamittainen lainoitus- ja korkotukitoiminta nykyisen valtion asuntorahaston tapaan edellyttää rahastointia.

2.2 Valtio-omisteiset yhtiöt

Valtiolla on laaja yhtiöomistus. Valtiolla on osakeomistuksia 69 merkittävässä yhtiössä. Valtion omistajapolitiikka ja -ohjaus perustuvat omistajaohjauslakiin (1368/2007) ja lakiin valtion yhtiöomistuksesta (sekä 1315/2016). Lainsäädäntöä sovelletaan valtion yhtiöomistusta koskevaan päätöksentekoon ja valtion omistajaohjaukseen valtioenemmistöisissä yhtiöissä ja valtion osakkuusyhtiöissä.

Lailla määritellään eduskunnan ja valtioneuvoston toimivalta hankittaessa valtiolle määräysvaltaa ja luovutettaessa valtiolla olevaa määräysvaltaa. Lisäksi määritellään toimivallan jako valtioneuvoston yleisistunnon ja omistajaohjauksesta vastaavan ministeriön välillä. Laissa täsmennetään myös osakemyynteihin ja yritysjärjestelyihin liittyviä säännöksiä.

Eduskunta päättää, missä yhtiöissä valtio voi luopua omistuksestaan (äänimäärä yhtiössä 100 %, 50,1 % tai 33,4 %). Eduskunta myös päättää määräysvallan hankkimisesta valtiolle, jos kysymyksessä on merkittävä yritys.

Valtioneuvosto päättää valtionomistuksesta eli osakkeiden ostamisesta ja myymisestä. Omistajaohjauksesta vastaava ministeriö puolestaan päättää useimmista omistajaohjaukseen ja omistajavallan käyttöön liittyvistä kysymyksistä.

Valtion yhtiöomistukset jaotellaan omistuksen perusteen mukaisesti, joita ovat finanssi-intressi, strateginen intressi ja erityistehtävä.

- Finanssi-intressi tarkoittaa, että valtiolla on omistajana ainoastaan tai lähes yksinomaan vahva sijoittajaintressi.
- Strategisessa intressissä yhtiöön liittyy sijoittajaintressin lisäksi intressejä, joiden vuoksi valtion on syytä pysyä toistaiseksi vahvana omistajana.
- Erityistehtävä tarkoittaa, että yhtiöllä on valtion määrittelemä elinkeino, yhteiskunta- tai muu poliittinen tehtävä taikka jokin muu erityisrooli.

Valtion yhtiöomistuksesta on kattava selvitys valtioneuvoston kanslian omistajaohjaus -sivustolla.

Laissa valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta osakkuusyhtiö määritellään seuraavasti:

> *Valtion osakkuusyhtiöllä tarkoitetaan osakeyhtiötä, jonka kaikkien osakkeiden tuottamasta äänivallasta valtiolla on vähintään kymmenen prosenttia ja*

enintään viisikymmentä prosenttia. Valtion osakkuusyhtiöksi voidaan tätä lakia sovellettaessa määrätä valtioneuvoston asetuksella myös yhtiö, jossa valtion osuus äänivallasta on alle kymmenen prosenttia. Edellytyksenä on, että valtion osakeomistusta yhtiössä pidetään merkittävänä joko taloudellisten tai omistajaohjaukseen liittyvien seikkojen nojalla.

Kirjanpitolaissa konsernin osakkuusyhtiöksi taas luetaan yhtiö, jonka omistusosuus on yli 20 %. Ainoa merkittävä yhtiö, jonka valtion omistusosuus on 10-20 % välissä on Kuntarahoitus Oy (omistus 16 %). Sitä ei jäljempänä kuvatuissa ja tehdyissä laskelmissa ole otettu mukaan.

2.3 Julkisoikeudelliset yhteisöt

Tässä luvussa on käsitelty lyhyesti eräitä sellaisia julkisoikeudellisia yhteisöjä, jolla on kytkentä valtiontalouteen.

Suomen Pankki

Perustuslain 91 §:n mukaan Suomen Pankki toimii eduskunnan takuulla ja hoidossa sen mukaan kuin lailla säädetään. Eduskunta valitsee pankkivaltuutetut valvomaan Suomen Pankin toimintaa. Suomen Pankki on Suomen keskuspankki ja se on itsenäinen julkisoikeudellinen laitos. Suomen Pankki tulouttaa osan voitostaan valtion talousarvion katteeksi. Suomen Pankin voitosta käytetään puolet vararahaston kartuttamiseen sen jälkeen, kun Euroopan keskuspankkijärjestelmässä kertyvä rahoitustulo on tilinpäätöksessä otettu huomioon. Muu osa ylijäämästä siirretään käytettäväksi valtion tarpeisiin.

Kansaneläkelaitos

Perustuslain 36 §:ssä, joka käsittelee eduskunnan valitsemia muita toimielimiä ja edustajia, mainitaan nimeltä myös Kansaneläkelaitos. Kansaneläkelaitoksesta annetussa laissa mainitaan, että se on itsenäinen julkisoikeudellinen laitos, jonka hallintoa ja toimintaa valvovat eduskunnan valitsemat valtuutetut. Kansaneläkelaitos on itsenäinen oikeushenkilö, eikä näin ollen kuulu valtio-oikeushenkilön käsitteeseen.

Julkisoikeudelliset yliopistot

Niin ikään julkisoikeudelliset yliopistot – ja luonnollisesti säätiöyliopistot niin ikään – ovat itsenäisiä oikeushenkilöitä. Ne vastaavat sitoumuksistaan omilla varoillaan sekä kantavat ja vastaavat tuomioistuimissa. Yliopistot voivat tehdä sitoumuksia, saada nimiinsä oikeuksia sekä omistaa irtainta ja kiinteää omaisuutta. Yliopisto voi myös harjoittaa liiketoimintaa, joka tukee sen laissa säädettyjen tehtävien toteuttamista.

Valtion määräysvallassa olevat yhtiöt, Suomen Pankki, Kansaneläkelaitos ja yliopistot ovat itsenäisiä oikeushenkilöitä, eivätkä siten kuulu valtio-oikeushenkilöön. Osa näistä kuuluu kuitenkin valtiontalouteen. Valtiontalouden ja valtio-oikeushenkilön käsitteet eivät ole siten yhtenäisiä. Valtiosta annettavan tiedon tuottamisessa tuleekin ratkaistavaksi se, mitä yksiköitä ja millaisilla kriteereillä sisällytetään valtiosta raportoitaviin tietoihin.

Julkisoikeudellisilla laitoksilla on merkittävä omaisuus (oma pääoma milj. euroa, 2019):

- Kansaneläkelaitos 928
- Säätiöt 25
- Yliopistosäätiöt 1 908
- Yliopistot 2 300
- Muut yhteisöt 2 611

Valtion budjettirahoitus alla luetelluille julkisoikeudellisille yhteisöille on n. 15 miljardia euroa vuodessa.

3 Kansainväliset julkissektorin tilinpäätösstandardit (IPSAS-standardit) ja konsolidointikäytännöt

Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvityksen tehtävänantoon sisältyi eräiden kansainvälisten julkisen sektorin tilinpäätösstandardien (IPSAS-standardien) tarkastelu. Tarkasteluun sisällytettiin ensinnäkin konsolidointia koskevat IPSAS-standardit (IPSAS 35-38 ja 40) sekä valikoituja muita standardeja, joiden katsottiin olevan keskeisiä taseen arvostamisen kannalta. Tässä luvussa on esitetty yhteenveto käsitellyistä standardeista sekä projektin etenemisehdotukset (luku 3.2). Lisäksi varauksia koskevaa IPSAS 19-standardia on käsitelty seuraavassa alaluvussa tarkemmalla tasolla.

Kansainvälisiä konsolidointikäytäntöjä on selostettu IPSAS-standardien näkökulman lisäksi Ruotsin valtion konsolidointikäytäntöjä tarkastelemalla (luku 3.3).

3.1 Varaukset, ehdolliset velat ja varat IPSAS-standardeissa

IPSAS 19 Varaukset, ehdolliset varat ja ehdolliset velat

IPSAS-standardin tarkoituksena on (a) määritellä varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat, sekä (b) tunnistaa olosuhteet, joissa varaukset tulisi kirjata, miten ne tulisi arvottaa sekä miten niitä koskevat tiedot tulisi esittää tilinpäätösraportoinnissa. Tämä standardi edellyttää myös, että määrätty informaatio ehdollisista veloista ja ehdollisista varoista tulee esittää tilinpäätöksessä, jotta tilinpäätöksen käyttäjät ymmärtävät niiden luonteen, ajoittumisen ja suuruuden. Vastaava IFRS standardi on IAS 37. Tässä raportissa IPSAS-standardia käsitellään varauksia koskevien säännösten osalta eikä käsitellä ehdollisia varoja ja velkoja.

Standardin laajuus

Standardia ei sovelleta vastikkeellisiin tuloihin, joita koskee standardi IPSAS 9 (vastikkeelliset tulot), eikä varauksiin, jotka johtuvat työeläke-etuuksista, lukuun ottamatta uudelleenjärjestelyistä aiheutuvia työsuhteen päättymisestä syntyviä varauksia, joita IPSAS 19 koskee. Valtion eläkevastuut kuuluvat siis valtaosin standardin IPSAS 39 (Työsuhde-etuudet) soveltamisalan piiriin. Standardia ei myöskään sovelleta sosiaalietuuksiin, joita koskee IPSAS 42, tai rahoitusinstrumentteihin mukaan lukien takaukset, joita koskee IPSAS 41.

Keskeiset käsitteet

IPSAS 19:ssa varauksilla tarkoitetaan kustannusta, jonka toteutumisajankohta tai toteutuva määrä on epävarmaa. Varaus on kirjattava taseeseen, kun:

- yhteisölle on syntynyt oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite aikaisemman tapahtuman seurauksena
- on todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellisen hyödyn menettämistä
- ja velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.

Varauksesta kirjattava määrä on vastattava parasta arviota menoista, jonka yhteisö joutuisi maksamaan täyttäessään velvoitteen raportointikauden päättymispäivänä. Varausta on tarkasteltava jokaisena raportointikauden päättymispäivänä. Tarvittaessa varaus on peruutettava. Liitetiedoissa on esitettävä varausta koskevat tiedot.

Huomion arvoista on, että Suomen kirjanpitolaissa (pakollisten) varausten määritelmä on lähellä IPSAS: 19 -standardin varauksen määritelmää. Ohessa on sisennettynä esitetty kirjanpitolain pakollisia varauksia koskevat säännökset.

> *Tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:*
>
> *1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;*
> *2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;*
> *3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä*
> *4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.*
>
> *Jos 1 momentissa tarkoitetun menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään, merkitään se taseessa luonteensa mukaiseen vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin. Muussa tapauksessa se merkitään pakolliseksi varaukseksi. Edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset sekä 2 momentissa tarkoitetut pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään. Pakollista varausta ei saa käyttää omaisuuserän arvon alentamiseksi siitä määrästä, johon se on merkitty taseen vastaaviin.*

Kansallisessa säännöksessä edellytyksenä varauksen kirjaamiselle on tulonodotusten puuttuminen, kun taas IPSAS-standardissa edellytetään ”taloudellisen hyödyn” menettämistä. Käytännössä kansallista kirjanpitolakia soveltavalla kuntasektorilla on kuitenkin rinnastettu tulonodotusten puuttuminen palvelutuotantokyvyn puuttumiseen.

Toinen ero kansallisen lainsäädännön ja IPSAS-standardin välillä on se, on IPSAS:n velvoite kirjata varaus paitsi sitoumukseen tai lakiin perustuen, myös tosiasiallisen velvoitteen (*constructive obligation*) perusteella. Velvoitteen seurauksena yhteisöllä ei ole realistisia mahdollisuuksia välttää velvoitteen täyttämistä, vaikka taustalla ei olisi lakia tai sitoumusta ulkopuolista tahoa kohtaan.

Alla on esitetty esimerkki IPSAS 19 kirjausmenettelystä, jossa pakottavan lainsäädännön puuttuessa myös konstruktiivinen velvoite johtaa standardin mukaan pakollisen varauksen tekemiseen.

> ***IG6 Saastuminen ja tosiasiallinen konstruktiivinen velvoite***
>
> *Hallitus on laajasti julkistanut ympäristöpolitiikkansa, jonka mukaan se puhdistaa aiheuttamansa saastuttamiset. Hallituksella on maine, että se noudattaa julkistamaansa politiikkaa. Asianomaisessa hallintoalueella ei ole vielä tätä koskevaa ympäristölainsäädäntöä. Merivoimien harjoitusten yhteydessä alus vaurioituu ja vuotaa merkittävän määrän öljyä mereen. Hallitus sopii*

maksavansa välittömät puhdistuskulut ja jatkuvat kulut valvonnasta ja puhdistusavusta liittyen merieläimiin ja lintuihin.

Analyysi

Nykytilanteessa on syntynyt velvoittava tapahtuma. Velvoittava tapahtuma on ympäristön saastuminen, joka aiheuttaa tosiasiallisen velvoitteen, koska politiikka ja aiempi hallituksen käyttäytyminen on synnyttänyt validin odotuksen, että hallitus puhdistaa aiheuttamansa saastutuksen. Resurssien ja taloudellisten hyötyjen tai palvelukyvyn maksaminen velvoitteen täyttämiseksi on todennäköistä.

Johtopäätös

Varaus kirjataan perustuen parhaaseen arvioon syntyvistä puhdistusmenoista (katso IPSAS kappaleet 22 and 30).

EU-jäsenvaltioiden yhteistä tilinpäätösraportointia koskevassa EU-komission johtamassa hankkeessa (EPSAS-hanke) on tarkasteltu IPSAS 19-standardin soveltamista eräissä EU-jäsenvaltioissa. Projekti on tarkastellut näistä raportointikäytännöistä hieman tarkemmin Itävallan valtion tilinpäätösraportointia varausten ja IPSAS 19-standardin soveltamisen osalta. Seuraavassa on esitetty yhteenveto projektin tekemästä tarkastelusta.

IPSAS 19-standardin soveltaminen Itävallan valtion tilinpäätösraportoinnissa

Itävalta on soveltanut valtion tilinpäätöksessään IPSAS standardi 19:ta. Itävalta on jakanut varaukset pitkäaikaisiin (3 513 milj. euroa) ja lyhytaikaisiin (383 milj. euroa). Varausten suuruusluokkaa voi verrata suhteessa valtion taseen loppusummaan (n. 90 mrd. euroa).

Pitkäaikaisiin varauksiin on kirjattu muun muassa irtisanomiskorvauksia, henkilökunnan tulospalkkioita, vakuuksia ja vastuita pilaantuneiden alueiden ennallistamisesta.

Lyhytaikaisiin varauksiin on kirjattu mm. oikeudenkäyntikuluja ja lomapalkkavelkoja.

Valtion avainhenkilöt ovat kokeneet varausten kirjaamismenettelyn hyväksi oppimiskokemukseksi. Työläänä on koettu muun muassa kirjanpitoarvojen selvittäminen.

Itävallan kokemukset antavat signaalin siitä, että varausten kirjaamisessa kansalliset lähtökohdat vaikuttavat myös varausten sisältöön. Tähän vaikuttaa luonnollisesti maiden kirjauskäytännöt ja lainsäädäntö. Luvussa 6.3.1 on arvioitu mahdollisuutta sisällyttää varausten luonteisia eriä Suomen valtion tilinpäätösraportointiin.

3.2 Yhteenveto käsitellyistä standardeista

Edellä on kuvattu IPSAS standardien varauksia koskevia raportointivaatimuksia. Projektin tehtävänantoon sisältyi IPSAS 19-standardin lisäksi eräiden muiden kansainvälisten julkisen sektorin tilinpäätösstandardien tarkastelu. Tarkasteluun sisällytettiin ensinnäkin konsolidointia koskevat IPSAS-standardit (IPSAS 35-38 ja 40) sekä valikoituja muita standardeja, joiden katsottiin

olevan keskeisiä taseen arvostamisen kannalta. Ohessa on esitetty yhteenvetotaulukko (kuva 2), jossa on kuvattu kunkin IPSAS-standardin keskeisin sisältö, keskeisimmät erot Suomen valtion tilinpäätösraportoinnin ja kyseisen IPSAS-standardin välillä sekä projektin ehdotus siitä, tulisiko kyseisen IPSAS-standardin raportointikäytäntöjä ottaa käyttöön Suomen valtion tilinpäätösraportoinnissa.

Kuva 2. *Yhteenveto valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvityksessä käsitellyistä standardeista sekä etenemisehdotukset.*

Aihe	Standardin pääsisältö	Keskeiset erot Suomen valtion kirjanpitokäytäntöihin	Projektin ehdotus etenemisestä
IPSAS 17 Aineelliset hyödykkeet	IPSAS 17 -standardi sisältää määräykset aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä koskevista kirjauksista ja tilinpäätöstiedoista. Standardi sisältää aineellisena käyttöomaisuuden kirjausohjeistukset taseeseen, niiden hankintamenon määrittelyn, poistomenettelyt sekä tilinpäätöstiedot aineellisten hyödykkeiden osalta.	* IPSASin hankintamenokäsite hieman laajempi * Käypien arvojen käyttömahdollisuus * Hyödykkeiden aktivointi /kuluksi kirjaaminen * Liitetiedot hieman laajemmat	Ei ole perusteltua siirtyä käypien arvojen kirjausmenettelyyn, eikä maanpuolustuskaluston kirjauskäytännön muuttamiseen. Kansallisomaisuuden osalta ehdotetaan nykyisen käytännön jatkamista. Jatkotyönä tulisi selvittää arvonalennusta koskevan säännöksen lisäämistä talousarvioasetukseen. Ehdotetaan jatkoselvitettäväksi tilinpäätöslaskelmien liitetietojen kehittämistä. Jatkotyössä selvitettäisiin olennaisten kirjanpito- ja käypien arvojen omaisuusluokittaisista erojen esittämistä liitetiedoissa eräiden merkittävien erien osalta.
IPSAS 19 Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat	IPSAS 19 -standardin tarkoituksena on varmistaa, että varauksiin, ehdollisiin velkoihin ja ehdollisiin varoihin sovelletaan asianmukaisia kirjauskriteereitä ja arvostusperusteita ja että liitetiedoissa esitetään riittävästi tietoa, jotta käyttäjät pystyvät ymmärtämään niiden luonnetta, toteutumisajankohtaa ja suuruutta.	* Vastuiden kirjaaminen taseeseen, joka aiheuttaisi merkittävän muutoksen tilinpäätöksen lukuihin, koska nyt ne valtiolla esitetään vain liitetiedoissa * Valtiolla ei ole varauksista säädäntöä * TaA ei tunne ehdollisen omaisuuden käsitettä	Selvitetään kansallisen kirjanpitolain mukaisten pakollisten varausten kaltaisten erien esittämistä Suomen valtion tilinpäätöksen liitetiedoissa. (ks. tarkemmin luku 6.3.1)
IPSAS 35 Konsernitilinpäätös	IPSAS 35 -standardin mukaan konserni käsittää emoyrityksen eli kaikki yhteisöt, jotka ovat emoyhtiön määräysvallassa. Konsernitilinpäätöksen laatimisen perusta on määräysvalta.	* Tällä hetkellä Suomen valtiolla ei ole vaatimusta konsernitilinpäätöksen laatimisesta	Projektin näkemyksen mukaan IPSAS-standardien konsolidointimenetelmät eivät sovellu Suomen valtiolle.

IPSAS 36 Sijoitus osakkuus- ja yhteisyrityksiin	IPSAS 36 -standardi määrittää osakkuus- ja yhteisyrityksiin tehtyjen sijoitusten kirjanpitokäsittelyä ja käsittelee pääomaosuusmenetelmän soveltamista osakkuus- ja yhteisyrityksiin tehdyissä sijoituksissa	* Tällä hetkellä Suomen valtiolla ei ole vaatimusta konsernitilinpäätöksen laatimisesta *Valtio ei tee arvostuksen muutoksia käypiin arvoihin esim. kiinteistön uudelleenarvostuksesta johtuvat muutokset, aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen uudelleenarvostus, vaan käyttää alkuperäistä hankintamenoa.	Projektin näkemyksen mukaan IPSAS-standardien konsolidointimenetelmät eivät sovellu Suomen valtiolle.
IPSAS 37 Yhteis-järjestelyt	IPSAS 37 -standardi määrittelee yhteisen määräysvallan ja yhteisjärjestelyjen käsitteet.	Selvitystä ei pystytä tekemään, koska ei ole tarkkaa käsitystä ko.toimintojen esiintyvyydestä	Projektin näkemyksen mukaan IPSAS-standardien konsolidointimenetelmät eivät sovellu Suomen valtiolle.
IPSAS 38 Tilinpäätöksissä esitettävät tiedot osuuksista muissa yhtiöissä	IPSAS 38 -standardiin on koottu liitetietovaatimukset koskien tytäryhtiöitä, osakkuusyhtiöitä, yhteisjärjestelyjä ja yhdistelemättä jääviä strukturoituja yhteisöjä.	* Suomen valtion liitteellä 7 esitetään valtion käyttö- ja rahoitusomaisuuteen kuuluvista osakkeista ja osuuksista sekä valtion tekemistä oman pääoman ehtoisista sijoituksista * IPSASin liitetietovaatimukset ovat yksityiskohtaisemmat ja mittavammat * IPSAS strukturoidun yhteisön käsitteen määrittely puuttuu valtiolta	Projektin näkemyksen mukaan IPSAS-standardien konsolidointimenetelmät eivät sovellu Suomen valtiolle.
IPSAS 39 Työsuhde-etuudet	IPSAS 39 -standardi koskee työntekijäetuuksien esittämistä tilinpäätöksessä ja liitetiedoissa.	* Mikäli Suomen valtion eläkevastuu käsiteltäisiin IPSAS -standardien mukaisesti, se tulisi kirjattavaksi taseeseen velkana tai pakollisena varauksena. Nykyisin valtio esittää eläkevastuun liitetietona. * Standardi aiheuttaisi eläkkeiden osalta merkittävän muutoksen.	Taseeseen sisällyttämisen sijasta eläkevelka ja kattamaton eläkevastuu voidaan esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa kuten tähänkin asti.
IPSAS 40 Julkisen sektorin yhdistelmät	IPSAS 40 -standardi sisältää toimintojen yhdistämisiin ja hankittuihin toimintoihin, hankintalaskelman laatimiseen ja niihin liittyviin liitetietovaatimuksiin liittyvät ohjeistukset.	*IPSASissa käytetään hankintalaskelmat nimikettä, kun valtion kirjanpidossa on hankintamenolaskelmat nimike *Liikearvoista ei ole talousarviolainsäädännöstä määräystä.	Projektin näkemyksen mukaan IPSAS-standardien konsolidointimenetelmät eivät sovellu Suomen valtiolle.

3.3 Ruotsin valtion konsolidointimenetelmistä

Ruotsin valtion tilinpäätös perustuu valtio-oikeushenkilöön kuuluvien entiteettien tilinpäätösten yhdistelyyn yhdeksi vuositilinpäätökseksi (ÅRS), jossa viranomaiset ja niihin kuuluvat rahastot yhdistellään täydellisesti (rivi riviltä) ja valtion liikelaitokset (4 kpl) pääomaosuusmenetelmää vastaavalla tavalla.

Kyseessä on Ruotsin valtion oikeushenkilön piiriin kuuluvien kirjanpitoyksiköiden yhdistetty vuositilinpäätös. Nämä kirjanpitoyksiköt hallinnoivat omaisuutta valtion oikeushenkilön lukuun. Valtio ei konsolidoi rivi riviltä tytäryrityksiään, ts. Ruotsin valtio ei tee konsernitilinpäätöstä.

Ruotsin valtion talouden ohjausta kehittävä ESV (Ekonomistyrningsverket) lähtee siitä, että valtiolla on omat erityispiirteensä, jonka vuoksi on perusteltu päätyä erilaisiin kirjanpidollisiin esittämisratkaisuihin niin verrattuna Ruotsin yksityissektoriin kuin kansainvälisiin IPSAS standardeihin. Kun em. esittämissäännöistä poiketaan, on ESV:n mukaan syytä todeta poikkeamat ja perustelut niille.

ESV huomauttaa, että ohjauksen osalta parlamentti on halunnut pitää budjettiviranomaiset viranomaisohjauksessa, ja toisaalta se on halunnut siirtää osan toimintoja yritysmuotoon juuri siksi, että se on halunnut antaa niille enemmän toimintavapautta. Erilaisten ohjaustavoitteiden tulee siis vaikuttaa seurannan toteuttamisen tapoihin. ESV toteaa, että valtiolla ei ole samanlaista ohjaustarvetta kuin yrityssektorilla, jossa tytäryrityksiä emoyhtiön konsernitilinpäätöksessä ei jaotella vaan niitä tarkastellaan kokonaisuutena ja jossa niitä ohjataan täysin eri tavoin kuin valtiokokonaisuudessa. Kun parlamentti on päättänyt järjestää toiminnan muussa juridisessa muodossa kuin valtio-oikeushenkilönä, se on lähtenyt tavallisesti siitä, että ao. toimintaa voidaan harjoittaa valtiosta riippumattomalla tavalla. (Ruotsin yritysomaisuuden tilinpäätösesittämisen kehittämisraportti, ESV 2018:56.)

Valtion taseessa esitetään valtion yritysomaisuus (valtion liikelaitokset ja yhtiöomistus) arvostamalla se pääomaosuusmenetelmällä tilinpäätöksen taseen rivillä osuudet tytär- ja osakkuusyrityksissä. Tätä varten ei tehdä sisäisten omistusten eliminointeja tai toisistaan eroavien tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden edellyttämiä oikaisuja. Arvostamisen osalta ESV:n johtopäätös on, että markkina-arvostus ei ole sopiva menetelmä valtion täys- ja osaomisteisten yritysten arvostamiseen. Markkina-arvostus on relevanttia vain silloin, kun yritystä ollaan myymässä tai kun osakeportfoliota ollaan optimoimassa voiton tuottamisen tarkoituksessa. Vain näissä tapauksissa rahalliset tuotot realisoituvat ja saadut vastikkeet voidaan käyttää toisiin tarkoituksiin.

Ruotsin käyttämä yksinkertainen substanssiarvostamisen menetelmä antaa saman lopputuloksen kuin pääomaosuusmenetelmä. Menetelmä on yksinkertainen, koska siinä käytetään yrityksen oman pääoman kirjanpitoarvoa sen sijasta, että se perustuisi varojen ja velkojen markkina-arvojen erotukseen. Se perustuu historiallisiin osakkeiden ja osuuksien hankintamenoihin, joita oikaistaan hankinta-ajankohdan jälkeen kirjanpidollisesti kertyneet tulosten mukaisesti (ts. oman pääoman muutoksen perusteella).

ESV katsoo, että markkina-arvoja tarkoituksenmukaisempaa on juuri lähteä liikkeelle historiallisista hankintamenoista ja hankintamenopohjaisesta kirjanpidosta. Historialliset hankintamenot ovat usein vaikeasti löydettävissä ja koska ne eivät anna oikeaa kuvaa omistuksen kehityksestä, yksinkertaisen substanssimenetelmän soveltaminen on riittävä tapa kompensoimaan tätä em. puutetta tavalla, jolla myös vältetään markkina-arvostuksen ongelmat.

Ruotsi jatkanee menetelmän käyttöä myös jatkossa valtion tilinpäätösraportoinnissa. Huhtikuussa 2021 ESV:n kanssa käydyssä kokouksessa projektin

saaman tiedon mukaan Ruotsissa ei ole esiintynyt halukkuutta muuttaa omaksuttua ja hyvin toimivaa yksinkertaista substanssimenetelmää (pääomaosuusmenetelmä vastaava menetelmä) toiseksi.

4 Sidosryhmien näkemykset valtiokonsernin taloudellisen aseman esittämisestä

Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvityksen tehtävänä oli kartoittaa sidosryhmien tietotarpeita valtiokonsernin taloudellisen aseman esittämisestä sekä suunnitella konsernilaskelmien laajuutta ja sisältöä sidosryhmätarpeiden pohjalta. Sidosryhmien näkemyksiä kartoitettiin kyselyn, haastattelujen ja työpajatyöskentelyn avulla. Seuraavassa on kuvattu sidosryhmien näkemyksiä laskelmien laajuudesta ja tietosisällöstä sekä laadintamenetelmistä. Lisäksi on seuraavassa on kuvattu tarkemmin sidosryhmien näkemysten kartoittamisen tapoja.

4.1 Sidosryhmien näkemykset tietotarpeista ja laskelmien laajuudesta

Tässä ja seuraavassa luvussa on kuvattu sidosryhmien näkemyksiä konsernitiedon tarpeesta sekä konsernilaskelmien laajuudesta. Laajuudella tarkoitetaan tässä yhteydessä sekä laskelmiin yhdisteltäviä entiteettejä että tuotettavien laskelmien tai tietojen sisältöä. Sidosryhmien näkemyksiä laskelmien tarkkuustasosta ja menetelmistä on käsitelty luvussa 4.2. Luvussa 4.4 on esitetty yhteenveto sidosryhmien näkemyksistä.

4.1.1 Kysely

Syksyllä 2019 tehtiin Valtiokonttorin ja Tampereen yliopiston yhteistyönä kysely, jonka tarkoitus oli kartoittaa karkealla tasolla eri tahojen näkemystä valtion konsernilaskelmien laatimisen tarpeellisuudesta ja mahdollisten laskelmien sisällöstä. Kyselyn tarkoitus oli olla alustava kartoitus konsernilaskelmien tarpeesta sekä tuoda pohjaa myöhemmin tehtäville haastatteluille ja muille tarvekartoituksen vaiheille.

Kysely lähetettiin yhteensä 140 henkilölle tai ryhmälle. Kyselyn vastaanottajat olivat sekä tahoja, jotka saattaisivat olla mahdollisten konsernilaskelmien hyödyntäjiä, että myös konsernilaskennan laatimisen ja tarveselvityksen asiantuntijoita ja/tai taustavaikuttajia sekä mahdollisten laskelmien laadinnassa osa tietoa tuottavia tahoja. Noin puolet kyselyn vastaanottajista oli kirjanpitoyksiköiden talousjohtoon kuuluvia henkilöitä. Kyselyyn vastasi 36 henkilöä. Vastaajista 14 kuului kirjanpitoyksiköiden talousjohtoon.

Vastaajista 2/3 (24 henkilöä) näki nykyistä laajemmat konsernilaskelmat tarpeellisiksi. Laskelmien mahdollisiksi hyödyntäjiksi arvioiduista henkilöistä (9 henkilöä) yhtä lukuun ottamatta kaikki kokivat nykyistä laajemmat konsernilaskelmat tarpeellisiksi.

Lähes kaikissa kyllä-vastausten perusteluissa mainittiin tarve nykyistä kattavamman kokonaiskuvan saamiseen valtiokokonaisuuden tuloista, menoista, omaisuudesta, veloista ja vastuista. Myös läpinäkyvyys mainittiin perusteluna monessa kyllä-vastauksessa.

Niiden vastaajien, joiden mielestä konsernilaskelmia ei olisi tarvetta laatia, yleisimpänä perusteluna oli se, ettei tarvetta tai käyttäjää laskelmille ole. Yksi vastaaja toi esille uusien laskelmien kehittämisen sijaan olemassa olevien

laskelmien hyödynnettävyyden arvioinnin. Joissakin vastauksissa esiintyi myös se näkökulma, että laskelmat, joihin on yhdistetty erityyppisiä yhteisöjä, eivät välttämättä tuokaan kaivattua kokonaisnäkemystä vaan päinvastoin hämärtävät kuvaa tai lopputuloksen käytettävyyttä.

Kaikki vastaajat olivat pitkälti yksimielisiä laskelmien sisällöstä. Konsernituloslaskelmat, konsernitase ja konsernin rahoituslaskelma ja niitä täydentävät liitetiedot muodostaisivat valtion konsernilaskelmat. Liitetietojen osalta tärkeimpinä pidettiin erilaisia vastuita ja sitoumuksia koskevia tietoja.

Konsernilaskennan tarpeita koskeneessa kyselyssä valtaosa vastaajista kannatti konsernilaskelmien laadintaa. Joidenkin yksittäisten tahojen näkemykset tarkentuivat sidosryhmä-haastatteluvaiheessa laskelmien kannattamisesta hieman varautuneempaan suuntaan. Haastateltavien oli mahdollista kertoa näkemyksiään monipuolisesti, kun taas kyselyssä vastaajan oli valittava ”kyllä” tai ”ei” -vaihtoehto esimerkiksi kysymykseen, joka koski konsernilaskennan kannattamista.

Kuva 3. *Kyselyyn vastanneiden näkemykset yhdistelyn piiristä*.

	Kaikki vastaajat, 36 hlöä	Muu kuin kirjanpitoyksikön talousjohto, 22 hlöä	Laskelmien mahdolliset hyödyntäjät, 9 hlöä
Talousarviotalous	31	19	8
Rahastotalous	25	17	7
Valtion liikelaitokset	25	17	7
Valtion enemmistöomisteiset yhtiöt, kaikki tai osa	17	13	5
Valtion osakkuusyhtiöt, kaikki tai osa	10	6	2
Yliopistot	14	10	5
Suomen Pankki	11	6	1
Kansaneläkelaitos	19	11	1
Muita sosiaaliturvarahastoja	3	2	0
Muita yhteisöjä	6	5	1

4.1.2 Sidosryhmähaastattelut

Haastatellut sidosryhmien edustajat valittiin monipuolisesti niin laskelmien ja raporttien laatijoiden kuin niiden potentiaalisten hyödyntäjien joukosta. Haastatellut tahot koostuivat pääosin valtionhallinnon ministeriöiden ja virastojen

edustajista. Haastatteluihin pyydettiin myös valtionhallinnon ulkopuolisia konsernitilinpäätöksen asiantuntijoita.

Haastattelut olivat teemahaastatteluja, ja osalle haastateltaville lähetettiin etukäteen kysymykset sähköpostitse. Haastattelut kestivät puolesta tunnista aina kahteen tuntiin saakka. Haastatteluja toteutettiin 24 kappaletta. Lisäksi yksi valtionhallinnon edustaja vastasi teemahaastattelurungon mukaisiin kysymyksiin sähköpostitse.

Haastattelujen tulokset, konsernitiedon tarve ja laskelmien laajuus

Sidosryhmähaastatteluissa haastateltavia pyydettiin nimeämään päätöksenteko- ja analyysitilanteita, joissa konsernitietoa hyödynnettäisiin. Eksakteja päätöksentekotilanteita mainittiin haastatteluissa vähäisessä määrin. Laskelmien katsottiin kuitenkin palvelevan päätöksentekoa välillisesti. Haastattelussa mainittiin kokonaiskuvan hyödyttävän välillisesti kansan- ja julkistalouden suunnittelua sekä budjetti- ja kehysvalmistelua. Valtion budjettitalouden ja valtion taloudenpidon kannalta tietoa valtion veloista ja vastuista pidettiin keskeisenä. Katsottiin, että valtiokonsernin taseen läpinäkyvyys auttaisi ymmärtämään valtion riskejä ja vastuita entistä kattavammin.

Julkisyhteisöjen tilinpäätöstietojen tarkoituksena on paitsi informaation tarjoaminen päätöksenteon tueksi myös informaation antaminen tilivelvollisuuden toteutumisesta. Julkisyhteisöjen tapauksessa näistä usein korostuu tilivelvollisuuden näkökulma. Tilivelvollisuuteen ei käsitteenä sidosryhmänäkemyksissä juurikaan suoraan viitattu, mutta siihen liittyviä näkökulmia tuotiin esille. Sidosryhmät esittivät tietotarpeita liittyen julkisten varojen käyttöön, valtion investointeihin sekä yhtiöihin kohdistuviin rahavirtoihin. Toisaalta tuotiin esiin myös tilivelvollisuuteen ja julkisen varainkäytön läpinäkyvyyteen liittyviä tietotarpeita, joita tilinpäätöslaskelmien tarjoama informaatio ei palvele suoraan. Tällaisia olivat esimerkiksi tarpeet liittyen ilmiö- tai tavoitekohtaiseen tietoon meno- ja tulovirroista. Konsernitietoa koskevaa tarvemääritystä tarkennettiin työpajatyöskentelyn avulla (ks. luku 4.1.3)

Sidosryhmähaastatteluissa käsiteltiin myös laskelmien sisällytettävien organisaatioiden rajauskysymyksiä. Sidosryhmähaastatteluissa liikelaitosten ja rahastojen lisäksi eniten[6] saivat ”kannatusta” erityistehtäväyhtiöt, vähiten pörssiyhtiöiden yhdistely konsernilaskelmiin. Erityistehtäväyhtiöt toteuttavat kunkin yhtiön osalta erikseen määriteltyjä yhteiskunnallisia tehtäviä, jotka on katsottu tarkoituksenmukaista organisoida yhtiömuodossa, vaikka ne voitaisiin luonteensa perusteella hyvinkin hoitaa myös talousarviotalouden sisällä. Valtion omistuksen taustalla olevat yhtiökohtaiset intressit vaikuttavat merkittävästi yksittäisille yhtiöille määriteltäviin valtion omistajuuden tavoitteisiin.

Jos konsernilaskelmatietoa aletaan tuottaa, useimpien haastateltavien mielestä viimeisimpänä olisivat valtion omistamat osakeyhtiöt, jotka eivät ole erityistehtäväyhtiöitä, eli ts. niihin kohdistuisi vähiten lisää tiedontarvetta jo nykyisin kerättävään tietoon, josta huolehtii etenkin VNK:n omistajaohjausyksikkö ja joka raportoidaan hallituksen vuosikertomuksessa. Moni haastateltava piti pörssiyhtiöiden tilinpäätöstietojen yhdistämistä valtion palvelutoimintaa

[6] Entiteettijoukkoa koskeva kysymyksenasettelu oli osassa haastatteluja avoin ja osassa haastateltavilta kysyttiin kannanottoa haastattelijan luettelemien entiteettien sisällyttämisestä laskelmiin.

harjoittavien organisaatioiden tietoihin ongelmallisena. Tähän osa haastateltavista näki ratkaisuna erilaiset entiteettijoukkojen ryhmittelyt raportoinnissa.

Monet haastateltavat kannattivat entiteettirajauksen vaiheittaista laajentamista sen sijaan, että valtion talousarviotalouden ulkopuolelta otettaisiin kerralla laskelmiin koko haluttu entiteettipiiri. Monet haastateltavat pitivät tarkoituksenmukaisena valtion keskitetyn tilinpäätösraportoinnin laajentamista valtion erityistehtäväyhtiöihin.

4.1.3 Työpajatyöskentely

Työpajatyöskentelyllä pyrittiin tarkentamaan haastatteluissa esitettyjä tietotarpeita. Ensimmäinen työpaja ajoittui marraskuulle 2020 ja toinen työpaja tammikuulle 2021. Työpajaan osallistui sidosryhmiä samoista organisaatioista, joista saatiin haastateltavia sidosryhmähaastatteluvaiheeseen (valtiovarainministeriö, valtioneuvoston kanslia, Tilastokeskus, valtiontalouden tarkastusvirasto, Valtiokonttori). Työpajat järjestettiin etäyhteyksien avulla. Fasilitoinnissa hyödynnettiin tiimityökalua (Miro), jonne työpajoissa käsiteltäviä kokonaisuuksia työstettiin ja dokumentoitiin. Osallistujille lähetettiin etukäteen työpajoissa käsiteltävä aineisto.

Työpajatyöskentelyssä pääpaino oli tietotarpeiden, konsernilaskennan eri etenemisvaihtoehtojen ja eri laskelmavaihtoehtojen käsittelyssä. Työpajatyöskentelyssä laskelmien entiteettirajausta käsiteltiin edellä mainittujen aiheiden lomassa, mutta sitä ei käsitelty omana osionaan yksityiskohtaisesti.

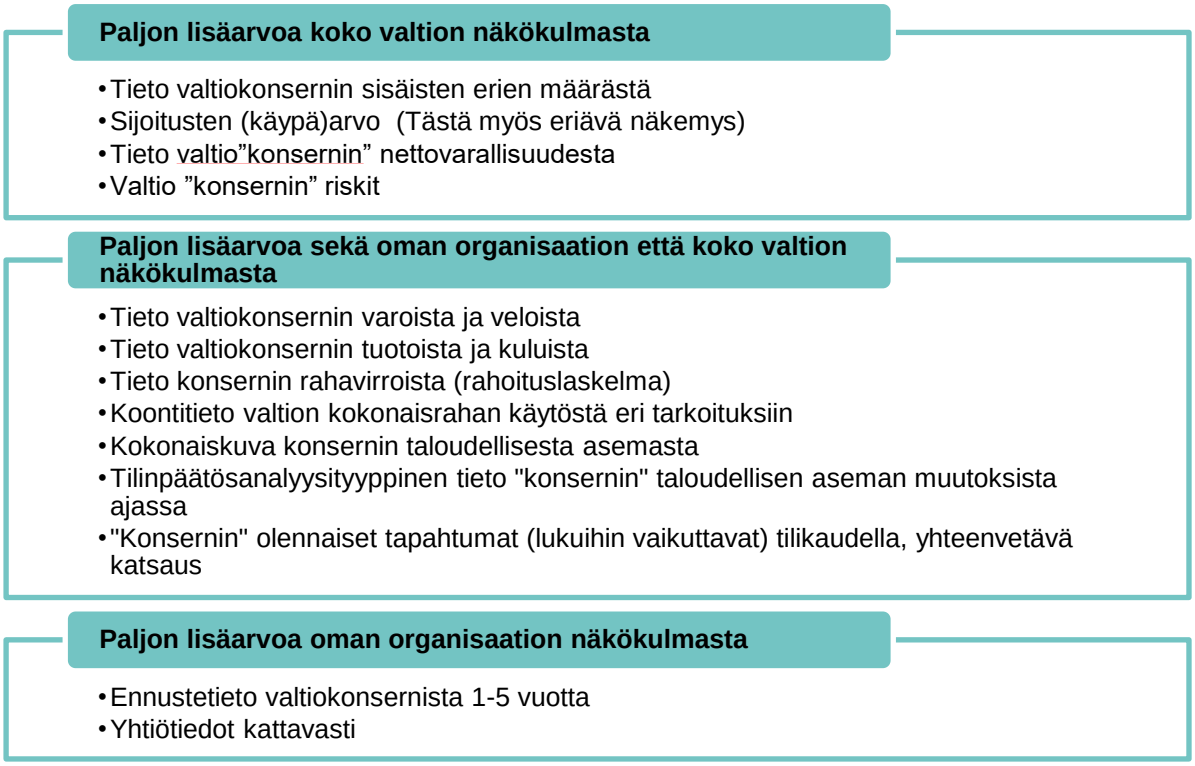
Vaikka entiteettirajausta ei käsitelty työpajoissa yksityiskohtaisesti, työpajakeskustelussa korostui tarve saada tietoa erityistehtäväyhtiöistä. Tätä perusteltiin sillä, että valtion tehtäviä on yhtiöitetty ja erityistehtäväyhtiöiden toiminta on lähellä valtion ydintoimintoja.

Työpajoissa tuotiin esiin, että mikäli laskelmat sisältäisivät erityyppisiä yhteisöjä (esimerkiksi erityistehtäväyhtiötä ja ei-erityistehtäväyhtiöitä), tietojen yhteenlaskuun liittyy ongelmia yhtiöiden erilaisen toimintalogiikan vuoksi. Joka tapauksessa yhteisörajauksen tulisi olla selkeä ja ymmärrettävissä oleva.

Työpajatyöskentelyssä kartoitettiin, millaisia tarpeita mahdolliset konsernilaskelmat palvelisivat. Ensimmäisessä työpajassa laskelmien päätarkoituksena nähtiin kokonaiskuvan muodostaminen ”konsernin” taloudellisesta asemasta.

Toisessa työpajassa tarvemääritystä tarkennettiin. Tarpeita pyydettiin luokittelemaan sen mukaan, kuinka paljon ne tuottavat lisäarvoa 1) oman organisaation 2) koko valtion ja 3) sekä oman organisaation että koko valtion näkökulmasta. Kuvassa 1 on esitetty paljon lisäarvoa tuottavat tiedot näistä kolmesta näkökulmasta. Kuvan 1 keskimmäisessä laatikossa olevat tarpeet voidaan katsoa olevan näistä keskeisimpiä, sillä ne koskevat sekä sidosryhmien omia tietotarpeita, että koko valtion tietotarpeita.

Kuva 4. Työpajakäsittelyn tuloksia tarpeiden priorisoinnista



Työpajatyöskentelyn lopputulemana voidaan todeta, että valtiokokonaisuuden taloudellisen aseman paremmalle hahmottamiselle on sidosryhmien näkemyksen mukaan olemassa tarvetta. Myös muun muassa rahavirtoihin ja investointeihin liittyviä tietotarpeita tuotiin esille. Jossain määrin tuotiin esiin myös tietotarpeita, joihin tulisi vastata laskelmia laajemmilla tiedoilla (esimerkiksi tieto ”konsernin” olennaisista tapahtumista tilikaudella) .

Tietojen esittämisen tavasta saatiin alustavia näkemyksiä. Jossain määrin tietojen esittämisen tapa ja tarkkuustaso jäivät kuitenkin avoimeksi. Tietojen esittämisen tapaa ja laskelmien toteuttamiskelpoisuutta on arvioitu luvussa 7.

4.2 Sidosryhmien näkemykset laskelmien tarkkuustasosta, yhdistelymenetelmistä ja kirjanpitoperiaatteista

4.2.1 Haastattelut

Projektissa toteutettujen haastattelujen teemoihin sisältyi kysymyksiä laskelmien yhdistelymenetelmistä, kirjanpitoperiaatteista ja tarkkuustasosta. Kaikki haastateltavat eivät ottaneet suoraan kantaa yhdistelymenetelmiin tai kirjanpitoperiaatteisiin. Haastatteluissa korostui kirjanpitoperiaatteiden ja yhdistelymenetelmien osalta tiedon tarve sekä tiedon tuottamisen kustannusten ja hyötyjen tarkoituksenmukainen suhde.

Moni haastateltava näki, että laadintaperiaatteet tulisi pitää mahdollisimman yksinkertaisena tai että niiden tulisi olla yksinkertaisemmat kuin esimerkiksi kotimaisen kirjanpitolain mukaiset konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteet.

Eräät haastateltavat katsoivat, että menetelmiä voitaisiin kehittää vähitellen yksityiskohtaisemmiksi. Tähän liittyen tuotiin myös esiin yhdistelymenetelmien ymmärrettävyys päätöksentekijöiden näkökulmasta.

Eräät haastateltavat toivat esiin, että erilaiset yhtiöt voitaisiin yhdistellä laskelmiin eri tavoin tai pitää omina "nippuinaan" tavallaan alakonserneina, joita ei yhdisteltäisi valtio-oikeushenkilöön vaan tarkasteltaisiin erikseen omana kokonaisuutena. Näin voitaisiin käsitellä valtio-omisteisia yhtiöitä eri tavalla luokiteltuina.

Yhteisön kytkeytyminen valtion palvelutoimintaan tai budjettiin voisi olla määrittävä tekijä yhdistelyn piiriin tulevien yhteisöjen rajaamisessa ja yhdistelymenetelmän valinnassa. Eräät haastateltavat näkivät kuntien konsernitilinpäätösmenetelmien, jossa pääpaino on hankintamenomenetelmää yksinkertaisemmassa nimellis- ali pariarvomenetelmässä, soveltuvan valtiolle. Usea haastateltava esitti näkemyksen, että valtaosa valtio-omisteisten yhtiöiden keskinäisten tapahtumien (erityisesti ostot ja myynnit) eliminointi on kokonaisuuden kannalta merkitykseltään vähäistä. Hankintamenomenetelmän soveltamisessa tuotiin esiin valtion erityispiirteenä se, että valtio on itse perustanut valtaosan valtio-omisteisista yhtiöistä, jolloin ei synny perustamisajankohtaan ajoittuvaa eliminointieroa (valtion omistusosuus omasta pääomasta on yhtä suuri kuin osakkeiden hankintameno).

Kuten edellä tuotiin esille, esitettiin myös näkemyksiä ryhmittelystä ”osakonserneiksi” yhteisöjen luonteen (esimerkiksi strategisen ja finanssi-intressin yhtiöt) mukaan. Mikäli nämä pidetään omina kokonaisuuksina yhdistelemättä valtio-oikeushenkilön tilinpäätökseen, eliminointeja ei tarvita valtion suuntaan, mutta kylläkin osakonsernin omassa piirissä sisäisesti sen mukaan kuin ne on ryhmitelty ja sillä tarkkuudella kuin halutaan valtion tietotarpeita varten.

Eräät haastateltavat katsoivat, että valtion mahdolliseen konsernitilinpäätökseen valtio-omisteiset yhtiöt voidaan yhdistellä konsernitasolla.

Valtion ja valtio-omisteisten yhtiöiden kirjanpitoperiaatteiden yhtenäistäminen tai muuntaminen täysin yhtenäiseksi konsolidointia varten katsottiin erittäin haastavaksi tehtäväksi. Pääosa sidosryhmistä katsoi, että ensi vaiheessa laadintaperiaatteita ei tarvitsisi täysin yhtenäistää.

Pääomaosuusmenetelmä herätti eräissä ulkopuolissa konsernitilinpäätöksen asiantuntijoissa kritiikkiä, sillä he eivät katsoneet sen antavan kattavaa kuvaa esimerkiksi varoista ja veloista.

4.2.2 Työpajatyöskentely

Haastatteluja tarkentavassa ensimmäisessä työpajassa esiteltiin sidosryhmille erilaisia konsernilaskennan etenemisvaihtoehtoja. Vaihtoehtoina ensimmäisessä työpajassa olivat seuraavat etenemistavat:

- Lisätiedon tarjoaminen valtio-omisteisten yhtiöiden ja valtion välisistä eristä valtion tilinpäätöksessä. Tieto tuotettaisiin ehdotuksen mukaan valtion kirjanpidon perusteella
- Valtio-omisteisten yhtiöiden (osa/kaikki) yhdisteleminen laskelmiin pääomaosuusmenetelmällä

- Valtio-omisteisten yhtiöiden (osa/kaikki) yhdisteleminen laskelmiin rivi riviltä eli hankintamenomenetelmällä.
- Karkean katsauksen esittäminen valtion, valtio-omisteisten yhtiöiden ja mahdollisesti muiden valtionhallinnon yksiköiden tuotoista ja kuluista, varoista ja veloista sekä eräistä vastuista (ks. liite 2)
- Valtion taloudellisten vastuiden raportoinnin kehittäminen

Sekä pääomaosuusmenetelmässä että sovelletussa hankintamenomenetelmässä nähtiin työpajatyöskentelyssä huonoja ja hyviä puolia. Pääomaosuusmenetelmän etuna oli sidosryhmien näkemyksen mukaan nettovarallisuusasemasta saatava tieto ja tiedon tuottamisen vaivattomuus. Huonoina puolina nähtiin olennaisen tiedon puuttuminen eritellyistä varoista ja veloista sekä tiedon kohderyhmän ja tarkoituksen epäselvyys.

Sovelletun hankintamenomenetelmän katsottiin tuottavan tarvittavaa tietoa, mutta tietojen tuottamisen arveltiin olevan työlästä. (Laskelmien vaatimaa työmäärää on kuvattu luvussa 7.)

Ensimmäisessä työpajassa varsinaisista konsernilaskennan vaihtoehtoisista etenemistavoista eniten kannatusta sai karkean katsauksen tekeminen valtion ja yhtiöiden muodostaman kokonaisuuden tuottoihin ja kuluihin sekä varoihin ja velkoihin (ks. liite 1). Etenemisvaihtoehdoista kokonaisuudessaan eniten kannatettiin taseen ulkopuolisten vastuiden raportoinnin kehittämistä. Taseen ulkopuolisten vastuiden raportoinnin osalta katsottiin, että raportointia voisi kehittää konsernilaskennan kehittämisen rinnalla (ks. tarkemmin luku 4.3).

Toiseen työpajaan kehiteltiin projektissa välimuoto ensimmäisessä pajassa esitellystä hankintamenomenetelmän mukaisesta rivi riviltä -yhdistelystä ja edellä mainitusta karkeasta katsauksesta (ks. luvun 7.2.5 laskelma, jonka esitystapa vastaa työpajassa esitettyä mallia). Toiseen työpajaan kehitetystä laskelmasta esitetiin työpajassa kommentteja vähäisessä määrin, mutta esitettyjen kommenttien perusteella laskelmien kehittely oli edennyt oikeaan suuntaan. Kaiken kaikkiaan työpajatyöskentelyn osalta jossain määrin epävarmaksi jäi se, että mikä olisi työpajatyöskentelyyn osallistuneiden näkemyksen mukaan konkreettinen muoto valtiokokonaisuuden taloudellisen aseman esittämisestä. Tietojen esittämisen tapaa ja laskelmien toteuttamiskelpoisuutta on arvioitu luvussa 7.

4.3 Sidosryhmien näkemykset taloudellisten vastuiden raportoinnin kehittämisestä

Edellä on käsitelty sidosryhmien näkemyksiä laskelmille otettavista entiteeteistä, tuotettavista laskelmista tai tiedoista ja laskelmien laadintaperiaatteista. Tässä luvussa tehdään vielä yhteenveto sidosryhmien näkemyksistä koskien taloudellisten vastuiden raportoinnin kehittämistä.

Haastattelut

Projektissa toteutetuissa sidosryhmähaastatteluissa nousi esiin tarve muodostaa kattava kuva valtiontalouden kokonaisuudesta. Erityisesti haastatteluissa korostui tarve hahmottaa valtiontalouden kokonaisuuden velkoja ja vastuita sekä erilaisia ehdollisia velkoja ja vastuita sekä niihin liittyviä riskejä. Tuotiin esiin, että varallisuusaseman ymmärtämiseksi täytyy olla myös tietoa vastuista ja niiden riskisyydestä. Vastuista esiin nostettiin erityisinä mainintoina takaukset ja yhtiöistä erityisesti valtion erityisrahoitusyhtiö Finnvera Oyj.

Tässä yhteydessä ei useinkaan suoraan otettu tai osattu ottaa kantaa siihen, mikä olisi paras tapa tällaisen laajasti valtiontalouden varoja, velkoja, vastuita ja riskejä sisältävän raportin esittämistapaan. Vastuita ja riskejä koskevaa tietotarvetta pyrittiin täsmentämään haastattelujen jälkeen toteutetussa työpajatyöskentelyssä.

Työpajatyöskentely

Projektissa järjestettyihin työpajoihin osallistuneiden sidosryhmien näkemyksen mukaan taloudellisten vastuiden ja riskien raportointia tulisi kehittää riippumatta konsernilaskelmien muusta kehittämisestä. Työpajatyöskentelyssä korostuivat erityisesti ehdolliset vastuut. Toisessa työpajassa pyrittiin saamaan tarkempia näkemyksiä siitä, minkä tyyppisistä vastuista erityisesti tarvittaisiin lisätietoa. Ehdollisista vastuista tärkeänä mainittiin toisessa työpajassa erityisesti piilevien ehdollisten vastuiden raportoinnin kehittäminen (yhtiöiden vastuut osittain, kuntasektorin vastuut, ympäristövastuut). Toisaalta tuotiin esiin, että kyse ei ole vain tiedon tuottamisesta, vaan esimerkiksi siitä, että huomiota tulisi saada kohdistettua enenevässä määrin vastuisiin. Toisaalta osa osallistujista toi esiin, että valtio ei yleensä juridisesti ole vastuussa yhtiöiden vastuista ja näki ei-juridisesti sitovien vastuiden esittämisen ongelmallisena.

Projekti ei ollut valmistellut työpajatyöskentelyssä konkreettisia ehdotuksia valtion taloudellisten vastuiden ja riskien raportoinnin kehittämisestä. Taloudellisten vastuiden raportoinnin kehittämisen käsittelyllä pyrittiin tunnistamaan raportoinnin kehittämisen painopistealueita. Painopistealueita kyettiin työpajatyöskentelyssä nimeämään, mutta konkreettista ehdotusta kehittämisen tavasta ei päästy työpajatyöskentelyssä työstämään.

Aiheeseen liittyvä projektissa toteutettua selvitystyötä on selostettu luvussa 5.

4.4 Yhteenveto sidosryhmien näkemyksistä

Projektin toteuttamissa sidosryhmähaastatteluissa nousi esiin tarve muodostaa kattava kuva valtiontalouden kokonaisuudesta. Erityisesti haastatteluissa korostui tarve hahmottaa valtiontalouden kokonaisuuden velkoja ja vastuita sekä erilaisia ehdollisia velkoja ja vastuita sekä niihin liittyviä riskejä. Sen sijaan eksakteja päätöksentekotilanteita, joissa laskelmia valtiokonsernista tarvittaisiin, mainittiin vähemmän. Paremman kokonaiskuvan katsottiin kylläkin hyödyttävän riskien ja valtiokokonaisuuden hallintaa ja sitä kautta tukevan päätöksentekoa välillisesti. Osa haastateltavista katsoi, että laskelmien käyttötarkoituksia ei välttämättä osata nimetä tarkasti etukäteen, vaan käyttötarkoituksia syntyy, kun laskelmia aletaan systemaattisesti tuottaa.

Julkisyhteisöjen tilinpäätöstietojen tarkoituksena on paitsi informaation tarjoaminen päätöksenteon tueksi myös informaation antaminen tilivelvollisuuden toteutumisesta. Julkisyhteisöjen tapauksessa näistä usein korostuu tilivelvollisuuden näkökulma. Tilivelvollisuuteen ei käsitteenä sidosryhmänäkemyksissä juurikaan suoraan viitattu, mutta siihen liittyviä näkökulmia tuotiin esille. Esitettiin tietotarpeita liittyen julkisten varojen käyttöön, valtion investointeihin sekä yhtiöihin kohdistuviin rahavirtoihin. Toisaalta tuotiin esiin myös tilivelvollisuuteen ja julkisen varainkäytön läpinäkyvyyteen liittyviä tietotarpeita, joita

tilinpäätöslaskelmien tarjoama informaatio ei palvele suoraan. Tällaisia olivat esimerkiksi tarpeet liittyen ilmiö- tai tavoitekohtaiseen tietoon meno- ja tulovirroista.

Haastattelujen jälkeen toteutetussa ensimmäisessä työpajassa tavoitteena oli konkretisoida haastatteluissa ilmenneitä tietotarpeita. Työpajassa parhaana varsinaisena laskelmia koskevana kehittämisvaihtoehtona nähtiin karkean katsauksen tekeminen valtion, valtio-omisteisten yhtiöiden ja muiden julkishallinnon yksiköiden (entiteettirajausta ei tässä yhteydessä käsitelty yksityiskohtaisesti) tuottoihin ja kuluihin sekä varoihin ja velkoihin (Ks. liite 1). Tässä vaihtoehdossa haittapuolena nähtiin tarjotun tiedon mahdollinen liiallinen epätarkkuus. Tarpeellisimpana laskelmien ulkopuolisena kehittämisvaihtoehtona nähtiin taloudellisten vastuiden raportoinnin kehittäminen. Toisaalta tuotiin esiin, että vastuiden raportointia tulisi kehittää joka tapauksessa, konsernilaskennan kehittämisen tavoista riippumatta.

Toisessa työpajassa esiteltiin projektiryhmän kehittämä vaihtoehtoinen laskelma, joka oli yhdistelmä ensimmäisessä työpajassa positiivista palautetta keränneestä karkeasta katsauksesta ja rivi riviltä eli hankintamenomenetelmällä tehdystä yhdistelystä. Toiseen työpajaan kehitellystä laskelmasta esitettiin työpajassa kommentteja vähäisessä määrin, mutta esitettyjen kommenttien perusteella laskelmien kehittely oli edennyt oikeaan suuntaan, joskin myös joitakin puutteita tuotiin esiin. Toisessa työpajassa esiteltiin myös projektin ehdotuksia tunnusluvuista, joita laskelmien yhteydessä tulisi esittää. Kaiken kaikkiaan tunnusluvuista esitettiin enemmän palautetta kuin laskelmista. Projektin esittämiä tunnuslukuja pidettiin hyödyllisinä. Työpajatyöskentelyssä esillä olleita tunnuslukuja käsitellään tämän raportin luvussa 7.5.

Työpajatyöskentelyn osalta jossain määrin epävarmaksi jäi, mikä olisi työpajatyöskentelyyn osallistuneiden näkemyksen mukaan konkreettinen muoto valtiokokonaisuuden taloudellisen aseman esittämisestä. Tietojen esittämisen tapaa ja laskelmien toteuttamiskelpoisuutta on arvioitu luvussa 7.

5 Taloudellisten vastuusitoumusten ja riskien raportoinnista

Projektin toteuttamissa haastatteluissa sekä työpajatyöskentelyssä nousi esiin tarve kehittää taloudellisten vastuiden ja riskien raportointia (kts. tarkemmin luku 4.3). Kehittämistarpeiden täsmentämiseksi ja kehittämisehdotusten laatimiseksi projektissa on kartoitettu nykyistä vastuiden raportointia. Kartoituksessa tehdyistä havainnoista on laadittu alustava yhteenveto, joka on liitteenä 3. Liitteessä vastuita on luokiteltu valtiovarainministeriön julkaisussa Katsaus valtion taloudellisiin vastuisiin ja riskeihin esitetyn luokittelun (kuva 5) mukaan. Kuvassa 5 vastuut on jaoteltu sarakkeissa *suoriin vastuisiin*, jotka joka tapauksessa realisoituvat määrärahatarpeina tulevina vuosina ja *ehdollisiin vastuisiin*, joiden realisoituminen vaatii jonkin ulkopuolisen tapahtuman tapahtumista. Kuvassa on riveillä eroteltu toisistaan *avoimet vastuut*, joista valtio on juridisesti vastuussa ja *piilevät vastuut*, joista valtio ei oikeudellisesti ole vastuussa mutta joista valtio voi joutua kantamaan vastuun poliittisista tai yhteiskunnallisista syistä.

Kuva 5: *Valtion taloudellisten vastuiden luokittelusta (Lähde: VM)*

Vastuu/velvoite	**Suora** **kaikissa olosuhteissa velvoittava**	**Ehdollinen** **jonkin tapahtuman toteutuessa velvoittava**
Avoin **Oikeudellisesti velvoittava**	talousarvion menot laina, koronmaksu elinkaarimallin palvelumaksut muut lakiin perustuvat tai sopimusperusteiset velvoitteet	valtiontakuu ja -takaus (mukaan lukien vientitakuu) vaadittaessa maksettavat pääomaosuudet kansainvälisissä rahoituslaitoksissa ilmastovastuut ydinvastuu
Piilevä **Yhteiskunnallisesti / poliittisesti velvoittava**	kansalaisten perusturva	talletussuoja ja muu pankkisektorin tuki valtionyhtiöiden pääomitus tai maksuvalmiuden turvaaminen kuntasektorin taloudellinen tuki ympäristövastuut, katastrofit, ulkoinen ja sisäinen turvallisuus

Projektissa tehdyn vastuiden ja riskien raportointia koskevan yhteenvedon taustalla on rajallinen määrä dokumentteja, eikä se siten anna koko kuvaa vastuiden raportoinnista.

Projekti tarkasteli yhteenvetoa varten seuraavia dokumentteja:

- Valtiovarainministeriön katsaus valtion taloudellisiin vastuisiin ja riskeihin (jäljempänä riskiraportti), syksy 2020
- Hallituksen vuosikertomuksen luku 3.2.8 Valtiontalouden vastuut ja riskit, v. 2019
- Hallituksen vuosikertomuksen liite 2 Tilinpäätöslaskelmat, v. 2019
- Hallituksen vuosikertomuksen liite 4 Valtion yhtiöomistus, liikelaitokset ja talousarvion ulkopuoliset rahastot, v. 2019
- Julkisen talouden suunnitelma vuosille (JTS) 2021-2024 (luku 4 Valtion taloudelliset vastuut ja riskit)

Tämän tarkastelun lisäksi projektissa kerättiin tiedot valtion erityistehtäväyhtiöiden taseiden ulkopuolisista vastuista (ks. liite 5). Tiedonkeruu oli osa luvussa 7.2.2 kuvattua tiedonkeruuprosessia.

Alustavia havaintoja

Seuraavassa on esitetty joitakin alustavia havaintoja tehdystä tarkastelusta. Huomioitavaa on, että projektissa tarkastellut taloudellisia vastuita koskevat dokumentit palvelevat keskenään erilaisia käyttötarkoituksia. Vastuiden erilainen erittelytarkkuus ja niiden tarkemman analyysin vaihteleva laajuus on tämän käyttötarkoituksen huomioiden tietyssä määrin perusteltua. Dokumenttien väliset viittaukset osaltaan helpottavat niiden välisten suhteiden hahmottamista. Tarkasteltujen dokumenttien säädöstausta on myös erilainen.

Projektissa tehdyssä tarkastelussa havaittiin, että eri raporteissa on osittain eri sisältöjä: samoja vastuita ei sisälly kaikkiin tarkasteltuihin raportteihin. Tämä on edellä kuvatun mukaisesti ymmärrettävää raporttien erilaisen käyttötarkoituksen huomioiden. Tarkastelussa havaittiin, että samalla termillä/otsikolla saattaa olla eri sisältö eri raporteissa. Tämä koski esimerkiksi käsitteitä talousarvion määrärahatarpeet sekä käsitettä muut monivuotiset vastuut. Tämä ei projektin näkemyksen mukaan täysin selity dokumenttien erilaisilla käyttötarkoituksilla.

Vastuita, joiden esittämisessä ei projektin tarkastelussa havaittu epäyhteneväisyyttä olivat muun muassa valtionvelka, valtion eläketurvan piirissä olevien eläkevastuu sekä valtaosa takauksista. Joihinkin yksittäisiin takauksiin ja takuisiin liittyi raportoinnissa epäyhteneväisyyttä. Osa takauksista ja takuista on annettu Hallituksen vuosikertomuksen ja Julkisen talouden suunnitelman laatimisen jälkeen ja näistä raportointi sisältyy vain riskiraporttiin.

Raportoinnissa havaittiin vaihtelua ehdollisten piilevien vastuiden raportoinnin osalta. Näiden vastuiden osalta raportointi oli tarkastelluissa dokumenteissa monesti vastuun olemassaolon toteamista tai viittaamista tarkempaan raportointiin riskiraportissa. Kyseisten vastuiden luonteen takia tarkkoja euromääriä ei ole välttämättä mahdollista esittää. Ehdollisten piilevien vastuiden kokonaisuus on laaja. Siihen kuuluvia vastuita tuotiin esiin tärkeinä kehitettävinä kokonaisuuksina vastuuraportoinnissa myös projektin toteuttamassa työpaja-työskentelyssä. Ehdollisten piilevien vastuiden kokonaisuus on monipuolinen

ja siihen liittyy määrittelyyn ja esittämiseen liittyviä rajoitteita. Ehdollisten piilevien vastuiden raportointia tulisi tulevina vuosina kehittää edelleen. Luvussa 8 on esitetty projektin esitys valtion tilinpäätöksen laajentamisesta kattamaan liikelaitokset ja talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot. Ei-oikeudellisesti sitovien (piilevien) vastuiden raportointi on keskeinen vastuu-sitoumusten ja riskien raportoinnin osa-alue. Määriteltäessä vastuusitoumusten raportoinnin sisältö ja muoto valtion uudistettuun tilinpäätökseen on tarkasteltava valtion vastuusitoumusten kokonaisuus ja siten määriteltävä myös se, missä määrin ei-oikeudellisesti sitovat (piilevät) vastuut kuuluvat tilinpäätösraportoinnin piiriin. Piilevien vastuiden raportointi on syytä tehdä syvällisemmin muodollisen tilinpäätösraportoinnin ulkopuolella. Valtiokonttori voi tarvittaessa osallistua raportoinnin kehittämiseen muiden vastuuraportoinnista vastaavien toimijoiden kanssa.

Projektissa tutustuttiin tarkemmin määrärahatarpeiden raportointiin. Siitä tehtiin useita havaintoja, joita on kuvattu tarkemmin tämän raportin seuraavassa alaluvussa.

Myös muilta vastuuraportoinnin osa-alueilta löytynee kehitettävää. Näitä osa-alueita tuleekin tarkastella tarkemmin projektin seuraavassa vaiheessa.

5.1.1 Vastuiden luokittelusta suoriin ja ehdollisiin sekä avoimiin ja piileviin

Tämän luvun alkupuolella on esitetty VM:n riskiraportin kuva (kuva 5) vastuiden luokittelusta suoriin ja ehdollisiin sekä toisaalta avoimiin ja piileviin. Vastuiden luokittelu edellä kuvatulla tavalla saattaisi edistää vastuiden luonteen ymmärtämistä ja helpottaa kokonaiskuvan hahmottamista. Edellä kuvatussa projektin tekemässä tarkastelussa havaittiin, että osassa raporteista olisi kehitettävää vastuiden erittelyssä niiden luonteen perusteella. Suorat vastuut, jotka joka tapauksessa realisoituvat määrärahatarpeina tulevina vuosina, olisi syytä esittää erillään ehdollisista vastuista, joiden realisoituminen vaatii jonkin ulkopuolisen tapahtuman tapahtumista. Niin ikään erikseen tulisi esittää avoimet vastuut, joista valtio on juridisesti vastuussa ja piilevät vastuut, joista valtio voi joutua kantamaan vastuun poliittisista tai yhteiskunnallisista syistä.

Projektissa on tarkasteltu valtion tilinpäätöksen liitettä 12 siitä näkökulmasta toisiko vastuiden luokittelu ehdollisiin ja suoriin hyötyjä liitteen ymmärrettävyyden näkökulmasta. Valtion tilinpäätöksen liitteellä 12 esitetään tiedot takauksista, takuista ja muista monivuotisista vastuista. Kaikki liitteellä 12 esitettävät tiedot ovat projektin ymmärryksen mukaan avoimia, valtiota juridisesti sitovia vastuita. Sen sijaan liitteellä 12 raportoidaan sekä vastuita, joiden realisoitumista on pidettävä varmana (suorat vastuut) sekä vastuita, joiden realisoituminen edellyttää jonkin ulkopuolisen tapahtuman tapahtumista (ehdolliset vastuut).

Valtion tilinpäätöksen liitteen 12 muita monivuotisia vastuita koskeva osio on moniulotteinen. Liitteellä esitetään luonteeltaan erilaisia vastuita ja niiden luokittelu on hallinnonalakohtaista. Tilinpäätöksen lukija ei välttämättä saa liitteessä esitettyjen tietojen perusteella muodostettua käsitystä siitä, kuinka varmaa tai todennäköistä liitteellä esitettyjen talousarviomenojen toteutuminen on.

Tilinpäätöksen liitteellä 12 kohdassa muut monivuotiset vastuut on esitetty esimerkiksi ehdollisia pääomavastuita, jotka maksetaan vaadittaessa

kansainvälisille rahoituslaitoksille tappioiden kattamiseksi tai maksukyvyttömyyden välttämiseksi. Liitteellä 12 on esitetty lukuisia suoria vastuita esimerkiksi tietojärjestelmähankintoihin liittyen.

Liitteellä 12 kohdassa muut monivuotiset vastuut tulisi nykyistä selkeämmin erotella toisistaan suorat ja ehdolliset vastuut, jotta vastuiden luonne tulisi selkeästi ilmi. Liitteen 12 sisältö tulisi tarkastella kokonaisuutena eikä yksittäisen luokittelun näkökulmasta. Tässä raportissa esitetään luvussa 8 valtion tilinpäätöksen laajentamista kattamaan valtion liikelaitokset ja talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot. Laajentamisen yhteydessä tulee tarkastella myös tilinpäätöksen liitetietokokonaisuus, mukaan lukien liitteen 12 rajaukset ja esittämistekniikka.

5.1.2 Havaintoja tulevien vuosien määrärahatarpeiden raportoinnista

Talousarviossa tulevaisuudessa tarvittavia määrärahoja oli raportoitu osana vastuiden raportointia. Määrärahatarpeita on kuitenkin raportoitu eri tavoin ja/tai rajattu eri tavalla eri raporteilla. Raportointi rajoittui *valtuuksien käytöstä aiheutuvaan määrärahatarpeeseen* sekä osassa raportteja myös *muista monivuotisista vastuista aiheutuviin määrärahatarpeisiin*. Jälkimmäiset koostuvat lähinnä virastojen toimintamenoista maksettavista hankintoja koskevista sopimuksista (esim. vuokrasopimukset) ja erillisten säädösten tai päätösten perusteella tehdyistä sitoumuksista.

Käytetty termi vaihteli eri raporteilla ja esimerkiksi julkisen talouden suunnitelman vastuita käsittelevässä luvussa ei käytetty lainkaan ko. käsitettä eikä esitettyjen vastuiden osalta avattu kokonaan sitä, mistä esitetty vastuiden euromäärä koostui, joten jäi epävarmaksi, oliko julkisen talouden suunnitelman vastuina huomioitu määrärahatarpeita.

Huomattavaa oli myös se, että hallituksen vuosikertomus ja riskiraportti sisälsivät kuvauksia sellaisista vastuista, joista osa sisältyi myös määrärahatarpeina esitettyihin euromääriin, mutta tätä ***päällekkäisyyttä*** ei tuotu raportoinnissa erikseen esille. Tällaisia olivat ainakin elinkaarihankkeiden ja kansainvälisten rahoituslaitosten pääomavastuiden aiheuttamat määrärahatarpeet. Tämän johdosta raportissa esitettyjä euromääriä ei sellaisenaan voi laskea yhteen vastuiden euromäärän selvittämiseksi.

Pääsääntöisesti määrärahatarve on raportoitu yhteissummana tilinpäätöshetkellä voimassa olleiden sopimusten ja sitoumusten mukaisina. ***Määrärahatarpeiden tarkempi jakautuminen*** eri vuosille on nähtävissä talousarviotalouden tilinpäätöksessä, mutta muussa raportoinnissa esitettyjen määrärahatarpeiden ajankohtia, eli sitä mihin vuoteen ne kohdistuvat, ei tuotu esille. Osa esitetyistä määrärahatarpeista on ***ehdollisia***, ts. ne toteutuvat vain, mikäli jokin ehto täyttyy. Määrärahatarpeiden euromääriä raportoitaessa ei kuitenkaan tuotu erikseen esille sitä, mikä osa raportoidusta määrärahatarpeesta toteutuu ja minkä toteutuminen on ehdollista. Myöskään talousarviotalouden tilinpäätöksestä vastuusitoumusten ehdollisuus ei suoraan tule ilmi. Sekä määrärahatarpeiden ajallinen jakautuminen että määrärahatarpeiden ehdollisuuden esilletuominen raportoidun euromäärän yhteydessä olisi raportin lukijalle olennaista lisätietoa.

Raportoitavan entiteetin yhteenlaskettuihin vastuisiin sisältynee myös keskinäisiä vastuita ja näiden mahdollinen ***eliminointi*** tulisi myös määritellä. Yksi

konkreettinen esimerkki tällaisesta mahdollisesti eliminoitavasta vastuusta voisi olla talousarviotalouden muihin monivuotisiin vastuisiin sisältyvät vuokrasopimusvastuut Senaattiliikelaitokselle, mikäli raportoitava kokonaisuus sisältäisi sekä talousarviotalouden että liikelaitosten vastuut.

Valtion talousarvioon aiheutuu määrärahatarpeita muistakin kuin tarkastelluissa raporteissa raportoiduista vastuista, sopimuksista ja sitoumuksista. Mm. lainsäädännöllä määrärahoja on jo ”sidottu” siinä vaiheessa, kun eduskunta käsittelee valtion talousarviota. Näitä ei pääsääntöisesti ole tällä hetkellä raportoitu tulevina määrärahatarpeina, eikä se projektiryhmän näkemyksen mukaan olekaan perusteltua paitsi raportoitavan euromäärän laskentaan liittyvien haasteiden vuoksi, niin myös mahdollisesti esitettyyn euromäärään liittyvien tulkintahaasteiden vuoksi (esimerkiksi millä kriteereillä rajattaisiin erilaisten sosiaaliturvaan liittyvien etuuksien määrärahatarpeen määrä eri vuosina ja millaisia johtopäätöksiä tuosta euromäärästä voitaisiin tehdä). Sen sijaan projektiryhmä ehdottaa, että raportoitaessa määrärahatarpeita tuotaisiin selkeästi ***esiin se, mistä raportoiduissa määrärahatarpeissa on kyse***. Projektiryhmän näkemyksen mukaan ***raportoinnin rajaus*** ainakin tilinpäätöksessä raportoitavien määrärahatarpeiden osalta ***on syytä määritellä säädöksissä*** nykyistä tarkemmin.

Määrärahatarpeita voidaan raportoida eri näkökulmista. ***Näkökulman määrittely voisi auttaa ratkaisemaan myös määrärahatarpeiden raportoinnin rajauksia***. Onko tavoitteena raportoida määrärahatarpeita ensisijaisesti erillisinä vastuina vai toissijaisena tietona vastuusitoumusten raportoinnin osana?

Mikäli näkökulmana on valtion tulevien vuosien määrärahatarpeiden raportointi ensisijaisesti erillisenä vastuuna, ts. esittää valtion jo aiemmin tehtyjen sitoumusten määrä, on tärkeää määritellä peruste ja laskentatapa, jonka mukaan kuhunkin tulevaan vuoteen kohdistuvat määrärahatarpeet esitetään. Tällöin yksi vaihtoehto määrärahatarpeiden määrittelyn tueksi voisi olla riskiraportin liitteessä 1 esitetty vastuuluokittelu, joka on nähtävillä myös tämän luvun alkupuolella. Luokittelussa suoriksi valtiota kaikissa olosuhteissa velvoittaviksi vastuiksi on mainittu oikeudellisesti velvoittavina vastuina talousarvion menot. Termi sisältänee jo nykyisin määrärahatarpeina raportoidut erät, mutta niiden lisäksi valtiota oikeudellisesti velvoittavia määrärahatarpeita on muitakin. Osa tällaisista vastuista onkin eri vastuuraporteilla tuotu esille (esimerkiksi valtionvelkaan liittyvät erät), mutta ei määrärahatarpeiden näkökulmasta. Samaisessa vastuuluokittelussa yhteiskunnallisesti / poliittisesti velvoittavaksi luokitelluista vastuista on esimerkkinä kansalaisten perusturva, johon liittyviä määrärahatarpeita ei ole raportoitu määrärahatarpeiden ja/tai talousarvion menojen osana. Aiemmin tässä raportissa on mainittu projektiryhmän näkemys tällaisten vastuiden aiheuttamien määrärahatarpeiden raportoinnin haastavuudesta. Mikäli määrärahatarpeet on tarpeen raportoida erillisenä osana vastuuraportointia, tulee mahdolliset päällekkäisyydet muutoin esitettävien vastuiden euromäärien kanssa tuoda selkeästi esille.

Toinen näkökulma määrärahatarpeiden raportointiin on se, että määrärahatarpeiden esittäminen olisi toissijainen osa vastuiden raportointia. Toisin sanoen raportoinnin ensisijainen näkökulma ovat valtion vastuut (erikseen määritellyn rajauksen ja esittämistavan mukaisesti) ja osana näiden vastuiden tietoja esitetään näistä raportoiduista vastuista aiheutuvat määrärahatarpeet (erikseen määritellyn rajauksen ja laskentasääntöjen mukaisesti).

5.1.3 Laillisuustarkastuskertomus *Valtion vastuusitoumukset kansainvälisissä yhteisöissä*

Valtiontalouden tarkastusvirasto julkaisi vuonna 2018 valtion vastuusitoumuksia kansainvälisissä yhteisöissä koskeneen laillisuustarkastuksen kertomuksen (Dnro 112/52/2017). Tarkastuksessa selvitettiin kuinka paljon kansainvälisten yhteisöjen työsuhdeperusteisista etuuksista aiheutuu ehdollisia vastuita Suomelle sekä kuinka nykyinen valtiontalouden raportointikäytäntö huomioi ehdollisia vastuita ja sitoumuksia, joita kansainvälisissä järjestöissä toimimisesta Suomelle koituu. Tarkastuksessa tehdyn karkean arvion mukaan Suomen osuus järjestöjen kattamattomista vastuista olisi noin 1,4 miljardia euroa.

Tarkastuskertomuksessa on annettu useita suosituksia, joista osalla on yhteys tässä projektissa käsiteltyihin taseen ulkopuolisten vastuiden raportointiin. Tarkastuskertomuksessa suositellaan koottavan ja ylläpidettävän tiedot kansainvälisten järjestöjen jäsenyyksistä ja rahoitusosuuksien määristä keskitetysti sekä raportoitavan oikeat ja riittävät tiedot jäsenyyksistä aiheutuvista ehdollisista vastuista valtion tilinpäätöksessä ja kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksissä.

Koottu tieto valtion vastuista onkin ollut yksi projektin sidosryhmien esille tuoma tarve. Sidosryhmät ovat nähneet myös ehdollisten vastuiden raportoinnin tärkeänä osana vastuiden raportointia. Tarkastuskertomuksen mukaan kansainvälisten järjestöjen jäsenyyksistä aiheutuvia työsuhdeperusteisia ehdollisia vastuita ei raportoida nykyisellään valtion tilinpäätöksessä. Projektiryhmän tarkastelemissa muissakaan vastuuraporteissa kyseisiä vastuita ei ole tuotu esille. Projektiryhmä on tässä raportissa muutoinkin tuonut esille havaintoja vastuiden raportoinnin nykytilasta sekä tarpeen määritellä vastuiden raportointikriteeristö nykytilaa tarkemmin. Projektiryhmän näkemyksen mukaan kansainvälisten järjestöjen jäsenyyksistä aiheutuvien ehdollisten vastuiden raportointi onkin syytä toteuttaa samoin kriteerein kuin muiden ehdollisten vastuiden raportointi.

5.1.4 Johtopäätökset ja etenemisehdotukset

Edellä on käsitelty sidosryhmien näkemyksiä sekä projektin tekemässä tarkastelussa havaittuja vastuiden raportoinnin kehittämistarpeita. Tilinpäätösraportoinnin yhteydessä tulee selkeästi rajata, mitkä vastuusitoumukset kuuluvat raportoinnin piiriin ja mitkä eivät. Vastuiden erilainen ryhmittely saattaisi olla avuksi rajausten määrittelyssä sekä vastuiden luonteen ymmärtämisessä.

Ei-oikeudellisesti sitovien (piilevien) vastuiden raportointi on keskeinen vastuusitoumusten ja riskien raportoinnin osa-alue. Määriteltäessä vastuusitoumusten raportoinnin sisältö ja muoto valtion uudistettuun tilinpäätökseen on tarkasteltava valtion vastuusitoumusten kokonaisuus ja siten määriteltävä myös se, missä määrin ei-oikeudellisesti sitovat (piilevät) vastuut kuuluvat tilinpäätösraportoinnin piiriin. Piilevien vastuiden raportointi on syytä tehdä syvällisemmin muodollisen tilinpäätösraportoinnin ulkopuolella. Valtiokonttori voi tarvittaessa osallistua raportoinnin kehittämiseen muiden vastuuraportoinnista vastaavien toimijoiden kanssa.

Osana valtion tilinpäätöksen laajentamista sisältämään talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot sekä liikelaitoskonsernit tulee joka tapauksessa määritellä valtion uudistetun tilinpäätöksen liitetietokokonaisuus ja tässä

yhteydessä vastuusitoumuksia koskeva liite tulee myös uudelleenmääriteltäväksi.

Valtiontalouden tarkastusvirastossa on meneillään tarkastus valtion eläkejärjestelmästä ja valtion vastuista muissa eläkejärjestelmissä. Tarkastuksen tulokset eivät ole tätä raporttia kirjoittaessa vielä valmistuneet. Tarkastuksen kohteena olevat vastuut on raportoinnissa huomioitava samalla tavalla kuin muutkin samankaltaiset vastuut.

6 Valtion tilinpäätöksen laajentaminen sisältämään rahastot ja liikelaitokset

6.1 Taustaa ja perustelut laajentamiselle

Valtion tilinpäätös nykyisin

Valtion tilinpäätöksessä on tällä hetkellä kyse valtion talousarviotalouden tilinpäätöksestä. Lain mukaan valtio on talousarviotaloudestaan kirjanpitovelvollinen. Talousarviotalous jaetaan valtiovarainministeriön määräyksillä virastoista ja laitoksista muodostuviin kirjanpitoyksiköihin. Lain nojalla kirjanpitoyksiköinä toimivat tasavallan presidentin kanslia ja ministeriöt. Eduskunta ja sen tietyt virastot (Valtiontalouden tarkastusvirasto ja Ulkopoliittinen instituutti) ovat omaehtoisesti ilmoittautuneet toimimaan kirjanpitoyksiköinä. Kirjanpitoyksiköiden kirjanpitotiedot kerätään valtion keskuskirjanpitoon valtion tilinpäätöksen laatimista varten[7].

Valtion tilinpäätökseen otetaan esimerkiksi vastuiden osalta tietoja talousarviotaloutta laajemmasta kokonaisuudesta ja Hallituksen vuosikertomus sisältää vielä laajemmankin kokonaisuuden kuin talousarviosta suoraan toimintamenoilla rahoitetun virastojen ja laitosten toiminnan. Hallituksen vuosikertomuksessa hallituksen on annettava oikea ja riittävä kuva valtiontaloudesta ja valtion taloudenhoidosta sekä valtion toiminnan tuloksellisuudesta[8].

Talousarvioasetuksessa tilinpäätöksen sisältöä on tarkennettu liitetietovaatimuksilla. Tiettyjen talousarviotaloudesta annettavien tietojen lisäksi valtion tilinpäätöksen liitteet sisältävät selvityksen tilikauden päättyessä voimassa olleista valtion takauksista, valtiontakuista ja muista valtion vastuusitoumuksista sekä kaikki muut oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat täydentävät tiedot[9].

Talousarvioasetuksen mukaiset valtion tilinpäätöksen laskelmat ja liitteet on lueteltu alla. Valtiovarainministeriö on antanut määräyksen[10] valtion tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista.

- Valtion talousarvion toteutumalaskelma, sisältää myös tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä
- Valtion tuotto- ja kululaskelma
- Valtion tase
- Valtion rahoituslaskelma
- Liitteet:
    - Liite 1: Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuus
    - Liite 2: Talousarvioon lisätalousarvioissa tehdyt muutokset
    - Liite 3: Talousarvion arviomäärärahojen ylitykset
    - Liite 4: Peruutetut siirretyt määrärahat varainhoitovuonna
    - Liite 5: Valtion rahoitustuotot ja -kulut
    - Liite 6: Valtion talousarviotaloudesta annetut lainat
    - Liite 7: Valtion käyttö- ja rahoitusomaisuusosakkeet ja -osuudet sekä muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset

[7] Laki valtion talousarviosta (13.5.1988/423) 12 a §
[8] Laki valtion talousarviosta (13.5.1988/423) 18 §
[9] Asetus valtiontalousarviosta (11.12.1992/1243) 67 a §
[10] Valtiovarainministeriön määräys TM1601, VM/2931/00.00.00/2015 ja muutos määräykseen 22.12.2020

- Liite 8: Valtion talousarviotalouden velan muutokset
- Liite 9: Valtion talousarviotalouden velan maturiteettijakauma ja duraatio
- Liite 10: Rahoituserät valtion taseessa
- Liite 11: Valtion talousarviotalouden kassanpitotarve ja likvidit varat
- Liite 12: Valtiontakaukset, -takuut sekä muut monivuotiset vastuut
- Liite 13: Oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat muut täydentävät tiedot

Valtion tilinpäätöksen laskelmat ja liitteet laaditaan joko keskuskirjanpidon tietovarastosta tehtävillä kyselyillä tai tiedot kerätään kirjanpitoyksikköjen tilinpäätösliitteiltä. Liitteiden 1 ja 13 laatimisessa voidaan käyttää myös muita tietolähteitä. Tuotto- ja kululaskelmaa ja tasetta laadittaessa tehdään sisäisten erien eliminoinnit.

Talousarvioasetuksen mukaan Valtiokonttori laatii ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi liitteineen ja antaa sen allekirjoitettuna varainhoitovuotta seuraavan maaliskuun loppuun mennessä hallituksen vuosikertomuksen laadintaa varten valtiovarainministeriölle.

Valtiokonttorin ehdotus valtion tilinpäätökseksi sisältää Valtiokonttorin johdon antaman arviointi- ja vahvistuslausuman sisäisen valvonnan asianmukaisuudesta ja riittävyydestä valtion keskuskirjanpidossa ja valtion tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteiden kokoamisessa sekä niihin liittyvissä menettelyissä.

Valtiontalouden kokonaislaskelmat

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 68 a §:n mukaan hallituksen vuosikertomuksessa esitetään *katsaus* talousarviotalouden, valtion liikelaitosten ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen muodostaman kokonaisuuden tuottoihin ja kuluihin sekä varallisuusasemaan ja taseen ulkopuolisiin vastuisiin. Tämän talousarvioasetuksen vaatimuksen täyttämiseksi laaditaan valtiontalouden *kokonaislaskelmat*. Laskelmien tarkoituksena on parantaa kokonaiskuvaa valtioneuvoston ohjausvallan alaisesta valtiontaloudesta (valtiooikeushenkilö) antamalla erillisiä tilinpäätöslaskelmia tarkemman kuvan valtiontalouden liikekirjanpidon mukaisesta tuloksesta ja taseen rakenteesta.

Valtiokonttori laatii kokonaislaskelmat yhdistelemällä talousarviotalouden, valtion liikelaitoskonsernien ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen tilinpäätöstiedot. Laskelmat on laadittu ensimmäisen kerran vuodelta 2015 sekä vertailutiedot vuodelta 2014. Ensimmäiset kokonaislaskelmat esitettiin vuotta 2015 koskevassa Hallituksen vuosikertomuksessa.

Nykyisin kokonaislaskelmat laaditaan kaksi kertaa vuodessa: Edellisen kalenterivuoden kokonaislaskelmat julkaistaan Hallituksen vuosikertomuksessa huhtikuussa ja kuluvan vuoden tammi–kesäkuun kokonaislaskelmat julkaistaan seuraavan kalenterivuoden talousarvioesityksessä syyskuussa.

Valtion kokonaistuotto- ja kululaskelma sekä -tase laaditaan yhdistelemällä

- talousarviotalouden tuotto- ja kululaskelma ja tase (64 kirjanpitoyksikköä vuonna 2019),
- talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen (11 valtion rahastoa vuonna 2019) tuotto- ja kululaskelmat ja taseet (Huoltovarmuusrahastolla tuloslaskelma ja tase) sekä
- valtion liikelaitosten (Metsähallitus ja
- Senaatti-kiinteistöt) tuloslaskelmat ja taseet (liikelaitoskonserni[11]).

Kokonaistuotto- ja kululaskelman lisäksi esitetään yhteenveto taseen ulkopuolisista vastuista sekä tietoja mm. investoinneista. Kokonaisrahoituslaskelmaa ei laadita.

Talousarviotalouden ja talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tiedot saadaan valtion keskuskirjanpidosta. Liikelaitoksilta tiedot kerätään lomakkeella kaksi kertaa vuodessa koskien kyseistä raportointiajankohtaa.

Valtion talousarviosta annettu asetus velvoittaa esittämään katsauksen talousarviotalouden, valtion liikelaitosten ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen muodostaman kokonaisuuden tuottoihin ja kuluihin sekä varallisuusasemaan ja taseen ulkopuolisiin vastuisiin. Tämän yksityiskohtaisemmin kokonaislaskelmien tietosisällöstä tai sen laatimisperiaatteista ei ole talousarvioasetuksessa säädetty.

Kokonaislaskelmien laadintaperiaatteet on kehitetty Valtiokonttorissa ja keskeisiä periaatteita on kuvattu Hallituksen vuosikertomuksessa. Valtion kokonaislaskelmien eliminoinnit eivät ole täysin kattavia eikä eliminointeja pystytä kaikilta osin täsmäyttämään tai muutoin täysin varmistautumaan eliminointien oikeellisuudesta. Tietojen konsolidointia varten on toteutettu vain muutamia kirjanpitoperiaatteiden oikaisuja. Valtion kokonaislaskelmat koostuvat siis osittain erilaisia kirjanpitoperiaatteita noudattavien yhteisöjen kirjanpidosta.

Valtion kokonaislaskelmat eivät ole tilintarkastuksen kohteena. Valtiokonttori antaa vahvistuksen, että laskelmat on laadittu Valtiokonttorin sisäisten työohjeiden mukaan ja että ne antavat tarkoituksensa mukaiset tiedot.

Kokonaislaskelmien laatiminen käsittää useita manuaalisia työvaiheita, vaikka laadintaa on pyritty automatisoimaan. Laskelmat laaditaan Excel-taulukkolaskentaohjelmaa hyödyntäen.

Kokonaislaskelmien laatimisen siirtäminen tapahtuvaksi Kieku-järjestelmässä on ollut konsernilaskelmien kehittämistä ohjaavan konsernilaskennan tiekartalla. Keskuskirjanpidon tietojärjestelmän siirtyessä Kiekuun kokonaislaskelmien laatiminen rajattiin projektin ulkopuolelle aikataulujen ja työmäärän hallitsemiseksi ja projektissa keskityttiin talousarvio- ja rahastotalouden tietoihin. Sisäisten erien eliminointimuutoksessa huomio oli niin ikään resurssisyistä talousarvio- ja rahastotaloudessa. Koska talousarvio- ja rahastotalouden sisäisten erien käsittely ja raportoitaessa tehtävät eliminoinnit uudistettiin, olisi luontevaa uudistaa myös kokonaislaskelmissa tehtävät eliminoinnit ennen laadinnan siirtämistä Kiekuun. Näiden uudistaminen sekä kokonaislaskelmien laadinnassa käytettävästä tietojärjestelmästä päättäminen päätettiin jättää

[11] Sisältää myös valtio-oikeushenkilön ulkopuolisia yhtiöitä (liikelaitoksen tytäryhtiöitä), yhdisteltynä liikelaitoskonsernin tilinpäätökseen

siihen vaiheeseen, kun konsernilaskelmien tarveselvitysprojektista saadaan tuloksia, joilla on mahdollisia vaikutuksia kokonaislaskelmien laatimisen menettelyihin tai sisältöön.

Valtion talousarviosta annettu asetus velvoittaa esittämään katsauksen talousarviotalouden, valtion liikelaitosten ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen muodostaman kokonaisuuden tuottoihin ja kuluihin sekä varallisuusasemaan ja taseen ulkopuolisiin vastuisiin[12]. Tämän yksityiskohtaisemmin kokonaislaskelmien tietosisällöstä tai sen laatimisperiaatteista ei ole talousarvioasetuksessa säädetty.

Valtiontalouden kokonaislaskelmien laadintaperiaatteet on kehitetty Valtiokonttorissa ja keskeisiä periaatteita on kuvattu Hallituksen vuosikertomuksessa. Valtion kokonaislaskelmien eliminoinnit eivät ole täysin kattavia eikä eliminointeja pystytä kaikilta osin täsmäyttämään tai muutoin täysin varmistautumaan eliminointien oikeellisuudesta.

Perustelut valtion tilinpäätöksen laajentamiselle

Jo projektin väliraportissa ehdotettiin valtion tilinpäätökseen laajentamista nykyisen talousarviotalouden sijaan käsittämään talousarviotalouden, rahastotalouden ja valtion liikelaitosten muodostama kokonaisuus (nykyisten kokonaislaskelmien laajuus). Kokonaislaskelmien jalostaminen valtion tilinpäätökseksi on varsin luonteva kehityspolku.

Projektin alkuvaiheessa tehdyissä sidosryhmien haastatteluissa tuli esille samoja näkemyksiä valtion tilinpäätöksen laajentamisesta. Entiteettijoukkoa koskeva kysymyksenasettelu oli osassa haastatteluja avoin ja osassa haastateltavilta kysyttiin kannanottoa haastattelijan luettelemien entiteettien sisällyttämisestä laskelmiin. Kaikki haastateltavat eivät ottaneet kantaa talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tai liikelaitosten sisällyttämiseen laskelmille. Ne sidosryhmät, jotka ottivat asiaan kantaa, näkivät rahastojen ja liikelaitoksien tietojen ottamisen laskelmille tarkoituksenmukaisena. Monet haastateltavat katsoivat, että konsernilaskennan kehittämisessä tulisi edetä vaiheittain vähitellen entiteettijoukkoa laajentaen ja laadintaperiaatteita täsmentäen.

Edellä mainituitten syitten takia luontevin vaihe on kehittää talousarviotalouden, rahastotalouden ja valtion liikelaitosten muodostamaa kokonaisuutta koskevia tilinpäätöslaskelmia konsernitiedon kehittämisen ensivaiheessa. Projektiryhmän ehdotuksen mukaisesti talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot ja valtion liikelaitokset otettaisiin osaksi valtion tilinpäätöstä. Tämä tarkoittaisi, että talousarviolainsäädännössä säädettäisiin nykyisen talousarviotalouden tilinpäätöksen ja valtiontalouden kokonaislaskelmien (katsaus talousarviotalouden, valtion liikelaitosten ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen muodostaman kokonaisuuden tuottoihin ja kuluihin sekä varallisuusasemaan ja taseen ulkopuolisiin vastuisiin) sijaan valtion tilinpäätöksestä, joka sisältää talousarviotalouden, valtion liikelaitosten ja rahastojen muodostaman kokonaisuuden.

[12] Asetus valtiontalousarviosta (11.12.1992/1243) 68 a § 1 mom. kohta 4

6.2 Liikelaitosten tytäryhtiöiden ja tytärliikelaitoksen sisällyttäminen valtion tilinpäätökseen

Edellä on taustoitettu valtion tilinpäätöksen laajentamista käsittämään valtion talousarviotalouden lisäksi talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot ja valtion liikelaitokset. Valtion liikelaitosten yhdistelyn osalta on täsmennettävä, mitä kokonaisuutta yhdistely koskee: valtio-oikeushenkilöön kuuluvia emoliikelaitoksia, emo- ja tytärliikelaitosten muodostamaa kokonaisuutta vai liikelaitoskonserneja, jotka kattavat edellisten lisäksi liikelaitosten määräysvallassa olevat tytäryhtiöt (ks. luku 2.1). Tässä alaluvussa tarkastellaan näihin rajausvaihtoehtoihin liittyviä etuja ja haittoja ja esitetään ehdotus rajauksesta.

Tässä luvussa tytärliikelaitosten ja liikelaitosten tytäryhtiöiden sisällyttämisellä valtion tilinpäätökseen tarkoitetaan näiden sisällyttämistä tilinpäätöslaskelmille ns. rivi riviltä, ei pelkästään osana taseen varoja käyttöomaisuusarvopapereissa/pysyvien vastaavien sijoituksissa kuten erillistilinpäätöksissä.

Tytärliikelaitoksen sisällyttäminen valtion tilinpäätökseen

Luvussa 2.1 on kuvattu liikelaitoskonsernien rakennetta. Senaatti-liikelaitoskonsernissa on emoliikelaitoksen lisäksi Puolustuskiinteistöt -tytärliikelaitos. Tytärliikelaitos on osa valtio-oikeushenkilöä ja valtio vastaa juridisesti tytärliikelaitoksen sitoumuksista. Tytärliikelaitos hallinnoi valtion ydintoiminnan kannalta merkittäviä puolustushallinnon kiinteistöjä. Näistä syistä Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitysprojekti esittää Puolustuskiinteistöt -tytärliikelaitoksen sisällyttämistä valtion uudistettuun tilinpäätökseen.

Liikelaitosten tytäryhtiöiden sisällyttäminen valtion tilinpäätökseen

Liikelaitosten tytäryhtiöiden sisällyttämistä valtion tilinpäätökseen puoltaa se, että yhtiöiden sisällyttäminen tarjoaisi paremman kokonaiskuvan liikelaitoskonsernin tilinpäätöserien muodostumisesta. Erityisesti Metsähallituskonsernin osalta Metsätalousliiketoiminnan sisällyttäminen laskelmille tarjoaa kattavamman kuvan liikevaihdon muodostumisesta. Metsähallitus-konsernissa tytäryhtiöiden osuus toiminnasta on merkittävä. Vuonna 2020 tytäryhtiöiden liikevaihto oli 329 milj. euroa (konserni 340 milj. euroa) ja tulos 114 milj. euroa (konserni 114 milj. euroa.) Nykyisin laadittaviin valtiontalouden kokonaislaskelmiin sisällytetään liikelaitosten tytäryhtiöt. Mikäli valtion uudistetussa tilinpäätöksessä säilytettäisiin tämä rajaus, ei uudistetussa tilinpäätöksessä menetettäisi tietoa tältä osin. Liikelaitosten tytäryhtiöiden taloudellisesta asemasta ja tuottojen ja kulujen muodostumisesta ei tarvitsisi etsiä erillistä tietoa liikelaitosten konsernitilinpäätöksistä, kun tiedot sisältyisivät valtion tilinpäätökseen. Tässä huomattavaa on, että Senaatti-konsernissa tytäryhtiöiden merkitys tilinpäätöslaskelmien lukujen kannalta on varsin rajallinen.

Toinen liikelaitosten tytäryhtiöiden sisällyttämistä valtion tilinpäätökseen puoltava tekijä on se, että liikelaitoskonsernien mahdolliset sisäiset organisaatiojärjestelyt (yhtiöittäminen) eivät vaikuttaisi valtion tilinpäätökseen sisällytettäviin entiteetteihin.

Toisaalta liikelaitosten tytäryhtiöiden sisällyttäminen valtion tilinpäätökseen saattaisi heikentää valtion tilinpäätöksen rajausten ymmärrettävyyttä. Valtion talousarviotalouden suorassa omistuksessa olevien yhtiöiden käsittely valtion tilinpäätöksessä jäisi valtion tilinpäätöksen uudistuksessa ennalleen:

talousarviotalouden suorat omistukset näkyisivät edelleen valtion käyttöomaisuusarvopapereissa toisin kuin liikelaitosten omistamat (määräysvallassa olevat) tytäryhtiöt.

Toinen ymmärrettävyyteen vaikuttava tekijä on juridiseen vastuuseen liittyvät näkökohdat. Valtio ei ole juridisesti vastuussa liikelaitosten määräysvallassa olevien yhtiöiden veloista ja vastuusitoumuksista. Valtio asettaa tuottovaatimuksen liikelaitokselle, ei tytäryhtiöille[13]. Näistä syistä laskelmien rajauksen kuvaukseen tilinpäätöksessä tulisi kiinnittää erityistä huomiota. Laskelmien rajauksen ymmärrettävyyttä voisi edistää rajauksen esittäminen selkeästi tilinpäätöksen laajuutta ja yhdistelyperiaatteita kuvaavassa tilinpäätöksen liitteessä. Kuvassa 6 on esitetty liikelaitosten tytäryhtiöiden sisällyttämiseen ja toisaalta niiden poisrajaamiseen liittyviä etuja ja haittoja.

Kuva 6: *Liikelaitosten tyttärien sisällyttäminen tilinpäätökseen/rajaaminen ulkopuolelle, edut ja haitat*

	Liikelaitosten tytäryhtiöt mukaan laskelmiin	**Liikelaitosten tytäryhtiöiden rajaaminen laskelmien ulkopuolelle**
Etuja	• Antaa paremman kokonaiskuvan • (Erityisesti Metsähallituksen osalta merkittävä osuus toiminnasta yhtiöitetty) • Vastaisi laajuudeltaan nykyisiä kokonaislaskelmia, ei menetettäisi tietoa tältä osin • Ei tarvitsisi koota eri lähteistä (liikelaitosten tilinpäätökset) tilinpäätöstietoa liikelaitosten tytäryhtiöistä • Liikelaitoskonsernien sisäiset organisoitumisjärjestelyt (yhtiöittäminen) eivät vaikuttaisi laskelmille mukaan otettaviin entiteetteihin	• Rajaus vastaisi valtio-oikeushenkilön rajoja ja olisi linjassa sen kanssa että valtion tilinpäätös ei sisällä budjettivaltion suoraan omistamia yhtiöitä • Huomioisi sen, että juridinen vastuu erilainen liikelaitoksista kuin tytäryhtiöistä • Valtio asettaa tuottovaatimuksen vain liikelaitoksille, ei niiden omistamille yhtiöille[14]
Haittoja	• Rajauksen johdonmukaisuuteen liittyvät rajoitteet: ministeriöiden suoraan omistamat yhtiöt eivät sisälly (rivi riviltä) valtion tilinpäätökseen • Juridinen vastuu tytäryhtiöiden sitoumuksista erilainen kuin liikelaitoksista • Valtio asettaa tuottovaatimuksen vain liikelaitoksille, ei niiden omistamille yhtiöille	• Antaa rajatun kuvan esim. Metsähallituskonsernin tuloksen muodostumisesta • Menetettäisiin tietoa verrattuna nykyisiin kokonaislaskelmiin • Ei tarvitsisi koota eri lähteistä (liikelaitosten tilinpäätökset) tilinpäätösten tytäryhtiöistä • Liikelaitoskonsernien sisäiset organisoitumisjärjestelyt (yhtiöittäminen) eivät vaikuttaisi laskelmille mukaan otettaviin entiteetteihin

Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvityksessä on painottunut paremman kokonaiskuvan näkökulma, joka saataisiin liikelaitosten tytäryhtiöiden yhdistelyllä valtion tilinpäätökseen. Liikelaitosten tytäryhtiöiden yhdistelyn edut on selvityksessä nähty suurempana kuin haitat. Valtion konsernilaskelmien

[14] Julkisten hallintotehtävien hoitoon tarkoitetulla valtion maa- ja vesiomaisuudella ei ole tuottovaatimusta.

tarve- ja toteutusselvitys projekti esittää liikelaitosten tytäryhtiöiden sisällyttämistä valtion uudistettuun tilinpäätökseen

Toisaalta valitusta rajauksesta riippumatta kehittämistyössä tulee varautua raportoimaan kukin kokonaisuus (budjettivaltio, rahastot, liikelaitosemot, liikelaitoskonsernit) erikseen ja myös eri tavoin yhdisteltynä.

6.3 Tilinpäätösperiaatteiden eroista

Tämän luvun tarkoituksena on muodostaa käsitys valtion talousarviotalouden ja liikelaitosten välisistä tilinpäätösperiaatteiden eroista. Keskeisimpiä eroja on tarkasteltu alaluvuissa 6.3.1-6.3.4. Yhteenveto eroista sekä johtopäätökset on esitetty luvussa 6.3.5.

Senaatti-konsernin ja Metsähallituskonsernin kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan, mitä kirjanpitolaissa ja osakeyhtiölaissa säädetään osakeyhtiön kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Valtion kirjanpitoyksiköt noudattavat kirjanpidossaan talousarviolainsäädäntöä.

Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan talousarviolainsäädäntöä, jollei rahastoa koskevassa erityislaissa ole toisin säädetty. Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvityksessä ei ole pääsääntöisesti käsitelty rahastojen ja talousarviotalouden tilinpäätösperiaatteiden eroja. Nämä erot tulevat käsiteltäväksi, mikäli valtion tilinpäätös laajennetaan koskemaan valtion liikelaitosten muodostamia konserneja ja talousarvion ulkopuolella olevia rahastoja.

Tekniikoita ratkaista talousarviotalouden, liikelaitoskonsernien ja rahastojen väliset erot tilinpäätösperiaatteissa on useita: 1) talousarviolainsäädännön muuttaminen kirjanpitolakia vastaavaksi yksittäisten säännösten osalta, 2) kirjanpitolain noudattaminen valtiolla soveltuvin osin (sekä soveltamisohjeiden laatiminen ja ylläpito), 3.) oikaisujen tekeminen valtion tilinpäätöksessä. Teoriassa vaihtoehtona olisi myös liikelaitosten tilinpäätösperiaatteiden muuttaminen, mutta projekti näkee että ko. vaihtoehtoa ei tulisi tarkemmin tarkastella.

6.3.1 Varaukset

Edellä luvussa on 4.1 on käsitelty IPSAS 19-standardin mukaisia varauksia ja kirjanpitolain säännöksiä pakollisista varauksista. Tässä alaluvussa arvioidaan varausten kirjaamisen mahdollisuuksia Suomen valtion tapauksessa. Aihetta taustoitetaan kuvaamalla kuntasektorin kirjauskäytäntöjä. Lisäksi käsitellään lyhyesti valtion liikelaitosten viime vuosina tekemiä pakollisia varauksia.

Kuntasektorin, valtion liikelaitosten ja kansainvälisten standardien perusteella arvioidaan alustavasti varausten määritelmän täyttävien tapahtumien merkittävyyttä Suomen valtion tapauksessa. Lopuksi esitetään johtopäätökset siitä, miten pakollisia varauksia koskevassa selvitystyössä tulisi edetä.

Varauksista kuntasektorilla

Suomen kunnat ja kuntayhtymät noudattavat tilinpäätöksen laatimisessa ja kirjanpidossaan soveltuvin osin kirjanpitolakia. Lisäksi kuntien kirjanpitoa ja

tilinpäätöstä säätelee kuntalaki. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa soveltamisohjeita kuntien kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä.

Investointivaraukset

Edellä luvussa on 4.1 on kuvattu kirjanpitolain mukaisen pakollisen varauksen kirjaamiseen liittyviä säännöksiä. Edellä käsiteltyjen pakollisten varausten lisäksi kirjanpitolaki mahdollistaa verotusperusteisen vapaaehtoinen varauksen (laskennallinen luottotappiovaraus) kirjaamisen.

Kuntalaissa ei ole varauksia koskevia säännöksiä. Kirjanpitokäytäntö on niiden osalta jätetty kirjanpitolain ja kuntajaoston soveltamisohjeiden varaan.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaan kirjanpitolain 5:15 §:ssä luetelluista verotusperusteisista varauksista tulee kunnissa kyseeseen lähinnä investointivaraus. Näin varaudutaan tilikausina tehtävään hankintamenoon tekemällä investointivaraus. Varauksen tekemiseen ei liity verotuksellisia ehtoja.

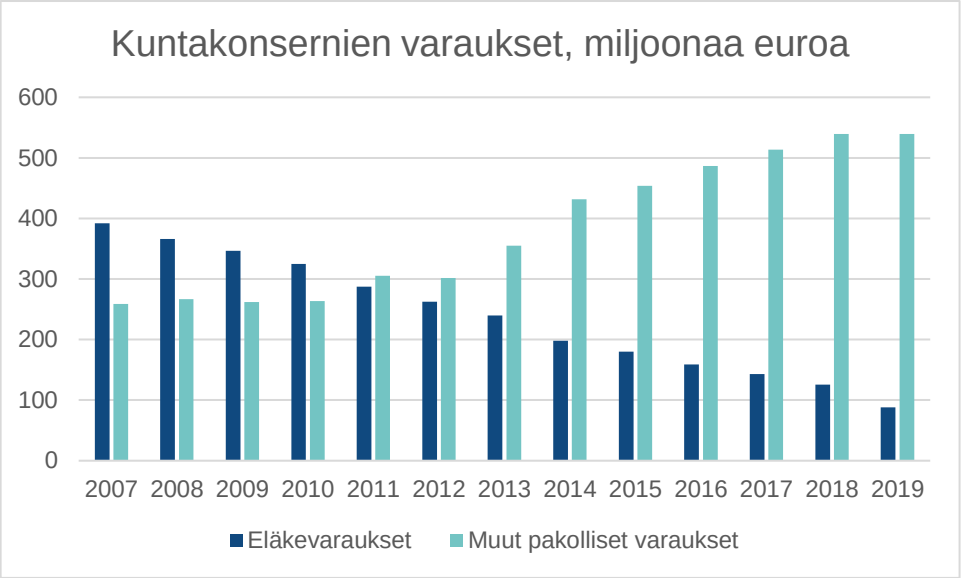
Kuntajaosto on sitonut investointivarauksen tekemisen kuitenkin taloussuunnitelmaan, eli kohde on yksilöitävä kunnan taloussuunnitelmassa. Yksilöintivaatimuksella on haluttu estää varauksen tekeminen ja purkaminen tilikauden tuloksen tasaamiseksi.

Investointivaraus on luonteeltaan ennenaikainen kulukirjaus, jonka kirjaaminen heikentää varauksen muodostamistilikaudella tuloslaskelman ylijäämää. Investointivaraus puretaan viimeistään tilikaudella, jolloin hankintamenosta aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivarauksen kartuttaminen tai purkaminen tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei siten ole hyvän kirjanpitotavan mukaista. Varauksen purkaminen tulee tehdä tulosvaikutteisesti. Alijäämän kattaminen taseen sisällä varausta vastaan ei siten ole kirjanpito-ohjeiden mukaista.

Eläkevastuut ja eläkevaraukset

Kuntakonsernien eläkevaraukset ovat vanhan eläkejärjestelmän kattamattomia eläkevastuita. Kunnat eivät kirjaa varauksena kunnallisen eläkejärjestelmän (KuEL) kattamattoman eläkevastuun muutoksia. KEVAn ilmoituksen mukaan kattamaton eläkevastuu kasvoi vuonna 2020 2,0 miljardia euroa.

Kuva 7: *Kuntakonsernien varaukset*



Ympäristövaraukset

Kunnat ja kuntakonsernit kirjaavat varauksia myös maa-alueiden ennallistamisista. Tyypillisiä tapauksia ovat uuteen kaavoituskäyttöön tarkoitetut kaatopaikat ja teollisuusalueet.

Varaukset valtion liikelaitoksissa

Senaatti-liikelaitoskonsernilla oli vuonna 2020 pakollisia varauksia taseessaan 18,4 milj. euroa (25,9 milj. euroa vuonna 2019). Metsähallitus-liikelaitoskonsernilla pakollisia varauksia oli vuonna 2020 1,0 milj. euroa (1,3 milj. euroa vuonna 2019).

Edellä mainitut varaukset koskivat joko rakennusten purku- tai maa-alueiden ennallistamiskustannuksia.

Varausten mahdollisesta kirjaamisesta Suomen valtion tapauksessa

Nykyisellään Suomen valtion budjettitalouden osalta pakollisten tai verotusperusteisten varausten kirjaaminen ei ole talousarviolainsäädännön mukaan mahdollista[15]. Talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen osalta pakollisten ja verotusperusteisten (aikaisemmin vapaaehtoisten) varausten kirjaaminen on mahdollista, mikäli rahastoa koskevassa laissa on säädetty, että rahasto noudattaa kirjanpitolakia.

Edellä on kuvattu kansainvälisiä ja kansallisia käytäntöjä varausten kirjaamisessa sekä kuvattu joitakin esimerkkejä IPSAS-standardin sekä Suomen kirjanpitolain mukaisista varauksista. Tässä luvussa arvioidaan alustavasti

[15] Vaikka talousarviotalouden osalta varausten kirjaaminen ei ole mahdollista, erä tulee kirjata siirtovelaksi, mikäli vastaavat edellytykset kuin kirjanpitolain puolella täyttyvät. Siirtovelan kirjaamisen edellytyksiä ei ole sisällytetty talousarviolainsäädäntöön. Talousarvion yleisten soveltamismääräyksissä (TM 9509 12.4.1995) on säännökset saamisen tileistä poistamisesta.

varausten kohteena olevien tapahtumien merkitystä Suomen valtion tapauksessa. Lopuksi esitetään etenemisehdotus selvityksen jatkamisesta.

Valtion eläkevastuu

Euromääräisesti merkittävin erä, josta varaus tulisi kansainvälisten käytäntöjen mukaan kirjattavaksi Suomen valtion tapauksessa on eläkevastuun (vuosittaisen muutoksen) kirjaaminen varaukseksi. Asian monimutkaistaa toki valtion eläkerahaston tuloutus valtion budjettitalouteen (1,9 miljardia euroa). Eläkevastuun vuosittainen kasvu on noin 0,4 miljardia euroa. IPSAS:in kannalta eläkevastuun kasvu on selkeä: Varaus on kirjattava taseeseen, kun a) yhteisölle on syntynyt oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite aikaisemman tapahtuman seurauksena b) on todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellisen hyödyn menettämistä c) ja velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.

Verotusperusteiset varaukset (ml. Investointivaraukset)

Investointivarauksen tai sen tyyppisen erän kirjaaminen ei soveltune valtion kirjanpidon periaatteisiin. Kyseinen varaus on varautumista tulevaan ja luonteeltaan verojaksotuksen kaltainen. Valtion tilinpäätöksestä puuttuu investointierittely. Erittely olisi tarpeellinen kokonaistalouden ja sen kehityksen hahmottamiseksi. Projekti ehdottaa että mahdollisuuksia tuottaa investointierittely tarkastellaan valtion tilinpäätöksen laajentamisen yhteydessä.

Oikeusprosesseihin liittyvät varaukset

Projekti ehdottaa, että oikeusprosesseihin liittyvät varaukset esitettäisiin ensi vaiheessa tilinpäätöksen liitetiedoissa. Kirjanpitoyksiköistä ainakin Väylävirasto esittää tilinpäätöksensä liitteellä tiedot oikeusprosesseihin liittyvistä vastuista. Oikeusprosesseihin liittyvien vastuiden määrää tulisi selvittää tarkemmin osana valtion tilinpäätöksen uudistamista.

Ympäristövahinkoihin ja ympäristön ennallistamiseen liittyvät varaukset

Sekä IPSAS-standardien että Suomen kirjanpitolain mukaan tilinpäätökseen tulisi kirjata sekä ympäristövahinkoihin että ympäristön ennallistamiseen liittyvät varaukset. Luvussa 4 on esitetty esimerkki IPSAS-standardin mukaisesta ympäristövahinkoon liittyvän varauksen kirjaamisesta. Edellä on kuvattu lyhyesti ympäristön ennallistamiseen liittyviä varauksia kuntasektorilla.

Ympäristövahinkojen toissijaisten vastuujärjestelmien kehittämiseen liittyen on valtioneuvostotasolla käynnissä ympäristöministeriön koordinointivastuulla oleva hanke (Ympäristövahinkojen toissijaisten vastuujärjestelmien kehittämisen lainsäädäntöhanke, ns. TOVA-lainsäädäntöhanke). Hankkeen tavoite on nykyistä kattavammin hallita ympäristöriskejä, korvata ympäristövahinkoja ja turvata ennallistamistoimet tapauksissa, joissa vahingon aiheuttaja on maksukyvytön, tuntematon tai tavoittamattomissa. Uudella järjestelmällä tavoitellaan sitä, että toiminnanharjoittajat hoitavat ympäristövelvoitteensa mahdollisimman pitkälle ilman valtion taloudellista väliintuloa. TOVA-lainsäädäntöhankkeessa selvitetään tarve säilyttää nykyiset korvausjärjestelmät eli ympäristövahinkovakuutus ja öljysuojarahasto. Lisäksi hankkeessa laaditaan ehdotukset tulevan korvausjärjestelmän rahoituspohjaksi.

Hankkeen toimialaan kuuluvia ympäristövahinkotapauksiin liittyviä korvauksia on valtion budjetista rahoitettu vuosina 2013-2019 keskimäärin 4 miljoonaa euroa vuodessa lukuun ottamatta Talvivaaran tapaukseen liittyviä eriä.

Mikäli hankkeen tavoite, jonka mukaan toiminnanharjoittajat hoitaisivat ympäristövelvoitteensa mahdollisimman pitkälle ilman valtion taloudellista väliintuloa, toteutuu, ei tavoitetilassa kyseisiä kustannuksia tai niistä mahdollisesti kirjattavia varauksia järjestelmän kuuluvien vahinkojen osalta olisi. Toissijaisten ympäristövastuujärjestelmien kehittäminen on kuitenkin kesken ja lähitulevaisuudessa valtion väliintuloa edelleen tarvitaan. Lisäksi hankkeen ulkopuolelle on rajattu mittavat ympäristötuhot.

Projektin tämän hetken näkemyksen mukaan edellä kuvattujen ympäristövastuiden kirjaaminen varaukseksi ei olisi ensi vaiheessa tarkoituksenmukaista. Erien vähäisyyden johdosta kirjaamisesta saatavat hyödyt todennäköisesti alittaisivat kirjaamiseen ja ohjeistukseen liittyvän työmäärän. Projekti ehdottaa, että konsernilaskennan jatkoprojektissa selvitetään ympäristövahinkojen korvaamiseen ja ympäristön ennallistamiseen liittyvien varaustyyppisten erien esittämistä valtion tilinpäätöksen liitteellä. Liitteen laatimisesta saatujen kokemusten perusteella voidaan tulevina vuosina harkita varausten tekoa kirjanpitoon.

Takaukset, takuut ja muut monivuotiset vastuut

Valtion takaukset, valtiontakuut, monivuotiset vastuut, sopimusvastuut ja vastaavat tulee esittää kattavasti tilinpäätöksen liitetiedoissa. Varaustyyppisiä eriä (kirjanpitolain mukaan) ne eivät pääsääntöisesti ole. Siinä tapauksessa, että vastuiden realisoituminen on todennäköistä, saattaa kyse olla varauksentyyppisestä erästä.

Yhteenvetoa varausten kohteena olevien tapahtumien merkityksestä Suomen valtiolla

Kuvassa 8 on esitetty yhteenveto erityyppisistä eristä, jotka kansallisten tai kansainvälisten käytäntöjen valossa tulisi kirjata varauksiksi. Erityyppisten erien merkitystä Suomen valtion tapauksessa on arvioitu alustavasti kuvassa 8. Lisäksi kuvassa on esitetty ehdotus etenemisestä kunkin varausluonteisen ilmiön osalta. Kuva ei ole kattava, sen ulkopuolelle jäävät esimerkiksi kansallisen lainsäädännön mukaisten luottotappiovarausten tarkastelu, jota ei ole projektissa tehty.

Projektin alustavan näkemyksen mukaan varausten kohteena olevien tapahtumien merkitys on eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta vähäinen. Projektin käsityksen mukaan varaustyyppisistä eristä olisi hyvä tarjota lisätietoa tilinpäätöksen liitteellä. Eräiden tapahtumatyyppien osalta projekti ehdottaa tarkempaa selvitystyötä, jotta saadaan kattavampi käsitys tapahtumien merkityksestä Suomen valtion tapauksessa. Lisäksi ehdotetaan, että aihetta käsitellään jatkoprojektissa erityisesti talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen näkökulmasta.

Kuva 8: *Varauksenomaisia eriä ja projektin näkemys etenemisestä.*

	Kirjauskäytäntöjä kansallisissa ja kv-standardeissa	**Arvio erän merkittävyydestä valtiolla**	**Projektin ehdotus etenemisestä**
Eläkevastuu	IPSAS-standardin mukaan eläkevastuu kirjataan taseeseen velaksi (Tätä ei sääntele IPSAS 19, vaan IPSAS 39, eikä sitä luokitella varaukseksi). Kirjanpitolakia noudattava kuntasektori ei kirjaa uusia eläkevarauksia tilinpäätöslaskelmille.	Merkittävä	Projekti ei esitä eläkevastuun kirjaamista taseeseen. Vastuu esitettäisiin tilinpäätöksen liitteellä kuten tähänkin asti.
Oikeusprosesseihin liittyvät varaukset	Kirjanpitolakia/ IPSAS-standardeja noudattavat tahot kirjaavat oikeusprosesseihin liittyvät varaukset	Merkittävyyttä täytyy selvittää osana jatkoprojektia. Tämän hetken käsitys on, että varaukset olisivat valtion kokonaisuuden kannalta vähäisiä.	Tulisi selvittää näiden ja muiden KPL:n pakollisten varausten kaltaisten erien esittämistä tilinpäätöksen liitteellä
Ympäristön ennallistamiseen liittyvät varaukset	Kirjanpitolakia/ IPSAS-standardeja noudattavat tahot kirjaavat ympäristöön liittyvät varaukset tilinpäätöslaskelmille. Esimerkiksi kaatopaikan ennallistamisella ja siihen liittyvällä varauksella voi olla yksittäisen kunnan talouden kannalta merkittävä merkitys	Valtion kokonaisuuden kannalta vähäinen *keskimääräisenä vuonna*. (ks. YM:n hanke toissijaisista vastuujärjestelmistä) **Ennakointi kuitenkin vaikeaa.** Toisaalta varautuminen esimerkiksi Öljysuojarahaston kautta.	Tulisi selvittää näiden ja muiden KPL:n pakollisten varausten kaltaisten erien esittämistä tilinpäätöksen liitteellä
Luottotappioiden ennakollisesta kirjaamisesta (IFRS:n /IPSAS:n mukaan) aiheutuvat varaukset	IFRS:ssä /IPSAS:ssa jo etukäteen esim. makrotaloudellisten näkymien muuttuttua (ECL)	IFRS:n mukaan kirjattavien luottotappioista (ECL) aiheutuvien varausten määrä olisi ollut merkittävä koronakriisin aikana (VTR)	Tilinpäätöslaskelmille ei tulisi kirjata IPSAS:n/IFRS:n mukaisia ECL-luottotappioista aiheutuvia varauksia.
Verotusperusteiset varaukset	IPSAS-standardit eivät tunnista käsitettä. Kunnissa verotusperusteisista varauksista kyseeseen tulee lähinnä investointivaraus	Verotusperusteiset varaukset eivät ole relevantteja valtion tapauksessa. Investointien määrä merkittävä.	Verotusperusteiset varaukset eivät ole relevantteja valtion tapauksessa. Projekti ehdottaa että mahdollisuuksia tuottaa investointierittely tarkastellaan valtion tilinpäätöksen laajentamisen yhteydessä.

6.3.2 Vastikkeettomien erien käsittely

Talousarviotalous

Liikekirjanpidossa meno on aina lopullinen rahankäyttö. Menolla tarkoitetaan toisaalta tuotannontekijän hankkimisesta aiheutunutta rahankäyttöä, vastikkeellista menoa, jolloin tuotannontekijästä vastikkeeksi annettu raha jää

tuotannontekijän luovuttajan omaksi. Toisaalta menolla tarkoitetaan myös muuta kuin tuotannontekijän hankkimisesta aiheutunutta rahankäyttöä. Nämä vastikkeettomat menot ovat nekin lopullista rahankäyttöä, koska rahoja ei saada takaisin, vaikkakaan niitä vastaan ei saada välitöntä vastinetta. Vastikkeettomat menot edistävät välillisesti valtion tehtävien toteuttamista.

Valtion liikekirjanpidossa muut kuin veroihin liittyvät vastikkeettomat tulot ja menot esitetään tuotto- ja kululaskelmassa siirtotalouden tuottoina ja kuluina. Siirtotalouden tuottoja ovat esimerkiksi rakennerahastovaroja hallinnoivien ministeriöiden EU:n rakennerahastoista saamat valtion talousarviossa bruttobudjetoidut rahoitusosuudet ja siirtotalouden kuluja ovat esimerkiksi luonnollisille henkilöille, kunnille ja muille yhteisöille ja niihin verrattaville oikeushenkilöille sekä säätiöille annettavat tuenluonteiset suoritukset, mm. valtionosuudet ja -avustukset. Siirtotalouden tuottoja ja kuluja ovat myös valtion talousarvion ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen väliset siirrot, esimerkiksi Valtion eläkerahastosta annetun lain mukainen vuosittainen siirto eläkerahastosta valtion talousarvioon. Talousarviossa vastikkeettomista menoista käytetään nimitystä siirtomenot.

Talousarvioasetuksen 42 d §:ssä ja 66 f §:n mukaan valtion liikekirjanpidossa käytettävät kirjausperusteet ovat suoriteperuste, osatuloutus, suoriteperustetta vastaava tapa ja maksuperuste. Muiden kuin suoritteen luovuttamisesta tai tuotannontekijän hankkimisesta aiheutuneiden tulojen ja menojen (vastikkeelliset tulot ja menot) sekä suoriteperustetta vastaavalla tavalla kirjattavien erien (korot ja koronluonteiset tulot ja menot) osalta noudatetaan samaa kirjausperustetta kuin talousarviokirjanpidossa. Näin ollen **vastikkeettomien tulojen ja menojen** liikekirjanpidon kirjausperuste on sama kuin talousarviokirjanpidossa. Talousarviokirjanpidon kirjausperusteista taasen säädetään yleisellä tasolla talousarvioasetuksen 42 c §:ssä, jonka mukaan talousarviokirjanpidossa talousarviotulojen ja -menojen kirjausperusteena käytetään samaa perustetta, jota on käytetty talousarviota laadittaessa, eli tuloa tai menoa kyseiseen varainhoitovuoteen kohdennettaessa.

Jos valtion talousarvion asianomaisen momentin perusteluissa ei ole toisin mainittu, on tuloarviot ja määrärahat kohdennettu talousarviossa varainhoitovuoteen kuuluviksi talousarvioasetuksen 5a ja 5b §:issä säädetyin perustein. 5a §:n mukaan siirtomenon kohdentamisperusteena on valtionavun myöntöpäätöksen tekeminen (*myöntöpäätösperuste*) tai muu vastaava sitoutuminen menoon (*muu sitoumusperuste*). Silloin, kun oikeus saada valtionapu tai muu suoritus perustuu lakiin ja siirtomenon myönnettävästä ja maksettavasta määrästä säädetään yksityiskohtaisesti laissa tai maksettavaksi tuleva määrä määräytyy yksityiskohtaisesti lain nojalla (lakisääteinen siirtomeno), kohdentamisperusteena on kuitenkin menon maksettavaksi tulevan määrän yksityiskohtaista vahvistamista koskevan päätöksen tekeminen (*maksatuspäätösperuste*). Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että suurin osa vastikkeettomista menoista kohdennetaan sekä liikekirjanpidossa että talousarviokirjanpidossa ajankohtana, jolloin tehdään päätös menon maksamisesta. Tällöin esimerkiksi tammikuussa tehty päätös, jossa on kyse edellisenä vuonna toteutetun hankkeen kustannusten korvaamisesta, näkyy valtion kirjanpidossa sinä vuonna, jolloin päätös tehdään. Kustannusten korvauksen saajan kirjanpidossa erä näkyy edellisenä vuonna, mikäli saaja kirjaa erän suoriteperusteella.

Liikelaitokset

Merkittävin tunnistettu vastikkeeton erä, jonka kirjausperuste poikkeaa talousarviotalouden ja liikelaitosten välillä, on Metsähallituksen julkisiin hallintotehtäviin valtion talousarviosta saama rahoitus. Talousarviotaloudessa rahoitukseen liittyvät erät kirjataan pääosin maksatuspäätöksen perusteella tilikauden kuluksi, Metsähallituksessa taasen suoriteperusteella (osa tilikauden tuotoksi, osa saaduksi ennakoksi).

6.3.3 Arvonalentumiset

Arvonalentumiset kirjanpitolain mukaan

Kirjanpitolain 5:13 §:n mukaan, jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.

Kirjanpitolain 3:3 §:n mukaisen varovaisuuden periaatteen mukaan tilinpäätöksessä otetaan erityisesti huomioon kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Taseen omaisuuserien arvostamisesta on poikettava hankinta-arvosta, jos omaisuuden arvo alenee. Arvonalentumiskirjauksia on tehtävä tarvittaessa kaikkiin omaisuuslajeihin, käyttö-, vaihto- ja rahoitusomaisuuteen. Arvonalennuskirjaus kirjataan vaihto-omaisuutta koskien yleensä osaksi varaston muutosta, muutoin omaisuuserän vähennykseksi ja tuloslaskelmaan menotilille.

Saamiset merkitään tilinpäätöksessä taseeseen nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon (KPL 5:2§). Myyntisaamisten luottotappiot esitetään tuloslaskelmassa liiketoiminnan muina kuluina ja lainasaamisten luottotappiot muina rahoituskuluina.

Rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit merkitään taseeseen hankintamenon suuruisena tai todennäköiseen luovutushintaan, jos se on hankintamenoa alempi (KPL 5:2§). Arvonalennus kirjataan menon tavoin rahoituskuluihin.

Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovus hinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava kuluksi (KPL 5:6§). Kulukirjaus sisältyy varaston muutokseen.

Jos arvonalentumisen vuoksi tehty kulukirjaus osoittautuu viimeitään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi (KPL 5:16§).

Kulukirjausta ei voi oikaista enempää kuin mitä sitä on alun perin kirjattu. Erän arvo ei voi siis nousta arvonalentumiskirjauksen johdosta korkeammaksi kuin mitä se on alun perin hankintahintaisena ollut.

Arvonalentumisista kuntasektorilla

Kirjanpitolain säännös arvonalentumisista koskee myös kuntasektoria. Kuntien kirjanpidon yleisohjeen mukaan säännöksessä mainittujen tulonodotusten lisäksi tarkastellaan hyödykkeen palvelutuotantokykyä.

Vuonna 2020 kunnat kirjasivat arvonalentumisia n. 97 milj. euroa. Vertailun vuoksi aineellisten hyödykkeiden kirjanpitoarvo oli n. 35 mrd. euroa. Tästä arvonalentumiset olivat 0,2 % ja poistot noin 6,5 %. Kuntasektorilla arvonalentumiset kohdistuvat valtaosin toiminnan muutoksista johtuviin kiinteistöjen arvonalentumisiin ja kiinteistöjen rapistumisista (”homekoulut”).

Arvonalentumiset liikelaitoksissa

Metsähallitus-konsernissa kirjatut arvonalentumiset ovat olleet pieniä ja ovat kohdistuneet tytäryhtiöiden osakkeiden kirjanpitoarvoon. Tytäryhtiöiden liiketoiminnan muututtua kannattavaksi arvonalennuksia on palautettu. Vuonna 2020 kirjattiin kahden tytäryhtiön osakkeiden arvonalennuksen palautusta yhteensä 1,1 miljoonalla eurolla.

Senaatti-konserni on kirjannut viimeisen kymmenen vuoden aikana arvonalennuksia noin 30 miljoonaa euroa vuosittain. Vuonna 2020 kiinteistö-omaisuuden arvonalennuksia kirjattiin 38 miljoonaa euroa.

Talousarviolainsäädäntö

Talousarviolainsäädännössä saamiset on arvostettava nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon. Tämä vastaa kirjanpitolain säännöstä. Rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat arvostetaan hankintamenoon suuruisina tai, jos niiden tilinpäätöspäivän todennäköinen luovutushinta on sitä alempi, tämän määräisinä. Myös rahoitusomaisuuden arvostamista koskeva säännös vastaa kirjanpitolain sääntelyä.

Talousarvioasetuksen 66 d §:ssä on mahdollistettu arvonkorotuksen tekeminen kansallisomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvasta maa- tai vesialueesta, rakennuksesta, arvopaperista tai muuhun niihin verrattavasta hyödykkeestä. Talousarvioasetuksessa ei ole säännöstä arvonalennuksen kirjaamisesta.

Arvonalentumista on käsitelty Käyttöomaisuuskirjanpitoa ja poistosuunnitelmien laatimista koskevassa Valtiokonttorin antamassa määräyksessä (Dnro 388/03/2005) seuraavasti:

> Mikäli kansallis- tai käyttöomaisuushyödykkeen tuotantokyvyn todetaan vähentyneen olennaisesti odotettua enemmän, minkä johdosta hyödykkeen suunnitelman mukaan poistamatta olevasta hankintamenosta ei jäljellä olevana vaikutusaikana todennäköisesti enää saada sitä vastaavaa vastinetta, on tehtävä kertaluonteinen lisäpoisto. Tällainen kertaluonteinen poisto voidaan joutua tekemään myös sellaisesta kansallis- tai käyttöomaisuuden, esimerkiksi maa-alueen tai arvopaperin, hankintamenosta, jota poistosuunnitelman mukaan ei kirjata poistoina kuluksi.

Lisäksi valtion kirjanpidon käsikirjassa on ohjeistettu epäkurantin vaihto-omaisuuden käsittelystä seuraavasti:

> *Epäkurantin vaihto-omaisuuden hankintameno kirjataan liikekirjanpidossa kuluksi todennäköistä arvonalennusta vastaavalta osaltaan.*

Mikäli vertailu ulotetaan vain lain ja asetuksentasoiseen tarkasteluun, on säännöksissä periaatteellisesti merkittävä ero valtion talousarviotalouden ja liikelaitosten välillä.

Projekti esittää, että arvonalentumisia koskevan säännöksen lisäämistä talousarvioasetukseen selvitetään osana valtion tilinpäätöksen uudistamista.

6.3.4 Verojen kohdentaminen ja käsittely

Verolajeista ja kohdentamisperusteista

Talousarvioasetuksessa säädettyjen kohdentamisperusteiden mukaan veron ja veronluonteisen tulon kohdentamisperusteena on maksuperuste. Talousarviossa on säädetty tästä pääsäännöstä poikkeus verotulojen alenemisten osalta, jotka kirjataan verotuksen oikaisu- tai muutospäätökseen perustuen. Tuloverotuksen säännönmukaiset palautukset kirjataan kuitenkin talousarvioasetuksen kohdentamisperusteen mukaan maksuperusteisesti.

Tässä luvussa käsitellään erityisesti niitä verolajeja, joilla olisi vaikutusta valtion budjettitalouden, talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen ja valtion liikelaitoskonsernien konsolidointien kannalta. Koska valtio on veronsaaja kaikkien seuraavassa lueteltujen verojen osalta, joko yksin tai yhdessä kuntien ja seurakuntien kanssa, kaikki verot on huomioitava valtion tilinpäätöksen laadintaperiaatteita mahdollisesti uudistettaessa.

Verot voidaan luokitella esimerkiksi tulon ja varallisuuden perusteella kannettaviin veroihin, liikevaihdon perusteella kannettaviin veroihin sekä valmisteveroihin ja muihin veroihin. Tätä luokittelua on käytetty esimerkiksi valtion talousarviossa.

Tulon ja varallisuuden perusteella kannettavat verot

Tulon ja varallisuuden perusteella kannettavia veroja ovat ansio- ja pääomatulovero, yhteisövero, korkotulojen lähdevero sekä perintö- ja lahjavero. Tuloverolaissa on säädetty esimerkiksi luonnollisten henkilöiden ansiotuloista maksettavista veroista ja pääomatuloveroista, yhteisöverosta sekä rajoitetusti verovelvollisten maksamasta lähdeverosta.

Henkilöiden ansiotulosta maksettavat verot ovat valtion tilinpäätöksen konsolidoinnin kannalta mielenkiintoisia valtion palveluksessa olevien henkilöiden verotuksen osalta. Vaikka verotulo on ulkoinen, on veron tilitykseen liittyvä ennakonpidätysvelka valtiokonsernin sisäinen. Vastaava saaminen kuitenkin puuttuu valtioveronsaajalta, sillä verojen kohdentamisen pääsääntönä on maksuperuste. Pääomatuloverot ja lähdeverot eivät ole konsolidoinnin kannalta mielenkiintoisia. Yhtenäisten laadintaperiaatteiden vuoksi kaikki verolajit on kuitenkin käsiteltävä valtion tilinpäätöksen laadintaperiaatteita kehitettäessä.

Liikelaitosten tuloverovelvollisuus määräytyy Tuloverolain 21§ 3 momentin mukaan. Liikelaitokset ovat tuloverovelvollisia kiinteistöjensä tuottamista tuloista, sellaisten muiden kiinteistöjensä tuloista, joita ei käytetä yleisiin tarkoituksiin, sekä yksityisyrityksiin verrattavien teollisuus- ja muiden liikkeidensä tuloista. Valtio ei kuitenkaan ole verovelvollinen tulosta, jonka se saa pääasiallisesti valtion laitosten tarpeiden tyydyttämiseksi toimivasta liike- tai tuotantolaitoksesta, laiva-, lento- tai autoliikenteestä, rautateistä, kanavista, satamista taikka posti-, tele- ja radiolaitoksista.[16]

Liikelaitokset ja niiden tytäryhtiöt kirjaavat tuloverot suoriteperustetta vastaavalla tavalla. Eliminointien näkökulmasta huomioitavaa ei ole kiinteistöverotuoton osalta, sillä veronsaajana on kunta. Mahdollinen velka-/saamissuhde ja sen käsittely valtion uudistetussa tilinpäätöksessä tulisi selvittää valtion tilittäessä veron kuntasektorille.

Liikevaihdon perusteella kannettavat verot

Liikevaihdon perusteella kannattavista veroista keskeisin on arvonlisävero, josta on säädetty arvonlisäverolaissa. Arvonlisäveroa kertyy myös verovapailta sektoreilta ja toimialoilta. Niillä ei ole veron vähennysoikeutta, joten ostojen sisältämät arvonlisäverot kerryttävät valtion verotuottoa. Arvonlisäveroa kertyy siten valtiosektorin ja julkisen sektoriin luettavien sosiaaliturvarahastojen välituotekäytöstä ja investoinneista.

Valtio on arvonlisäverolain 1 ja 6 §:n perusteella yleisesti arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä sekä maahantuonnista.

Valtio on verovelvollinen yhtenä yksikkönä, mistä johtuen valtion virasto, laitos tai muu yksikkö ei siten pääsääntöisesti ole verovelvollinen toiselle valtion yksikölle tapahtuvasta myynnistä, vaan myyntiä pidetään verovelvollisen sisäisenä toimituksena. Arvonlisäverolain 7 §:ssä on lueteltu pääsäännöstä poikkeuksena ne laitokset, joita ei arvonlisäverotuksessa lueta valtion osaksi ja jotka siten ovat erikseen verovelvollisia. Nämä laitokset ovat valtion liikelaitokset (Senaatti-kiinteistöt ja Metsähallitus), Huoltovarmuuskeskus (Huoltovarmuusrahasto), Suomen Pankki ja Kansaneläkelaitos. Muut talousarvion ulkopuoliset valtion rahastot kuin Huoltovarmuusrahasto kuuluvat siten valtioverovelvolliseen.

Valtion virastot, laitokset ja valtion talousarvion ulkopuoliset rahastot, lukuun ottamatta Huoltovarmuusrahastoa, eivät tilitä arvonlisäveroa verohallinnolle eivätkä lähetä verohallinnolle muita arvonlisäveroilmoituksia kuin yhteenvetoilmoitukset EU:n jäsenvaltioiden välisestä kaupasta.

Arvonlisäverotulot kirjataan maksuperusteisena pois lukien tuloarvioon kohdistuvat oikaisut, jotka kirjataan verotuksen oikaisupäätöksen perusteella, sekä valtion virastojen ja laitosten arvonlisäverollisten suoritteiden myynnistä saatavat tulot, jotka kirjataan suoriteperusteisesti.

[16] Senaatti on eritellyt verojalanjälkeään vuodelta 2020 yhteiskuntavastuuraportissaan https://www.senaatti.fi/yhteiskuntavastuuraportti2020/vuosi-2020/rahavirrat/verojalanjalki/

Valtion konsolidoinnin kannalta käsiteltäviä eriä ovat valtion liikelaitosten valtiolle tilittämä arvonlisävero sekä erikseen arvonlisäverovelvollisten rahastojen valtiolle maksamat arvonlisäverot.

Valmisteverot

Liikelaitosten valtiolle maksamat valmisteverot lienevät euromääräisesti vähäisiä. Valmisteverotuotto kohdennetaan maksuperusteisena pois lukien tuloarvioon kohdistuvat oikaisut, jotka kirjataan verotuksen oikaisupäätöksen perusteella.

Muut verot

Muita kuin edellä kuvattuihin ryhmittelyihin kuuluvia veroja ovat autovero, varainsiirtovero, arpajaisvero, ajoneuvovero ja jätevero. Edellä kuvatuista luokista on lisäksi jätetty käsittelemättä joitakin veroja. joiden ei oleteta vaikuttavan valtion tilinpäätöksen eliminointeihin.

Muut verot -luokkaan kuuluvista veroista konsolidoinnin kannalta huomioon otettava lienee varainsiirtovero. Varainsiirtoverolain 2 § mukaan varainsiirtoveron suorittamisesta ovat vapaat valtio ja sen laitokset, lukuun ottamatta valtion liikelaitoksia. Valtion tilinpäätöksen konsolidointien kannalta tulisi siis käsiteltäväksi myös varainsiirtoveron käsittely.

Verojen käsittely kokonaislaskelmissa

Valtiontalouden kokonaislaskelmissa tehdään sekä verokirjausten oikaisuja että verojen eliminointeja. Kokonaislaskelmien laadintaperiaatteiden määrittelyssä on pyritty huomioimaan verojen erilaiset kohdentamisperusteet (talousarviotalouden osalta on oletettu kirjausperusteeksi maksuperuste) sekä se, mihin tahoon verovelvoite kohdistuu/mikä taho on verovelvollinen (esimerkiksi liikelaitos tai sen asiakas) sekä se, onko lopullinen veronsaaja valtio.

Osa liikelaitosten suoriteperusteisesti kirjaamista veroista on oikaistu maksuperusteiseksi. Siinä tapauksessa, kun sekä liikelaitos että valtion talousarviotalous on kirjannut veron maksuperusteisesti, eliminoidaan veroihin liittyvä tuotto ja kulu kokonaislaskelmissa. Verojen oikaisuista ja eliminoinneista seuraa, että verotuottojen kokonaismäärä ei vastaa muualla raportoinnissa (esim. valtion tilinpäätöksessä) esitettyjä verotuottojen kokonaismäärää.

Valtiontalouden kokonaislaskelmien tarkoituksena on yleiskatsauksellisen kuvan muodostaminen valtion talousarviotalouden, rahastotalouden ja liikelaitoskonsernien muodostaman kokonaisuuden tuotoista ja kuluista sekä varoista ja veloista. Laskelmien laadintaperiaatteet on määritelty riittävällä tarkkuustasolla em. tavoitteen saavuttamiseksi. Mikäli valtion tilinpäätöksen sisällytetään jatkossa talousarviotalouden lisäksi talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot sekä liikelaitoskonsernit, on näiden kokonaisuuksien väliset verojen mahdolliset eliminoinnit määriteltävä uudelleen muodollisen tilinpäätösraportoinnin vaatimukset täyttäväksi. Lisäksi on huomioitava veronkantolain ja verontilityslain sääntely verojen kirjaamisesta.

Verojen käsittelystä valtion talousarviotalouden tilinpäätöksessä

Valtion saamat verotuotot raportoidaan tuotto- ja kululaskelmassa omassa ryhmässään, erillään valtion muista tuotoista. Laskelmalla esitettyihin verotuottoihin on netotettu valtion virastojen arvonlisäverollisen myynnin yhteydessä perityt arvonlisäverotuotot sekä hankintojen yhteydessä maksamat arvonlisäverokulut. Valtion virastojen maksamat muut verot (esimerkiksi arpajaisvero ja arvonimestä maksettava vero) kirjataan toiminnan muihin kuluihin.

Valtion saamat verotulot kirjataan maksuperusteella[17]. Tämän johdosta esimerkiksi verosaamisia ei ole valtion kirjanpidossa. Muiden veronsaajien (kunnat, seurakunnat ja Kansaneläkelaitos) saamat verot tai osuudet veroista kulkevat Verohallinnon kautta. Nämä erät ovat valtion kirjanpidossa lyhytaikaisiin velkoihin kuuluvilla tileillä tilitykseen saakka. Näillä samoilla tileillä on Verohallinnolle osoitettuja suorituksia, joita ei ole vielä voitu kohdistaa verotuloksi.

Veronkantolaki ja verontilityslaki säätelevät sitä, mille verolajille ja minä ajankohtana valtiolle verona tilitetty suoritus kohdennetaan verotuloksi. Tämän johdosta veroa maksavan ja tilittävän tahon kirjanpidossa toisiaan vastaavia eriä ei välttämättä löydy tai ne on kohdennettu eri ajankohtaan kuin Verohallinnon kirjanpidossa. Jotta erät täsmäisivät, tulisi jommankumman osapuolen kirjanpitoon tai yhdisteltäviin tietoihin tehdä oikaisu- ja/tai täydennyskirjauksia.

Virastojen maksamista palkoista tehdyt ennakonpidätykset, ts. virastojen taseessa oleva tilittämistä odottava ennakonpidätysvelka, on euromäärältään suurin veroihin liittyvä sisäinen erä talousarviotaloudessa.

Talousarvio- ja rahastotalouden sisäisten erien käsittelyn määrittelyn yhteydessä vuonna 2018-2019 päädyttiin siihen, että vaikka veroihin liittyy useita eriä, joita voidaan pitää sisäisinä, niitä ei eliminoida talousarviotalouden tilinpäätöksessä. Keskeinen syy eliminoimattomuuteen on erien erilainen käsittelytapa Verohallinnossa ja muissa virastoissa. Esimerkiksi virastojen kirjanpidossa olevaan ennakonpidätysvelkaan liittyvää saamista ei ole Verohallinnolla, koska verot kirjataan maksuperusteella. Erään liittyvän verotuoton kirjaaminen olisi myös ratkaistava, sillä suoritus on jo ”konsernin sisällä”. Verotuottojen kirjaamisajankohtia määrittelee verolainsäädäntö, joten mahdolliset oikaisukirjaukset voisivat aiheuttaa ristiriitaa kirjanpitoon perustuvan ja muun veroihin liittyvän raportoinnin välillä.

Päätös veroihin liittyvien erien eliminoimattomuudesta koski talousarviotaloudesta laadittavaa tilinpäätöstä, joten asiaa on tarpeen tarkastella uudelleen jatkoprojektissa.

Johtopäätökset ja jatkoselvitettävää

Valtiontalouden kokonaislaskelmien laadintaperiaatteet on määritelty riittävällä tarkkuustasolla niiden informaatioarvotavoitteen saavuttamiseksi. Mikäli valtion tilinpäätöksen sisällytetään jatkossa talousarviotalouden lisäksi talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot sekä liikelaitoskonsernit, on näiden kokonaisuuksien väliset verojen mahdolliset eliminoinnit määriteltävä

[17] pois lukien verotuksen oikaisupäätöksen perusteella kirjattavat oikaisut

uudelleen muodollisen tilinpäätösraportoinnin vaatimukset täyttäväksi. Lisäksi on huomioitava veronkantolain ja verontilityslain sääntely verojen kirjaamisesta.

Talousarvio- ja rahastotalouden sisäisten erien käsittelyn nykyisten määrittelyjen yhteydessä päätettiin jättää veroihin liittyvät erät eliminoimatta. Päätös koski talousarviotaloudesta laadittavaa tilinpäätöstä, joten asiaa on tarpeen tarkastella uudelleen valtion tilinpäätöksen uudistamisen yhteydessä.

6.3.5 Yhteenveto tilinpäätösperiaatteiden eroista

Edellä on käsitelty projektissa keskeisimmiksi katsottuja tilinpäätöksen laadintaperiaatteisiin liittyviä eroja valtion liikelaitosten ja valtion talousarviotalouden välillä. Edellä käsiteltyjen erojen lisäksi talousarviolainsäädännön ja kirjanpitolain välillä on useita muitakin tilinpäätöksen laadintaperiaatteisiin liittyviä eroja, jotka on projektissa arvioitu merkitykseltään vähäisemmäksi. Liitteessä 4 on kuvattu yksityiskohtaisemmin kirjanpitolain ja talousarviolainsäädännön tilinpäätöksen laadintaperiaatteita koskevia eroja sekä arvioitu erojen merkitystä valtion liikelaitosten ja valtion talousarviotalouden välillä.

Taulukossa 1 on esitetty yhteenveto laadintaperiaatteiden eroista. Taulukossa on luokiteltu laadintaperiaatteita koskevat erot kolmeen eri kategoriaan: 1. ero vain säännöksissä, ei käytännön eroa laadinnassa. 2. vähäinen ero laatimisperiaatteissa ja 3. vähintään periaatteellisesti merkittävä ero laatimisperiaatteissa. Kategoriassa 1 olevat teoreettiset erot eivät toistaiseksi vaadi toimenpiteitä, mutta niiden osalta on seurattava mahdollisia muutoksia liikelaitosten tilinpäätösten laadintaperiaatteissa. Kategorian 2 ja 3 erot tulee käsitellä tarkemmin valtion tilinpäätöksen uudistamisen yhteydessä. Erityisesti kategorian 3 erot tulee käsitellä ja ratkaista huolellisesti.

Taulukko 1: *Yhteenveto laadintaperiaatteiden eroista*

1. Ei käytännön eroa laatimisperiaatteissa / ei relevantti valtion kannalta	**2. Mahdollisesti vähäinen ero laatimisperiaatteissa**	**3. Merkittävä ero laatimisperiaatteissa joko periaatteellisesti tai euromääräisesti**
Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto	Perustamismenojen jaksottaminen	Arvonalennus, Kulukirjauksen oikaisu
Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon	Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen	Emissioerojen käsittely
Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen		Pakolliset varaukset
Laskennalliset verovelat ja –saamiset* (*Verojen käsittely katsottava kokonaisuutena, kokonaisuutena periaatteellisesti merkittävä)		Verojen käsittely

Pääomalainan merkitseminen taseeseen		Vastikkeettomien tapahtumien kohdentaminen
Liikearvon hankintamenon jaksottaminen		

Näiden erojen lisäksi eroja syntynee myös lakia ja asetusta alemman tason sääntelystä (esimerkiksi poistoaikoja koskevat määräykset, ohjeet ja käytännöt). Liitteessä 4 on arvioitu lakia ja asetusta alemman tason sääntelyä vain niissä tapauksissa, joissa sääntely sisältyy kirjanpitolakiin, mutta jota vastaava normisto talousarviotalouden puolella sisältyy talousarvioasetuksen sijasta Valtiokonttorin määräyksiin tai ohjeisiin.

Projektin näkemys on, että osa tilinpäätösperiaatteiden eroista on sellaisia, että niiden poistamiseksi tulisi muuttaa valtion talousarviosta annettua asetusta. Esimerkiksi arvonalennusta koskeva säännös tulisi projektin alustavan käsityksen mukaan lisätä talousarvioasetukseen. Säännöksen lisääminen edellyttää tarkempaa selvitystyötä.

Osa tilinpäätösperiaatteiden eroista on sellaisia, että niiden poistamiseksi tulisi liikelaitosten tietoja oikaista vastaamaan talousarviotalouden käytäntöjä. Tietojen oikaisu koskisi siis ainoastaan valtion tilinpäätökseen yhdisteltäviä tietoja eli projekti ei esitä muutoksia siihen, miten liikelaitokset soveltavat kirjanpitolakia omissa tilinpäätöksissään. Projektin näkemyksen mukaan liikelaitosten tekemät pakolliset varaukset tulisi valtion tilinpäätöstä laadittaessa oikaista vastaamaan talousarviotalouden käytäntöjä.

Projektissa tunnistetut kirjanpitolain ja talousarviolainsäädännön väliset erot ovat kohtuullisia ja ne voidaan toteuttaa joko yksittäisiä talousarvioasetuksen säännöksiä muuttamalla tai yksittäisiä oikaisukirjauksia tekemällä. Talousarvioasetuksen peruslähtökohtiin tai rakenteeseen ei ole välttämätöntä ensi vaiheessa tehdä muutoksia tilinpäätösperiaatteiden yhtenäistämiseksi.

Pidemmällä aikavälillä voisi tulla selvitettäväksi, voisiko kirjanpitolakia noudattaa talousarviotaloudessa soveltuvin osin. Tämä olisi mittava uudistus ja tarkoittaisi kattavien soveltamisohjeiden antamista samaan tapaan kuin kuntasektorilla nykyisin.

Edellä on käsitelty tilinpäätöksen laadintaperiaatteita erityisesti arvostus- ja jaksotussäännöksiä käsittelevän kirjanpitolain viidennen luvun näkökulmasta. Tämän lisäksi eroja saattaa syntyä kirjanpitolain yleisimpiä periaatteita koskevista säännöksistä. Käsiteltyjen entiteettien osalta tarkastelu on myös rajallinen: projektissa on tarkasteltu tähän mennessä lähinnä liikelaitosten ja talousarviotalouden välisiä eroja. Valtion tilinpäätöksen laajentamisen yhteydessä tulisi tarkastella myös talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen ja talousarviotalouden välisiä eroja tilinpäätösperiaatteissa.

6.4 Tietojen yhdistelyn tarkkuustasosta

Yhdistelyperiaatteet valtiontalouden kokonaislaskelmissa

Valtiontalouden kokonaislaskelmilla tarkoitetaan tuotto- ja kululaskelmaa sekä tasetta, joissa yhdistellään valtion talousarviotalouden (kirjanpitoyksiköt), talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen sekä valtion liikelaitoskonsernien tuotto- ja kululaskelmat/tuloslaskelmat (Huoltovarmuusrahasto ja liikelaitoskonsernit noudattavat kirjanpitolakia ja tuottavat siten tuloslaskelman) ja taseet ja eliminoidaan mahdollisuuksien mukaan näiden yksiköiden väliset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat. Edellä luvussa 6.1 on kuvattu nykyisin laadittavia kokonaislaskelmia.

Kokonaislaskelmissa tietojen yhdistely tapahtuu pääosin tilinpäätöslaskelmien rivien tarkkuudella. Talousarviotalouden ja rahastotalouden osalta tilinpäätöslaskelmat saadaan raportoitua valtion keskuskirjanpidon raporttien avulla[18].

Liikelaitoskonsernien tilinpäätöstiedot (konsernin tuloslaskelma, konsernin tase) saadaan Valtiokonttorin käyttöön liikelaitoskonsernien käyttämien tilinpäätöskaavojen mukaisena tilinpäätöskaavan rivin tarkkuudella. Tilinpäätöskaavat mukautetaan kokonaislaskelmien laadintaprosessissa vastaamaan eräin poikkeuksin valtion tilinpäätöksen kaavoja. Mukautukset koskevat esimerkiksi vuokratuottoja ja -kuluja, kansallisomaisuutta sekä euro- ja valuuttamääräisten saamisten ja velkojen erittelyä.

Edellä kuvattu liikelaitosten tilinpäätöskaavojen mukauttaminen sisältää keskeisimmiksi katsottujen erojen käsittelyn laskelmakaavoissa. Valtion tilinpäätöksen laajentamista koskevassa kehittämistyössä täytyy erot käydä läpi tarkemmalla tasolla.

Valtiontalouden kokonaislaskelmien tarkoituksena on yleiskatsauksellisen kuvan muodostaminen valtion talousarviotalouden, rahastotalouden ja liikelaitoskonsernien muodostaman kokonaisuuden tuotoista ja kuluista sekä varoista ja veloista. Laskelmien laadintaperiaatteet on määritelty riittävällä tarkkuustasolla em. tavoitteen saavuttamiseksi. Esimerkiksi katkeamattomaan kirjausketjuun ei ole kokonaislaskelmien laadintaperiaatteita suunniteltaessa kiinnitetty samanlaista huomioita kuin muodollisessa tilinpäätösraportoinnissa on tarpeen.

Liikelaitosten ja valtion talousarvio- ja rahastotalouden tilikarttojen vastaavuudesta ja yhdistelyyn vaikuttavista tekijöistä

Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitysprojektissa on tehty vertailua valtion talousarvio- ja rahastotalouden ja liikelaitoskonsernien tilikarttojen välillä. Tehdyssä tarkastelussa ei ole ollut mukana kaikkia tilejä ja se on perustunut liikelaitosten kokonaislaskelmien tiedonkeruun yhteydessä toimittamiin tilikarttoihin. Tarkastelu on alustavaa, koska tilien sisältöä ei ole toistaiseksi tarkemmin käsitelty liikelaitosten kanssa. Tarkastelun tarkoituksena ollut muodostaa alustava käsitys siitä, millä tarkkuustasolla yhdistely tulisi tehdä tässä loppuraportissa ehdotettavassa uudistetussa valtion

[18] Talousarviotalouden ja rahastotalouden osalta käytetään yhdistelyssä tilinpäätöslaskelmaa, joka sisältää pääosan ko. kokonaisuuden sisäisistä eliminoinneista. Manuaalisesti on eliminoitava vielä eräitä eriä, koska eliminointeja ei ole toteutettu järjestelmään. Eliminointeja on kuvattu tarkemmalla tasolla luvussa 6.5.

tilinpäätöksessä. Varsinainen yksityiskohtainen yhdistelyjen määrittely ei ole sisältynyt projektin tehtäviin.

Tarkastelun perusteella voidaan havaita, että tilikarttojen vastaavuus vaihtelee jonkin verran tilikartan eri kohdissa. Eroja on eniten niiden erien kohdalla, joilla on eniten merkitystä vain kyseiselle toimijalle (Mm. Metsähallituskonserni: Metsätalouteen liittyvät tilit, Senaattikonserni: vuokriin liittyvät tilit, talousarviotalous: siirtotalouden eriin liittyvät tilit).

Tilinpäätöslaskelmien kaavojen tasolla keskeisiä eroja talousarvio- ja rahastotalouden sekä liikelaitoskonsernien välillä ovat kansallisomaisuuden, satunnaisten tuottojen ja kulujen esittäminen sekä saamisten ja velkojen jakautuminen euro- ja valuuttamääräisiin eriin sekä jo edellä mainittu siirtotalouden erien esittäminen.

Alustavien havaintojen perusteella talousarvio- ja rahastotalouden tietojen yhdistely tiliryhmätasolla liikelaitoskonsernien tietoihin vaikuttaa mahdolliselta. Tietojen yhdistely tilitasolla ei ole tarkoituksen-mukaista ja aiheuttaisi eräiden tarkasteltujen tiliryhmien osalta huomattavaa haastetta.[19] Vaikka yhdistely tapahtuisi jatkossa pääsääntöisesti tiliryhmätasolla, on tilikartat käytävä määrittelyvaiheessa kokonaisuudessaan läpi, jotta voidaan tarvittaessa huomioida yhdistelyssä se mahdollisuus, että samankaltaisia eriä seurataan liikelaitoksissa ja talousarviotaloudessa keskenään eri tiliryhmissä.

Yhdistelytarkkuuden valinnassa tulee ottaa huomioon seuraavia näkökohtia:

- Raportointisykli: ratkaisu mm. siitä, tullaanko laatimaan välitilinpäätös sekä mahdolliset vaikutukset valtiontalouden kuukausitiedotteeseen tai muuhun kuukausittain raportoitavaan tietoon. Tämä raportti ei sisällä ehdotusta valtion välitilinpäätöksestä tai valtiontalouden kuukausitiedotteen laajentamisesta liikelaitoksiin. Nykyisellään valtiontalouden kokonaislaskelmat laaditaan myös vuoden ensimmäisen vuosipuoliskon (kokonaistuotto- ja kululaskelma) ja kesäkuun lopun tilanteesta (kokonaistase) ja julkaistaan talousarvioehdotuksessa. Tässä on huomattava, että kokonaislaskelmat eivät kuulu tilintarkastuksen piiriin.
    - Vaikka raportti ei sisällä ehdotusta puolivuosi- tai kuukausiraportoinnista, mahdolliset vaatimukset vuoden aikana tehtävästä raportoinnista on syytä ottaa huomioon yhdistelyn tarkkuustason pohdinnassa
- Täsmäytyssykli ja täsmäyttämisen tapa: vaikka välitilinpäätöstä ei laadittaisi, täsmäytystä on tehtävä riittävän tiheästi tietojen laadun varmistamiseksi.
- Miten ja millä raportointisyklillä liikelaitokset saavat raportoitua liikelaitoskonsernien sisäisten tapahtumien eliminoinnit.

Edellä mainittuja asioita ja muita tietojärjestelmänäkökulmia on käsitelty jäljempänä tässä raportissa luvussa 6.6.

[19] Tiliryhmä *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* on esimerkki tiliryhmästä, jossa tilitason yhdistely olisi äärimmäisen hankalaa ja epätarkoituksenmukaista. Esimerkiksi henkilöstökuluja koskeva tiliryhmä olisi huomattavasti vaivattomampaa yhdistellä tarkemmalla tasolla, mutta projektin näkemyksen mukaan tarkemman tason yhdistely ei tämän tiliryhmän osalta tarjoaisi vastaavaa hyötyä

Yhdistelyn tarkkuustasosta riippumatta valtion tilinpäätöksen laajentaminen liikelaitoksiin vaatii liikelaitosten laskentakohteiden täydennystä konsernitapahtumien osalta esimerkiksi tilikarttaa ja kumppaniseurantakohteita kehittämällä.

Tarkasteluun vaikuttavia tekijöitä ovat myös valtion uudistetun tilinpäätöksen laskelmien kaavat. Toistaiseksi projektissa ei ole tunnistettu tekijöitä, jotka puoltaisivat valtion tilinpäätöslaskelmien kaavojen täydellistä uudistamista. Tässä vaiheessa mahdolliset muutokset näyttäisivät koskevan edellä mainittuja yksittäisiä kohtia valtion tilinpäätöslaskelmien kaavassa. Tilinpäätöslaskelmia on käsitelty jäljempänä luvussa 6.7.

Tarkasteluun vaikuttaa lisäksi yhdistelyn piirin laajuus. Toisaalla tässä raportissa on ehdotettu, että myös liikelaitosten tytäryhtiöiden tiedot sisällytettäisiin valtion uudistettuun tilinpäätökseen.

6.5 Sisäiset erät

Sisäisten erien käsittelystä kokonaislaskelmissa

Seuraavassa käsitellään nykyisissä kokonaislaskelmissa käytössä olevia sisäisten erien käsittelysääntöjä. Käsittely on jaoteltu sen mukaan, minkä organisaatiokokonaisuuksien välisten/sisäisten tapahtumien käsittelystä on kysymys. Käsittelyn lomassa esitetään joitakin alustavia näkökulmia kyseisten erien käsittelyn kehittämiseen valtion tilinpäätöksen uudistamisen yhteydessä.

Talousarviotalouden sisäiset eliminoinnit

Talousarviotalouden tilinpäätöksen lähtötiedot kokonaislaskelmissa vastaavat sisällöltään valtion tilinpäätöksen laskelmien tietoja. Kokonaislaskelmissa joitakin valtion tilinpäätöksen kaavojen rivejä on yhdistelty keskenään.

Koska lähtötietoina toimivat valtion tilinpäätöksen tiedot, valtion kirjanpitoyksiköiden väliset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat on eliminoitu samoilla periaatteilla kuin valtion tilinpäätöksessä. Täydennyksenä valtion tilinpäätöksen (talousarviotalouden sisäisten erien) eliminointeihin tehdään kirjanpitoyksiköiden taseeseensa kirjaamien ennakonpidätysvelkojen eliminointi. Projektissa ei ole tarkasteltu erityisesti talousarviotalouden sisäisten erien käsittelysääntöjen uudistamista. Verojen käsittely ja mahdollinen eliminointi tulee ratkaista kokonaisuutena käsittäen sekä talousarviotalouden sisäiset että liikelaitosten, rahastojen ja talousarviotalouden väliset veroihin liittyvät erät.

Rahastotalouden ja talousarviotalouden väliset eliminoinnit

Osa rahastotalouden ja talousarviotalouden välisten erien eliminoinneista kokonaislaskelmissa perustuu eräiden liikekirjanpidon tilien hyödyntämiseen ja osa valtion keskuskirjanpidon käytössä olevan BPC-järjestelmän yhdistelyryhmiin perustuvien eliminoitujen tietojen hyödyntämiseen.

Näiden lisäksi talousarviotalouden ja rahastotalouden välillä tehdään eläkemaksujen eliminointi (eliminointi tehdään myös liikelaitosten ja rahastotalouden välillä). Valtion tilinpäätöksen uudistamisen yhteydessä tulisi tavoitteena

olla järjestelmän hyödyntäminen mahdollisimman hyvin eliminointien suorittamisessa ja manuaalisesti toteutettavista eliminoinneista tulisi pyrkiä eroon.

Liikelaitoskonsernien sisäiset eliminoinnit

Valtiontalouden kokonaislaskelmien laadintaa varten liikelaitokset toimittavat konsernitilinpäätöksensä tilinpäätöslaskelmia vastaavat tiedot Valtiokonttorille. Liikelaitosten konsernitilinpäätöksissä niiden konsernien sisäiset erät on valmiiksi eliminoitu ja tiedot otetaan liikelaitoskonsernien sisäisten erien eliminointien osalta sellaisenaan kokonaislaskelmien lähtötiedoksi.

Liikelaitoskonsernien väliset eliminoinnit

Kokonaislaskelmien laatimisen yhteydessä kerätään Senaatilta tiedot sen ja Metsähallituksen välisistä eristä sekä Metsähallitukselta tiedot sen ja Senaatin välisistä eristä Excel-lomakkeella. Kokonaislaskelmissa nämä eliminoinnit suoritetaan liikelaitosten ilmoittamien tietojen mukaisesti eikä tietoja täsmäytetä. Kaiken kaikkiaan viime vuosina erät ovat olleet kohtuullisen vähäisiä. Liikelaitoskonsernien välisten erät on kuitenkin tunnistettava osana valtion tilinpäätöksen laajentamista ja määriteltävä niitä koskevat käsittelysäännöt. Lisäksi on varauduttava muutoksiin liikelaitoskonsernien välisten tapahtumien määrässä ja volyymeissa.

Liikelaitoskonsernien ja talousarviotalouden väliset eliminoinnit

Liikelaitoskonsernien ja talousarviotalouden väliset eliminoinnit perustuvat Valtiokonttorin liikelaitoskonserneilta keräämään tietoon talousarviotalouden ja liikelaitoskonsernien välisistä eristä. Eräitä merkittäviä eliminoitavia eriä ovat Senaatti-konsernin perimät vuokrat talousarviotaloudelta, Senaatti-konsernin ja valtion väliset lainat sekä valtion talousarvion rahoitus Metsähallituksen Julkiseen hallintotoimintaan.

Kokonaislaskelmissa liikelaitosten ja talousarviotalouden väliset eliminoinnit perustuvat liikelaitoksilta kerättyyn tietoon eikä sisäisten erien täsmäytystä tehdä. Nykyisin laadittavissa kokonaislaskelmissa täsmäytysten puuttuminen lienee hyväksyttävissä, sillä näiden epävirallisten laskelmien tarkoitus on luoda yleiskuva talousarviotalouden, rahastotalouden ja liikelaitoskonsernien muodostaman kokonaisuuden tuotoista ja kuluista sekä varoista ja veloista. Kun liikelaitokset ja rahastot tulisivat projektin ehdotuksen mukaan osaksi valtion virallista tilinpäätöstä, eliminointeja on syytä tarkentaa ja tiedot täsmäyttää sekä tehdä tietoihin täsmäytysten johdosta tarvittavat korjaukset. Täsmäytysprosessia ja siihen liittyvää työmäärää ei ole suunniteltu tai arvioitu tarkemmin tässä projektissa. Seuraavassa on esitetty havaintoja talousarviotalouden tapahtumien ja liikelaitosten kokonaislaskelmien tiedonkeruun yhteydessä ilmoittamien tietojen välillä. Havainnot antavat alustavaa kuvaa siitä, missä määrin täsmäytykset voisivat parantaa tietojen laatua.

Havaintoja liikelaitosten ja talousarviotalouden välisistä tapahtumista

Projektissa kartoitettiin karkealla tasolla liikelaitosten ja talousarviotalouden välisiä tuottoja ja kuluja. Saamiset ja velat jäivät pääsääntöisesti tarkastelun ulkopuolelle. Tarkastelu koski pääsääntöisesti vuotta 2020, joitakin yksittäisiä tietoja käsiteltiin myös vuoden 2019 osalta.

Talousarviotalouden osalta tarkastelu perustui pitkälti Kieku-tietojärjestelmän asiakas- ja toimittajatietoihin. Tämä tarkoittaa sitä, että tarkastelun piirissä olivat ne kirjanpitotapahtumat, joilla ylipäätään on asiakas- tai toimittajatieto ja että asiakkaan tai toimittajan nimi on tallennettu järjestelmään tarkastelussa käytettyjen hakusanojen mukaisena. Tarkasteluun ei asiakas-/toimittajatiedon puuttumisen johdosta sisältynyt siksi mm. seuraavia eriä: muistiotositteella tehdyt kirjaukset, eläkemaksuihin liittyvät erät, substanssijärjestelmistä (esimerkiksi valtionavustus- tai lainanhoitojärjestelmä) siirretyt kirjaukset tai tapahtumat niiltä kirjanpitoyksiköiltä/rahastoilta[20], joiden kirjanpito hoidetaan muussa järjestelmässä kuin Kiekussa. Joitakin tietoja kysyttiin kuitenkin erikseen Puolustusvoimien osalta.

Talousarviotalouden tapahtumia verrattiin liikelaitosten kokonaislaskelmien tiedonkeruun yhteydessä ilmoittamiin tietoihin. Yhteissummatasolla tiedot täsmäsivät melko hyvin, mutta eroja löytyi, kun tietoja tarkasteltiin tarkemmalla tasolla.

Senaatin ja talousarviotalouden välisistä eristä merkittävimpiä ovat toimitilojen vuokraukseen liittyvät erät. Senaatissa erät on käsitelty vuokratuottoina, talousarviotaloudessa pääosin vuokrakuluina, mutta myös aine- ja tarvikeostoina (sähkö, lämmitys yms.) sekä palveluiden ostoina (siivous, vartiointi yms.). Yhteensä Senaatin ja talousarviotalouden välisiä tuottoja/kuluja oli noin 590 miljoonaa euroa vuonna 2020. Lisäksi Senaatin ja talousarviotalouden välisiksi eriksi tunnistettiin lainasaamiset/velat, rahoitustuotot/-kulut ja myöskin yksittäinen talousarviotaloudesta maksettu avustus.

Metsähallituksen ja talousarviotalouden välisistä eristä merkittävin on valtion talousarviosta Metsähallituksen julkisia hallintotehtäviä varten annettu rahoitus (noin 85 miljoonaa euroa). Rahoitus koostuu Maa- ja metsätalousministeriön ja Ympäristöministeriön pääluokkiin sisältyvistä perusmäärärahoista sekä hanke- ja muusta täydentävästä rahoituksesta. Tämän lisäksi Metsähallituksen ja talousarviotalouden välillä oli erilaisia palvelujen ostoihin/myynteihin ja vuokrauksiin liittyviä eriä (volyymi alle 10 miljoonaa euroa).

Johtopäätökset ja jatkoselvitettävää

Vaikka tarkastelussa olikin mukana vain osa kirjanpitotapahtumista, siitä saatiin hyvä karkean tason käsitys jatkoprojektissa tehtäville yhdistelyjen ja eliminointien määrittelyille. On kuitenkin hyvin todennäköistä, että tarkempien määrittelyiden ja koeluontoisten tietojen täsmäytysten yhteydessä määriteltäväksi nousee muitakin kuin näitä nyt tunnistettuja tuotto- ja kulueriä.

Valtiontalouden kokonaislaskelmissa käytetyt yhdistelyperiaatteet ovat hyvänä pohjana määrittelyjen tekemisessä, mutta niitä ei sellaisenaan kannata pitää määrittelyinä vaan yhdisteltäviä tietoja on syytä tarkastella tarkemmalla tasolla, jopa tilitasolla. Yhdistelyjen tarkkuustaso onkin yksi määriteltävä asia raportoinnin tarkkuustason lisäksi.

Myös sisäisten erien täsmäytyksen ja eliminoinnin tarkkuustaso on määriteltävä. Sisäiset erät on tunnistettava määrittelyä varten, mutta on myös

[20] Puolustusvoimien, Ahvenanmaan valtionviraston, Huoltovarmuusrahaston ja Valtiontakuurahaston kirjanpito hoidetaan Kiekusta erillisissä järjestelmissä. Näiden organisaatioiden kirjanpitotiedot siirretään Kiekuun kuukausittain summattuna tilitasoisiksi kertymiksi (ei siirretä tietoa asiakkaasta tai toimittajasta).

määriteltävä tapa, jolla sisäiset erät tunnistetaan tuotantovaiheessa tehtävissä täsmäytyksissä. Tietojen tulee perustua kirjanpidosta selvästi erotettavissa oleviin tietoihin, esimerkiksi sisäisiä tapahtumia varten olevien tilien ja kumppanikoodin yhdistelmään. Tuotantovaiheessa sisäisten tapahtumien tunnistaminen ei voi perustua esimerkiksi erilaisiin toimittaja- ja asiakasrekisterin hakusanoihin, kuten tässä projektissa tehdyssä tarkastelussa, vaan tapahtumat ja niiden osapuolet on tunnistettava yksiselitteisesti. Tunnistaminen tulee tehdä samalla tarkkuustasolla, jolla täsmäytys tehdään (esimerkiksi kumppanikoodina liikelaitoskonserni vs. oma kumppanikoodi jokaisella liikelaitoskonserniin kuuluvalla yhteisöllä).

Sekä kirjanpitoperiaatteiden läpikäynnin että tapahtumien tarkastelujen yhteydessä on tunnistettu talousarvio- ja rahastotalouden ja liikelaitosten kirjanpidossa sekä yhtenäisiä että erilaisia kirjauskäytäntöjä. Erille, joiden kirjanpitokäsittely eroaa, tulee määritellä yhtenäiset käsittely- ja/tai oikaisuperiaatteet. Näitä on eritelty toisaalla tässä raportissa, esimerkiksi verojen käsittely ja erot kirjausperusteessa. Tilitietojen täsmäytyksen yhteydessä euromääräisesti merkittävimmäksi eroksi tunnistettiin Metsähallituksen julkisia hallintotehtäviä varten valtion talousarviosta saaman rahoituksen käsittely. Talousarviotaloudessa rahoitus on kirjattu kuluksi maksatuspäätösperusteella, kun taas Metsähallituksessa suoriteperusteella (osa tuotoksi, osa saaduksi ennakoksi). Pistokoemaisesti täsmäytetyistä eristä, jotka molemmat osapuolet kirjaavat suoriteperusteella havaittiin sekä kokonaan tai lähes kokonaan täsmääviä eriä, mutta myös jonkin verran eroja. Oletettavasti ainakin osan havaituista eroista selittää tilinpäätösvaiheessa aikataulu- tai muista syistä tehty eri vuodelle kirjaaminen.

6.6 Alustava näkemys ylätason tietojärjestelmävaatimuksista

Nykyisin kokonaislaskelmat laaditaan Excel-sovellusta hyödyntäen. Excel on riittävä järjestelmäratkaisu kokonaislaskelmien laatimisen, mutta valtion virallisen tilinpäätöksen laatimiseen se ei ole riittävä. Vaikka tarkemman tason määrittelyt ovat vielä tekemättä, yhdisteltävien, täsmäytettävien ja eliminoitavien tapahtumien määrä tulee kasvamaan kokonaislaskelmiin verrattuna merkittävästi. Myös *audit trailin* osoittamisen vaatimus kasvaa kokonaislaskelmia merkittävämmäksi.

Valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen käytössä on Kieku-järjestelmä. Valtion keskuskirjanpidon käytössä on Kiekun BPC-sovellus (SAP Business Planning and Consolidation) ja tietovarastoraportointi. Näiden avulla on toteutettu mm. nykyisen valtion tilinpäätöksen raportointi ja tietojen oikeellisuustarkistuksia. Samaa järjestelmää on tarkoitus hyödyntää myös nykyistä laajemman valtion tilinpäätöksen laatimiseen.

Koska SAP BPC:n tuki on tämän hetken tiedon mukaan loppumassa vuonna 2027, BPC:lle tehtävän toteutuksen käyttöajasta on tulossa lyhyt. Tästä syystä saattaa olla perusteltua tehdä vaatimusten kannalta kevyempi ”väliaikainen” ratkaisu erikseen sovittaviin järjestelmän kohtiin. Tämä ei tarkoita sitä, että tilinpäätöksen ja raportointiaikataulun kannalta kriittisestä järjestelmätoteutuksesta voitaisiin tinkiä, mutta saattaa tarkoittaa esimerkiksi sitä, että jokin vaihe voidaan toteuttaa enemmän manuaalisia vaiheita sisältäväksi. Joitain

vaiheita voidaan myös toteuttaa BPC:stä erillisessä järjestelmässä ja/tai robotiikan avulla. Järjestelmätoteutus siihen liittyvine määrittelyineen tulee tehdä uudestaan SAP BPC:n tilalle tulevaan järjestelmään.

Keskuskirjanpidon toteutus Kiekun BPC:ssä on tehty siten, että konsolidoitavien organisaatioiden määrää ja käsittelysääntöjä on mahdollista kasvattaa nykyisestä liikelaitoksiin ja yhtiöihin, mutta muutoin tehty toteutus keskittyy täysin talousarvio- ja rahastotalouteen. Koska yhdistely- ja eliminointiperiaatteet liikelaitosten tietojen osalta ovat vielä tarkemmalla tasolla määrittelemättä, ei voida arvioida kovinkaan tarkasti, minkä verran nykyistä toteutusta voi hyödyntää sellaisenaan lisättynä käsiteltävien entiteettien määrällä. Olettaa voidaan kuitenkin, että nykyinen toteutus on osittain sellaisenaan tai pienillä muutoksilla hyödynnettävissä ja että lisätoteutusta tarvitaan muiltakin osin kuin toteuttamalla tietojen sisään luku ja lisäämällä käsiteltäviä entiteettejä.

Tarkemmat vaatimukset tietojärjestelmälle voidaan määrittää siinä vaiheessa, kun tarkemmat sisältömäärittelyt on tehty. Tässä vaiheessa voidaan kuitenkin tunnistaa vaatimuksia ylätasolla. Näitä on eritelty alle.

- Liikelaitosten kirjanpito hoidetaan jatkossakin Kiekusta erillisissä järjestelmissä. Liikelaitosten tulee toimittaa kirjanpitotiedot Kiekuun keskuskirjanpidon käyttöön erikseen sovittavalla syklillä, mutta kuukausittaiseen tietojen siirtoon on syytä varautua.

  Toimitettavien tietojen kirjanpidollinen sisältö ja tekninen rakenne määritellään myöhemmin.

- Siirrettävien tietojen oikeellisuutta pitää pystyä arvioimaan ennen raportointia. Työskentelyä tehostaa, mikäli osa tästä voidaan tehdä jo tietojen sisään luvun yhteydessä ja ainakin osittain automaattisesti. Tällaisia automatisoitavia tarkastuksia voisivat olla esimerkiksi käytettyjen koodien olemassa- ja voimassaolotarkastukset, tiettyjen koodien kombinaatioihin liittyvät tarkastukset (esimerkiksi kumppanikoodi on oltava tapahtumilla, joilla on tietyt liikekirjanpidon tilit) sekä mahdollisia euromääriin liittyviä tarkastuksia.

  Tietojen siirto järjestelmän osasta toiseen tulee täsmäyttää. Työskentelyä tehostaa, mikäli se voidaan tehdä kokonaan tai osittain automatisoidusti. Järjestelmässä on myös pystyttävä osoittamaan yhteys (audit trail) eliminoidusta laskelmasta tapahtumalle. Tässä yhteydessä tapahtumalla ei tarkoiteta yksittäistä tositetta vaan erikseen määriteltyä summatason tietoa (esimerkiksi debet- ja kredit -kertymät kirjanpitoyksiköittäin-liikekirjanpidon tileittäin-talousarviokirjanpidon tileittäin-kumppanikoodeittain). Tällaisen summatason tapahtuman yhteys tositteeseen on myös pystyttävä osoittamaan, mutta se voi tapahtua Kiekun ulkopuolella ainakin tilanteissa, jossa tositteet ovat muussa järjestelmässä kuin Kiekussa.

- Järjestelmässä tulee olla selkeä tunniste- tai muu luokittelutekijä, jonka avulla tapahtumista on mahdollista erottaa tapahtumat, jotka ovat entiteettien välisiä. Tällaisia tekijöitä voivat olla esimerkiksi Kiekussa nykyisin olevat sisäiset liikekirjanpidon tilit ja kumppanikoodi. Kumppanikoodiston on oltava sillä tarkkuustasolla, jolla raportointi ja

täsmäytykset tehdään. Todennäköisesti tämä tarkoittaa sitä, että nykyisen kirjanpitoyksikkö- ja rahastotasoisen kumppanin lisäksi kukin liikelaitos ja näihin kuuluvat yhtiöt ovat omina koodeinaan.

Sisäisten erien täsmäytysten suorittaminen tulee olla ainakin osittain automatisoitua. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että määriteltyjen täsmäytyssääntöjen vastaiset tapahtumat nousevat esille täsmäytyssääntöjen mukaisista tapahtumista.

- Kiekuun liikelaitoksista siirrettävien ja yhdisteltävien tapahtumien määrää ei ole vielä tässä vaiheessa selvitetty, koska tietojen erittelytarkkuus, jolla tiedot liikelaitoksista tuodaan, on vielä määrittelemättä. Tositetasoista tietoa ei ole toistaiseksi tunnistettu tarvittavan, joten joka tapauksessa kyse on jollekin tasolle summatuista tapahtumista. Tapahtumamäärällä saattaa olla vaikutusta järjestelmätoteutuksen yksityiskohtiin, joskin oletettavaa on, että Kiekun nykyisiä tapahtumamäärien suuruusluokkaa liikelaitosten tiedot eivät ratkaisevasti muuta.

  Tapahtumamääriin vaikuttaa olennaisesti myös se, mitä tietoja liikelaitoksista siirretään. Keskuskirjanpidon järjestelmäosiossa on tällä hetkellä kirjanpitoyksiköiden ja rahastojen varsinaisten kirjanpidon tapahtumien lisäksi myös ns. järjestelmäteknisten tositelajien tapahtumia (esimerkiksi avoimien erien kuittausten tositelajin tapahtumat), jotka lisäävät tapahtumamääriä, mutta eivät ole keskuskirjanpidon raportoinnin kannalta merkityksellisiä.

- Uuden valtion tilinpäätöksen raportteja ei ole vielä määritelty. Tämän raportin kohdassa 6.7 on kuvattu tilinpäätöksen laskelmien ja liitteiden määrittelyn tilannetta. Järjestelmästä on syytä varautua tuottamaan ainakin nykyisen valtion tilinpäätöksen ja keskuskirjanpidon raporttien kaltaiset raportit. Osa valtion tilinpäätöksen laskelmien liitteistä sisältänee tietoa, joka tulee voida raportoida suoraan Kiekusta. Osa lienee tekstisisältöisiä tai -painotteisia liitteitä, joihin tiedot kootaan kokonaan tai osin muualta kuin kirjanpidosta, toisin sanoen järjestelmän ei tarvitse tuottaa niitä.

  Järjestelmän tulee mahdollistaa raportointi muullakin tarkkuustasolla kuin esitettävien tilinpäätöslaskelmien ja liitteiden tarkkuus. Esimerkiksi talousarviotalous, rahastotalous ja liikelaitokset on voitava raportoida yhdisteltynä yhdeksi, jokainen yhdistelty kirjanpitoyksikkö, rahasto ja liikelaitoskonserniin kuuluva liikelaitos ja yhtiö erikseen sekä näitä eri tavoin yhdisteltynä. Lisäksi kustakin kokonaisuudesta on pystyttävä raportoimaan sekä eliminoidut tiedot, eliminoimattomat tiedot että tehdyt eliminoinnit.

  Keskuskirjanpidon raportoinnissa käytettävät seurantakohteet (kirjanpitoyksikkö, liikekirjanpidon tili, talousarviokirjanpidon tili, kumppani) pysynevät ennallaan, mutta on syytä varautua laajentamaan niitä nykyisestä joihinkin muihin valtion yhteisen seurantakohdemallin seurantakohteisiin. Konkreettisia suunnitelmia ei kuitenkaan tällä hetkellä ole. Sen sijaan tapahtumalaji-tietoon on syytä varautua.

  Keskuskirjanpidon raportoinnin olennainen osa valtion tilinpäätöksen rinnalla on valtiontalouden kuukausitiedote ja tutkihallintoa.fi-

raportointipalvelu. Vaikka vielä ei olekaan määritelty sitä, tuleeko liikelaitosten tiedot näissä raportoitavaksi, siihen on syytä varautua järjestelmätoteutuksessa.

Järjestelmässä tulee varautua kuukausittaiseen raportointiin, vaikka tilinpäätöstä ei niin usein laaditakaan.

- Tilintarkastus saattaa tuoda myös vaatimuksia järjestelmätoteutukseen tai sen yksityiskohtiin. Joka tapauksessa järjestelmästä tulee olla siirrettävissä tietoja tilintarkastuksessa käytettäviin tietojärjestelmiin.

6.7 Alustava näkemys tuotettavista laskelmista ja liitetiedoista

Uudistettava valtion tilinpäätös korvaa projektin ehdotuksen mukaan nykyisen talousarviotaloudesta laadittavan valtion tilinpäätöksen. Talousarviotaloudesta ei siten jatkossa laadittaisi erillistä tilintarkastettavaa tilinpäätöstä (laskelma- ja liitekokonaisuutta).

Tässä projektissa tai jatkoprojektissa ei oteta kantaa siihen, kuinka liikelaitosten kirjanpidossa sovelletaan kirjanpitolakia tai millaisen tilinpäätöksen liikelaitokset laativat omasta toiminnastaan. Määrittely ja ohjaus kohdistuu liikelaitosten osalta siihen, kuinka liikelaitosten kirjanpitotiedot yhdistellään valtion tilinpäätökseen ja muuhun raportointiin.

Nykyisen valtion tilinpäätöksen laskelmat ja liitteet on listattu tämän raportin kohdassa 6.1.

Uudistettavan valtion tilinpäätöksen laskelmien ja liitteiden määrittely tarkalla tasolla on tätä projektia seuraavan projektin tehtävä. Tässä projektissa laskelmia ja liitteitä on siksi tarkasteltu vain hyvin karkealla tasolla ja osittain yksittäisten asioiden näkökulmasta. Siksi tässä kappaleessa esitetyt asiat ovat hyvin alustavia. Ne eivät välttämättä ole kattavia tai osoittaudu tarkemmassa tarkastelussa edistettäväksi.

Projektiryhmä näkee, että nykyisen valtion tilinpäätöksen laskelmat lähtökohtaisesti muodostaisivat uudistettavankin tilinpäätöksen laskelmakokonaisuuden. Laskelmat ovat nykyisin seuraavat: Talousarvion toteutumalaskelma (sisältää talousarviossa myönnettyjä valtuuksia koskevat tiedot), tuotto- ja kululaskelma, tase sekä rahoituslaskelma. Projektissa ei ole tunnistettu sidosryhmätarpeita, joiden vuoksi laskelmakokonaisuutta tulisi muuttaa nykyisestä. Laskelmien tarkoitus olisi kuvata valtion, liikelaitoskonsernien ja rahastojen muodostaman kokonaisuuden tuottoja ja kuluja, varoja ja velkoja sekä rahavirtojen muodostumista sekä talousarviotalouden osalta talousarvion toteutumista.

Projekti esittää, että talousarvion toteutumalaskelman nykyisen sisällön arviointia ja mahdollista uudelleenmäärittelyä ei tehdä jatkoprojektissa vaan (mikäli sitä ei kehitetä muualla) talousarvion toteutumalaskelma olisi jatkossakin saman sisältöinen kuin nykyisin. Tuotto- ja kululaskelma sekä tase olisivat lähtökohtaisesti talousarviotalouden nykyisten vastaavien laskelmien sisältöisiä muokattuna kuitenkin muutoksilla, jotka määritellään seuraavassa projektissa. Nämä tässä vaiheessa tunnistetut mahdolliset muutoskohteet liittyvät esimerkiksi satunnaisten erien, siirtotalouden erien, liikevaihdon/maksullisen

toiminnan ja kansallisomaisuuden esittämiseen talousarviotalouden ja liikelaitosten tilinpäätöksissä.

Rahoituslaskelman mahdolliset muutostarpeet tulee tunnistaa ja määritellä mahdolliset muutokset nykyiseen nähden seuraavassa projektissa. Myös tarvetta käynnistää selvitys erillisestä laskelmasta oman pääoman muutoksista arvioidaan seuraavassa projektissa. Oman pääoman muutoksia koskevasta laskelmasta on hyötyä erityisesti tilanteessa, jossa oman pääomaan luettaviin eriin tehdään suoraan kirjauksia. Laskelman tarve on siis sidoksissa kirjausmenettelyihin.

Laskelmien liitteinä esitettäviä tietoja tulee pohtia tarpeista lähtien. Näitä ovat paitsi sidosryhmien esille tuomat heidän omiin tietotarpeisiin liittyvät tiedot, niin myös tilivelvollisuuden näkökulmasta raportoitavat tiedot. Selvittelytyössä yhtenä tehtävänä on arvioida nykyisen valtion tilinpäätöksen liitteitä ja niillä esitettäviä tietoja. Vastaava tarkastelu on syytä tehdä myös kirjanpitoyksiköiden, rahastojen ja liikelaitosten nykyisiin tilinpäätöksiin. Nykyisten tilinpäätösten liitteitä ei projektiryhmän näkemyksen mukaan kuitenkaan otettaisi määrittelyn lähtökohdaksi sellaisenaan vaan määrittely pohjautuisi nimenomaan tietotarpeeseen.

Vaikka liitetietoina esitettävien tietojen arviointia ja määrittelyä ei ole vielä tehty, on projektissa tunnistettu näkökulmia, joita on vielä selvitettävä tarkemmin. Näitä on listattu alle.

Tilinpäätöksen rakenteeseen vaikuttavia näkökulmia:

- Esitetäänkö jokaisella liitteellä kategorisesti kaikkia raportoitavia kokonaisuuksia (talousarviotalous, rahastotalous, liikelaitokset) koskevat tiedot vai määritelläänkö liitteet raportoitavaan aiheeseen pohjautuen. Tähän jälkimmäiseen pohjautuva määrittely on projektiryhmän tämän hetkisen näkemyksen mukaan parempi lähestymistapa. Tilinpäätöksessä voisi olla liitteitä, joista osa koskee kaikkia kokonaisuuksia ja liitteitä, jotka koskevat esimerkiksi vain talousarviotaloutta tai tiettyä aihetta (esimerkiksi valtionvelka).

- Liitteiden ryhmittely. Liitteet, varsinkin jos niitä jatkossa tulee olemaan paljon, voisi ryhmitellä muutamaan eri kokonaisuuteen. Ryhmittely voisi pohjautua siihen, mitä organisaatioita liite koskee, esimerkiksi:
  1. Talousarviotaloutta koskevat liitteet
  2. Talousarviotaloutta, rahastotaloutta ja liikelaitoksia koskevat liitteet

  Tälle vaihtoehtoinen tai alisteinen ryhmittely voisi olla liitteiden ryhmittely sen mukaan, mitä laskelmia ne tarkentavat, esimerkiksi:
  1. Talousarvion toteutumalaskelmaa koskevat liitetiedot
  2. Tuotto- ja kululaskelmaa koskevat liitetiedot
  3. Tasetta koskevat liitetiedot
  4. Rahoituslaskelmaa koskevat liitetiedot
  5. Muut liitetiedot, mm. laatimisperusteet, vastuut ja muut tiedot. Tähän kokonaisuuteen liittyvistä tiedoista jokin tai jotkin voisivat olla myös omia päätasojaan, esimerkiksi taseen ulkopuolisiin vastuisiin liittyvät tiedot.

- Laskelmia täydentävän lisäinformaation löytämistä liitteistä helpottaisi laskelmissa olevat merkinnät, josta ilmenee kyseiseen kohtaan liittyvän liitetietoa. Merkintä voisi olla esimerkiksi laskelman rivillä oleva numerotunnus tai jokin muu merkintä, jonka avulla lisätietokohta löytyy.

Seuraavassa on listattu yksittäisiä aihealueita, joiden raportoimista liitetiedoissa on syytä tarkastella tarkemmin:

- Valtionvelka. Eri yhteyksissä on tullut esille tarve laajentaa tai syventää valtionvelkaan liittyvää tilinpäätösraportointia nykyiseen valtion tilinpäätökseen verrattuna. Kehittämisessä on kartoitettava tiedon käyttäjätahot ja heidän tarpeensa sekä saatava riittävän laaja sidosryhmänäkemys raportoitavista tiedoista ja niiden esittämistavasta. Ratkaistava on myös se, missä määrin tietoja sisällytetään tilinpäätökseen ja missä määrin muuhun valtionvelkaan liittyvään raportointiin Hallituksen vuosikertomuksessa ja muussa yhteydessä.
- Taseen ulkopuolisten vastuiden raportointi. Projektissa tehtyä tarkastelua ja alustavia havaintoja kehittämistarpeista on kuvattu tämän raportin luvussa 5.
- Tiedot investoinneista. Sidosryhmät ovat nostaneet esille tarpeen saada tietoa valtion tekemistä investoinneista. Tarvetta ja mahdollista raportointitapaa tulee selvittää tarkemmin. Vaihtoehtona tilinpäätöksen liitteellä raportoinnille on raportointi Hallituksen vuosikertomuksessa joko nykyisellä tavalla tai sitä kehittäen.
- Tiedot poistosuunnitelmista ja tehtyjen poistojen erittely. Nykyisin valtion tilinpäätöksessä poistoihin kohdistuva raportointi rajoittuu tehtyjen poistojen euromäärään, joka esitetään tuotto- ja kululaskelmassa yhtenä summana. Jatkoprojektissa on hyvä arvioida tarvetta raportoida poistoihin liittyviä tarkempia tietoja joko erillisenä liitteenä tai muiden tietojen, esimerkiksi investointeja koskevien tietojen, yhteydessä. Projektissa ei ole selvitetty, onko liikelaitosten ja talousarvio- ja rahastotalouden käyttämissä poistoajoissa eroja. Tämä on syytä tehdä seuraavassa projektissa ja ylläpitää tieto käytössä olevista poistoajoista, vaikka sitä ei raportoitaisikaan tilinpäätöksen liitteenä. Lähtökohtaisesti mahdollisesti toisistaan poikkeavia poistoaikoja ei ole tilinpäätösraportoinnin näkökulmasta tarvetta yhtenäistää, vaan tällöin tilinpäätöksessä raportoitaisiin käytettyjen poistoaikojen vaihteluväli.
- Oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat muut täydentävät tiedot (nykyinen valtion tilinpäätöksen liite 13). Tämän liitteen sisältö voidaan määritellä, kun liitekokonaisuuden määrittely muutoin on edennyt. Nykyisin liitteellä 13 esitetään lisätietoja mm. valtionvelasta, taseeseen sisältymättömistä saamisista ja veloista sekä eläkevastuusta. Liitteellä on myös muita laskelmia ja liitteitä täydentäviä tietoja sen mukaan kuin niitä on kulloinkin tarvetta täydentää. Oletettavasti jatkossakin osa tämän liitteen sisällöstä olisi vakiomuotoista vuodesta toiseen toistuvaa ja osa määräytyisi kulloinkin raportoivien asioiden mukaan.
- Myös muiden kuin näiden edellä listattujen tietojen mahdollisia raportointitarpeita on syytä tunnistaa ja arvioida tilinpäätöksen liitteiden määrittelyn yhteydessä. Sidosryhmien esille tuomat tietotarpeet ovat tässä yksi keskeinen tekijä, joten niihin on syytä palata jatkoprojektissa.

Sekä tietotarpeen arvioinnissa että varsinaisen määrittelyn tekemisessä tarvitaan useita tahoja. Näitä ovat tämän projektin lisäksi ainakin Valtiokonttorin laskentatoimen ohjaus, keskuskirjanpito ja rahoitus-toimiala, Valtiovarainministeriön budjettiosasto, rahoitusmarkkinaosasto ja valtiovarain controller -toiminto sekä Valtiontalouden tarkastusvirasto.

Tilinpäätöksen laskelmien ja liitteiden määrittelyn yhteydessä on syytä määritellä myös tietolähde ja tapa, jolla laskelman ja liitteen tiedot tuotetaan.

Edellä on todettu, että valtion uudistettu tilinpäätös korvaisi projektin ehdotuksen mukaan valtion nykyisen tilinpäätöksen eli valtion talousarviotaloudesta ei enää jatkossa laadittaisi erillistä tilintarkastettavaa tilinpäätöstä (laskelma- ja liitekokonaisuutta). Mikäli jotain tietoa esimerkiksi talousarviotaloudesta tarvitaan tilintarkastetun raportin muodossa, se voisi olla valtion tilinpäätöksen laskelma tai liitteenä esitettävä tieto. Uudistetun valtion tilinpäätöksen tilintarkastukseen liittyviä asioita ei kuitenkaan ole vielä tässä vaiheessa määritelty. Jatkossa varaudutaan kuitenkin raportoimaan kirjanpitoon perustuvia tietoja, jotka koskevat pelkästään talousarviotaloutta. Vastaavasti varaudutaan raportoimaan myös rahastotaloutta koskevia tietoja sekä myös liikelaitoksia koskevia tietoja sillä tarkkuustasolla kuin kirjanpitotietojen yhdistely tehdään. Tilinpäätöksen laskelmilla ja liitteillä varaudutaan raportoimaan kunkin kokonaisuuden eliminoimattomat ja eliminoidut tiedot sekä tiedot tehdyistä eliminoinneista.

Valtion tilinpäätöksen laskelmien ja liitteiden tietosisällöllä saattaa olla vaikutusta myös kirjanpitoyksiköiden ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen tilinpäätöksen laskelmilla ja liitteillä raportoitaviin tietoihin. Merkitystä saattaa olla sekä näiden omien tilinpäätösten tietosisältöjen näkökulmasta että myös toimimisesta tietolähteenä valtion tilinpäätökselle. Kirjanpitoyksiköiden ja rahastojen tilinpäätöksen laskelmien ja liitteiden mahdollinen tarkempi määrittely on syytä käynnistää sen jälkeen, kun valtion tilinpäätöksen ja laskelmien liitteiden määrittelyssä on edetty.

6.8 Tilinpäätöksen laatimisen tehtävistä ja resursseista

Alle on listattu uudistettavan tilinpäätöksen laatimiseen liittyviä tehtäviä. Tämä on alustava listaus tässä vaiheessa tunnistetuista asioista ja se pohjautuu pitkälti talousarviotalouden tilinpäätöksen laatimiseen. Listaa voi pitää tässä vaiheessa suuntaa-antavana ja se täydentyy ja tarkentuu määrittelyiden edetessä ja varsinaisten tilinpäätöksen laadinnan tehtävien suunnittelun käynnistyessä.

- Laadinnan suunnittelu- ja valmisteluvaihe
    - Tehtävien ja niiden tekemiseksi tarvittavien resurssien suunnittelu ja varmistaminen käytettävyydestä.
    - Aikataulujen suunnittelu ja yhteensovittaminen yhteistyötahojen aikataulujen kanssa, huomioiden mm. tilinpäätöksen julkaisuun liittyvät aikatauluriippuvuudet.
    - Laadintaohjeistuksen, ulkoisen ja sisäisen, tekeminen ja viestiminen ao. tahoille.
    - Suunnitelman päivittäminen vuosittain, mm. uusien ilmiöiden sekä tilikartta- ja kirjauskäytäntömuutosten tunnistaminen ja

huomioon ottaminen tietojen toimittamisessa, yhdistelyperiaatteissa ja raporttien muodostussäännöissä sekä analysoinnissa ja tilinpäätöksen vertailutiedoissa.

  - Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi sekä arviointi- ja vahvistuslausuman laatiminen, mikäli tällainen laaditaan.

- Tilinpäätöksen laatimiseksi tarvittavien tietojen keruu
  - Kunkin laskelman ja liitteen muodostamiseksi tarvittavien tietojen tunnistaminen ja kerääminen; sekä kirjanpitotiedot että kokonaan tai osittain muut kuin kirjanpidosta saatavat tiedot.
  - Mahdollisien erilaisten käsittelyperiaatteiden oikaisemiseksi tarvittavat tiedot.
  - Tilinpäätöksen analyysien ja tiedotteiden tekemiseksi tarvittavat tiedot.
  - Tietojen oikeellisuustarkastusten tekeminen (mukaan lukien sisäisten erien täsmäytykset) ja niistä johtuvien mahdollisten korjausten tekeminen kirjanpitoyksiköiden, rahastojen tai liikelaitosten kirjanpitoon, minkä jälkeen korjattujen tietojen toimittaminen. Oikeellisuustarkastuksia ja täsmäyttämisiä on syytä tehdä myös vuoden varrella, ei pelkästään tilinpäätösvaiheessa. Tilinpäätöksen yhteydessä osa tarkastuksista on toistettava joitakin kertoja, jos/kun tietoihin tehdään korjauksia joko oikeellisuustarkastuksien takia tai muusta syystä, esimerkiksi tilintarkastuksen tai kirjanpitoyksiköiden, rahastojen tai liikelaitosten havainnoista johtuen.
  - Oikeellisuustarkastukset saattavat nostaa esille havaintoja tapahtumista, joihin ei ole aiemmin määritelty ratkaisua.
- Laskelmien ja liitteiden laatiminen
  - Tilinpäätöksen laskelmien ja liitteiden laatiminen suomeksi ja ruotsiksi; tarvittavien käännösten tekeminen itse tai käännöstoimistosta. Laskelmien ja liitteiden laatimisen yhteydessä tehtävät sisällön oikeellisuustarkastukset.
  - Tilinpäätökseen liittyvien analyysien tekeminen ja analyysitekstien kirjoittaminen.
  - Tilinpäätöksen sisällön läpikäynti valtiovarainministeriön kanssa (BO, VVC).
  - Tilinpäätöksen esittely allekirjoittajille sekä allekirjoittaminen.
- Tilinpäätöksen viimeistelyyn liittyvät tehtävät
  - Laskelmien ja liitteiden ja muun materiaalin taittaminen ja taiton tarkastus.
  - Nettijulkaisun valmistaminen, mm. tilinpäätöstiedotteen laatiminen sisällöllisesti ja viestinnällisesti.
  - Tilintarkastus; tietojen toimittaminen ja havaintojen käsittely.
- Muu tilinpäätöstietojen raportointi

- Hallituksen vuosikertomuksen tekstien ja laskelmien toimittaminen.
- Tietojen toimittaminen liittymällä niitä tarvitseville tahoille; tilintarkastus, Tilastokeskus, Tutkihallintoa.fi.
- Erilaisten raporttien toimittaminen tarvitseville tahoille.

Keskeisimmät resurssit tilinpäätökseen laatimiseen ovat Valtiokonttorin keskuskirjanpidossa. Myös Valtiokonttorin laskentatoimen ohjauksella (erityisesti käsittelysääntöjen muodostaminen ja havaintojen selvittely) ja viestinnällä (erityisesti tilinpäätöksen julkaisemiseen liittyvät tehtävät) on rooli tilinpäätöksen valmistumisessa.

Palkeiden resurssit ovat paitsi raportointiryhmässä keskuskirjanpitotehtäviä tekeviä henkilöitä, niin myös kirjanpidon ja Kieku-tietojärjestelmän asiantuntijoita. Tehtävät ovat pitkälti samoja kuin tähänkin saakka talousarvio- ja rahastotalouden kirjanpidon ja keskuskirjanpidon tehtävien parissa, mutta huomioiden liikelaitosten tietojen tehtäviin tuomat muutokset. Nämä muutokset tehtäviin tulee määritellä ja sopia tarkemmin Valtiokonttorin ja Palkeiden kesken.

Liikelaitoksista tarvitaan sekä määrittely- että tuotantovaiheessa etukäteen nimetyt yhteyshenkilöt, joiden kanssa hoidetaan tietojen toimittamiseen liittyvä yhteydenpito ja tarvittaessa tietosisältöön liittyvien havaintojen käsittely.

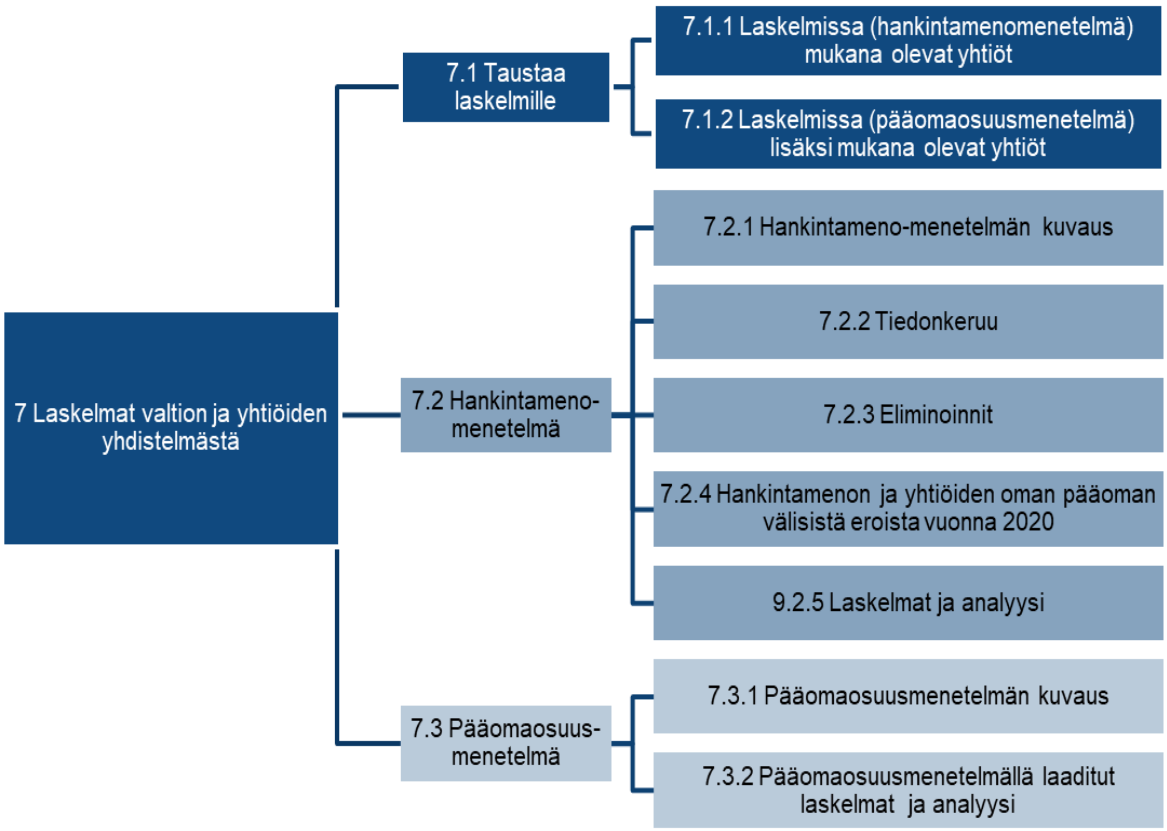
Tarvittavien resurssien määrää ei ole vielä arvioitu. Tietojärjestelmätoteutus vaikuttaa osittain tarvittavien resurssien määrään, mm. siltä osin, mitä oikeellisuustarkistuksia järjestelmään on voitu toteuttaa, kuinka eliminointeihin liittyvät käsittelyt on toteutettu ja kuinka automaattisesti kirjanpitotietoihin perustuvat raportit saadaan tuotettua.

7 Laskelmat valtion ja valtio-omisteisten yhtiöiden yhdistelmästä

Edellä luvussa 4 on kuvattu sidosryhmien tarpeita liittyen valtion konsernitiedon esittämiseen. Sidosryhmätyöskentelyssä nousi esiin tarve muodostaa kattava kuva valtiontalouden kokonaisuudesta. Työskentelyn pohjalta jossain määrin epävarmaksi jäi, mikä olisi sidosryhmien näkemyksen mukaan konkreettinen muoto valtiokokonaisuuden taloudellisen aseman esittämisestä. Sidosryhmätyöpajoissa esitettyjä konsernilaskennan etenemistä koskevia vaihtoehtoja ja sidosryhmien palautetta vaihtoehdoista on esitetty luvussa 4.

Tässä luvussa kuvataan tarkemmin sidosryhmien kanssa käsiteltyjä konsernilaskennan menetelmiä (hankintamenomenetelmä ja pääomaosuusmenetelmä) sekä analysoimaan näillä menetelmillä valtiosta ja valtio-omisteisista yhtiöistä ko. menetelmillä laadittuja laskelmia. Lopuksi arvioidaan eri menetelmillä laadittujen laskelmien vaatimaa prosessia sekä peilataan laskelmien tuottamaa tietoa sidosryhmien esittämiin tietotarpeisiin. Kuvassa 9 on esitetty luvun 7 rakenne.

Kuva 9: *Laskelmia koskevan luvun rakenne*.



7.1 Taustaa laskelmille

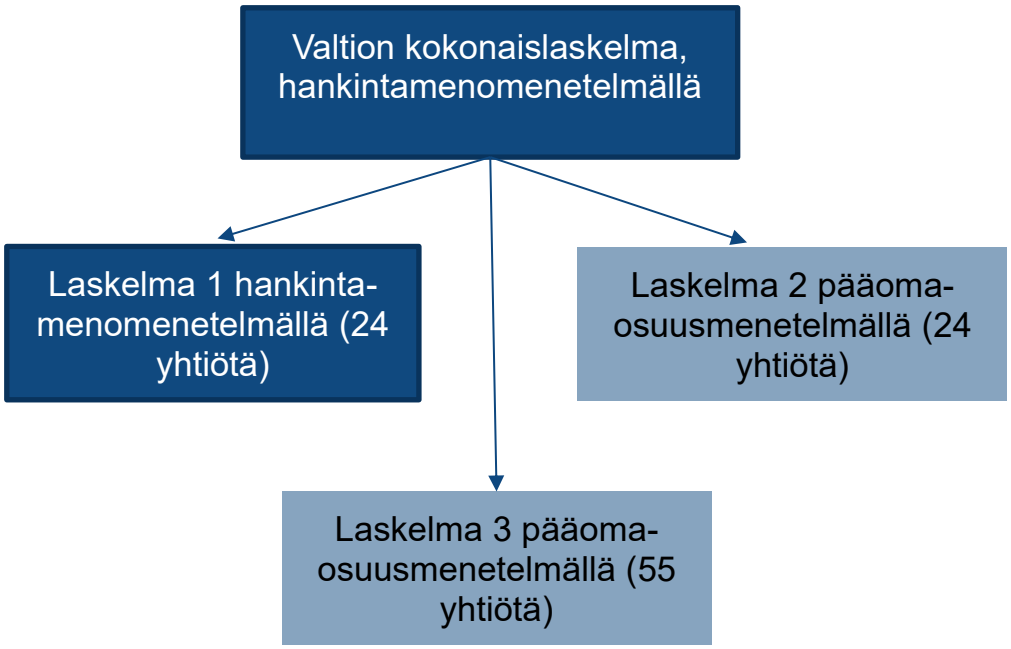
Tässä luvussa esitetään Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitysprojektissa laaditut laskelmat valtion talousarviotaloudesta, valtion liikelaitoksista ja talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista (kokonaislaskelmat) ja valtio-omisteisista yhtiöistä.

Hankintamenomenetelmällä (ks. menetelmän kuvaus luku 7.2.1) laadittujen laskelmien laadintaprosessin tarkoitus oli antaa lisää tietoa menetelmään liittyvän tiedonkeruun ja laskelmien laadinnan työmäärästä sekä laskelmien informaatioarvosta. Tavoitteena oli muodostaa käsitys valtio-oikeushenkilön ja laskelmissa mukana olevien yhtiöiden välisistä eristä ja niiden merkittävyydestä. Lisäksi tavoitteena oli kerätä tietoa yhtiöiden mahdollisuuksista tuottaa laskelmien laatimisessa tarvittavaa tietoa.

Projektissa on laadittu kolmet erilaiset laskelmat. Kaikissa laskelmissa konsernin emoyhteisönä toimii valtion kokonaislaskelmiin sisältyvä valtiokokonaisuus. Tämä tarkoittaa, että valtiontalouden kokonaislaskelmiin[21] on yhdistelty valikoituja valtio-omisteisia yhtiöitä seuraavassa kuvatulla tavalla:

- Laskelma 1. Sisältää valtion kokonaislaskelmat lisättynä erityistehtäväyhtiöllä (24 kpl) hankintamenomenetelmällä yhdisteltynä.
- Laskelma 2. Sisältää valtion kokonaislaskelmat lisättynä erityistehtäväyhtiöllä (24 kpl) pääomaosuusmenetelmällä yhdisteltynä.
- Laskelma 3. Sisältää valtion kokonaislaskelmat lisättynä valtion erityistehtäväyhtiöiden (24 kpl) lisäksi muilla taloudellisesti merkittävillä valtion omistamilla yhtiöillä tai konserneilla (32 kpl) pääomaosuusmenetelmällä yhdisteltynä.

Kuva 10: *Kolmen laskelman laadinta*



7.1.1 Laskelmissa (hankintamenomenetelmä) mukana olevat yhtiöt

Laskelmiin on otettu mukaan valtion erityistehtäväyhtiöt. Erityistehtävä tarkoittaa, että yhtiöllä on valtion määrittelemä elinkeino-, yhteiskunta- tai muu poliittinen tehtävä taikka jokin muu erityisrooli. Yhtiöjaottelu perustuu VNK:n omistajaohjausyksikön ylläpitämään yhtiöjaotteluun. Solidium Oy ja Ilmastorahasto

[21] Valtiontalouden kokonaislaskelmat esitetään osana Hallituksen vuosikertomusta ja ne sisältävät valtion talousarviotalouden, valtion liikelaitokset ja talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot.

Oy eivät ole hankintamenomenetelmän mukaisissa laskelmissa mukana niiden holdingyhtiö-luonteen vuoksi, mutta pääomaosuuslaskelmissa ne ovat mukana. Erityistehtävistä ja niiden määrittelystä vastaavat kunkin yhtiön omistajaohjauksesta vastaava ministeriö. Yhtiöiden ja niiden toimialojen kuvaukset löytyvät seuraavalta sivustolta: https://vnk.fi/omistajaohjaus/yhtiot.

Mukana olevat valtion erityistehtäväyhtiöt ovat (24 kpl):

- Finnvera Oyj, Business Finland Oy, Veikkaus Oy, Suomen Teollisuussijoitus Oy, Suomen Malmijalostus Oy, Teollisen yhteistyön rahasto Oy (Finnfund), Yleisradio Oy, A-Kruunu Oy, Alko Oy, Teknologian tutkimuskeskus VTT Oy, Suomen Erillisverkot Oy. Liikenteenohjausyhtiö Fintraffic Oy, Govermia Oy, Cinia Oy, CSC-Tieteen tietotekniikan keskus Oy, Finnpilot Pilotage Oy, Gasonia Oy, Hansel Oy, HAUS Kehittämiskeskus Oy, DigiFinland Oy, STUK International Oy, Suomen Kaasuverkko Oy, FinnHEMS Oy ja Business Finland Venture Capital .
- Laskelmissa mukana olevien erityistehtäväyhtiöiden rakennemuutokset ja oleelliset muutokset liiketoiminnassa on esitetty liitteessä 5. Rakennemuutokset eivät aiheuta sellaisia eroja, että niillä olisi oleellista merkitystä tilivuosien 2019-2020 välillä.

Erot tilivuosien välillä johtuvat pääsääntöisesti covid-epidemian vaikutuksista.

7.1.2 Laskelmissa (pääomaosuusmenetelmä) lisäksi mukana olevat yhtiöt

Pääomaosuusmenetelmällä tehtyyn laskentaan otettiin mukaan valtion erityistehtäväyhtiöiden lisäksi kaikki muut taloudellisesti merkittävät valtion omistamat yhtiöt tai konsernit riippumatta niiden omistusasteesta. Pääomaosuusmenetelmällä tehtyyn laskelmaan otettiin mukaan luvussa 7.1.1 lueteltujen yhtiöiden lisäksi seuraavat yhtiöt (31 kpl):

Altia Oyj, Arctia Oy, Boreal Kasvinjalostus Oy, Finavia Oyj, Fingrid Oyj, Finnair Oyj, Fortum Oyj, Gasgrid Finland Oy, Gasum Oy, Hevosopisto Oy, Kemijoki Oy, Leijona Catering Oy, Motiva Oy, Patria Oyj, Nordic Morning Group Oyj, Posti Group Oyj, Suomen Ilmailuopisto Oy, Suomen Rahapaja Oy, Suomen Lauttaliikenne Oy, Suomen Siemenperunakeskus Oy, Suomen Viljava Oy, Tapio Oy, Vapo Oy, VR-Yhtymä Oy, Neste Oyj, Ilmastorahasto Oy, Pohjolan Rautatiet Oy, Oppiva Invest Oy, Solidium Oy, Suomi-rata Oy, Turun tunnin juna Oy.

7.2 Laskelmat valtio-oikeushenkilön ja valtion erityistehtäväyhtiöiden muodostamasta kokonaisuudesta (hankintamenomenetelmä)

7.2.1 Hankintamenomenetelmän kuvaus

Hankintamenomenetelmän pääperiaatteena on, että vain se osa tytäryhtiön voitosta, tappiosta tai muusta oman pääoman muutoksesta, joka on kertynyt tytäryrityksen hankinnan jälkeen, vaikuttaa konsernin omaan pääomaan. Tytäryhtiön osakkeiden hankintameno eliminoidaan sekä eliminoidaan tytäryrityksen tilinpäätösajankohdan omasta pääomasta konsernin omistusosuutta vastaava osuus tytäryhtiön hankinta-ajankohdan mukaisesta oman pääoman määrästä. Konsernin omaan pääomaan jää tällöin jäljelle tytäryhtiön hankinta-

ajankohdan jälkeen kertynyt oman pääoman määrä. Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno ei ole yhtä suuri kuin tytäryhtiön hankinta-ajankohdan mukainen oman pääoman määrä, syntyy eliminointiero. Silloin, kun osakkeiden hankintameno on suurempi kuin osuus hankinta-ajankohdan mukaisesta oman pääoman määrästä, nimitetään eliminointieroa konserniaktiivaksi ja päinvastaisessa tapauksessa konsernipassiivaksi.

Edellä tarkoitettu omistusosuus lasketaan osakkeiden tai osuuksien suhteellisen osuuden perusteella, eikä siihen vaikuta esimerkiksi osakkeisiin liittyvä erilainen äänivalta.

Konsernin on mahdollista hankkia osuuksia kohdeyrityksestä useassa eri vaiheessa siten, että ensiksi se on esimerkiksi osakkuusyhtiö ja vasta lisähankinnan jälkeen siitä muodostuu tytäryhtiö. Yleisenä periaatteena tällöin on, että jokaista hankintaa käsitellään erillisenä hankintamenolaskelmassa ja jokaiselle hankinnalle muodostuu oma hankintamenonsa ja mahdollinen konserniaktiiva tai -passiiva. Aikaisempien osuuksien kirjanpitoarvot jatkuvat. Konserniaktiivan kohdistukset päivittyvät konserniarvoihin konsernihankinnan yhteydessä.

Tässä laskennassa on hankintamenot laskettu vuoden 2019 perusteella, koska valtion tytäryhtiöt ovat pääosin itse perustettuja vuosia sitten eikä ole ollut mahdollista selvittää kohtuullisessa ajassa alkuperäistä hankintamenoa eikä hankinta-aikaa. Lisäksi hankinta-ajan omaan pääomaan ei ole luettu käyvän arvon rahastoa, johon osa harjoittelulaskennan yhtiöistä on kirjannut käyvän arvon muutokset.

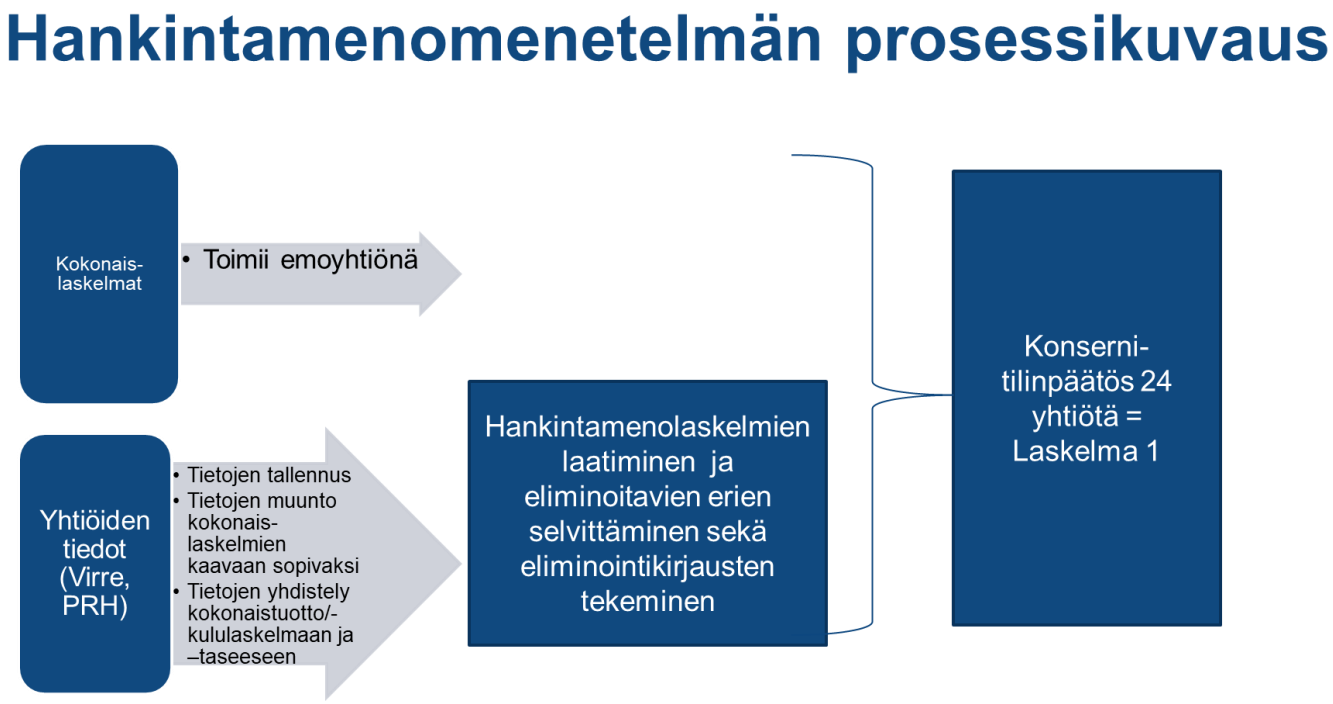
Laskennassa on konsernilaskennan yleisten periaatteiden mukaan hankintahetken oman pääoman eliminointi tehty siinä järjestyksessä, että eliminoitava määrä vähennetään tilinpäätösajankohdan oman pääoman eristä tasekaavan mukaisessa järjestyksessä ylhäältä alaspäin niin pitkälle kuin eliminoitavaa riittää. Ensiksi eliminoidaan osakepääomasta, sitten muista sidotun oman pääoman eristä ja lopuksi vapaan pääoman eristä.

Konsernitilinpäätöksessä esitetään sekä konsernin tulos että taloudellinen asema siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Tämän vuoksi eliminoidaan myös konserniyritysten välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus, kuten esimerkiksi konsernin sisäiset tuotot ja kulut, sisäinen voitonjako, konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat sekä konsernin sisäiset katteet. Ennen konsernin sisäisten erien eliminointia on varmistettava, että ne on kirjattu samansuuruisina konsernitilinpäätökseen yhdisteltäviin konserniyritysten tilinpäätöksiin.

Laskennassa ei ole voitu muuttaa konserniyhtiöiden tilinpäätöksiä ennen yhdistelyä siten, että niissä sovellettaisiin yhtenäisesti samoja tilinpäätösperiaatteita. Konserniyhtiöt toimivat usealla eri toimialalla ja noudattavat eri lainsäädäntöä kuten kirjanpitolaki ja IFRS. Tästä tulee esittää liitetiedoissa perusteltu selitys.

Laskennassa on hankintamenolaskelmat tehty tilivuoden 2019 tietojen perusteella. Normaalisti tytäryhtiöiden tilinpäätöstiedot yhdistellään siitä alkaen, kun yrityksestä tuli tytäryhtiö. Myös tästä on esitettävä liitetiedoissa lisäinformaatiota.

Kuva 11: *Laskelma 1: prosessikuvaus*



7.2.2 Tiedonkeruu valtion ja valtion erityistehtäväyhtiöiden välisistä eristä

Hankintamenomenetelmällä laadittavaa laskelmaa varten projektilla oli käytössään laskelmiin sisällytettävien yhtiöiden tilinpäätöstiedot. Tilinpäätöstietojen perusteella suoritettiin tytäryhtiön osakkeiden hankintamenon ja konsernin omistusosuutta vastaava oman pääoman eliminointi.

Yhtiöiden ja valtion välisten tuottojen ja kulujen sekä saamisten ja velkojen eliminoimiseksi projektissa toteutettiin erillinen tiedonkeruu. 24 erityistehtäväyhtiölle lähetettiin lomakekysely, jossa pyydettiin täyttämään lomakkeelle tiedot yhtiön ja valtion keskinäisistä merkittävistä tapahtumista vuosilta 2019 ja 2020. Yli 100 000 euron erien osalta tapahtumat pyydettiin erittelemään vastapuolittain (valtion virasto, ministeriö, rahasto, liikelaitos)

Mikäli 100 000 euroa ei ylittynyt yksittäisen vastapuolen osalta, ei tietoa pyydetty erittelemään vastapuolen mukaan. Lisäksi pyydettiin täyttämään lomakkeelle mahdolliset tarkennukset siitä, mitä erä sisältää. Tiedot pyydettiin esittämään tuloslaskelma- ja tase-erittäin. Lisäkysymyksillä kysyttiin taseen ulkopuolisia vastuita sekä omassa pääomassa tapahtuneita muutoksia. Yhtiön ja valtion väliset erät pyydettiin ilmoittamaan koko konsernin osalta. Lomakkeella ei kuitenkaan pyydetty antamaan tietoja yhtiön ja muiden valtio-omisteisten yhtiöiden välisistä tapahtumista.

Vastaukset saatiin 22 yhtiöltä annettuun määräaikaan mennessä. Kaksi yhtiötä toimitti tiedot määräajan jälkeen.

Tiedonkeruun yhteydessä yhtiöiltä pyydettiin palautetta tiedonkeruusta ja valtion konsernilaskelmaselvityksestä. Suurin osa yhtiöistä ei antanut lomakkeella palautetta. Muutamassa palautteessa kaivattiin yksityiskohtaisempaa oheistusta verotukseen liittyviin tapahtumiin. Muutamassa palautteessa todettiin, että tiedon kokoaminen on vaatinut paljon manuaalista työtä. Lisäksi esitettiin joitakin varaumia tietojen luotettavuuteen liittyen. Kuvassa 11 on esitetty hankintamenomenetelmällä laadittujen laskelmien prosessikuvaus.

7.2.3 Valtion ja valtion erityistehtäväyhtiöiden väliset erät hankintamenolaskelmissa

Projektin käytössä oli raportointi Kieku-järjestelmästä asiakkaittain ja toimittajittain tapahtumista vuosilta 2019 ja 2020. Tavoitteena oli täsmäyttää Kiekun tiedot yhtiöiden ilmoittamien kanssa. Täsmäyttäminen osoittautui vaikeaksi, sillä summat eivät kaikilta osilta täsmänneet ja Kiekusta jouduttiin hakemaan lisätietoja. Myöskään Kiekusta ei välttämättä löytynyt kaikkia tarvittavia tietoja. Osasyynä summien täsmäämättömyyteen voisi olla vuoden vaihteen jaksotusten tekeminen/ tekemättä jättäminen. Projektiryhmä päätyi lopulta siihen, että eliminointeja tehdessä käytettiin yhtiön raportoimia tietoja.

Lisäksi päätettiin, ettei veroja ja veronluonteisia maksuja näissä laskelmissa eliminoida, koska tiedonkeruulomake oli tältä osin puutteellinen. Sen sijaan arpajaisverot on muista veroista poiketen eliminoitu. Lomakkeen puutteiden vuoksi yhtiöt eivät ole eritelleet riittävästi tai ilmoittaneet kaikkia veroja verolajeittain. Tuloslaskelmassa eliminoitavia kiinteistö- ja valmisteveroja raportoivat A-Kruunu, Yle, Finnpilot, Alko, Finnfund, Business Finland ja Veikkaus yhteensä 71 040 tuhatta euroa vuonna 2019 ja 87 979 tuhatta euroa vuonna 2020. Samat yhtiöt raportoivat myös taseessa eliminoitavia eriä yhteensä vuonna 2019 alv-saamisia 738 tuhatta euroa sekä alv-velkaa, varainsiirtoveroja sekä erittelemättä summia arpajais-, alv-, ennakonpidätys- ja sotuvelkaa yhteensä 243 939 tuhatta euroa. Vuonna 2020 verosaamiset olivat 608 tuhatta euroa ja verovelat 55 650 tuhatta euroa.

Tuotto- ja kululaskelman ja tuloslaskelman ja taseen kaavat ja kirjanpitokäytännöt poikkeavat toisistaan. Esimerkiksi avustusten eliminointi voi tapahtua eliminoimalla siirtotalouden kuluja, siirtotalouden tuottoja, maksullisen toiminnan tuottoja, liikevaihtoa ja muun liiketoiminnan tuottoja vastaan.

Laskelman 1 tuotto- ja kululaskelman eliminoinnit vuosilta 2019 ja 2020 muodostuivat seuraavasti:

Tuhatta euroa	2019	2020
Toiminnan tuotot	901 077	3 081 411
Ostot	1 586	3 152
Vuokrat	21 474	21 381
Palvelujen ostot	217 200	1 484 954
Muut kulut	168 326	212 843
Rahoitustuotot	46 683	87 338
Osingot	1 093 934	711 179
Rahoituskulut	44 500	87 338
Siirtotalouden kulut	646 289	1 563 772
Verot ja veronluonteiset maksut	168 225	128 028
Tilikauden tulos	1 093 933	1 060 202

Yhtiöiden ja valtion väliset siirtotalouden erät olivat merkittäviä etenkin vuonna 2020, johtuen korona-avustuksista. Palvelujen ostot olivat myös merkittäviä, joskin vähäisempiä kuin siirtotalouden erät.

Toiminnan tuottojen eliminointien kasvu vuonna 2020 edelliseen vuoteen verrattuna johtuu lähes yksinomaan annetuista avustuksista. Eliminoinnit on tehty siirtotalouden kuluja vähentämällä, mutta siirtotalouden tuottoja ei ole kirjanpitolakia noudattavissa yhtiössä, vaan yhtiöt ovat kirjanneet saadut avustukset joko liikevaihtoon tai muihin liiketoiminnan tuottoihin.

Vuoden 2020 kuluihin oli koronatilanteella myös kasvattava vaikutus mm. talousarviotalouden korko- ja siirtotalouden kuluihin. Merkille pantavaa on myös se, että osinkojen määrä putosi.

Budjettitalouden saamat osingot vuonna 2019 ja 2020 olivat seuraavat:

Tuhatta euroa	2019	2020
Alko	30 000	30 000
Cinia	350	360
Finnpilot	1 500	500
Governia	0	142
Gasonia	47 876	0
Veikkaus	1 014 208	680 177
Yhteensä	1 093 934	711 179

Eliminoinneissa v. 2019 ainut tilikauden tulokseen vaikuttava erä oli osinkojen eliminointi. Niinpä vuonna 2019 tilikauden tulos heikkeni 1,1 miljardilla eurolla, Vuonna 2020 tilikauden tuloksen heikkenemiseen vaikutti saatujen osinkojen eliminointi 711 miljoonaa euroa ja Finnveralle annettu luottotappiokorvaus Valtiotakuurahastolta 349 miljoonaa euroa, jota Valtiotakuurahasto ei ole vuonna 2020 kirjannut kulukseen. Konsernin eliminointikirjauksessa Finnveran tekemä kirjaus eliminointiin. Valtiotakuurahasto käsittele ko. erän

kulunaan maksuperusteisesti myöhempänä ajankohtana. Ko. erien tulosvaikutus oli 1,1 miljoonaa euroa.

Muilla tuloslaskelmassa eliminoiduilla erillä ei ole vaikutusta tuloslaskelman tulokseen, sillä ne on eliminoitu toisen osapuolen tuotoista ja toisen osapuolen kuluista pois.

Taseen vuoden 2019 ja vuoden 2020 eliminoinnit muodostuivat seuraavasti:

Tuhatta euroa	**2019**	**2020**
Käyttöomaisuusarvopaperit	2 842 650	3 030 255
Pitkäaikaiset saamiset	220 783	697 078
Myyntisaamiset	15 802	34 937
Siirtosaamiset	3 750	18 068
Muut lyhytaikaiset saamiset	3 016	0
Osakepääoma	970 496	995 499
Vararahasto	279 754	279 754
Pääomalainat	241	241
Muut rahastot	252 114	251 386
SVOP rahasto	1 266 211	1 421 620
Edellisen tilikauden voittovarat	927 991	538 042
Tilikauden tulos	1 093 934	1 060 202
Vähemmistöosuus tilikauden tuloksesta	1 299	1 299
Vähemmistöosuus	30 189	30 189
Euromääräiset lainat	130 000	284 500
Muut pitkäaikaiset velat	28 182	1 682
Ostovelat	15 802	34 937
Siirtovelat	3 576	17 086
Muut lyhytaikaiset velat	2 573	365

Taseen eliminoinneissa suurimpina eliminointeina on tehty hankintamenolaskelmiin vuodelta 2019 tehty hankintamenojen eliminointi käyttöomaisuusarvopaperissa sekä oman pääoman erissä. Muut omaan pääomaan ja tulokseen vaikuttavat erät on selostettu tuloslaskelman eliminoinneissa. Saamisten ja velkojen eliminoinnit netottavat toisensa. Vähemmistöosuuksiin on erotettu tytäryhtiön tuloksesta ja omasta pääomasta vähemmistön osakkaille kuuluva osuus.

7.2.4 Yhteenveto valtion taseessa olevan hankintamenon ja hankintamenolaskelman yhtiöiden oman pääoman välisistä eroista vuonna 2020

Eliminointeja varten kaikista 24 erityistehtäväyrityksestä laadittiin yhtiökohtainen hankintamenolaskelma. Hankintamenolaskelman avulla eliminoidaan emon taseeseen sisältyvien tytäryritysten omistusosuudet konsernin oman pääoman eristä. Samalla niiden tytäryhtiöiden osalta, joissa emoyritys ei omista kaikkia osakkeita, on laadittu laskelmat vähemmistöosuuksien erottamiseksi. Valtion tilinpäätöksen liitteessä 7 mainitut osakkeiden hankintamenot verrattiin konsernilaskennassa mukana olevien 24 erityistehtäväyrityksen oman pääoman eriin.

Virheellisiä kirjauksia havaittiin sekä talousarviotalouden hankintamenoissa että tytäryhtiön oman pääoman erissä. Eroavaisuuksia selvitettäessä havaittiin niiden johtuvan mm:

- Virheellisistä kirjauksista. Esimerkiksi talousarviotaloudessa kirjattu tulosvaikutteisesti kuluksi, vaikka olisi pitänyt kirjata taseen hankintamenoon.
- Yritysjärjestelyistä. Esimerkiksi jakautumisessa, jossa jakautuvan yhtiön varat ja velat on siirretty kahdelle yhtiölle. Talousarviotaloudessa ei eroteltu osakepääomaa ja sijoitetun pääoman rahastoa. Tämän vuoksi yhtiön osakepääoma ei täsmää yhtiön hankintamenon määrään. Esimerkki apportista, jossa Suomen valtion omistamat osakkeet siirretään yhtiön omistukseen. Samassa yhteydessä yhtiön sijoitettua ja vapaata pääomaa korotettiin apporttisijoitusta vastaan sekä sen lisäksi yhtiön osakepääomaa korotettiin yhtiön voittovarojen tililtä. Tätä voittovarojen tililtä tehtyä osakepääoman korotusta ei huomioida konsernin eliminoinneissa.
- Lahjoituksista. Yhtiö oli saanut merkittävän lahjoituksen, jonka se oli kirjannut sijoitetun oman pääoman rahastoon. Talousarviotaloudessa hankintameno oli kirjattu sen sijoittaman määrän mukaisesti. Täsmäytyksessä erotus muodostui yhtiöltä saadun selvityksen mukaan ko. lahjoituksen määrästä, eikä sitä huomioida konsernin eliminoinneissa.
- Yhtiöiden tekemät siirrot osakepääomaan edellisen vuoden voittovarojen tililtä. Yhtiö korotti osakepääomaansa siirtäen varat edellisen vuoden voittovaroista. Tätä erää ei tarvitse huomioida konserniyhdistelyissä, koska siirto on yhtiön sisäinen tapahtuma.
- Yhtiön tekemät siirrot osakepääoman, sijoitetun vapaan pääoman rahaston ja vararahaston erien välillä. Yhtiö oli alentanut osakepääomaa muodostamalla sijoitetun pääoman rahaston. Kysymyksessä oli yhtiön omissa pääoman erissä tekemä siirto, eikä sillä ole vaikutusta hankintamenoon. Konsernin hankintamenon eliminoinneissa on hankintameno eliminoitava osakepääomasta ja sijoitetun pääoman rahastosta.
- Pääomalaina. Talousarviotaloudessa oli pääomalainat kirjattu asianmukaisesti pääomalainojen tilille, mutta yhtiön suorittamat pääomalainojen lyhennykset oli kirjattu tulosvaikutteisesti satunnaisiin tuottoihin.
- Osinkojen maksaminen muuna kuin rahana. Talousarviotalouden ja yhtiö x osakepääoman välinen ero johtui siitä, että sijoitusyhtiö, joka omisti yhtiö x:n osakkeet, jakoi osinkoa muuna kuin rahana, luovuttamalla sijaisosinkona yhtiö x:n osakkeita.
- Kaupankäyntikulujen ja varainsiirtoverojen kirjauksista aiheutuneet menot. Talousarviotalous on hankkinut yhtiön koko osakekannan muutamalla eurolla.
- Yhtiöllä on muodostunut sijoitetun pääoman rahasto, kun valtio on siirtänyt yhtiölle omistamansa pörssiyhtiön osakkeita. Yhtiö on kirjannut ko. pörssiyhtiön osakkeet päivän kurssiin ja vähentänyt hinnasta varainsiirtoveron määrän ja erotuksesta on muodostettu sijoitetun vapaan pääoman rahasto. Valtion luovuttaessa pörssiyhtiön osakkeita oli niiden päivän kurssi korkeampi, jonka vuoksi talousarviotalouden kirjanpitoon merkitty sijoituksen arvo on korkeampi kuin yhtiön oman pääoman erät.
- Tiedonkulun ongelmat liittyen muun muassa osakkeiden siirtoon.

Osa havaituista virheiden korjaamisista jäi seuraaviin tilinpäätöksiin. Kolmen yhtiön osalta on erojen selvitystyö vielä kesken[22].

7.2.5 Hankintamenomenetelmällä laaditut laskelmat ja analyysi

Tässä luvussa on esitetty yhteenvetona vuosilta 2019 ja 2020 konsernilaskelmat (taulukko 2 ja taulukko 3), jossa emoyhtiönä pidettyyn valtiontalouden kokonaistuotto/-kululaskelmaan ja -taseeseen on yhdistelty 24 tytäryrityksen tilinpäätökset ja niihin tehdyt eliminoinnit. Kokonaislaskelmiin sisältyvät talousarviotalouden 65 kirjanpitoyksikön (64 v. 2019),11 talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston ja kahden liikelaitoskonsernin (Metsähallituskonserni ja Senaattikonserni) tuotto/-kululaskelmat /tuloslaskelmat sekä taseet. Kokonaislaskelmista on eliminoitu merkittävät keskinäiset tapahtumat. Kirjanpitolainsäädännön ja talousarviolainsäädännön mukaisesti laaditut tilinpäätöslaskelmat poikkeavat kaavojensa suhteen toisistaan. Kokonaislaskelmien keskeisyyden vuoksi laskelmissa on käytetty kokonaislaskelmien kaavaa. Tämän on kuitenkin aiheuttanut sen, että tytäryhtiöiden kirjanpitolainsäädännön mukaiset tilinpäätökset on täytynyt muuttaa valtion tilinpäätöskaavaan. Tämä on tuonut mukanaan haasteita mm. siitä, että osa yhtiöistä tekee IFRS-tilinpäätöksen sekä toimii eri toimialoilla, jolloin käytettävä kaava on poikennut kirjanpitolain mukaisesta tilinpäätöskaavasta. Tehdyistä eliminoinneista on esitetty selvitys seikkaperäisesti sekä laadittu yhteenveto luvussa 7.2.3.

[22] Talousarviotalouden kirjanpidosta ja kirjauskäytännöistä saattaa löytyä yksittäisiä korjattavia asioita myös muista kuin nyt tarkastelluista eristä suhteessa yhtiöihin ja liikelaitoksiin. Nämä tulevat esille jatkotyössä, kun eriä tarkastellaan tarkemmin esimerkiksi yhdistely- ja eliminointiperiaatteita määriteltäessä ja täsmäytyksiä tehtäessä.”

Taulukko 2: *Vuoden 2019 laskelma 1 hankintamenomenetelmällä*

Miljoonaa euroa	v. 2019							
Kokonaistuotto/-kululaskelma ja -tase + 24 erityistehtäväyhtiötä hankintamenomenetelmä	**Talousarvio-talous**	**Rahastot**	**Liike-laitokset**	**Kokonais-laskelmien eliminoinnit**	**Yhteensä**	**Erityis-tehtävä-yritykset (24)**	**Eliminoinnit**	**Laskelma hankintameno-menetelmällä yht.**
Tuotto- ja kulujäämät								
Tuotot	52 179	3 152	1 156	-3 735	52 752	5 023	-2 245	55 530
Kulut	52 626	1 298	674	-2 138	52 460	3 521	1 149	57 130
Tulos ennen poistoja	-447	1 854	483	-1 596	293	1 502	-1 095	699
Poistot	1 143	15	232	0	1 389	265	0	1 654
Tulos	**-1 590**	**1 839**	**251**	**-1 596**	**-1 096**	**1 237**	**-1 095**	-955
Tase								
Varat	**56 378**	**28 031**	**8 650**	**-10 616**	**82 444**	**19 631**	**-3 086**	**98 989**
Kansallisomaisuus	554	0	1 236		1 790	0		1 790
Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet	22 130	30	6 765	-9	28 916	1 774		30 690
Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkaaikaiset sijoitukset	24 992	19 700	284	-6 057	38 919	2 183	-2 869	38 234
Vaihto-omaisuus	496	1 284	37		1 816	341		2 158
Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset	5 598	2 189	153	-387	7 554	13 944	-217	21 281
Rahoitusomaisuusarvopaperit ja muut lyhytaik sijoitukset	580	172	0		752	611		1 362
Rahat ja pankkisaamiset	2 027	4 656	175	-4 163	2 696	779		3 475
Velat	**119 141**	**76**	**1 628**	**-4 584**	**116 262**	**13 543**	**-180**	**129 625**
Pitkäaikainen vieras pääoma	86 737	0	1 401	-88	88 051	11 192	-158	99 085
Lyhytaikainen vieras pääoma	32 404	76	227	-4 496	28 212	2 351	-22	30 541
Nettovarallisuus	**-62 764**	**27 946**	**6 990**	**-6 033**	**-33 861**	**5 805**	**-2 936**	**-30 992**
Oma pääoma yht.	-61 174	26 106	6 739	-4 436	-32 764	4 569	-1 841	-30 036
Tilikauden tuotto-/kulujäämä	-1 590	1 839	251	-1 597	-1 097	1 237	-1 095	-956
Muut valtion rahastot ja lahjoitetut varat	9				9			9
Varaukset								
Muut pakolliset varaukset			27		27	181		208
Vähemmistöosuus			5		5	101	30	136

Hankintamenomenetelmällä yhdistellyn, 24 erityistehtäväyritystä sisältävän laskelman kulujäämä eliminoituna on -955 miljoonaa euroa. Tämä on 141 miljoonaa euroa vähemmän negatiivinen kuin kokonaislaskelmien kulujäämä - 1 096 miljoonaa euroa. Tähän on vaikuttanut yhdistelyjen erityistehtäväyhtiöiden positiiviset tulokset, joita on pienentänyt maksetut osingot ja voittovarojen tilitykset omistajalle 1 095 miljoonaa euroa. Sekä kokonaislaskelmissa että hankintamenomenetelmällä laaditussa laskelmassa tulos on kuitenkin tappiollinen. Myös taseen oma pääoma yhteensä on 2 869 miljoonaa euroa vähemmän negatiivinen (kokonaislaskelmissa oma pääoma: - 33 861 miljoonaa euroa ja hankintamenomenetelmällä laaditussa laskelmassa oma pääoma: - 30 992 miljoonaa euroa). Oma pääoman negatiivisuuden vähenemiseen on vaikuttanut 24 erityistehtäväyritysten vuonna 2019 tehdyt hankintamenolaskelmien tuomat positiiviset erät oman pääoman eriin sekä tilikauden tuloksen positiivisuus. Laskelman mukaan 24 erityistehtäväyrityksen mukaan ottaminen vähentää kulujäämän negatiivisuutta ja vähentää oman pääoman negatiivisuutta. Kuitenkin on huomattava, että jaettu osinko joudutaan eliminoimaan tilikauden tuloksesta ja sillä on heikentävä vaikutus sekä tilikauden tulokseen että oma pääoma yhteensä eriin.

Taulukko 3: *Vuoden 2020 laskelma 1 hankintamenomenetelmällä*

Miljoonaa euroa	v. 2020							
Kokonaistuotto/-kululaskelma ja -tase + 24 erityistehtäväyhtiötä hankintamenomenetelmä	**Talousarvio-talous**	**Rahastot**	**Liike-laitokset**	**Kokonais-laskelmien eliminoinnit**	**Yhteensä**	**Erityis-tehtävä-yritykset (24)**	**Eliminoinnit**	**Laskelma hankintameno-menetelmällä yht.**
Tuotto- ja kulujäämät								
Tuotot	48 390	3 206	1 104	3 615	56 316	5 994	-1 360	60 950
Kulut	61 138	1 739	955	2 223	66 054	5 841	299	72 194
Tulos ennen poistoja	-11 557	1 479	410	1 392	-11 060	435	-1 062	-11 687
Poistot	1 190	12	261	0	1 463	282	0	1 745
Tulos	**-12 747**	**1 467**	**149**	**1 392**	**-12 523**	**153**	**-1 062**	-13 432
Tase								
Varat	**63 197**	**28 193**	**8 720**	**-12 165**	**87 945**	**19 046**	**-3 271**	**103 720**
Kansallisomaisuus	567	0	1 223		1 790	0		1 790
Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet	22 517	40	6 846	-39	29 363	2 151		31 515
Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkaaikaiset sijoitukset	25 589	19 061	282	-6 058	38 873	1 426	-2 899	37 401
Vaihto-omaisuus	501	1 161	38		1 700	343		2 043
Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset	5 849	2 288	110	-1 450	6 798	13 717	-373	20 143
Rahoitusomaisuusarvopaperit ja muut lyhytaik sijoitukset	312	145	0		457	688		1 145
Rahat ja pankkisaamiset	7 863	5 497	220	-4 618	8 963	720		9 683
Velat	**138 708**	**103**	**1 728**	**-6 124**	**134 415**	**14 667**	**-24**	**149 058**
Pitkäaikainen vieras pääoma	102 570	0	1 427	-1 252	102 744	11 747	-24	114 467
Lyhytaikainen vieras pääoma	36 139	103	301	-4 872	31 671	2 920		34 591
Nettovarallisuus	**-75 520**	**28 090**	**6 966**	**-6 039**	**-46 503**	**2 057**	**-3 277**	**-47 723**
Oma pääoma yht.	-62 773	26 622	6 817	-4 646	-33 979	1 904	-2 216	-34 291
Tilikauden tuotto-/kulujäämä	-12 747	1 467	149	-1 393	-12 523	153	-1 062	-13 432
Muut valtion rahastot ja lahjoitetut varat	9				9			9
Varaukset								
Muut pakolliset varaukset			21		21	185		205
Vähemmistöosuus			5		5	142	30	177

Vuoden 2020 tilinpäätöksistä voidaan huomata tilikauden tulosten heikentyminen. Erityistehtäväyritysten yhteenlasketut tulokset ovat 153 miljoonaa euroa. Eliminoinnit vähentävät tulosta 1 062 miljoonaa euroa. Ko. erä muodostuu maksettujen osinkojen ja voitonjakoerän sekä luottotappiokorvauksen eliminointikirjauksista, kuten luvussa 7.2.3 on esitetty. Tästä johtuen laskelman kulujäämä on 909 miljoonaa euroa heikompi kuin kokonaislaskelmin kulujäämä. Kulujäämän suuruuteen on vaikuttanut suurimmalta osalta korona pandemian aiheuttamat negatiiviset vaikutukset niin yritysten kuin valtion talouteen. Myös oma pääoman määrä heikentyi: - 46 503 miljoonasta eurosta - 47 723 miljoonaan euroon. Vaikka laskelman 24 yrityksen tilikauden tulos on 153 miljoonaa euroa, niin konserniin vaikuttaa negatiivisesti jaettujen osinkojen määrä.

Projektissa laadittiin myös yhteenveto valtion erityistehtäväyhtiöiden vastuusitoumuksista. Yhteenveto perustui edellä kuvatun tiedonkeruun tietoihin. Yhteenveto on esitetty liitteessä 6.

7.3 Laskelmat valtio-oikeushenkilön ja valtio-omisteisten yhtiöiden muodostamasta kokonaisuudesta (pääomaosuusmenetelmä)

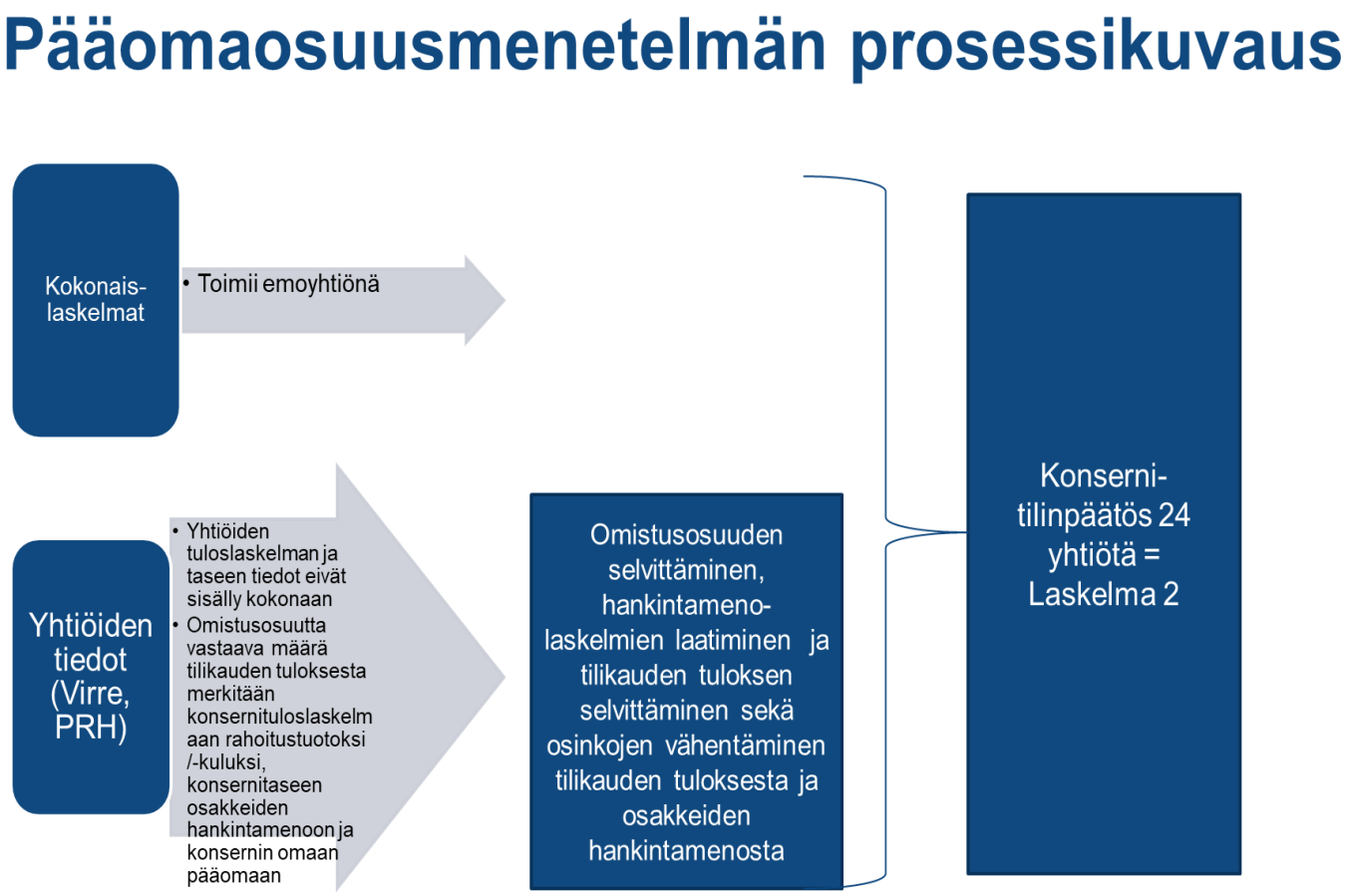
7.3.1 Pääomaosuusmenetelmän kuvaus

Pääomaosuusmenetelmällä laadittavassa laskelmassa yhtiöiden tuloslaskelmat ja taseet eivät sisälly kokonaisuutena konsernin tuloslaskelmaan ja taseeseen, vaan yhtiöiden tilinpäätöstiedot yhdistellään niin, että konserniyritysten omistusosuuden mukainen määrä yrityksen tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi ja vastaava määrä tappiosta kuluksi. Konsernin osuus yhdisteltävän yrityksen hankinnan jälkeen kertyneestä tuloksesta ja muista oman pääoman muutoksista lisätään konsernitaseessa yrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenoon ja konsernin omaan pääomaan (tai vähennetään molemmista, jos kertynyt tulos tai muu oman pääoman muutos on negatiivinen). Yhdisteltävältä yritykseltä saatu osinko tai muu vastaava voitto-osuus vähennetään rahoitustuotoista ja osakkeiden hankintamenosta. Pääomaosuusmenetelmässä konsernin taseen varoissa esitetään *rivillä Käyttöomaisuusosakkeet* konsernin osuus yhtiön omasta pääomasta sekä kohdistettu että kohdistamaton konserniaktiiva tai - passiiva. Osuus yrityksen tuloksesta ja oman pääoman muutoksesta yhdistellään siitä alkaen, kun yrityksestä tuli osakkuusyritys. Osuus myydyn osakkuusyrityksen tuloksesta yhdistellään konsernitilinpäätökseen mahdollisuuksien mukaan myyntiajankohtaan asti.

Edellä mainitusta yhdistelymenettelystä käytetään nimitystä pääomaosuusmenetelmä. Koska menetelmä on yksinkertaistettu versio täydestä yhdistelystä, ja sitä sovellettaessa yrityksen varat ja velat sisältyvät yhteen erään konsernitaseessa ja tuotot ja kulut vastaavasti näkyvät yhtenä konsernituloslaskelman eränä, menetelmästä käytetään myös nimitystä *yhden rivin yhdistely*. Yhdistelyn vaikutus konsernin tulokseen ja omaan pääomaan on sama kuin jos yritys yhdisteltäisiin tytäryrityksen tavoin kokonaisuudessaan rivi riviltä konsernitilinpäätökseen. Huomioitavaa on, että yrityksen osakkeiden ja osuuksien hankintamenosta ei tehdä vähennystä siltä osin kuin osakkuusyrityksen kirjanpitoarvo konsernitaseessa tulisi vähennyksen jälkeen olemaan negatiivinen. Lisäksi on huomioitava, että laskelmia on ryhdytty tekemään vuoden 2019 tilinpäätöstietojen perusteella, eikä yhtiön perustamisesta lähtien. Myös pääomaosuusmenetelmää käyttäessä tulisi yhtiöiden noudattaa samoja tilinpäätösperiaatteita.

Tässä laskelmassa on pääomaosuusmenetelmää käytetty kaikkien valtion omistamien erityistehtävä-, strategisten- ja finanssiyhtiöiden (ks. luku 2.2) osalta omistettiinpa ne kokonaan tai osittain. Tässä laskennassa on yhtiöt yhdistelty pääomaosuusmenetelmän mukaisesti vuoden 2019 tilinpäätöstiedoista lähtien.

Kuvassa 12 on kuvattu pääomaosuusmenetelmällä laadittuihin laskelmiin liittyvää prosessia.



7.3.2 Pääomaosuusmenetelmällä laaditut laskelmat ja analyysi

Pääomaosuusmenetelmällä tehty laskelma 24 yhtiöstä (eli samoista yhtiöistä kuin hankintamenomenetelmällä tehty laskelma) on tehty, jotta saadaan vertailukelpoista tietoa hankintamenomenetelmällä ja pääomaosuusmenetelmällä tehtyjen laskelmien eroavaisuuksista.

Tässä luvussa on esitetty yhteenvetona vuosilta 2019 ja 2020 pääomaosuusmenetelmällä laaditut konsernilaskelmat (miljoonaa euroa), jossa emoyhteisönä pidettyyn kokonaistuotto/-kululaskelmaan ja -taseeseen on yhdistelty 24 tytäryrityksen tilinpäätökset ja niihin tehdyt eliminoinnit. Myös tässä laskelmassa kokonaislaskelmiin sisältyvät talousarviotalouden, rahastojen ja liikelaitosten kokonaistuotto/-kululaskelmat ja -taseet, joista on eliminoitu keskinäiset liiketapahtumat, tuotot ja kulut.

Pääomaosuusmenetelmällä laadittu konsernilaskelma 2 vuodelta 2019 (24 erityistehtäväyhtiötä)

Taulukko 4: *Pääomaosuusmenetelmällä laadittu konsernilaskelma vuodelta 2019 (24 yhtiötä)*

Miljoonaa euroa	v. 2019						
Kokonaistuotto/-kululaskelma ja -tase + 24 erityistehtäväyhtiötä pääomaosuusmenetelmä	**Talousarvio-talous**	**Rahastot**	**Liike-laitokset**	**Kokonais-laskelmien eliminoinnit**	**Yhteensä**	**Eliminoinnit**	**Laskelma pääomaosuus-menetelmällä yht.**
Tuotto- ja kulujäämät							
Tuotot	52 179	3 152	1 156	-3 735	52 752	167	52 920
Kulut	52 626	1 298	674	-2 138	52 460		52 460
Tulos ennen poistoja	-447	1 854	483	-1 596	293	167	460
Poistot	1 143	15	232	0	1 389		1 389
Tulos	**-1 590**	**1 839**	**251**	**-1 596**	**-1 096**	**167**	-929
Tase							
Varat	**56 378**	**28 031**	**8 650**	**-10 616**	**82 444**	**1 775**	**84 219**
Kansallisomaisuus	554	0	1 236		1 790		1 790
Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet	22 130	30	6 765	-9	28 916		30 692
Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkaaikaiset sijoitukset	24 992	19 700	284	-6 057	38 919	1 775	38 919
Vaihto-omaisuus	496	1 284	37		1 816		1 816
Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset	5 598	2 189	153	-387	7 554		7 554
Rahoitusomaisuusarvopaperit ja muut lyhytaik sijoitukset	580	172	0		752		752
Rahat ja pankkisaamiset	2 027	4 656	175	-4 163	2 696		2 696
Velat	**119 141**	**76**	**1 628**	**-4 584**	**116 262**		**116 262**
Pitkäaikainen vieras pääoma	86 737	0	1 401	-88	88 051		88 051
Lyhytaikainen vieras pääoma	32 404	76	227	-4 496	28 212		28 212
Nettovarallisuus	**-62 764**	**27 946**	**6 990**	**-6 033**	**-33 861**	**1 775**	**-32 086**
Oma pääoma yht.	-61 174	26 106	6 739	-4 436	-32 764	1 608	-31 156
Tilikauden tuotto-/kulujäämä	-1 590	1 839	251	-1 597	-1 097	167	-930
Muut valtion rahastot ja lahjoitetut varat	9				9		9
Varaukset							
Muut pakolliset varaukset			27		27		27
Vähemmistöosuus			5		5		5

Näiden 24 erityistehtäväyrityksen yhdistely on parantanut kokonaistuotto/-kululaskelman ja taseen tulosta 167 miljoonalla eurolla sekä edellisen vuoden voittovaroja 1 608 miljoonalla eurolla. Oman pääoman negatiivisuus on pienentynyt - 33 861 miljoonasta eurosta 1 775 miljoonalla eurolla - 32 086 miljoonaan euroon.

Pääomaosuusmenetelmää käyttäen yhdistellään laskelmaan ainoastaan osuus yrityksen tuloksesta, josta on vähennetty emoyhtiölle maksetut osingot. Osuus yhtiöiden tuloksesta, edellisen tilikauden voittovaroista sekä nettovaikutus omaan pääomaan yhtiöittäin eriteltynä muodostui seuraavasti:

Pääomaosuusmenetelmä 24 yritystä v. 2019 tuhatta euroa	Osuus yrityksen tuloksesta	Edellisen tilikauden voittovarat	Nettovaikutus omaan pääomaan
Veikkaus	-4 842	1 014 208	1 009 366
Tesi	77 750	341 112	418 862
Finnvera	94 266	72 719	166 985
Governia	2 119	112 893	115 012
Yle	6 023	98 579	104 601
Finnfund	700	69 675	70 376
Alko	2 664	43 834	46 498
Cinia	1 049	13 743	14 792
Finntraffic	14 723	0	14 723
Suomen Erillisverkot	611	10 125	10 735
VTT	3 644	1 787	5 431
Business Finland	1 396	2 877	4 273
CSC	823	2 823	3 646
Finnpilot	621	2 998	3 620
Hansel	-501	1 710	1 210
STUK	-137	427	289
HAUS	-107	284	177
Gasonia	0	0	0
FinnHems	0	0	0
A-Kruunu	0	-89	-89
Suomen Kaasuverkko	-699	0	-699
Business Finland Venture Capital	1 000	-4 999	-3 999
Digi Finland	-7 971	-1 595	-9 566
Suomen Malmijalostus	-25 905	-175 177	-201 082
Yhteensä	**167 228**	**1 607 935**	**1 775 163**

Suurimmat positiiviset vaikutukset omaan pääomaan olivat: Veikkaus 1 009 miljoonaa euroa, Tesi 419 miljoonaa euroa, Finnvera 166 miljoonaa euroa, Governia 115 miljoonaa euroa sekä Yle 105 miljoonaa euroa. Heikentävästi omaan pääomaan vaikuttivat: Suomen Malmijalostus -201 miljoonaa euroa, Digi Finland -9,6 miljoonaa euroa, Business Finland Venture Capital -4 miljoonaa euroa ja Suomen Kaasuverkko -7 miljoonaa euroa.

Pääomaosuusmenetelmällä laadittu konsernilaskelma 2 vuodelta 2020

Taulukko 5: *Vuoden 2020 pääomaosuusmenetelmällä laadittu konsernilaskenta 24 yhtiötä*

Miljoonaa euroa	v. 2020						
Kokonaistuotto/-kululaskelma ja -tase + 24 erityistehtäväyhtiötä pääomaosuusmenetelmä	**Talousarvio-talous**	**Rahastot**	**Liike-laitokset**	**Kokonais-laskelmien eliminoinnit**	**Yhteensä**	**Eliminoinnit**	**Laskelma pääomaosuus-menetelmällä yht.**
Tuotto- ja kulujäämät							
Tuotot	48 390	3 206	1 104	3 615	56 316		56 316
Kulut	61 138	1 739	955	2 223	66 054	-902	65 152
Tulos ennen poistoja	-11 557	1 479	410	1 392	-11 060	-902	-11 962
Poistot	1 190	12	261	0	1 463		1 463
Tulos	**-12 747**	**1 467**	**149**	**1 392**	**-12 523**	**-902**	-13 424
Tase							
Varat	**63 197**	**28 193**	**8 720**	**-12 165**	**87 945**	**1 775**	**89 720**
Kansallisomaisuus	567	0	1 223		1 790		1 790
Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet	22 517	40	6 846	-39	29 363		29 363
Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkaaikaiset sijoitukset	25 589	19 061	282	-6 058	38 873	1 775	40 648
Vaihto-omaisuus	501	1 161	38		1 700		1 700
Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset	5 849	2 288	110	-1 450	6 798		6 798
Rahoitusomaisuusarvopaperit ja muut lyhytaik sijoitukset	312	145	0		457		457
Rahat ja pankkisaamiset	7 863	5 497	220	-4 618	8 963		8 963
Velat	**138 708**	**103**	**1 728**	**-6 124**	**134 415**		**134 415**
Pitkäaikainen vieras pääoma	102 570	0	1 427	-1 252	102 744		102 744
Lyhytaikainen vieras pääoma	36 139	103	301	-4 872	31 671		31 671
Nettovarallisuus	**-75 520**	**28 090**	**6 966**	**-6 039**	**-46 503**	**896**	**-45 607**
Oma pääoma yht.	-62 773	26 622	6 817	-4 646	-33 979	1 798	-32 182
Tilikauden tuotto-/kulujäämä	-12 747	1 467	149	-1 393	-12 523	-902	-13 425
Muut valtion rahastot ja lahjoitetut varat	9				9		9
Varaukset							
Muut pakolliset varaukset			21		21		21
Vähemmistöosuus			5		5		5

Taulukossa 5 on esitetty vuodelta 2020 pääomaosuusmenetelmällä laadittu laskelma. Nämä 24 erityistehtäväyritystä ovat koronavuonna 2020 heikentäneet kokonaistuotto/-kululaskelman ja taseen tulosta - 902 miljoonalla eurolla, mutta parantaneet edellisen vuoden voittovaroja 1 798 miljoonalla eurolla. Oman pääoman negatiivisuus on pienentynyt kokonaistaseen – 46 503 miljoonasta eurosta 896 miljoonalla eurolla – 45 607 miljoonaan euroon.

Osuus yhtiöiden tuloksesta, edellisen tilikauden voittovaroista sekä nettovaikutus omaan pääomaan ja vertailu vuoden 2019 laskelmaan yhtiöittäin eriteltynä muodostui seuraavasti:

Pääomaosuusmenetelmä 24 yritystä v. 2020 tuhatta euroa	Osuus yrityksen tuloksesta	Edellisen tilikauden voittovarat	v. 2020 Nettovaikutus omaan pääomaan	v. 2019 nettovaikutus omaan pääomaan	Erotus
Tesi	179 237	418 862	598 099	418 862	179 237
Alko	21 233	43 834	65 067	46 498	18 569
Gasonia	13 987	0	13 987	0	13 987
VTT	9 578	5 431	15 009	5 431	9 578
Yle	7 171	104 601	111 772	104 601	7 171
Governia	5 652	115 012	120 665	115 012	5 652
Suomen Erillisverkot	5 540	10 735	16 275	10 735	5 540
Cinia	3 924	14 792	18 716	14 792	3 924
Business Finland Venture Capital	1 956	-3 999	-2 043	-3 999	1 956
CSC	1 385	3 646	5 031	3 646	1 385
HAUS	951	177	1 128	177	951
STUK	31	289	321	289	31
Suomen Kaasuverkko	-698	0	-698	-699	1
Business Finland	1 396	2 877	4 273	4 273	0
Suomen Malmijalostus	-25 905	-175 177	-201 082	-201 082	0
Finnpilot	-923	3 620	2 697	3 620	-923
Hansel	-1 120	1 210	90	1 210	-1 120
FinnHems	-1 149	0	-1 149	0	-1 149
A-Kruunu	-1 706	-152	-1 858	-89	-1 769
Digi Finland	-9 375	-9 566	-18 942	-9 566	-9 375
Finntraffic	-9 435	14 723	5 288	14 723	-9 435
Finnfund	-26 311	70 376	44 064	70 376	-26 311
Veikkaus	-329 190	1 009 366	680 177	1 009 366	-329 190
Finnvera	-747 954	166 985	-580 969	166 985	-747 954
Yhteensä	**-901 726**	**1 797 644**	**895 918**	1 775 163	-879 245

Vuoden 2020 laskelman nettovaikutus omaan pääomaan (895 918 tuhatta euroa) on lähes puolittunut vuoden 2019 laskelman nettovaikutukseen. Tämä johtuu siitä, että laskelmassa olevien yhtiöiden tulokset ovat heikentyneet. Suuremmat heikennykset ovat tapahtuneet Finnveran, Veikkauksen ja Finnfundin tuloksissa. Suuremmat kasvut ovat tapahtuneet Tesillä ja Alkolla.

Pääomaosuusmenetelmällä laadittu konsernilaskelma 3 (55 yhtiötä) 2019

Taulukko 6: *Vuodelta 2019 pääomaosuusmenetelmällä laadittu konsernilaskenta (55 yhtiötä)*

Miljoonaa euroa	v. 2019						
Kokonaistuotto/-kululaskelma ja -tase + 55 yhtiötä pääomaosuusmenetelmä	Talousarvio-talous	Rahastot	Liike-laitokset	Kokonais-laskelmien eliminoinnit	Yhteensä	Eliminoinnit	Laskelma pääomaosuus-menetelmällä yht.
Tuotto- ja kulujäämät							
Tuotot	52 179	3 152	1 156	-3 735	52 752	1 047	53 799
Kulut	52 626	1 298	674	-2 138	52 460	-32	52 428
Tulos ennen poistoja	-447	1 854	483	-1 596	293	1 015	1 308
Poistot	1 143	15	232	0	1 389		1 389
Tulos	**-1 590**	**1 839**	**251**	**-1 596**	**-1 096**	**1 015**	-81
Tase							
Varat	**56 378**	**28 031**	**8 650**	**-10 616**	**82 444**	**13 987**	**96 430**
Kansallisomaisuus	554	0	1 236		1 790		1 790
Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet	22 130	30	6 765	-9	28 916		28 916
Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkaaikaiset sijoitukset	24 992	19 700	284	-6 057	38 919	13 987	52 906
Vaihto-omaisuus	496	1 284	37		1 816		1 816
Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset	5 598	2 189	153	-387	7 554		7 554
Rahoitusomaisuusarvopaperit ja muut lyhytaik sijoitukset	580	172	0		752		752
Rahat ja pankkisaamiset	2 027	4 656	175	-4 163	2 696		2 696
Velat	**119 141**	**76**	**1 628**	**-4 584**	**116 262**		**134 415**
Pitkäaikainen vieras pääoma	86 737	0	1 401	-88	88 051		88 051
Lyhytaikainen vieras pääoma	32 404	76	227	-4 496	28 212		28 212
Nettovarallisuus	**-62 764**	**27 946**	**6 990**	**-6 033**	**-33 861**	**13 987**	**-19 874**
Oma pääoma yht.	-61 174	26 106	6 739	-4 436	-32 764	12 971	-19 793
Tilikauden tuotto-/kulujäämä	-1 590	1 839	251	-1 597	-1 097	1 015	-82
Muut valtion rahastot ja lahjoitetut varat	9				9		9
Varaukset							
Muut pakolliset varaukset			27		27		27
Vähemmistöosuus			5		5		5

Taulukossa 6 on esitetty vuodelta 2019 pääomaosuusmenetelmällä laadittu konsernilaskelma (55 yhtiötä). Vuoden 2019 pääomaosuusmenetelmällä yhdistelty 55 erityistehtäväyrityksen laskelman tulos oli 1 015 miljoonaa euroa voitollinen ja konsernilaskelman on tämän jälkeen - 82 miljoonaa euroa tappiollinen. Tähän on vaikuttanut yhdistelyjen yhtiöiden positiiviset tulokset, joita on pienentänyt maksetut osingot ja voittovarojen tilitykset emoyhtiölle 1 015 miljoonaa euroa. Myös taseen oma pääoma yhteensä on parantunut - 33 861 miljoonasta eurosta - 19 874 miljoonaan euroon eli 13 987 miljoonalla eurolla. Oma pääoma yhteensä -rivin parannukseen on vaikuttanut laskelmassa mukana olleiden yhtiöiden positiiviset tulokset. Kuitenkin on huomattava, että jaettu osinko joudutaan eliminoimaan tilikauden tuloksesta ja sillä on heikentävä vaikutus sekä tilikauden tulokseen että omaa pääomaan luettaviin eriin.

Vuoden 2019 lukujen perusteella tällä laskelmalla olisi erittäin positiiviset vaikutukset sekä tilikauden tulokseen että oma pääoma yhteensä -saldoihin.

Pääomaosuusmenetelmä 55 yritystä v. 2019 tuhatta euroa	**Osuus yrityksen tuloksesta**	**Edellisen tilikauden voittovarat**	**Nettovaikutus omaan pääomaan**
Fortum	210 585	6 282 705	6 493 290
Neste	433 313	2 138 563	2 571 876
Solidium	-90 798	1 184 712	1 093 914
Veikkaus	-4 842	1 014 208	1 009 366
VR-Yhtymä	155 460	438 407	593 867
Tesi	77 750	341 112	418 862
Posti Group	4 772	323 800	328 572
Finavia	23 155	202 081	225 236
Fingrid	-46 096	260 309	214 213
Finnair	48 913	153 837	202 749
Finnvera	94 266	72 719	166 985
Gasum	16 500	140 573	157 073
Ilmastorahasto	133 105	-1 448	131 657
Governia	2 119	112 893	115 012
Yle	6 023	98 579	104 601
Finnfund	700	69 675	70 376
Vapo	-20 120	88 158	68 039
Alko	2 664	43 834	46 498
Arctia	-3 564	47 430	43 866
Altia	759	40 500	41 259
Lauttaliikenne	633	35 722	36 355
Cinia	1 049	13 743	14 792
Finntraffic	14 723	0	14 723
Rahapaja	-1 578	14 980	13 402
Suomen Erillisverkot	611	10 125	10 735
Leijona Catering	443	5 285	5 728
VTT	3 644	1 787	5 431
Viljava	-326	5 674	5 349
Business Finland	1 396	2 877	4 273
Boreal	75	3 770	3 845
CSC	823	2 823	3 646
Finnpilot	621	2 998	3 620
Ilmailuopisto	36	3 575	3 611
Tapio	474	1 199	1 674
Motiva	560	745	1 306
Hansel	-501	1 710	1 210
Kemijoki	0	925	925
Suomen Hevosopisto	50	334	385
STUK	-137	427	289
HAUS	-107	284	177
Siemenperunakeskus	29	82	111
Gasonia	0	0	0
FinnHems	0	0	0
Gastrid	0	0	0
Suomi-Rata Oy	0	0	0
Turun tunnin juna	0	0	0
A-Kruunu	-63	-89	-152
Pohjolan Rautatiet	-386	0	-386
Suomen Kaasuverkko	-698	0	-698
Patria	-7 076	5 709	-1 367
Business Finland Venture Capital	1 000	-4 999	-3 999
Digi Finland	-7 971	-1 595	-9 566
Oppiva Invest	-11 111	0	-11 111
Nordic Morning	257	-14 292	-14 035
Suomen Malmijalostus	-25 905	-175 177	-201 082
Yhteensä	**1 015 230**	**12 971 271**	13 986 501

Osuus yhtiöiden tuloksesta, edellisen tilikauden voittovaroista sekä nettovaikutus omaan pääomaan ja vertaus vuoden 2019 laskelmaan yhtiöittäin eriteltynä muodostui edellä olevan taulukon mukaisesti

Eniten omaan pääomaan lisäävästi vaikuttaneet yhtiöt olivat:
Fortum 6,5 miljoonaa euroa, Neste 2,6 miljoonaa euroa ja Solidium 1,1 miljoonaa euroa. Heikentävästi omaan pääomaan vaikuttivat: Suomen Malmijalostus – 201,1 miljoonaa euroa, Nordic Morning -14 miljoonaa euroa, Oppiva Invest -11,1 miljoonaa euroa ja Digi Finland -6,6 miljoonaa euroa.

Pääomaosuusmenetelmällä laadittu laskelma 3 (55 yhtiötä) vuodelta 2020

Taulukko 7: *Vuodelta 2020 pääomaosuusmenetelmällä laadittu konsernilaskenta (55 yhtiötä)*

Miljoonaa euroa	**v. 2020**						
Kokonaistuotto/-kululaskelma ja -tase + 55 yhtiötä pääomaosuusmenetelmä	**Talousarvio-talous**	**Rahastot**	**Liike-laitokset**	**Kokonais-laskelmien eliminoinnit**	**Yhteensä**	**Eliminoinnit**	**Laskelma pääomaosuus-menetelmällä yht.**
Tuotto- ja kulujäämät							
Tuotot	48 390	3 206	1 104	3 615	56 316	2 496	58 812
Kulut	61 138	1 739	955	2 223	66 054		66 054
Tulos ennen poistoja	-11 557	1 479	410	1 392	-11 060	2 496	-8 564
Poistot	1 190	12	261	0	1 463		1 463
Tulos	**-12 747**	**1 467**	**149**	**1 392**	**-12 523**	**2 496**	-10 027
Tase							
Varat	**63 197**	**28 193**	**8 720**	**-12 165**	**87 945**	**16 647**	**104 592**
Kansallisomaisuus	567	0	1 223		1 790		1 790
Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet	22 517	40	6 846	-39	29 363		29 363
Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkaaikaiset sijoitukset	25 589	19 061	282	-6 058	38 873	16 647	55 520
Vaihto-omaisuus	501	1 161	38		1 700		1 700
Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset	5 849	2 288	110	-1 450	6 798		6 798
Rahoitusomaisuusarvopaperit ja muut lyhytaik sijoitukset	312	145	0		457		457
Rahat ja pankkisaamiset	7 863	5 497	220	-4 618	8 963		8 963
Velat	**138 708**	**103**	**1 728**	**-6 124**	**134 415**		**134 415**
Pitkäaikainen vieras pääoma	102 570	0	1 427	-1 252	102 744		102 744
Lyhytaikainen vieras pääoma	36 139	103	301	-4 872	31 671		31 671
Nettovarallisuus	**-75 520**	**28 090**	**6 966**	**-6 039**	**-46 503**	**16 647**	**-29 856**
Oma pääoma yht.	-62 773	26 622	6 817	-4 646	-33 979	14 151	-19 828
Tilikauden tuotto-/kulujäämä	-12 747	1 467	149	-1 393	-12 523	2 496	-10 027
Muut valtion rahastot ja lahjoitetut varat	9				9		9
Varaukset							
Muut pakolliset varaukset			21		21		21
Vähemmistöosuus			5		5		5

Vuoden 2020 pääomaosuusmenetelmällä yhdistelty 55 erityistehtäväyrityksen laskelman tulos oli 2 496 miljoonaa euroa voitollinen ja konsernilaskelma on tämän jälkeen -10 027 miljoonaa euroa tappiollinen. Laskelman tilikauden tuloksen tappiollisuuteen on vaikuttanut kokonaislaskelmien kulujäämän tappiollisuus. Sen sijaan laskelmassa olevien yhtiöiden tulokset vähennettynä maksetuilla osingoilla olivat 2 496 miljoonaa euroa voitolliset, Myös taseen oma pääoma yhteensä on parantunut - 46 503 miljoonasta eurosta - 29 939

Pääomaosuusmenetelmä 55 yritystä v. 2020 tuhatta euroa	Osuus yrityksen tuloksesta	Edellisen tilikauden voittovarat	Nettovaikutus omaan pääomaan
Fortum	4 047 011	6 493 290	10 540 301
Neste	-24 412	2 571 876	2 547 464
Solidium	-140 373	1 093 914	953 541
Veikkaus	-329 190	1 009 366	680 177
Tesi	179 237	418 862	598 099
VR-Yhtymä	-33 074	593 867	560 793
Posti Group	14 770	328 572	343 342
Fingrid	-15 299	214 213	198 913
Gastrid	53 615	142 536	196 151
Ilmastorahasto	59 154	131 657	190 811
Gasum	-5 198	157 073	151 875
Governia	5 652	115 012	120 665
Yle	7 171	104 601	111 772
Finavia	-147 022	225 236	78 214
Alko	21 233	43 834	65 067
Arctia	856	43 866	44 722
Finnfund	-26 311	70 376	44 064
Altia	699	41 259	41 959
Lauttaliikenne	2 709	36 355	39 063
Cinia	3 924	14 792	18 716
Suomen Erillisverkot	5 540	10 735	16 275
VTT	9 578	5 443	15 021
Gasonia	13 987	0	13 987
Vapo	-54 154	68 039	13 885
Patria	9 734	-1 367	8 367
Rahapaja	-5 111	13 402	8 291
Leijona Catering	444	5 728	6 172
Viljava	44	5 349	5 393
Finntraffic	-9 435	14 723	5 288
CSC	1 385	3 646	5 031
Business Finland	1 396	2 877	4 273
Boreal	194	4 027	4 221
Ilmailuopisto	187	3 611	3 797
Finnpilot	-923	3 620	2 697
Tapio	181	1 674	1 855
Motiva	40	1 306	1 346
HAUS	951	177	1 128
Kemijoki	0	925	925
STUK	31	289	321
Siemenperunakeskus	6	111	117
Hansel	-1 120	1 210	90
Suomen Hevosopisto	0	0	0
Suomi-Rata Oy	0	0	0
Turun tunnin juna	0	0	0
Pohjolan Rautatiet	-15	-386	-401
Suomen Kaasuverkko	-698	0	-698
FinnHems	-1 149	0	-1 149
A-Kruunu	-1 706	-152	-1 858
Business Finland Venture Capital	1 956	-3 999	-2 043
Oppiva Invest	0	-11 111	-11 111
Nordic Morning	-2 057	-14 035	-16 092
Digi Finland	-9 375	-9 566	-18 942
Finnair	-365 362	202 749	-162 613
Suomen Malmijalostus	-25 905	-175 177	-201 082
Finnvera	-747 954	166 985	-580 969
Yhteensä	**2 495 840**	**14 151 390**	**16 647 231**

miljoonaan euroon eli 16 647 miljoonalla eurolla. Koronavuodesta huolimatta vuoden 2020 lukujen perusteella, tällä laskelmalla olisi erittäin positiiviset vaikutukset sekä tilikauden tulokseen että oma pääoma yhteensä saldoihin. Oman pääoman negatiivisuus on pienentynyt merkittävästi. Osuus yhtiöiden tuloksesta, edellisen tilikauden voittovaroista sekä nettovaikutus omaan pääomaan ja vertaus v. 2020 laskelmaan yhtiöittäin eriteltynä muodostui edellä esitetyn taulukon mukaisesti.

Suurimmat omaan pääomaan lisäävästi vaikuttaneet yhtiöt olivat:

- Fortum 10,5 miljoonaa euroa,
- Neste 2,5 miljoonaa euroa
- Solidium 9,5 miljoonaa euroa.

Heikentävästi omaan pääomaan vaikuttivat:

- Finnvera -581 miljoonaa euroa,
- Suomen Malmijalostus -201,1 miljoonaa euroa,
- Finnair -162,6 miljoonaa euroa,
- Digi Finland -18,9 miljoonaa euroa,
- Nordic Morning -16,1 miljoonaa euroa ja
- Oppiva Invest -11,1 miljoonaa euroa.

7.4 Yhteenveto

Erityistehtäväyhtiöstä laaditut laskelmat hankintamenomenetelmällä ja pääomaosuusmenetelmällä: vertailu (24 yhtiötä)

Alla olevissa taulukoissa 8 ja 9 on esitetty hankintameno- ja pääomaosuusmenetelmällä laaditut laskelmat sekä niiden eroavaisuudet tuloslaskelman erissä ja taseen varoissa ja veloissa vuosilta 2019 ja 2020.

Rivi riviltä laadittu hankintamenomenetelmään perustuva laskelma tuo tarkempaa tietoa tuloslaskelman eristä ja taseen varoista ja veloista, mutta tilikauden tulokseen ei menetelmän valinnalla ole juurikaan merkitystä kokonaisuuden kannalta.

Taulukko 8: Laskelma hankintamenomenetelmän ja pääomaosuusmenetelmän eroista

Miljoonaa euroa 2019	Kokonaistuotto/-kululaskelma ja -tase +24 erityistehtäväyhtiötä hankintamenomentelmä	Laskelma hankintameno-menetelmällä yht.	Laskelma pääomaosuus-menetelmällä yht.	Erotus
Tuotto- ja kulujäämät				
	Tuotot	55 530	52 920	2 611
	Kulut	57 130	52 460	4 670
	Tulos ennen poistoja	699	460	239
	Poistot	1 654	1 389	265
	Tulos	-955	-929	-26
Tase				0
Varat		**98 989**	84 219	14 770
	Kansallisomaisuus	1 790	1 790	0
	Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet	30 690	30 692	-1
	Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkaaikaiset sijoitukset	38 234	38 919	-686
	Vaihto-omaisuus	2 158	1 816	341
	Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset	21 281	7 554	13 727
	Rahoitusomaisuusarvopaperit ja muut lyhytaik. Sijoitukset	1 362	752	611
	Rahat ja pankkisaamiset	3 475	2 696	779
Velat		**129 625**	116 262	13 363
	Pitkäaikainen vieras pääoma	99 085	88 051	11 034
	Lyhytaikainen vieras pääoma	30 541	28 212	2 329
Nettovarallisuus		**-30 992**	-32 086	1 094
	Oma pääoma yht.	-30 036	-31 156	1 120
	Tilikauden tuotto-/kulujäämä	-956	-930	-26
Muut valtion rahastot ja lahjoitetut varat		9	9	0
Varaukset				
	Muut pakolliset varaukset	208	27	181
	Vähemmistöosuus	136	5	131

Miljoonaa euroa 2020	Kokonaistuotto/-kululaskelma ja -tase +24 erityistehtäväyhtiötä hankintamenomentelmä	Laskelma hankintameno-menetelmällä yht.	Laskelma pääomaosuus-menetelmällä yht.	Erotus
Tuotto- ja kulujäämät				
	Tuotot	60 950	56 316	4 634
	Kulut	72 194	65 152	7 042
	Tulos ennen poistoja	-11 687	-11 962	275
	Poistot	1 745	1 463	282
	Tulos	-13 432	-13 424	-7
Tase				0
Varat		**103 720**	89 720	14 000
	Kansallisomaisuus	1 790	1 790	0
	Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet	31 515	29 363	2 151
	Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkaaikaiset sijoitukset	37 401	40 648	-3 247
	Vaihto-omaisuus	2 043	1 700	343
	Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset	20 143	6 798	13 345
	Rahoitusomaisuusarvopaperit ja muut lyhytaik. Sijoitukset	1 145	457	688
	Rahat ja pankkisaamiset	9 683	8 963	720
Velat		**149 058**	134 415	14 643
	Pitkäaikainen vieras pääoma	114 467	102 744	11 722
	Lyhytaikainen vieras pääoma	34 591	31 671	2 920
Nettovarallisuus		**-47 723**	-45 607	-2 116
	Oma pääoma yht.	-34 291	-32 182	-2 109
	Tilikauden tuotto-/kulujäämä	-13 432	-13 425	-7
Muut valtion rahastot ja lahjoitetut varat		9	9	0
Varaukset				
	Muut pakolliset varaukset	205	21	185
	Vähemmistöosuus	177	5	173

Laskelmien 1-3 omien pääomien vertailu

Tässä yhteenvedossa verrataan kokonaislaskelmia ja hankintamenomenetelmällä sekä pääomaosuusmenetelmällä tehtyjen laskelmien tilikauden tuloksia ja oman pääoman eriä toisiinsa.

Vuosien 2019 ja 2020 vertailulaskelmat olivat seuraavat:

Taulukko 9: Oman pääoman erien vertailu vuosina 2019 ja 2020

Vuosi miljoonaa euroa	Kokonaislaskelmat	Kokonaislaskelmat +24 yhtiötä hankintamenomen.	Kokonaislaskelmat +24 yhtiötä poma-menetelmä	Kokonaislaskelmat +55 yhtiötä poma-menetelmä
2019 tilikauden tulos	-1 097	-955	-930	-81
OMA PÄÄOMA				0
Valtion pääoma 1.1.1998	-30 048	-30 048	-30 048	-30 048
Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen p	-18 654	-18 677	-18 654	-18 654
Edellisten tilikausien pääoman muutos	15 938	15 938	15 938	15 938
Tilikauden tuotto-/kulujäämä	-1 097	-955	-930	-81
	-33 861	**-33 743**	**-33 693**	**-32 845**
Osakepääoma		1	0	0
Hankintapääoma		151	0	0
Pääomalaina		0	0	0
Vararahasto		17	0	0
Muut rahastot		1 058	0	0
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto		15	0	0
Edellisten tilikausien voitto		1 540	1 608	12 971
	0	**2 751**	**1 608**	**12 971**
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	**-33 861**	**-30 992**	**-32 085**	-19 874

Vuosi miljoonaa euroa	Kokonaislaskelmat	Kokonaislaskelmat +24 yhtiötä hankintamenomen.	Kokonaislaskelmat +24 yhtiötä poma-menetelmä	Kokonaislaskelmat +55 yhtiötä poma-menetelmä
2020 tilikauden tulos	**-12 525**	**-13 434**	**-13 427**	**-10 029**
OMA PÄÄOMA				
Valtion pääoma 1.1.1998	-30 048	-30 048	-30 048	-30 048
Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen p	-20 217	-20 241	-20 217	-20 217
Edellisten tilikausien pääoman muutos	16 286	16 286	16 286	16 286
Tilikauden tuotto-/kulujäämä	**-12 525**	**-13 734**	**-13 427**	**-10 029**
	-46 505	-47 737	-47 407	-44 009
Osakepääoma		35	0	0
Hankintapääoma		151	0	0
Pääomalaina		0	0	0
Vararahasto		17	0	0
Muut rahastot		1 298	0	0
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto		34	0	0
Edellisten tilikausien voitto		**1 300**	**1 798**	**14 151**
	0	2 835	1 798	14 151
OMA PÄÄOMA YHTEENSÄ	**-46 505**	**-44 902**	**-45 609**	**-29 858**
Oma pääoma yhteensä muutos 2019 -2020	-12 644	-13 910	-13 523	-9 984
Tilikauden tuloksen muutos 2019 - 2020	-11 428	-12 479	-12 498	-9 948

Kun laskelmien tilikausien 2019 ja 2020 tuloksia verrataan, voidaan huomata, että 55 yhtiön yhdistely pääomaosuusmenetelmällä parantaa tilikauden kulujäämää kokonaislaskelmiin verrattuna huomattavaksi. Tähän on positiivisesti vaikuttanut laskelmassa mukana olleet hyvää tulosta tekevät yhtiöt kuten mm. Fortum ja Neste. Tilikauden tuloksen merkittävä huononnus vuonna 2020 johtuu korona-pandemian vaikutuksista niin kokonaislaskelmiin sisältyviin yhteisöihin kuin yhtiöiden tuloksiin.

Erityistehtäväyhtiöistä Pääomaosuusmenetelmällä laadittu laskelma osoittaa vähemmän negatiivista tulosta kuin hankintamenomenetelmällä laadittu laskelma. 24 erityistehtäväyrityksen kohdalla vuonna 2019 tulosparannus oli 142 miljoonaa euroa ja vuonna 2020 tulosheikennys oli 1 209 miljoonaa euroa.

Kumpanakin vuonna oma pääoma yhteensä pysyi negatiivisena. Vuonna 2019 oma pääoma yhteensä olikin 1,1 miljardia heikompi 24 yhtiön pääomaosuusmenetelmällä tehdyssä laskelmassa verrattuna hankintamenomenetelmällä tehtyyn laskelmaan ja vuonna 2020 oma pääoma yhteensä oli 707 miljoonaa heikompi. Tämä johtuu siitä, että hankintamenolaskelmassa huomioidaan kaikki oman pääoman erät vähennettynä tehdyillä eliminoineilla, kun taas pääomaosuusmenetelmässä on otettu huomioon ainoastaan yhtiön tilikauden tulos vähennettynä maksetuilla osingoilla. Sen sijaan 55 yhtiötä sisältävän, pääomaosuusmenetelmällä laaditun laskelman oma pääoma yhteensä verrattuna kokonaistaseen omaan pääomaan vuonna 2019 oli noin 14 miljardia euroa ja vuonna 2020 16,7 miljardia vähemmän negatiivinen .

Laskelmien keskinäisten lukujen vertailussa suuri merkitys on sillä, millaista tulosta yhtiöt tekevät. Näissä laskelmissa korostuu mm. Fortumin ja Nesteen suurten tulosten positiiviset vaikutukset. Laskelmien perusteella voidaan myös havaita, että pääomaosuusmenetelmässä korostuu saatujen osinkojen eliminoinnin merkitys.

7.5 Tunnusluvut

Konsernitilinpäätöksestä voidaan periaatteessa laskea kaikki samat tunnusluvut kuin yksittäisenkin yrityksen tilinpäätöksestä. Useimmiten näin yksityiskohtainen analyysi ei kutenkaan ole tarkoituksenmukaista. Konsernitilinpäätöksen analysoinnissa yleisesti tärkeimmät tarkastelun kohteet ovat konsernin kokonaiskannattavuus ja rahoitusrakenne. Koska konsernitilinpäätöksessä on eliminoitu sisäiset erät, on mm. maksuvalmiudesta saatavissa kokonaisuuden kannalta oikeampi kuva kuin tarkastelemalla yksittäisen konserniyrityksen maksuvalmiuslukuja.

Konsernin kannattavuutta mitataan pääasiassa liike- ja nettotulosprosenteilla sekä kokonaispääoman tuottoprosentilla. Pääomarakennetta kuvaavat parhaiten omavaraisuusaste ja suhteellinen velkaantuneisuus. Konsernissa, joissa yritykset ovat samalta tai läheisiltä toimialoilta, tunnuslukujen tulkinta on helpompaa kuin tapauksissa, joissa yritykset hajaantuvat eri toimialoille. Kaikkien tätä raporttia varten laadittujen konsernilaskelmien omat pääomat ovat negatiivisia, jonka vuoksi konsernin tunnuslukuja ei ole laskettu, vaan on keskitytty yksittäisten yritysten tunnuslukujen tulkintaan.

Laskelmiin sisällytetyistä yhtiöistä laskettiin vuosilta 2019 ja 2020 yhtiöittäin **omavaraisuusaste ja sijoitetun pääoman tuottoprosentti** tunnusluvut.

Omavaraisuusaste valittiin sen vuoksi, koska taseen varat muodostavat yrityksen puskurin mahdollista tappiota vastaan. On kuitenkin muistettava, että omavaraisuusaste on tavallisesti riippuvainen yrityksen iästä. Nuori yritys on usein velkaantuneempi kuin alalla pitempään toimineet yritykset. Tytäryhtiöiden omia pääomia tarkkaillessa havaittiin, että usein tytäryhtiötä perustettaessa, omaan pääomaan sijoitetaan merkittävä SVOP-rahastoon sijoitus, jonka vuoksi myös tilikauden alussa tappiollista toimintaa harjoittava yritys voi saada hyvän tai jopa erinomaisen omavaraisuusasteen. Jotta omavaraisuusasteesta saataisiin oikea kuva, tulisi yrityksen omavaraisuusastetta verrata samalla toimialalla toimiviin yrityksiin. Taantuman aikana ensimmäisinä vaikeuksiin ajautuvat yleensä yritykset, joiden omavaraisuusasteet ovat kilpailijoita matalammat. Projektissa ei arvioitu asiaa tarkemmin. Omavaraisuusaste

auttaa osoittamaan rahoitukseen liittyvän riskin tasoa ja on hyödyllinen mittari, jonka avulla voidaan seurata velkaantumista ja mahdollista painetta pääomittamiseen.

Vuoden 2019 tilinpäätösten perusteella yhtiöt (55) voidaan jakaa omavaraisuusasteen perusteella seuraavasti:

Kaikki yritykset			%
Erinomainen	Yli 50 %	28	50,9
Hyvä	35-50%	13	23,6
Tyydyttävä	25-35%	3	5,5
Välttävä	15-25%	3	5,5
Heikko	alle 15%	8	14,5
Yhteensä		55	100,0

Yli puolella (50,9 %) laskelman yhtiöistä on omavaraisuus% erinomainen. Nämä yhtiöt olivat:

Ilmastorahasto	100,0 %
Business Finland Venture Capital	99,8 %
Oppiva Invest	99,1 %
Digi Finland	98,5 %
Tesi	96,3 %
Ilmailuopisto	93,8 %
Pohjolan Rautatiet	93,3 %
Solidium	89,6 %
Suomen Erillisverkot	88,9 %
Veikkaus	85,7 %
Suomen Hevosopisto	78,4 %
Viljava	71,9 %
Finntraffic	71,6 %
Lauttaliikenne	71,3 %
Boreal	69,9 %
Hansel	66,9 %
Siemenperunakeskus	66,8 %
Tapio	66,7 %
VR-Yhtymä	66,0 %
VTT	66,0 %
Leijona Catering	64,8 %
Governia	64,0 %
Finnpilot	63,4 %
Neste	60,8 %
Motiva	58,3 %
Suomen Malmijalostus	53,5 %
Rahapaja	50,6 %
Finavia	50,3 %

Heikon omavaraisuusasteen omaavia yhtiöitä ovat mm. Kemijoki (10,6 %) ja Finnvera (11,6 %), loput olivat juuri perustettuja ja toimintaansa aloittavia yhtiöitä.

Vuoden 2020 tilinpäätösten perusteella yhtiöt voidaan jakaa omavaraisuusasteen perusteella seuraavasti:

Kaikki yritykset			%
Erinomainen	Yli 50 %	31	56,4
Hyvä	35-50%	11	20,0
Tyydyttävä	25-35%	5	9,1
Välttävä	15-25%	4	7,3
Heikko	alle 15%	4	7,3
Yhteensä		55	100,0

Vuonna 2020 on erinomaisten vakavaraisuusprosentin omaavien yhtiöiden osuus kasvanut edellisen 28 yhtiöstä 31 yhtiöön. Vuonna 2020 nämä yhtiöt olivat:

Pohjolan Rautatiet	99,9 %
Business Finland Venture Capital	99,2 %
Digi Finland	97,5 %
Oppiva Invest	96,5 %
Solidium	94,6 %
Tesi	94,5 %
Ilmailuopisto	94,4 %
Suomen Erillisverkot	89,7 %
Ilmastorahasto	87,9 %
Veikkaus	81,0 %
FinnHems	77,8 %
Suomen Hevosopisto	73,2 %
Boreal	72,1 %
Viljava	69,9 %
Finntraffic	69,8 %
VTT	69,5 %
Lauttaliikenne	69,3 %
STUK	68,0 %
Siemenperunakeskus	66,9 %
Tapio	66,7 %
Leijona Catering	64,0 %
VR-Yhtymä	63,1 %
Finnpilot	63,0 %
Hansel	62,3 %
Neste	61,1 %
Governia	60,2 %
Motiva	58,5 %
Fortum	57,0 %
Gastrid	51,1 %
Suomen Malmijalostus	50,9 %

Vuoteen 2019 verrattuna on vuonna 2020 on erinomaisesta vakavaraisuudesta hyvään vakavaraisuuteen pudonnut Finavia ja Rahapaja. Erinomaiseen luokkaan puolestaan ovat nousseet Gastrid, Fortum, STUK, Arctia ja Finn-Hems.

Omavaraisuusastetta tarkasteltaessa jaoteltuna yritykset erityistehtäväyrityksiin, strategisen intressiyrityksiin ja finanssi-intressiyrityksiin (katso luku 2.2) muodostui jakauma vuosilta 2019 ja 2020 seuraavaksi:

2019

	Erityist.	Strateginen	Finanssi
Erinomainen	45,8 %	55,6 %	50,0 %
Hyvä	25,0 %	22,2 %	25,0 %
Tyydyttävä	4,2 %	11,1 %	0,0 %
Välttävä	8,3 %	5,6 %	0,0 %
Heikko	16,7 %	5,6 %	25,0 %
Yhteensä	100,0 %	100,0 %	100,0 %

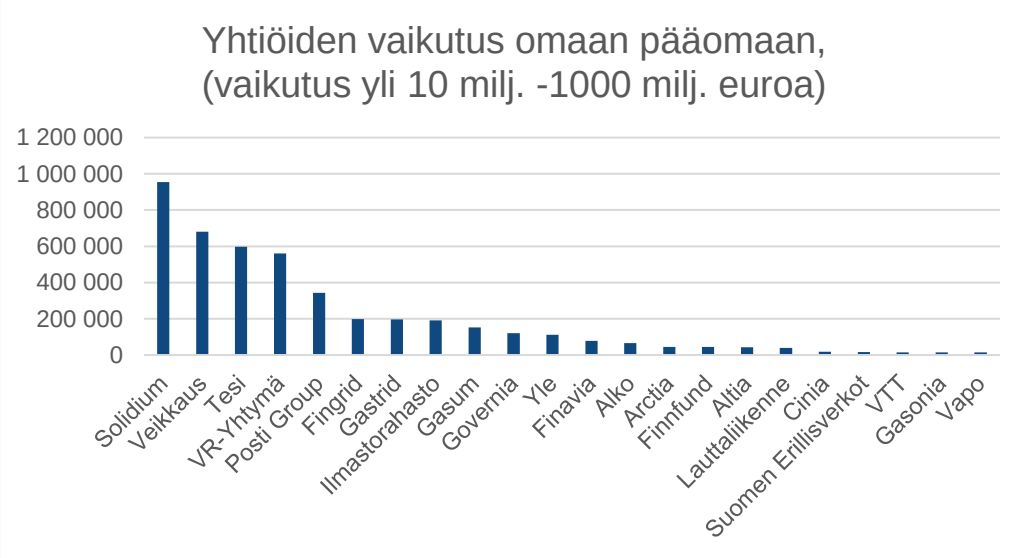
2020

Erityist.	Strateginen	Finanssi
54,2 %	63,2 %	0,0 %
25,0 %	21,1 %	33,3 %
4,2 %	10,5 %	33,3 %
12,5 %	5,3 %	0,0 %
4,2 %	0,0 %	33,3 %
100,0 %	100,0 %	100,0 %

Jaottelun perusteella suuria eroja omavaraisuusasteessa ei näyttäisi olevan. Finanssi-intressi yrityksiä on määrällisesti vähemmän (v. 2019 4 kpl ja v. 2020 3 kpl). Suurin osa yrityksistä omaa kussakin jaotteluryhmässä erinomaisen tai hyvän omavaraisuusasteen.

Kuvassa 13 on esitetty, miten yhtiöt vaikuttivat koko konsernin omaan pääomaan vuonna 2020.

Kuva 13: *Yhtiöiden nettovaikutus omaan pääomaan vuonna 2020*



Graafista on jätetty esitysteknisistä syistä yhtiöt, joiden vaikutus on yli miljardin tai alle 10 miljoonaa euroa. Graafista pois jätettyjä yhtiöitä ovat esimerkiksi Fortum (vaikutus +10,5 mrd), Neste (+2,6 mrd) ja Finnvera (-0,6 mrd). Kaikkien yhtiöiden vaikutus omaan pääomaan on nähtävillä raportin luvussa 7.3.2.

Sijoitetun pääoman tuottoprosentti mittaa tuottoa, joka on saatu yritykseen sijoitetulle, korkoa tai muuta tuottoa vaativalle pääomalle. Vähimmäistuottona on pidetty yrityksen vieraalle pääomalle maksamaa korkoa. Omalle pääomalle

ja lainapääomalle tulisi saada vähintään rahamarkkinoilla vallitsevan korkotason mukainen tuotto. Mitä riskisempi sijoitus sitä korkeampi tuottovaade. Sijoitetun pääoman tuottoprosentti soveltuu mittariksi myös eri toimialojen yritysten väliseen vertailuun.

Huomioitavaa on kuitenkin, että suuret investoinnit, jotka sitovat yrityksen pääomia, mutta eivät ole ehtineet tuottaa tilikaudella tuloa, voivat aiheuttaa ongelmia sijoitetun pääoman tuottoprosentin kehityksen arviointiin. Pienet pääomat saattavat joskus kasvattaa pääoman tuoton korkeaksi, vaikka euromääräinen tulos on vähäinen. Luvun rinnalla olisikin hyvä tarkastella myös yrityksen euromääräisen tuloksen tasoa. Joskus tappiollisen tuloksen tehneet yritykset saattavat saada hyviä sijoitetun pääoman tuoton arvoja. Tämä voi johtua tuloslaskelman suurista rahoituskuluista tai veroista, jotka lisätään tulokseen tuottoa laskettaessa. Käytännössä tällöin on rahoittajalle ja/tai verottajalle mennyt koko yrityksen tulos, eikä omistajille ole jäänyt siitä mitään.

Sijoitetun pääoman tuottoprosenttia voidaan käyttää mittarina arvioitaessa, kuinka tehokkaasti yhtiö on pystynyt kerryttämään nettotulosta suhteessa sijoitettuun pääomaan.

Vuoden 2019 tilinpäätösten perusteella yhtiöt voidaan jakaa sijoitetun pääoman tuottoprosentin perusteella seuraavasti:

Kaikki yritykset			%
Erinomainen	Yli 15%	9	16,4
Hyvä	10-15%	1	1,8
Tyydyttävä	6-10%	9	16,4
Välttävä	3-6%	36	65,5
Yhteensä		55	100,0

Vuoden 2020 tilinpäätösten perusteella yhtiöt voidaan jakaa sijoitetun pääoman tuottoprosentin perusteella seuraavasti:

Kaikki yritykset			%
Erinomainen	Yli 15%	11	20,0
Hyvä	10-15%	4	7,3
Tyydyttävä	6-10%	7	12,7
Välttävä	3-6%	33	60,0
Yhteensä		55	100,0

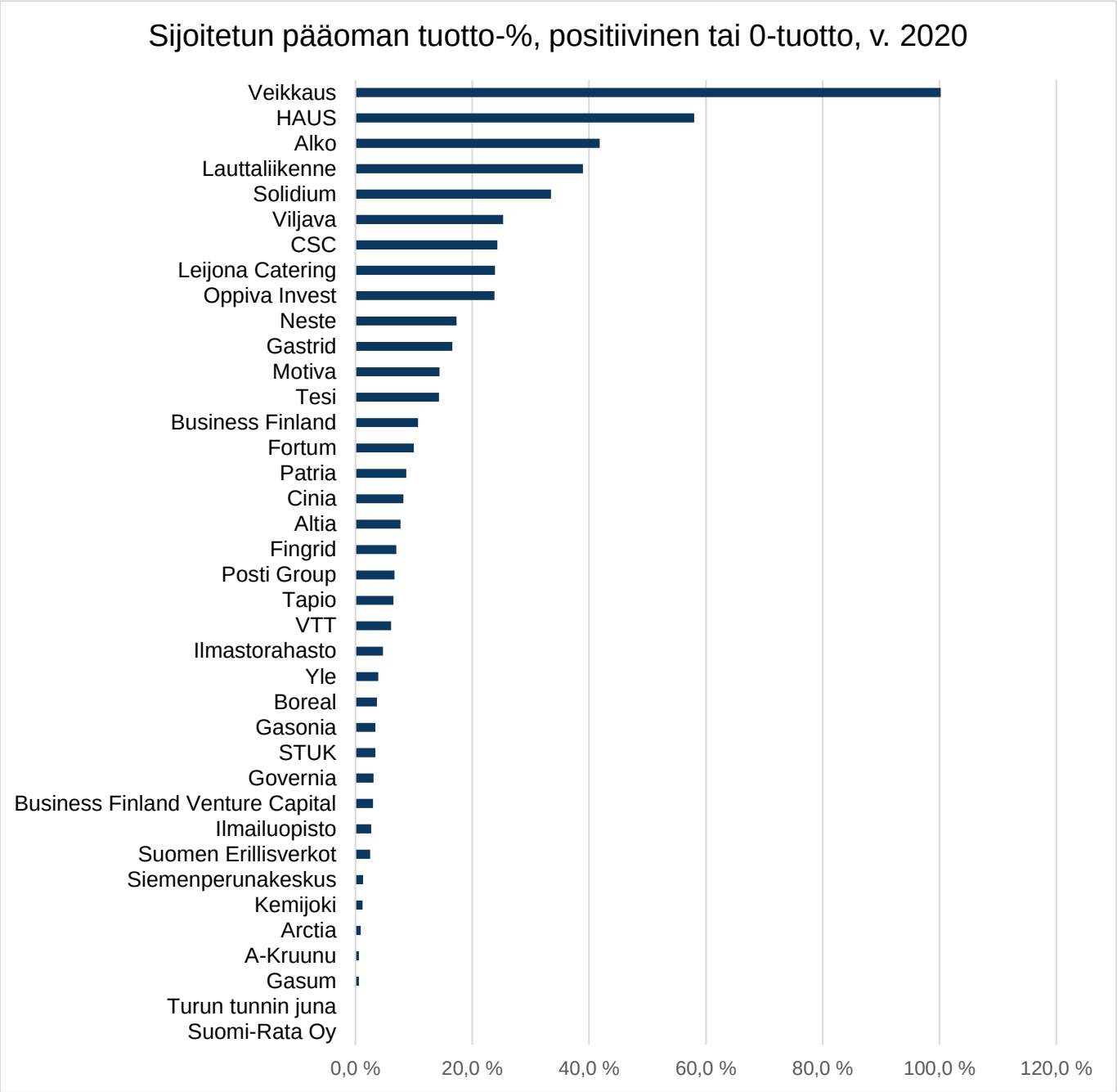
Suurimpiin vuoden 2020 sijoitetun pääoman tuottojen listalle nousivat HAUS ja Solidium.

Sijoitetun pääoman tuottoprosentit vuosina 2019 ja 2020 jaoteltuna yritysryhmittäin olivat seuraavat:

	2019			2020		
	Erityist.	**Strateginen**	**Finanssi**	**Erityist.**	**Strateginen**	**Finanssi**
Erinomainen	45,8 %	55,6 %	50,0 %	54,2 %	63,2 %	0,0 %
Hyvä	25,0 %	22,2 %	25,0 %	25,0 %	21,1 %	33,3 %
Tyydyttävä	4,2 %	11,1 %	0,0 %	4,2 %	10,5 %	33,3 %
Välttävä	8,3 %	5,6 %	0,0 %	12,5 %	5,3 %	0,0 %
Heikko	16,7 %	5,6 %	25,0 %	4,2 %	0,0 %	33,3 %
Yhteensä	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %

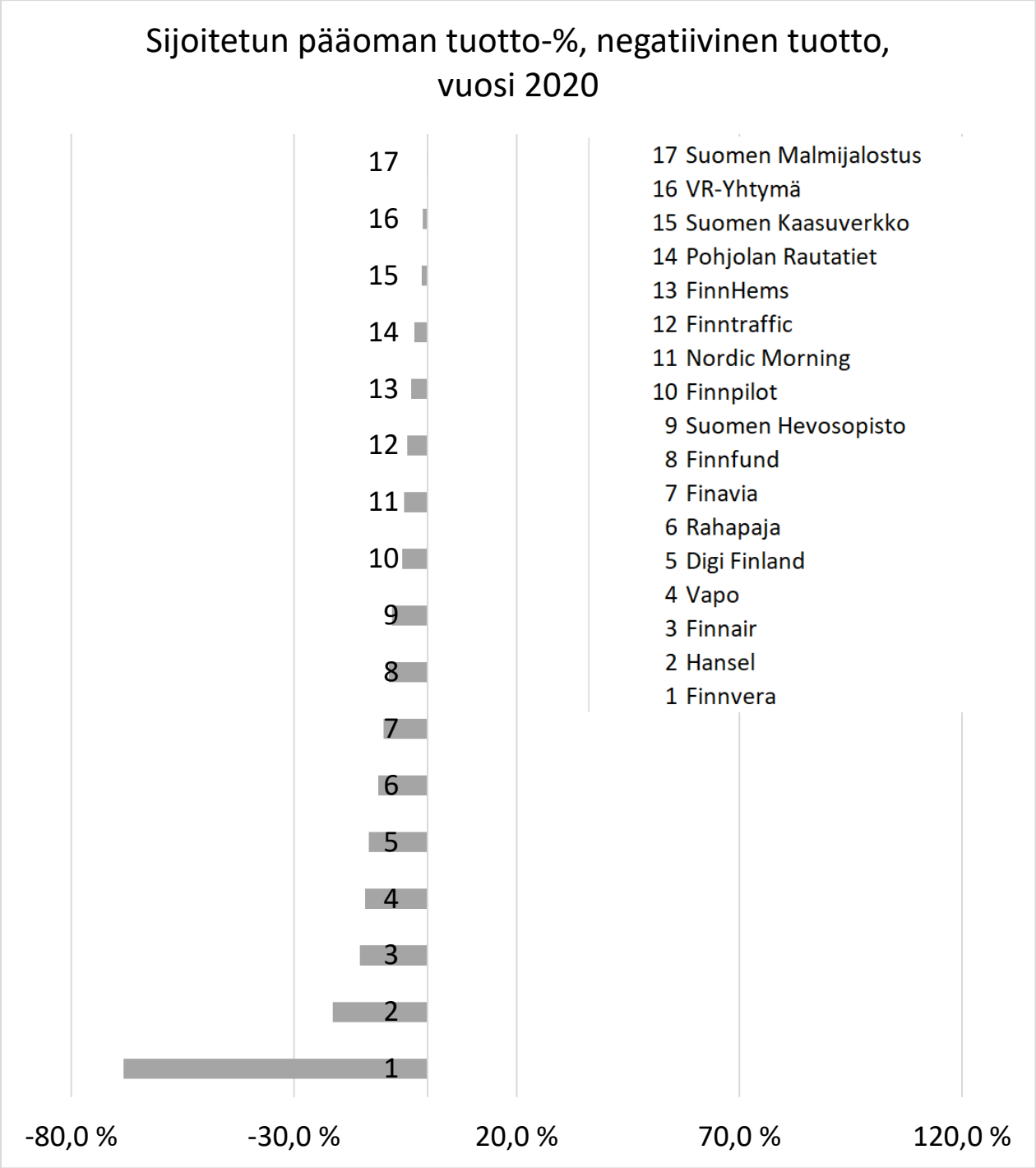
Erityistehtäväyritysten (24 kpl) ja Strategiset yritysten (19 kpl) sijoitetun pääoman tuottoprosentit jakautuvat suurin piirtein samalla tavalla, mutta Finanssi-intressiyhtiöiden (3 kpl) jakauma poikkeaa hieman.

Kuvassa 14 on esitetty sijoitetun pääoman tuotto vuodelta 2020 positiivista tai 0-tuottoa tuottaneiden yritysten osalta.



Kuva 14: *Sijoitetun pääoman tuotto-%, vuonna 2020, positiivinen tai 0-tuotto*

Kuvassa 15 on esitetty sijoitetun pääoman tuotto vuodelta 2020 negatiivista tuottoa tuottaneiden yritysten osalta.



Kuva 15. Sijoitetun pääoman tuotto-%, vuonna 2020, negatiivinen tuotto.

Laskennallinen rahavirta

Rahoituslaskelmaa ei projektin aikana tehty. Vastaavaa yleisen tason informaatiota saa laskennallisella tunnusluvulla, jossa nettotulokseen lisätään poistot ja vähennetään nettoinvestoinnit. Tunnusluku kuvaa siis laskennallista

toiminnan rahavirtaa ja osaa mikä jää pääomarahoitukseen (mm. oman pääoman sijoitukset, lainojen lyhennykset ja lisäykset). Tunnusluku ei ole tarkka eikä kytkettävissä suoraan esimerkiksi kassavarojen muutokseen, mutta antaa karkean tason kuvan rahavirroista.

milj. euroa	Talousarviotalous		Rahastot*)		Liikelaitoskonsernit	
vuodet	**2019**	**2020**	**2019**	**2020**	**2019**	**2020**
Nettotulos	-1 590	-12 747	1 854	1 479	483	410
Poistot	1 143	1 190	15	12	232	261
Investoinnit	1 240	2 072	219	-327	165	239
Rahavirta	-1 687	-13 629	1 650	1 818	550	432

*) Huoltovarmuusrahaston investoinnit eivät ole mukana laskelmassa.

Talousarviotalous tuotti vuosina 2019-2020 negatiivista kassavirtaa. Rahastojen ja liikelaitosten osalta laskennallinen rahavirta oli positiivinen.

Esimerkiksi edellä kuvattuja ja mahdollisia muita tunnuslukuja tulee hyödyntää laskelmien analysoinnissa myös konsernilaskelmien jatkokehitystyössä. Myös sidosryhmätyöskentelyssä tunnuslukujen esittämistä ja laskelmien analysoinnin merkitystä pidettiin tärkeänä. Tunnuslukujen esittäminen tilinpäätös- ja muussa raportoinnissa tulee arvioida kokonaisuutena huomioiden jo nykyisin raportoitavat tunnusluvut. Jatkokehitystyössä tulee välttää tunnuslukuja koskevan raportoinnin päällekkäisyydet.

7.6 Yhdistelymenetelmien ja -työkalujen arviointia

Työmäärä ja laadintaprosessi

Sekä pääomaosuusmenetelmällä että hankintamenomenetelmällä laaditut laskelmat on konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitysprojektissa tehty Excel-taulukkolaskentaohjelmaa hyödyntäen. Molemmissa laskelmissa toimii kokonaistuotto/-kululaskelma ja kokonaistase emoyksikön roolissa ja siihen yhdistellään yhtiöiden tilinpäätökset joko hankintamenomenetelmällä tai pääomaosuusmenetelmällä. Ko. menetelmien yhdistelyt poikkeavat merkittävästi toisistaan.

Kokonaistuotto/-kululaskelmat ja kokonaistase on laadittu Excel-sovelluksella, joten niiden kopioiminen tilinpäätöskaavoineen onnistuu laskelman laatimisessa käytettävään laskentataulukkoon (ns. konsernilakanalle) helposti.

Hankintamenolaskelmassa yhdistely konserniin tapahtuu rivi riviltä -menetelmällä. Tätä varten on yhtiöiden tilinpäätöstiedot haettu Patentti ja Rekisterihallituksen Virre-järjestelmästä, jonne ne on tallennettu vain pdf- muotoisina. Yhtiöt noudattava kirjanpitolain tai IFRS:n tilinpäätöskaavoja tai toimialakohtaisia erityiskaavoja, esim. rahoitusyhtiökaavaa. Nämä yhtiöiden tilinpäätöskaavat on muutettava vastaamaan kokonaistuotto/-kululaskelman ja kokonaistaseen kaavoja. Konsernilaskelmassa on kullekin yhtiölle laadittu oma välilehti ja siellä on syötettävä yhtiön tilinpäätöstiedot rivi riviltä manuaalisesti yhtiön noudattamaan kaavaan. Tämän jälkeen on laadittu linkki, jolla tiedot siirretään kokonaislaskelmissa noudatettaviin kaavoihin ja siitä on tehty linkki konsernilaskelman konserniyhdistelyä varten.

Ensimmäisen kerran tätä tehdessä yhdistely on työläs ja aikaa vievä. Tehtyä tuntimäärää on vaikea arvioida, koska on jouduttu laatimaan konsernilaskentaa varten toimivat Excel-pohjat ja suunnittelemaan ja rakentamaan pohjiin keskenään erilaisten tilinpäätöskaavojen edellyttämät yhdistelyt. Jatkossa laskelmien laadinta nopeutuu merkittävästi, mikäli tiedot saadaan kerättyä suoraan Excel-muodossa raportoitavaan lomakkeeseen. Lisäksi tuloslaskelmien ja taseiden yhdistelyyn liittyvät Excel-linkitykset kokonaislaskelman tilinpäätöskaavaan on tehty, eikä niitä tarvitse luoda kokonaisuudessaan uudelleen. Hankintamenomenetelmässä yhden yksittäisen yhtiön tiedon hakeminen ja laskelmiin vieminen konsernilaskelmaan tarkastustoimenpiteineen vie aikaa noin 50 minuuttia. Edellä mainitun ajan lisäksi pitää huomioida vielä eliminointien tietojen hakuun, täsmäyttämiseen, mahdollisten hankintamenolaskelmien laatimiseen ja eliminoinnin tekemiseen käytettävä aika, jota on vaikea etukäteen määrittää.

Pääomaosuusmenetelmässä on haettu yhdisteltävän yhtiön tilinpäätöstiedot Patentti- ja Rekisterihallituksen Virre-järjestelmästä. Tilinpäätöstiedoista tarvitaan tieto tilikauden tuloksesta ja oman pääoman eristä sekä tilikaudella maksetuista osingoista. Tiedot syötetään manuaalisesti omistusosuuksien mukaisesti Excelillä laadittavaan laskelmaan. Tietoja ei siis yhdistellä yhtiökohtaisesti rivi riviltä -menetelmällä eikä erillisiä eliminointeja tarvitse täsmäyttää eikä tehdä läheskään niin paljon kuten hankintamenomenetelmässä tehdään. Pääomaosuusmenetelmässä tilikauden voitto, vähennettynä mahdollisella maksetulla osingolla, lisätään tuloslaskelmassa tuottoihin osakkuusyhtiöiltä -riville rahoituserien ryhmässä ja taseessa osakkeiden hankintamenoon (tai tappio vähennetään osakkeiden hankintamenosta, kuitenkin niin, että osakkeiden hankintameno ei saa mennä negatiiviseksi). Lisäksi taseen oman pääoman eriin kirjataan tilikauden tulos ja osinkojen oikaisu edellisen vuoden voittovaroihin. Pääomaosuusmenetelmässä yhden yksittäisen yhtiön tiedon hakeminen ja laskelmiin vieminen konsernilaskelmaan tarkastustoimenpiteineen vie aikaa noin 25 minuuttia.

Kun konsernilaskelmaan tulee mukaan paljon yhtiöitä, on pääomaosuusmenetelmä on huomattavasti nopeampi ja teknisesti helpommin toteutettava menetelmä. Hankintamenomenetelmässä yhdistellään tiedot rivi riviltä ja tehdään erikseen täsmäytettyjen keskinäisten tuottojen ja kulujen sekä saamisten ja velkojen eliminoinnit. Hankintamenomenetelmällä saadaan tarkempaa tietoa konsernin tilikauden tuloslaskelman eristä sekä konsernitaseen varoista ja veloista. Pääomaosuusmenetelmä toteutetaan puolestaan ns. yhden rivin menetelmällä (ks. luku 7.3.1) Yhdistelyn vaikutus tulokseen ja omaan pääomaan on sama kuin jos yritys yhdisteltäisiin tytäryrityksen tavoin kokonaisuudessaan rivi riviltä konsernitilinpäätökseen.

Laskentamenetelmät ja sidosryhmätarpeet

Kuva 16: *Sidosryhmätarpeiden ja laskelmien informaation vertailu*

Sidosryhmien esittämä tietotarve	**Hankintamenomenetelmällä laaditut laskelmat Vastaako menetelmällä laadittu laskelma tietotarpeeseen?**	**Pääomaosuusmenetelmällä laaditut laskelmat Vastaako menetelmällä laadittu laskelma tietotarpeeseen?**
Tieto ”valtiokonsernin” varoista ja veloista	**Kyllä***	Ei
Tieto ”valtiokonsernin” tuotoista ja kuluista	**Kyllä***	Ei
Tieto valtion sisäisistä eristä.	**Kyllä, * tietyiltä osin**	Ei
Kokonaiskuva ”konsernin” taloudellisesta asemasta	**Kyllä, * (edellyttäen, että tarjotaan myös vastuusitoumus-/riskitiedot)**	Ei
Tieto ”valtiokonsernin” nettovarallisuudesta	**Kyllä***	**Kyllä**
”Valtiokonsernin” riskit	Ei	Ei
Tieto konsernin rahavirroista (rahoituslaskelma)	Ei	Ei
Koontitieto valtion kokonaisrahan käytöstä eri tarkoituksiin	Ei	Ei
Tilinpäätösanalyysityyppinen tieto "konsernin" taloudellisen aseman muutoksista ajassa	Ei	Ei
"Konsernin" olennaiset tapahtumat (lukuihin vaikuttavat) tilikaudella, yhteen vetävä katsaus	Ei	Ei
Ennustetieto valtiokonsernista, 1-5 vuotta	Ei	Ei
Sijoitusten käypä arvo (ei tunnistettu sidosryhmätyöskentelyssä yksiselitteisesti tietotarpeeksi)	Ei	Ei

Kuvasta 16 havaitaan, että hankintamenomenetelmä vastaa pääomaosuusmenetelmää paremmin työpajatyöskentelyssä esitettyihin sidosryhmätarpeisiin. Kaikkien tietotarpeinen toteutuminen ei ole yksiselitteistä. Tietotarpeet, joihin vastaaminen on epävarmaa tai rajoittunutta, on taulukossa merkitty asteriskilla. Projektissa hankintamenomenetelmällä laadittuihin laskelmiin sisällytettiin vain valtion eritystehtäväyhtiöitä ja siten tarkastelun avulla ei voi saada täysin kattavaa kokonaiskuvaa valtiokonsernin taloudellisesta asemasta. Lisäksi projektissa hankintamenomenetelmällä laadittujen laskelmien

avulla ei voi saada täysin kattavaa kuvaa sisäisistä eristä. Tämä johtuu esimerkiksi siitä, että tietoa sisäisistä eristä kerättiin vain merkittävien erien osalta eikä täsmäytyksiä tehty.

Valtion konsernilaskelmien tarve ja toteutusselvitysprojekti katsoo, että hankintamenomenetelmällä laadittu laskelma kaikista valtio-omisteisista yhtiöistä ei ole realistinen vaihtoehto ainakaan nykyisessä tilanteessa, jossa tietojärjestelmää tietojen käsittelyyn ei ole. Jäljempänä on esitetty, mitä hyötyjä olisi laskelmien laatimisessa tietojärjestelmäavusteisesti sekä mitä huomioitavaa laadintaprosessissa olisi tietojärjestelmästä huolimatta. Sidosryhmätyöskentelyssä tiedon tarve kohdistui erityisesti valtion erityistehtäväyhtiöihin ja siten laskelmien laatiminen hankintamenomenetelmällä kaikista valtio-omisteisista yhtiöistä olisi työlästä suhteessa saavutettavaan hyötyyn. Myös sisäisten erien täsmäyttäminen olisi äärimmäisen haasteellista.

Pääomaosuusmenetelmän etuna on, että sillä saataisiin kattavasti sisällytettyä kaikki valtio-omisteiset yhtiöt laskelmiin mukaan noin puolet nopeammin kuin hankintamenomenetelmällä. Pääomaosuusmenetelmä ei täysin vastaa edellä kuvattuja työpajatyöskentelyssä ilmenneitä sidosryhmätarpeita[23].

Tietojärjestelmän hyötyjä ja huomioitavaa

Edellä on käsitelty laskelmien laatimisprosessin työmäärää ja toteuttamiskelpoisuutta siitä näkökulmasta, että laskelmat laadittaisiin manuaalisia vaiheita sisältäen Excel-taulukkolaskentaohjelmalla, kuten projektissa on tehty.

Laskelmien laatiminen tietojärjestelmällä sujuvoittaisi laatimisprosessia, mutta toisaalta eräisiin prosessin vaiheisiin sisältyisi edelleen manuaalisia vaiheita ja järjestelmästä aiheutuu lisäkustannuksia ja muutokset järjestelmiin voivat olla toimittajariippuvaisia.

Järjestelmän tuomana etuna on, että se helpottaisi tietojen sisään lukua ja tähän liittyvät virhemahdollisuudet pienenevät. Eliminointien täsmäytykset helpottuisivat tietojärjestelmissä. Myös eliminointien kirjaaminen olisi järjestelmässä helpompaa. Lisäksi raportit saataisiin vaivattomasti suoraan tietojärjestelmästä.

Tarkastelussa tulee huomioida, että mahdollisesta tietojärjestelmästä huolimatta hankintamenolaskelmien laatiminen sisältää joka tapauksessa manuaalisia työvaiheita. Täsmäytyksen yhteydessä ilmenevät erot vaativat joka tapauksessa manuaalista selvittelytyötä ja yhteydenpitoa yhtiöihin.

[23] Pääomaosuusmenetelmää on projektissa sovellettu edellä kuvattuihin kokonaan tai osittain omistettuihin yhtiöihin. Kirjanpitolain mukaan pääomaosuusmenetelmää sovelletaan osakkuusyhtiöihin. Projektin pääomaosuusmenetelmällä laatima laskelma ei siten ole esimerkiksi kirjanpitolain mukainen konsernitilinpäätös.

8 Yhteenveto, johtopäätökset ja etenemisehdotukset

Nykyinen valtiontaloutta koskeva raportointi on koettu riittämättömäksi valtiontalouden kokonaisuuden kannalta. Mm. eduskunnan tarkastusvaliokunta ja Valtiontalouden tarkastusvirasto ovat tuoneet esille, että nykyinen valtiontaloutta koskeva raportointi ei ole riittävää läpinäkyvän ja kattavan kuvan muodostamiseksi valtiontalouden kokonaisuudesta tai valtiontalouden kokonaishallinnan aikaansaamiseksi.

Konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvityksen tehtävänä oli kartoittaa sidosryhmien tietotarpeita valtiokonsernin taloudellisen aseman esittämisestä, suunnitella konsernilaskelmien laajuutta ja sisältöä sidosryhmätarpeiden pohjalta, arvioida konsernilaskelmien toteuttamiskelpoisuutta sekä laatia alustava suunnitelma konsernilaskennan kehittämisen toimeenpanovaiheesta. Lisäksi projektin tehtävänä oli arvioida kansainvälisiä tilinpäätösraportoinnin käytäntöjä.

Projektissa kartoitettiin **sidosryhmien näkemyksiä** konsernitiedon tarpeesta haastatteluin ja työpajatyöskentelyn avulla (ks. luku 4). Projektin toteuttamissa sidosryhmähaastatteluissa nousi esiin tarve muodostaa kattava kuva valtiontalouden kokonaisuudesta. Erityisesti haastatteluissa korostui tarve hahmottaa **valtiontalouden kokonaisuuden velkoja ja vastuita** sekä erilaisia **ehdollisia velkoja ja vastuita** sekä **niihin liittyviä riskejä.** Työpajatyöskentelyssä tarkennettiin sidosryhmien esittämiä tietotarpeita. Keskeisiksi tietotarpeiksi niin oman kuin koko valtion näkökulmasta nousivat työpajoissa **tieto valtiokokonaisuuden varoista ja veloista, tuotoista ja kuluista sekä rahavirroista.** Valtiokokonaisuuden näkökulmasta katsottuna tärkeäksi katsottiin tieto ”valtiokonsernin” sisäisten erien määrästä sekä konsernin nettovarallisuudesta. Työpajatyöskentelyssä nousi esiin myös sellaisia tietotarpeita, joihin vastaaminen edellyttäisi **tilinpäätöslaskelmia laajempien tarkasteluiden tekemistä**. Tällaisiksi voidaan katsoa esimerkiksi tietotarpeet liittyen valtiokonsernin riskeihin, valtiokonsernin olennaisiin tapahtumiin tilikaudella tai valtiokonsernin kokonaisrahan käyttöön käyttökohteittain eriteltynä.

Työpajatyöskentelyn lopputulemana voidaan todeta, että **valtiokokonaisuuden taloudellisen aseman paremmalle hahmottamiselle on sidosryhmien näkemyksen mukaan olemassa tarvetta**. Tietojen esittämisen tavasta saatiin työpajatyöskentelyssä alustavia näkemyksiä. Jossain määrin tietojen esittämisen tapa ja tarkkuustaso jäivät sidosryhmätyöskentelyssä kuitenkin avoimeksi. Tästä syystä laskelmien **esittämistapaa** ja **laskelmien toteuttamiskelpoisuutta** arvioitiin projektissa laatimalla laskelmia valtion ja valtio-omisteisten yhtiöiden yhdistelmästä (ks. luku 7). Projektin arvion mukaan hankintamenomenetelmällä laadittavat laskelmat vastaisivat keskeisiin sidosryhmien tietotarpeisiin melko kattavasti. Pääomaosuusmenetelmällä laadittavat laskelmat olisi vaivattomampaa laatia ja lisäksi niihin voitaisiin sisällyttää pienemmällä työmäärällä kattavasti valtio-omisteisia yhtiöitä. Viralliselle konsernitilinpäätökselle ei sidosryhmätyöskentelyssä nähty tarvetta. Täten ei ole kansallista tarvetta myöskään kansainvälisten konsolidointistandardien mukaan laaditulle konsernitilinpäätökselle.

Sidosryhmätyöskentelyssäkin korostunut **vaiheittainen etenemistapa** (konsernitiedon ulottaminen ydinvaltiosta asteittain valtion ulommille kehille)

kuitenkin edellytti sitä, että projektin tarkasteluun sisällytettiin yhtiöitä koskevan tarkastelun lisäksi **talousarviotalouden, rahastotalouden** ja **liikelaitoskonsernien** muodostaman kokonaisuuden tilinpäätösraportoinnin tarkastelu ja sen kehittäminen (Luku 6). Projekti tarkasteli tässä tehtäväkokonaisuudessa erityisesti talousarviotalouden ja liikelaitosten tilinpäätösperiaatteiden keskeisimpiä eroja, näiden kokonaisuuksien välisiä keskeisiä tapahtumia, tietojen yhdistelyn tarkkuustasoa ja alustavasti tunnistettuja edellytyksiä tilinpäätösprosessille ja tietojärjestelmille. **Tehty työ on luonteeltaan esiselvitysluonteista ja tarkempien etenemissuunnitelmien laatiminen vaatii yksityiskohtaisempaa määrittelyä.**

Sidosryhmänäkemyksissäkin korostunut vaiheittainen eteneminen konsernilaskennassa tarkoittaa, että **konsernilaskelmien kehittämisen alkuvaiheessa tulee pääpainon olla valtion talousarviotalouden, rahastotalouden ja valtion liikelaitoskonsernien muodostaman kokonaisuuden raportoinnin kehittämisessä.** Tämän kokonaisuuden rinnalla tulee edistää kattavamman tiedon esittämistä valtion ja sen omistamien yhtiöiden kokonaisuudesta. Näin edistetään vaiheittain läpinäkyvämmän ja laajemman kuvan muodostamista valtiontalouden kokonaisuudesta sekä vahvistetaan tilivelvollisuuden toteutumisen edellytyksiä.

Seuraavassa esitetään **ehdotukset konsernilaskennassa etenemisestä** ja **alustava suunnitelma toimeenpanovaiheesta. Valtion tilinpäätöksen laajentamista** koskevaa etenemisehdotusta käsitellään luvussa 8.1 ja **yhtiöitä koskevaa konsernilaskentaa** luvussa 8.2.

8.1 Projektin ehdotukset koskien valtion tilinpäätöksen laajentamista sisältämään rahastot ja liikelaitoskonsernit

Edellä tässä raportissa käsiteltyjen syiden johdosta Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitysprojekti ehdottaa, että **valtion tilinpäätös laajennetaan kattamaan valtion talousarviotalouden lisäksi talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot ja valtion liikelaitosten muodostamat konsernit**. Valtion tilinpäätöksen laajentaminen olisi jatkokehitystyön merkittävin tehtäväkokonaisuus, johon tulee osoittaa valtaosa jatkokehitystyön resursseista erityisesti vuosina 2022-2023. Vuoden 2024 osalta tulee myös varautua tilinpäätöksen uudistamisesta johtuviin resurssitarpeisiin.

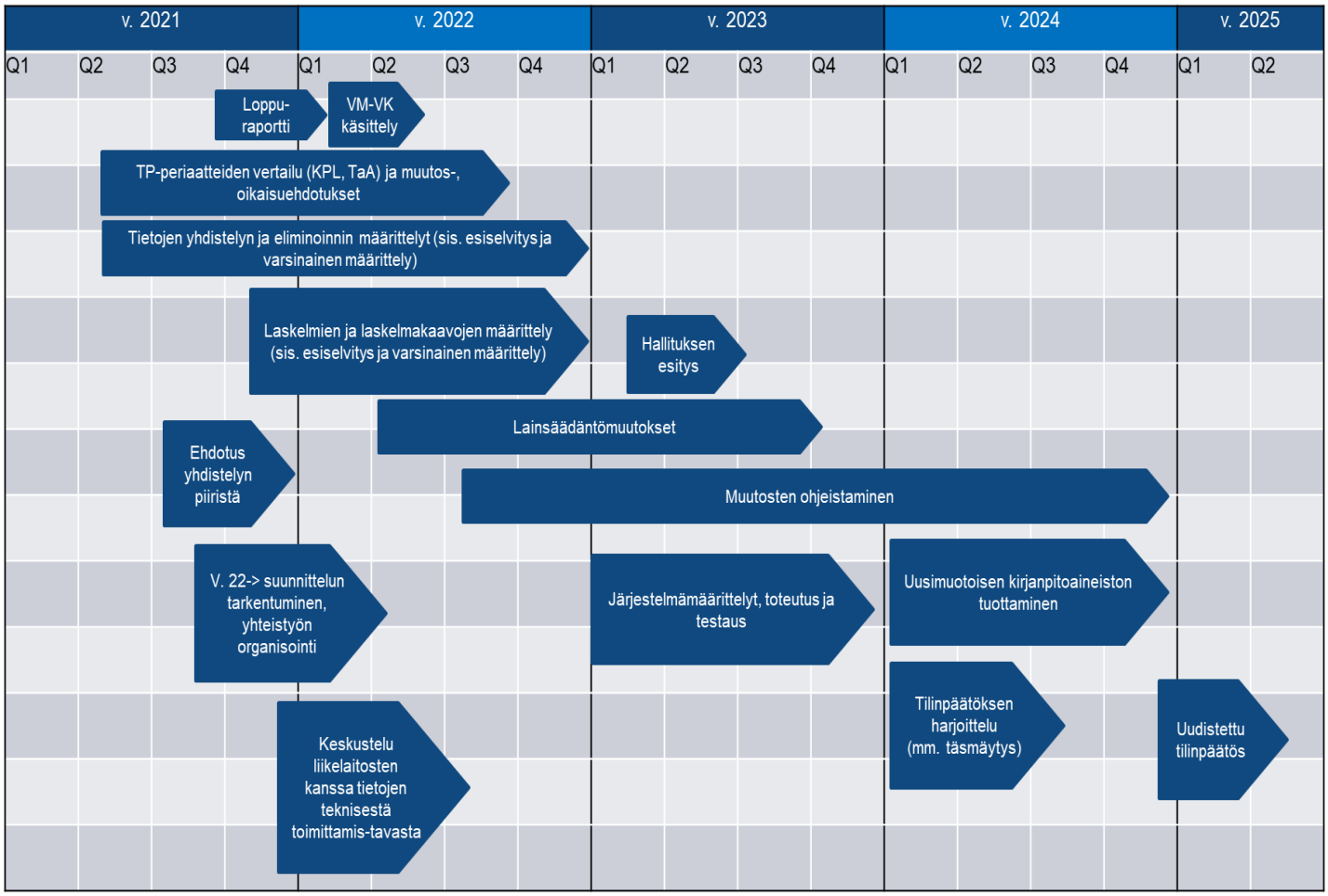
Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitysprojekti edottaa, että kehittämistyön aikajänne suunnitellaan alustavasti siten, että valtion uudistettu tilinpäätös voidaan laatia ensimmäisen kerran vuonna 2025 vuodelta 2024. Valtion tilinpäätöksen laajentamisen aikatauluun liittyy useita riskitekijöitä ja aikataulua on mahdollisesti tarkistettava, kun kehittämistyö etenee. Kuvassa 19 on kuvattu alustava käsitys kehittämisen aikatauluista vuoteen 2025 asti.

Vuonna 2022 tehdään tietojen konsolidoinnin, tilinpäätösperiaatteiden erojen käsittelyn sekä laskelmien ja liitteiden tarkemmat määrittelyt. Lainsäädäntömuutokset ajoittuvat vuosille 2022-2023 niin, että hallituksen esitykset lakimuutoksiksi on oltava valmiina viimeistään vuoden 2023 kolmannella vuosineljänneksellä. Tietojärjestelmämäärittelyt, toteutus ja testaus tapahtuvat aikataulun mukaan vuonna 2023. Tähän liittyy jäljempänä kuvattuja riskejä.

Uusimuotoista kirjanpitoaineistoa aletaan tuottaa vuonna 2024. Vuoden 2024 aikana tulee tietojen täsmäytystä tehdä hyvissä ajoin ennen tilinpäätöksen laatimista. Valtion uudistettu tilinpäätös laaditaan ensimmäistä kertaa vuonna 2025 vuodelta 2024. Toistaiseksi välitilinpäätöstä ei laadita. Nykymuotoiset valtiontalouden kokonaislaskelmat laaditaan viimeisen kerran 30.6.2024 tilanteesta. Jatkoprojektissa selvitetään puolivuosiraportoinnin sisältöä ja tarvetta.

Tarkoitus on tehdä tietojärjestelmämäärittelyt ja -toteutus nykyisin valtion keskuskirjanpidon käyttämään järjestelmään.

Kuva 17: *Valtion tilinpäätöksen laajentamista koskeva aikataulu*



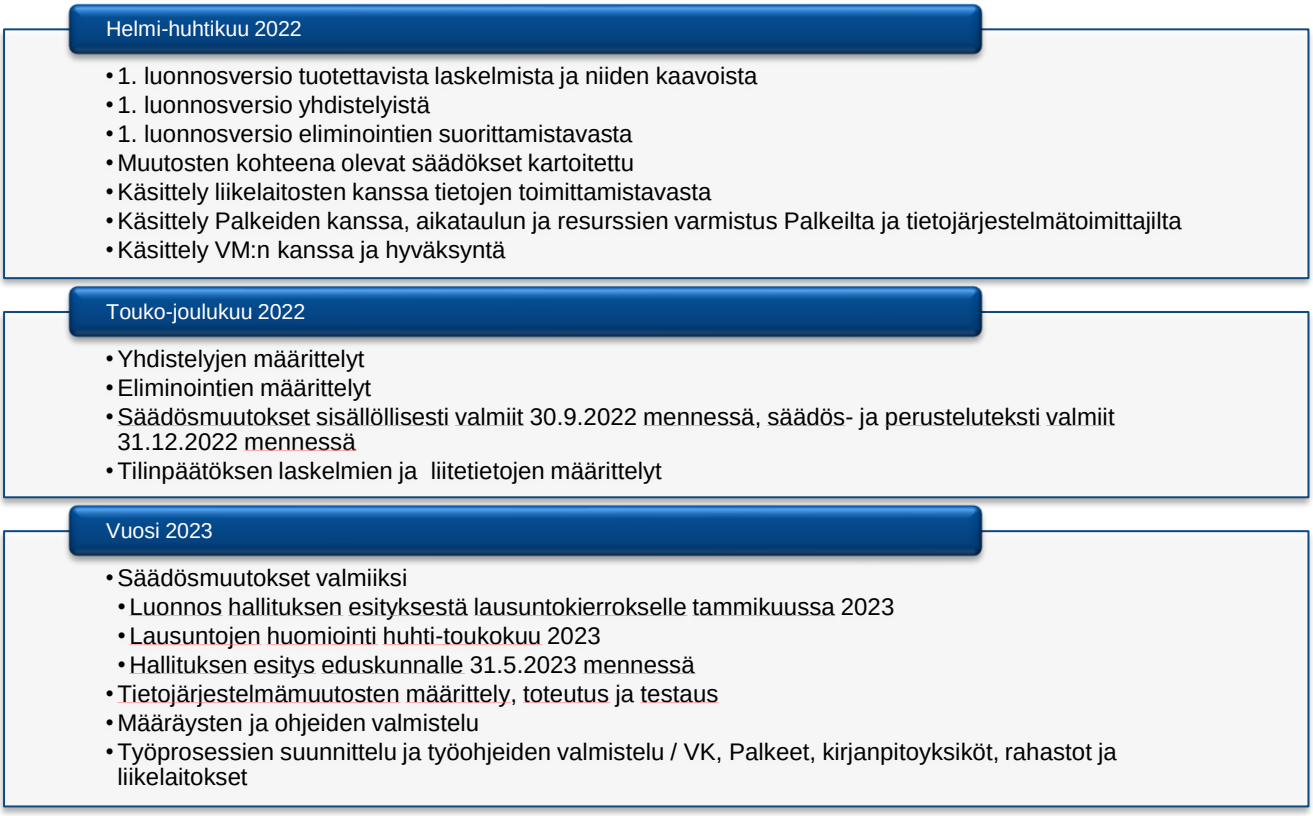
Valtion tilinpäätöksen laajentamista koskevat sisällölliset määrittelyt ajoittuvat vuodelle 2022. Alkuvuonna 2022 sisällöllisistä määrittelyistä tulee muodostaa käsitys, jonka pohjalta laajentamisen tietojärjestelmävaikutuksia voidaan arvioida. Tämä tarkoittaa luonnosversioiden muotoilua laskelmista ja niiden kaavoista, konsolidoinneista ja tilinpäätösperiaatteiden erojen käsittelystä. Sisällöllisten määrittelyjen luonnosversioiden valmistuminen keväällä 2022 mahdollistaa tietojärjestelmämäärittelyjen vaatimien resurssien ja toteuttamisen ajankohdan arvioinnin yhteistyössä Palkeiden kanssa. Lisäksi tässä yhteydessä käsitellään riippuvuudet muihin taloushallinnon kehittämisprojekteihin Palkeissa. Näin saadaan parempi varmuus edellä esitetyn kokonaisaikataulun toteutumismahdollisuuksista.

Suunnitelman mukaan sisällölliset määrittelyt valmistuvat kokonaisuudessaan viimeistään vuoden 2022 loppuun mennessä. Määrittelyt, joiden tulee valmistua ennen vuoden 2022 loppua, tunnistetaan yhteistyössä Palkeiden kanssa ja aikataulutetaan kehittämistyössä tunnistettujen vaatimusten mukaisesti.

Tämä tarkoittaa edellä kuvattujen kokonaisuuksien lisäksi tilinpäätöksen liitetietojen määrittelyä.

Kuvassa 18 on kuvattu kehittämistyön tehtäväkokonaisuuksia vuosille 2022 ja 2023.

Kuva 18: *Tehtäväkokonaisuudet vuosille 2022 ja 2023*



Kehittämisehdotuksiin liittyvät riippuvuudet ja riskit

Valtion tilinpäätöksen laajentamista koskevaan edellä esitettyyn aikatauluun liittyy useita riippuvuuksia ja riskitekijöitä. Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitysprojekti on tunnistanut eräitä riippuvuuksia ja riskitekijöitä mutta varsinaista riskianalyysiä tai toimenpiteitä niiden hallitsemiseksi ei ole projektissa suunniteltu.

Projektin tunnistamat riippuvuudet ja riskit liittyvät etenkin tietojärjestelmämuutoksen vaatimiin resursseihin. Tämän loppuraportin työ on valtion tilinpäätöksen laajentamisen osalta esiselvitysluonteista. Se ei sisällä riittäviä määrittelyjä, jotta tietojärjestelmätoteutuksen vaatimien muutosten laajuuteen ja resursointiin voitaisiin ottaa kantaa. Palkeissa on samanaikaisesti käynnissä S/4Hana-hanke, joka sitoo merkittävästi tietojärjestelmäkehittämiseen liittyviä

resursseja ja jolla on merkittävä riippuvuus valtion tilinpäätöksen järjestelmätoteutuksen aikatauluihin.

Riippuvuuksia liittyy myös jatkokehittämisen osallistuvien tahojen (liikelaitosten) tietojärjestelmiin tarvittaviin muutoksiin ja käytettävissä oleviin resursseihin.

Valtion tilinpäätöksen laajentaminen vaatii laki- ja asetusmuutoksia. Muutosten sisältöä ei ole vielä tarkemmin kartoitettu. Lainsäädäntömuutosten läpivienti edellä esitetyssä aikataulussa on keskeistä jatkokehittämisen tavoitteiden saavuttamisen kannalta.

8.2 Projektin ehdotus konsernilaskelmien kehittämisestä v. 2022-2023

Edellä on käsitelty valtion virallisen tilinpäätöksen laajentamista valtion liikelaitosten konserneihin ja talousarvion ulkopuolisiin valtion rahastoihin. Tässä luvussa esitetään etenemisehdotukset valtio-omisteisia yhtiöitä koskevan konsernilaskennan osalta.

Laajemman kokonaiskuvan muodostamiseksi valtiontalouden kokonaisuudesta Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitysprojekti ehdottaa seuraavassa kuvattua etenemistä valtio-omisteisia yhtiöitä koskevan laskennan osalta:

- Vuosina 2022 ja 2023 jatketaan konsernilaskelmien kehittämistyötä laatimalla (vuosilta 2021 ja 2022) laskelmat (tuloslaskelma ja tase) valtion talousarviotalouden, rahastotalouden ja liikelaitosten sekä **erityistehtäväyhtiöiden yhdistelmästä hankintamenomenetelmällä.**

- Vuosina 2022 ja 2023 jatketaan konsernilaskelmien kehittämistyötä laatimalla (vuosilta 2021 ja 2022) laskelmat (tuloslaskelma ja tase) valtion talousarviotalouden, rahastotalouden ja liikelaitosten sekä **kaikkien merkittävien[24] valtio-omisteisten yhtiöiden yhdistelmästä pääomaosuusmenetelmällä[25].**

    - **Vuosina 2022 ja 2023 sekä hankintamenomenetelmällä että pääomaosuusmenetelmällä laadittavat laskelmat julkaistaan virallisen tilinpäätös- ja vuosikertomusraportoinnin ulkopuolella.**

      Vaikka laskelmat ovatkin virallisen tilinpäätösraportoinnin ulkopuolisia, ne palvelevat sidosryhmien tietotarpeeseen vastaamisen lisäksi laskelmien ja niiden laatimisen kehittämistä. Laskelmien laatiminen auttaa tunnistamaan laskelmien sisällön suunnittelun ja tietojärjestelmävaatimusten kannalta olennaisia asioita. Se hyödyttää myös laatimis- ja tiedonkeruuprosessin suunnittelussa ja sisäisten erien eliminointien kehittämisessä. Tätä tehdään osittain yhteistyössä yhtiöiden kanssa, mikä auttaa samalla myös yhtiöiden valmistautumista tiedonkeruuseen.

[24] Jatkokehitystyössä määriteltäisiin, sisältyisivätkö osakkuusyhtiöt laskelmien yhtiörajaukseen.
[25] Pääomaosuusmenetelmää sovellettaisiin eri tavoin kuin KPL:ssä on määritelty. Menetelmän soveltaminen on määritelty luvussa 7.3.1.

Tällä tavoin varmistetaan laadukkaammat tiedot myöhempinä vuosina Hallituksen vuosikertomuksessa esitettäviin laskelmiin, myös vertailuvuoden tietojen osalta. Julkaistavat laskelmat eivät olisi tilintarkastettuja laskelmia. Laskelmien tarkoituksena on riittävällä tarkkuustasolla kokonaiskuvan luominen valtion ja yhtiöiden muodostamasta kokonaisuudesta.

Vuosina 2022 ja 2023 selvitetään mahdollisuutta kerätä yhtiöiden tilinpäätöstietoja ja tietoa sisäisistä eristä rakenteisessa (määrämuotoisessa) muodossa tietovarastoon ja mahdollisuutta laatia edellä kuvatut laskelmat tietojärjestelmäavusteisesti.

Tavoitteena on julkaista edellä kuvatut laskelmat osana Hallituksen vuosikertomusta. Julkaisemista selvitetään vuosina 2022 ja 2023. Se, mistä vuodesta alkaen tiedot julkaistaisiin osana Hallituksen vuosikertomusta, selviää osana tätä tarkempaa selvittelytyötä. Aikatauluista tehdyn alustavan arvion mukaan konsernilaskelmat (sekä pääomaosuusmenetelmällä että hankintamenomenetelmällä) saataisiin laadittua Hallituksen vuosikertomuksen edellyttämän aikataulun mukaisesti. Tähän liittyy kuitenkin useita reunaehtoja. Aikataulun toteutuminen vaatii riittävää resursointia sekä sitä, että yhtiöiden tilinpäätöstiedot ovat laatijoiden käytettävissä riittävän aikaisessa aikataulussa. [26]Lisäksi edellytyksenä on, että lähtötiedot ovat pääosin oikeita ja riittäviä. Eliminointia varten annettavien tietojen on oltava riittäviä esimerkiksi rakennemuutosten ja oman pääoman muutosten osalta sekä tiedot maksetuista osingoista konsernin sisällä ja konsernin ulkopuolelle saadaan suoraan tiedonkeruun yhteydessä. Aikatauluja on arvioitu laskelmien (tase ja tuloslaskelma) laatimisen näkökulmasta, eikä se sisällä mahdollisten liitetietojen ja mahdollisen rahoituslaskelman laatimiseen vaatimaa aikaa.

Mahdollisuutta julkaista tiedot jatkossakin muualla kuin Hallituksen vuosikertomuksessa tulee harkita.

8.3 Luettelo muista raportissa olevista toimenpidesuosituksista

Edellä tässä luvussa on esitetty laajempien kehittämiskokonaisuuksien päälinjoja. Seuraavassa on kerrattu luettelomaisesti aiemmissa luvuissa esitetyt kehittämisehdotukset. Kehittämisehdotukset on seuraavassa ryhmitelty valtion tilinpäätöksen laajentamiseen, vastuiden raportoinnin kehittämiseen sekä kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin liittyviin kehittämisehdotuksiin.

[26] Listaamattomien yhtiöiden epäviralliset tilinpäätökset tulisi saada käyttöön mielellään maaliskuun alussa ja lopulliset tiedot maaliskuun loppuun mennessä, jotta Hallituksen vuosikertomuksen laatimisen aikatauluvaatimukset täyttyisivät. Pörssinoteerattujen yhtiöiden osalta tilinpäätöstietoja ei voi pyytää laskelmien laatimiseksi etukäteen, mutta ne julkaisevat tilinpäätöksensä niin aikaisessa vaiheessa, että se ei muodostu ongelmaksi konsernilaskennan kannalta.

Valtion tilinpäätöksen laajentaminen sisältämään rahastot ja liikelaitoskonsernit, kehittämisehdotukset

Yhdistelyn piiri

- Liikelaitosten **tytäryhtiöt** ja **tytärliikelaitos** tulee sisällyttää valtion tilinpäätökseen rivi riviltä (Ks. luku 6.2). Tämä kuvaa tavoiteltua lopputulosta, tarkemmin tulee vielä määritellä tietojen yhdistelyn tarkkuustaso. (ks. jäljempänä kohta *konsolidointi*)

Tilinpäätösperiaatteet

- Tulee (ensi vaiheessa) selvittää Kirjanpitolain **pakollisten varausten** kaltaisten erien esittämistä valtion tilinpäätöksen liitteellä. Eriä ei (ensi vaiheessa) kirjattaisi kirjanpitoon. Liikelaitosten tietoja oikaistaisiin tältä osin valtion tilinpäätöksessä. (Ks. luku 6.3.1)
- Selvitetään mahdollisuutta lisätä **arvonalentumiskirjausta** koskeva säännös talousarvioasetukseen. Selvitystyössä tulee huomioida säännöksen käytännön sovellettavuus ja soveltamiseen liittyvä työmäärä. (Ks. luku 6.3.3)
- Muita merkittäviä eroja tilinpäätösperiaatteissa ovat esimerkiksi **verojen ja muiden vastikkeettomien erien** käsittely. (Ks. luku 6.3.2, 6.3.4) Muilta osin tunnistetut erot laatimisperiaatteissa ovat vähäisempiä.
- Kaiken kaikkiaan projektissa tunnistetut kirjanpitolain ja talousarviolainsäädännön väliset erot ovat kohtuullisia ja ne voidaan toteuttaa joko yksittäisiä talousarvioasetuksen säännöksiä muuttamalla tai yksittäisiä oikaisukirjauksia tekemällä. **Talousarvioasetuksen peruslähtökohtiin tai rakenteeseen ei ole välttämätöntä ensi vaiheessa tehdä muutoksia tilinpäätösperiaatteiden yhtenäistämiseksi.** (Ks. luku 6.3.5)

Tietojen konsolidointi

- Alustavien havaintojen perusteella talousarvio- ja rahastotalouden tietojen yhdistely **tiliryhmätasolla** liikelaitoskonsernien tietoihin vaikuttaa mahdolliselta. (Ks. luku 6.4)

- Tietojen yhdistely **tilitasolla ei ole tarkoituksenmukaista** ja aiheuttaisi eräiden tarkasteltujen tiliryhmien osalta huomattavaa haastetta. (Ks. luku 6.4)

- Valtiontalouden kokonaislaskelmissa käytetyt yhdistelyperiaatteet ovat hyvänä pohjana eliminointeja koskevien määrittelyjen tekemisessä, mutta niitä ei sellaisenaan kannata pitää määrittelyinä vaan yhdisteltäviä tietoja on syytä tarkastella tarkemmalla tasolla, jopa tilitasolla.

- **Kokonaislaskelmien eliminoinnit antavat suuntaa eliminoitavista eristä ja ovat pääosin oikeassa suuruusluokassa.** Sisällöllisesti tarkasteltuna täsmennettävää eliminoinneissa on esimerkiksi vuokratulojen/muiden Senaatin tulojen käsittelyn osalta sekä Metsähallituksen

Julkiseen hallintotoimintaan saaman talousarviorahoituksen käsittelyn osalta. Niin ikään verojen käsittely tulee tarkastella kokonaisuudessaan uudelleen.

- Sisäisten erien täsmäytyksen ja eliminoinnin tarkkuustaso on määriteltävä. Sisäiset erät on tunnistettava määrittelyä varten, mutta on myös määriteltävä tapa, jolla sisäiset erät tunnistetaan tuotantovaiheessa tehtävissä täsmäytyksissä. **Tietojen tulee perustua kirjanpidosta selvästi erotettavissa oleviin tietoihin, esimerkiksi sisäisiä tapahtumia varten olevien tilien ja kumppanikoodin yhdistelmään**. (Ks. luku 6.5)

- Kiekuun liikelaitoksista siirrettävien ja yhdisteltävien tapahtumien määrää ei ole vielä tässä vaiheessa selvitetty, koska **tietojen erittelytarkkuus, jolla tiedot liikelaitoksista tuodaan, on vielä määrittelemättä**.

- **Tositetasoista tietoa ei tarvittane, joten joka tapauksessa kyse on jollekin tasolle summatuista tapahtumista**. Tapahtumamäärällä saattaa olla vaikutusta järjestelmätoteutuksen yksityiskohtiin, joskin oletettavaa on, että Kiekun nykyisiä tapahtumamäärien suuruusluokkaa liikelaitosten tiedot eivät ratkaisevasti muuta.

Tilinpäätöksen laskelmat ja liitteet

Tilinpäätöksen laskelmien ja liitteiden tarkempi määrittely tehdään jatkoprojektissa. Projekti on linjannut lähtökohtia tarkemmalle määrittelylle seuraavasti:

- Valtion nykymuotoisen tilinpäätöksen laskelmat muodostavat uudistettavankin tilinpäätöksen laskelmakokonaisuuden. Talousarvion toteutumalaskelma on jatkossakin saman sisältöinen kuin nykyisin, mikäli sitä ei kehitetä muualla.

- Tuotto- ja kululaskelma sekä tase ovat lähtökohtaisesti talousarviotalouden nykyisten vastaavien laskelmien sisältöisiä muokattuna kuitenkin tarvittavilla muutoksilla. Muutostarpeet liittyvät talousarviotalouden ja liikelaitosten nykyisissä laskelmissa oleviin eroihin, esimerkiksi satunnaisten erien, siirtotalouden erien, liikevaihdon/maksullisen toiminnan ja kansallisomaisuuden esittämiseen.

- Rahoituslaskelman mahdollisten muutostarpeiden tunnistaminen ja määrittely on jatkoprojektin tehtävä.

- Liitetietojen määrittely on jatkoprojektin tehtävä. Tässä projektissa on kuitenkin tunnistettu aihealueita, joiden sisällyttämistä liitetietoihin tulee selvittää. Myös liitetietojen ryhmittelyyn ja esitystapaan liittyviä tarkemmin selvitettäviä näkökulmia on tunnistettu. Ks. luku 6.7.

- Tilinpäätöksen liitetietokokonaisuus tulee tarkastella rahastojen ja liikelaitosten nykyisin tilinpäätöksissään raportoimia sisältöjä vasten.

Vastuiden ja riskien raportointi, kehittämisehdotukset

- *Valtion tilinpäätöksen liite vastuusitoumuksista (nykyinen liite 12):*
    - Tulee ottaa kantaa, miten vastuusitoumuksista raportoidaan valtion uudistetussa tilinpäätöksessä

      Ei-oikeudellisesti sitovien (piilevien) vastuiden raportointi on keskeinen vastuusitoumusten ja riskien raportoinnin osa-alue. Määriteltäessä vastuusitoumusten raportoinnin sisältö ja muoto valtion uudistettuun tilinpäätökseen on tarkasteltava valtion vastuusitoumusten kokonaisuus ja siten määriteltävä myös se, missä määrin ei-oikeudellisesti sitovat (piilevät) vastuut kuuluvat tilinpäätösraportoinnin piiriin. Piilevien vastuiden raportointi on syytä tehdä syvällisemmin muodollisen tilinpäätösraportoinnin ulkopuolella. Valtiokonttori voi tarvittaessa osallistua raportoinnin kehittämiseen muiden vastuuraportoinnista vastaavien toimijoiden kanssa.
    - Liitteen 12 rajaukset ja esittämistekniikka tulee muiltakin osin tarkistaa.

Kansainväliset tilinpäätösstandardien soveltaminen, kehittämisehdotukset

- **IPSAS-standardien (35-38, 40) mukainen konsernitilinpäätös** ei sovellu Suomen valtiolle eikä vastaa tässä projektissa kartoitettuja sidosryhmätarpeita. Projektin näkemys kansallisiin konsernitietotarpeisiin vastaamiseksi on esitetty edellä tässä luvussa.

- **IPSAS 17 Pysyvät vastaavat:** Ei siirrytä IPSAS-standardin mukaiseen tilinpäätösraportointiin. Selvitetään mahdollisuutta sisällyttää arvonalentumista koskeva säännös talousarvioasetukseen. Kehitetään tilinpäätöslaskelmien liitetietoja. Selvitetään olennaisten kirjanpito- ja käypien arvojen erojen esittämistä liitetiedoissa eräiden merkittävien omaisuusluokkien osalta.

- **IPSAS 19 Ehdolliset varat ja velat sekä varaukset:** Tulee (ensi vaiheessa) selvittää Kirjanpitolain pakollisten varausten kaltaisten erien esittämistä valtion tilinpäätöksen liitteellä. Eriä ei (ensi vaiheessa) kirjattaisi kirjanpitoon.

- **IPSAS 39 Työsuhde-etuudet:** Taseeseen sisällyttämisen sijasta eläkevelka ja kattamaton eläkevastuu esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa kuten tähänkin asti.

Liitteet

Liite 1. *Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvityksen projektiorganisaatio*

Projektiorganisaatio koostui projektiryhmästä ja ohjausryhmästä.

Projektiryhmän jäsenet:

Vesa Kananen, konsernilaskennan asiantuntija, Valtiokonttori (17.8.2020 alkaen)

Pentti Kujama, konsernilaskennan asiantuntija, Valtiokonttori,

Veera Mäki, taloushallintoasiantuntija (projektipäällikkö), Valtiokonttori,

Lasse Oulasvirta, julkisyhteisöjen laskentatoimen professori, Tampereen yliopisto/konsernilaskennan asiantuntija, Valtiokonttori (erityisesti sidosryhmähaastattelu- ja väliraportointivaihe)

Jaana Tiimonen, laskentapäällikkö, Valtiokonttori (3/2021 lukien)

Outi Vänttinen, kehittämispäällikkö, Valtiokonttori

Projektin ohjausryhmän jäsenet:

Lasse Skog, toimialajohtaja, Valtiokonttori (projektin omistaja, ohjausryhmän puheenjohtaja)

Tanja Wistbacka, apulaisjohtaja, Valtiokonttori

Veera Mäki, taloushallintoasiantuntija (projektipäällikkö), Valtiokonttori

Lasse Oulasvirta, julkisyhteisöjen laskentatoimen professori, Tampereen yliopisto

Juha Halonen, budjettineuvos, valtiovarainministeriö

Jaakko Eskola, johtaja, HT, JHT, Valtiontalouden tarkastusvirasto

Riku Stengård, ylitarkastaja, HT, JHT, Valtiontalouden tarkastusvirasto

Liite 2. ***Vaihtoehto numero 4 konsernilaskennassa etenemisessä sidosryhmille järjestetyssä työpajassa***

4 Laaditaan karkealla tasolla katsaus valtion ja yhtiöiden muodostaman kokonaisuuden tuottoihin, kuluihin, varoihin, velkoihin ja vastuisiin

Mistä vaihtoehdossa on kyse?

- Laaditaan karkealla tasolla katsaus valtion ja yhtiöiden muodostaman kokonaisuuden tuottoihin, kuluihin, varoihin, velkoihin ja vastuisiin
- Tietoa ei esitettäisi tilinpäätöskaavan tarkkuudella, vaan **karkealla tarkkuustasolla** tuotot yhteensä, kulut yhteensä, varat ja velat yhteensä
- Tehtäisiin **vain merkittävimmät eliminoinnit**: esimerkiksi omistukset, voitonjako, merkittävimmät avustukset?
- Lisäksi vaihtoehdossa voitaisiin kehittää nykyistä taseen ulkopuolisten vastuiden raportointia. Esimerkissä esitetään tietoa eläkevastuista
- Vaihtoehto sisältäisi useita eri alavaihtoehtoja sen mukaan mitä yhtiöitä ja muita yksiköitä otettaisiin mukaan (ks. Seur dia)
- Teoriassa vaihtoehto **ei** välttämättä vaatisi **mittavaa erillistiedonkeruuta**. Tilastotieto karkeaa laskentaa varten olemassa?

4 Laaditaan karkealla tasolla katsaus valtion ja yhtiöiden muodostaman kokonaisuuden tuottoihin, kuluihin, varoihin, velkoihin ja vastuisiin
Esimerkki vaihtoehdosta 4

- Esimerkki karkean tason katsauksesta taloudelliseen asemaan ja tuottoihin ja kuluihin on IMF:n vuonna 2015 laatimassa arviointiraportissa
- IMF:n edustajat toteuttivat taloudellisen läpinäkyvyyden arvioinnin v. 2014-2015 Suomen viranomaisten pyynnöstä
- Arviointiraportissa on esitetty karkean tason katsaus julkisyhteisöjen ja niiden kontrolloimien(?) yhtiöiden taloudelliseen asemaan ja tuottoihin ja kuluihin (ks. Seuraava dia)
- Tiedoissa pohjana käytetty kansantalouden tilinpidon tilastotietoa. Osa tiedoista kuuluu tilinpidon säännönmukaiseen raportointiin ja osa on ilmeisesti tuotettu kertaluonteisesti raporttia varten.

Table 0.2: Finland: Public Sector Financial Overview, 2013

(Percent of GDP)

	General Government					Public Corporations				
	Central Gov't	Social Security Funds	Local Gov't	Consoli-dation	Total	Non-financial	Financial	Central Bank	Consoli-dation	Public Sector
Transactions										
Revenue	25.3	21.7	23.3	-14.5	55.7	14.9	0.4	0.3	-1.3	70.0
Expenditures	28.8	19.8	24.1	-14.5	58.1	14.1	0.1	0.2	-1.3	71.3
Balance	-3.5	1.9	-0.8	0.0	-2.4	0.7	0.3	0.1		-1.3
Stocks										
Assets	**56.2**	**82.5**	**61.7**	**-4.2**	**196.5**	**18.4**	**15.6**	**24.8**	**-13.6**	**241.2**
Nonfinancial	25.8	0.9	49.5	0.0	76.6	12.3	0.0	0.1	0.0	88.5
Financial	30.4	81.6	12.1	-4.2	119.9	6.2	15.6	24.7	-13.6	152.7
Liabilities	**54.0**	**101.6**	**13.4**	**-4.2**	**164.8**	**22.3**	**15.3**	**23.8**	**-13.6**	**212.5**
Already recognized	54.0	2.2	13.4	-4.2	65.3	22.3	15.3	23.8	-13.6	113.1
Public Pensions		99.4			99.4					99.4
Net Financial Worth	**-23.6**	**-20.1**	**-1.2**	**0.0**	**-44.8**	**-16.1**	**0.4**	**1.0**	**-0.1**	**-59.9**
Net Worth	**2.1**	**-19.1**	**48.3**	**0.0**	**31.8**	**-3.9**	**0.4**	**1.0**	**-0.1**	**28.6**

Memo items (percent of GDP):	
Deficit of general government according to the EDP notifications	-2.4
General government debt (Maastricht defintion)	56
Net financial worth of general government excluding pension liabilities	55
Private Pension Liabilities	196
Net Worth Including All Pensions	-68

Sources: Statistics Finland, MoF, various financial statements and publications, and Staff estimates.

1/ The consolidation at the level of the public sector is an approximation based on available information and staff estimates. For transactions, the consolidation removes taxes, dividends, and interest. For stocks, the consolidation relates to equity, loans, and deposits.
2/ Estimates of pension liabilities are from the report on statutory pensions in Finland published by the Finnish Centre for Pensions.
3/ Data for nonfinancial public corporations are based on a sample of large corporations controlled by central government responsible for 85 percent of total assets. Data from financial statements have been adjusted to align with government finance statistics concepts. Also included are the liabilities of the public corporations controlled by the local government.

Liite 3. *Alustavia havaintoja taloudellisten vastuusitoumusten ja riskien raportoinnista*

	Yleishavaintoja raportoinnista	Riskiraportti	HVK kertomus luku 3.2.8	HVK liite 2	HVK liite 4	JTS	Muu raportointi (rajoitetusti tarkasteltuna)
1. Valtion suorat (kaikissa olosuhteissa velvoittavat) vastuut							
Oikeudellisesti velvoittavat vastuut							
Valtionvelka	Valtionvelan määrä on raportoitu kaikissa tarkastelun kohteena olleissa raporteissa. VM:n riskiraportissa on kuvattu valtionvelkaan liittyviä riskejä.	Raportoitu valtionvelan määrä, sanallinen raportointi riskeistä	Raportoitu valtionvelan määrä	Raportoitu valtionvelan määrä		Raportoitu valtionvelan määrä, lyhyt sanallinen raportointi	
Elinkaarimalliin liittyvät sopimusvastuut		Todettu, että elinkaarihankkeita on käytetty mm. tiehankkeiden yhteydessä. Esitetty elinkaarimallilla toteutetuista tiehankkeisiin liittyviä vastuita. Mainittu nimeltä elinkaarimalliin liittyvät erilaiset riskit.	Ei mainintaa	Sisältyvät talousarvion toteutumalaskelman valtuuksia koskeviin tietoihin momenteittain. Ei nouse esille, jos ei osaa erikseen etsiä ko. momenttia.		Ei mainintaa ko. termillä	Väylävirasto tilinpäätöksessä on lisätietoa viraston elinkaarihankkeista.
Valtion eläkevastuu	Eläkevastuun määrä on raportoitu kaikissa tarkastelun kohteena olleissa raporteissa. Riskiraportissa on mainittu eläkevastuuseen liittyvät riskit.	Raportoitu eläkevastuun määrä. Mainittu eläkevastuuseen liittyvät riskit.	Raportoitu eläkevastuun määrä	Raportoitu eläkevastuun määrä		Raportoitu eläkevastuun määrä	

Talousarvion määrärahatarpeet	Raportoinnissa oli määritelty vastuu tältä osin eri tavoin. Vastuiden määrä poikkesi eri raporteilla toisistaan. Kaikilla raporteilla ei käytetty ko. käsitettä	Eritelty valtuuksien käytön vaatima määrärahatarve 10,1 mrd. euroa	Käytetty termiä *talousarvion määrärahojen käyttövaltuudet (*10 050 milj. euroa)	Budjettitalouden tilinpäätöksessä määrärahatarpeet on yhteensä 33,946 mrd. euroa, joka muodostuu valtuuksien käytöstä aiheutuvista mr-tarpeista (9,782 mrd. euroa) sekä muista monivuotisista vastuista (jotka esitetty tp-liitteellä 12) aiheutuvista mr-tarpeista (3,299+20,865=24,164 mrd. euroa).		Yhteenvetotaulukko vastuita käsittelevässä luvussa sisälsi talousarviotalouden muut vastuut, taulukossa ei käsitelty asiaa termillä ”määrärahatarpeet”	

	Yleishavaintoja raportoinnista	**Riskiraportti**	**HVK kertomus luku 3.2.8**	**HVK liite 2**	**HVK liite 4**	**JTS**
2. Valtion ehdolliset (jonkin tapahtuman toteutuessa velvoittavat) vastuut						
Oikeudellisesti velvoittavat vastuut						
Valtiontakaukset ja takuut	Kaikilla tarkastelluilla raporteilla oli käsitelty Finnvera Oyj:n takuita ja takauksia. Kaikilla raporteilla (pl. HVK liite 4) oli käsitelty myös valtion asuntarahaston takauksia/takuita sekä opintolainoja. Opintolainoista johtuvat takausvastuut oli raportoitu hieman erimääräisinä. ERVV:stä johtuvien takausten ja takuiden määrä oli raportoitu kaikissa raporteissa (pl HVK liite 4) lähes samansuuruisena (7 mrd. e). Suomen Pankista johtuvat vastuut oli raportoitu erilaajuisena (riskiraportissa	Raportoitu takausten ja takuiden kokonaismäärää ja merkittävimpiä takauksia ja takuita graafisesti. Eritelty mm. Finnveran ja Valtion asuntorahaston vastuita **Finnvera**: eritelty vienninrahoituksen enimmäisvastuumääriä, kuvattu mm. vastuiden alueellista, toimialakohtaista ja asiakas- keskittyneisyyttä sekä mahdollisiin luottotappioihin varautumista Valtion asuntorahaston vastuita, niiden kehitystä ja riskejä on käsitelty	Raportoitu takausten ja takuiden kokonaismäärää ja merkittävimpiä takauksia ja takuita graafisesti. Eritelty mm. Finnveran ja Valtion asuntorahaston vastuita **Finnvera:** Eritelty Finnveran toimintaan liittyviä takausvastuita ja kuvattu viennin rahoitukseen liittyvien vastuiden toimialakohtaista ja asiakaskeskittyneisyyttä sekä mahdollisiin luottotappioihin varautumista. Valtion asuntorahaston vastuita, niiden kehitystä ja riskejä on käsitelty kahden sivun verran.	Eritelty mm. **Finnveran** ja **Valtion asuntorahaston** voimassa olevat takaukset ja takausten käytettävissä oleva enimmäismäärä	Todettu mm. Finnveran vastuukannan määrä ja asiakkaiden määrä.	Eritelty takausten ja takuiden määriä ja mm. Finnveran ja Valtion asuntorahaston takausten kasvua.

	laajemmin kuin HVK:n liitteessä ja JTS:ssä Osa takauksista ja takuista on annettu HVK:n ja JTS:n laatimisen jälkeen ja näistä raportointi sisältyy vain riskiraporttiin	useamman sivun verran.				

	Yleishavaintoja raportoinnista	**Riskiraportti**	**HVK kertomus luku 3.2.8**	**HVK liite 2**	**HVK liite 4**
2. Valtion ehdolliset (jonkin tapahtuman toteutuessa velvoittavat) vastuut					
Oikeudellisesti velvoittavat vastuut					
Pääomavastuut	Kokonaiseuromäärä raportoitu raporteissa yhteneväisesti (yhteensä 17 910 milj. euroa). Vastuiden jaottelun raportoinnin erittelytarkkuus vaihtelee. Eroavaisuuksia siinä, onko vastuiden riskisyyttä arvioitu.	Jaoteltu vastuiden euromäärät eri rahoituslaitoksille vaadittaessa maksettaviin pääomiin, esim. Aasian ja Afrikan kehityspankki, Euroopan ja Pohjoismaiden investointipankki sekä EVM	Yhteensä 17 900 milj. e. Eritelty osittain tarkempiin kokonaisuuksiin (EVM, EIP, NIB), mutta osittain ilmoitettu kootusti kohdassa "muut". Pääomavastuiden jaottelu on siis karkeampi kuin riskiraportissa.	Pääomavastuita rahoituslaitoksissa sisältyy taulukkoon ”*Muulla kuin valtion talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten kohdan Toimintamenomäärärahat perusteella tehdyt sopimukset”* ja sarakkeeseen *”määrärahatarpeet myöhemmin”* Erittelytarkkuus on verrattavissa Riskiraportin erittelytarkkuuteen. Raportointi on yksityiskohtaisempaa kuin kertomusosion luvussa 3.2.8	
Muut ehdolliset, oikeudellisesti velvoittavat vastuut	Rajaus muiden ehdollisten oikeudellisesti velvoittavien vastuiden raportoinnin osalta on eri raporteissa erilainen. Päästö- ja ydinvastuita ei ole raportoitu kaikissa raporteissa. Projektissa tehty tältä osin vertailua eri raporttien välillä. Projektissa ei ole analysoitu puuttuuko mahdollisesti tarkastelusta vastuita, joita ei ole mainittu millään tarkastelun	Todettu nykyisen taakanjakosektorin (liikenne, maatalous, asuminen) päästöjen vähennystavoite ja arvioitu tavoitteen saavuttamista. Todettu ydinvastuun määrä.	Tarkastelu on rajattu valtion määriteltävissä oleviin vastuisiin. Ei ole eritelty päästö- tai ydinvastuita.	Raportoitu ydinvastuun määrä. Ei päästövastuiden raportointia.	Ei raportointia

	kohteena olleella raportilla.				

	Yleishavaintoja raportoinnista	**Riskiraportti**	**HVK kertomus luku 3.2.8**	**HVK liite 2**	**HVK liite 4**	**JTS**
2. Valtion ehdolliset (jonkin tapahtuman toteutuessa velvoittavat) vastuut						
Yhteiskunnallisesti/poliittisesti velvoittavat vastuut						
Pankkisektorin piilevät vastuut	Käsitelty riskiraportissa. HVK luku 3.2.8:ssa sekä Julkisen talouden suunnitelmassa mainittu riskien olemassa olosta sekä viitattu riskiraporttiin tarkemman tarkastelun osalta.	Kuvausta pankkisektorin tilanteesta (mm. koronakriisin vaikutuksesta luottotappiovarauksiin) Suomessa sekä riskeistä ja niiden hallinnasta muutaman sivun verran. Myös talletussuojaa käsitelty samassa yhteydessä.	Maininta ”*Julkilausutut vastuut perustuvat lakeihin tai sopimuksiin.* ***Lisäksi valtiolle saattaa syntyä julkilausumattomia (implisiittisiä) vastuita esimerkiksi*** *kuntien****,*** *valtionyhtiöiden tai* ***rahoitusmarkkinoiden turvaamiseen liittyvistä asioista.*** *Tällöin valtiolle voi tulla tosiasiallinen vastuu jonkin yhteiskunnan toiminnan jatkuvuuden kannalta keskeisen asian turvaamisesta, vaikka laki tai sopimus ei siihen suoranaisesti valtiota velvoittaisikaan.*” sekä maininta yksityiskohtaisemmasta tarkastelusta riskiraportissa.	Ei mainintoja.	Ei mainintoja.	Maininta *”Lisäksi valtiolle voi syntyä tosiasiallista vastuuta esimerkiksi yhteiskunnan toimintojen jatkuvuuden turvaamisesta, vaikka laki tai sopimus ei siihen suoranaisesti valtiota velvoittaisikaan. Tarvetta valtion vastuun selvittämiseen voi kriisitilanteissa syntyä esimerkiksi kuntien, valtionyhtiöiden tai rahoitusmarkkinoiden piiristä.*” sekä maininta tarkemmasta tarkastelusta riskiraportissa.

	Yleishavaintoja raportoinnista	**Riskiraportti**	**HVK kertomus luku 3.2.8**	**HVK liite 2**	**HVK liite 4**	**JTS**
2. Valtion ehdolliset (jonkin tapahtuman toteutuessa velvoittavat) vastuut						

Yhteiskunnallisesti/poliittisesti velvoittavat vastuut						
Paikallishallintoon liittyvät vastuut (Kuntien lainakanta, kuntien takaukset, kuntien elinkaarihankkeet)	Käsitelty riskiraportissa. HVK luku 3.2.8:ssa sekä Julkisen talouden suunnitelmassa mainittu riskien olemassa olosta sekä viitattu riskiraporttiin tarkemman tarkastelun osalta.	Mainitaan, ettei valtio ole vastuussa kuntien taloudellisista velvoitteista, mutta että kuntatalouden ongelmat kuitenkin vaikuttavat valtiontalouteen. Mainittu koronapandemian vaikutuksista kuntiin. Kuvattu kuntien taloudellista tilannetta, lähinnä lainanottoa. Lyhyesti mainittu kuntien antamista takauksista ja elinkaarirahoitushankkeista.	Maininta ”*Julkilausutut vastuut perustuvat lakeihin tai sopimuksiin.* ***Lisäksi valtiolle saattaa syntyä julkilausumattomia (implisiittisiä) vastuita esimerkiksi kuntien,*** *valtionyhtiöiden tai rahoitusmarkkinoiden* ***turvaamiseen liittyvistä asioista.*** *Tällöin valtiolle voi tulla tosiasiallinen vastuu jonkin yhteiskunnan toiminnan jatkuvuuden kannalta keskeisen asian turvaamisesta, vaikka laki tai sopimus ei siihen suoranaisesti valtiota velvoittaisikaan.*” sekä maininta yksityiskohtaisemmasta tarkastelusta riskiraportissa.	Ei mainintoja.	Ei mainintoja	Maininta *”Lisäksi valtiolle voi syntyä tosiasiallista vastuuta esimerkiksi yhteiskunnan toimintojen jatkuvuuden turvaamisesta, vaikka laki tai sopimus ei siihen suoranaisesti valtiota velvoittaisikaan. Tarvetta valtion vastuun selvittämiseen voi kriisitilanteissa syntyä esimerkiksi kuntien, valtionyhtiöiden tai rahoitusmarkkinoiden piiristä.*” sekä maininta tarkemmasta tarkastelusta riskiraportissa. Lisäksi tekstiä paikallishallinnon taloudellisesta tilanteesta.

	Yleishavaintoja raportoinnista	**Riskiraportti**	**HVK kertomus luku 3.2.8**	**HVK liite 2**	**HVK liite 4**	**JTS**
2. Valtion ehdolliset (jonkin tapahtuman toteutuessa velvoittavat) vastuut						
Yhteiskunnallisesti/poliittisesti velvoittavat vastuut						
Valtionyhtiöiden piilevät vastuut	Käsitelty lyhyesti riskiraportissa. HVK luku 3.2.8:ssa sekä Julkisen talouden suunnitelmassa mainittu riskien olemassa olosta sekä viitattu riskiraporttiin	Lyhyt toteamus, että valtiolle voi aiheutua taloudellisia epäsuoria vastuita valtionyhtiöiden pääomittamisesta, tukemisesta avustuksin tai muutoin, esim.	Maininta ”*Julkilausutut vastuut perustuvat lakeihin tai sopimuksiin.* ***Lisäksi valtiolle saattaa syntyä julkilausumattomia (implisiittisiä) vastuita esimerkiksi*** *kuntien****, valtionyhtiöiden*** *tai rahoitusmarkkinoiden* ***turvaamiseen liittyvistä asioista.*** *Tällöin valtiolle voi tulla tosiasiallinen*	Ei mainintoja.	Ei mainintoja.	Maininta *”Lisäksi valtiolle voi syntyä tosiasiallista vastuuta esimerkiksi yhteiskunnan toimintojen jatkuvuuden turvaamisesta, vaikka laki tai sopimus ei siihen suoranaisesti valtiota velvoittaisikaan. Tarvetta*

	tarkemman tarkastelun osalta.	ympäristövahinkojen kautta. Esimerkkinä mainittu Finnairin tukeminen koronan vuoksi. Kerrottu valtionyhtiöiden määrä sekä näiden velan määrästä. Tekstin pituus alle 1 sivu, jonka lisäksi kaavio eurooppalaisten julkisomisteisten yritysten velasta suhteessa BKT:hen vuonna 2018.	*vastuu jonkin yhteiskunnan toiminnan jatkuvuuden kannalta keskeisen asian turvaamisesta, vaikka laki tai sopimus ei siihen suoranaisesti valtiota velvoittaisikaan.*" sekä maininta yksityiskohtaisemmasta tarkastelusta riskiraportissa.			*valtion vastuun selvittämiseen voi kriisitilanteissa syntyä esimerkiksi kuntien, valtionyhtiöiden tai rahoitusmarkkinoiden piiristä.*" sekä maininta tarkemmasta tarkastelusta riskiraportissa.
Ympäristövahinkoihin liittyvät vastuut	Käsitelty lyhyesti vain riskiraportissa. Hallituksen vuosikertomuksen liitteessä 2 liikelaitosten taseen ulkopuolisten vastuiden kuvauksen yhteydessä lyhyet maininnat näiden ympäristövastuista.	Kuvausta (alle 1 sivu) ympäristövahinkojen vastuujärjestelmien tilanteesta sekä maininnat talousarviosta maksetusta rahoituksesta v. 2020 (syyskuuhun asti).	Ei mainintoja.	Lyhyet maininnat liikelaitosten osalta.	Ei mainintoja.	Ei mainintoja.

Liite 4. ***Yhteenveto tilinpäätösperiaatteiden eroista***

	Kirjanpitolain soveltamisesta Metsähallituksessa	**Kirjanpitolain soveltamisesta Senaatissa**	**Talousarviolainsäädäntö**	**Johtopäätös**
Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto	Metsätalousliiketoiminnan yhtiöityksen yhteydessä kaikki erät on arvostettu käypään arvoon (rahoitusvälineistä pankkitili). Muuten ei ole merkitty rahoitusvälineitä käypään arvoon vaan sovellettu KPL:n yleissäännöstä, jonka mukaan taseeseen merkitään rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat **hankintamenon suuruisina** tai, jos niiden todennäköinen **käypä markkinahinta tilinpäätöspäivänä on sitä alempi, tämän määräisinä;**	Senaatissa ei ole merkitty rahoitusvälineitä käypään arvoon. Senaatissa on sovellettu kirjanpitolain yleissäännöstä, jonka mukaan taseeseen merkitään rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruisina tai, jos niiden todennäköinen käypä markkinahinta tilinpäätöspäivänä on sitä alempi, tämän määräisinä; sekä	TaA 66 c § -- 2) rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruisina tai, jos niiden tilinpäätöspäivän todennäköinen luovutushinta on sitä alempi, tämän määräisinä;	Ei eroa ta-talouden, Metsähallituksen (pl. Yhtiöitys) tai Senaatin tilinpäätösperiaatteissa
Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon	N/A Metsähallitus ei omista sijoituskiinteistöjä.	Senaatissa ei pääsääntöisesti ole merkitty sijoituskiinteistöjä käypään arvoon. Liikelaitoksen perustamisen 1.1.1999 yhteydessä käyttöomaisuus siirtyi valtiolta kirjanpitoarvolla. Perustamisen jälkeen liikelaitoksen hallintaan siirretty omaisuus on arvostettu siirron yhteydessä käypään arvoonsa	Talousarviolainsäädäntö ei mahdollista sijoituskiinteistön merkitsemistä käypään arvoon	Ei eroa ta-talouden ja Metsähallituksen tilinpäätösperiaatteissa. Ei eroa myöskään ta-talouden ja Senaatin arvostamisperiaatteissa. Eroja voi kuitenkin syntyä hallinnansiirtojen yhteydessä. Kun Senaattiin siirretään hallinnansiirroilla omaisuutta, nämä siirrot tapahtuvat aina käypään arvoon
Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen	Metsähallituksessa ei ole sovellettu rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemistä kirjanpitolain 5: 5 b§:n mukaan	Senaatissa ei ole sovellettu rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemistä	Talousarviolainsäädäntö ei mahdollista sitä, että vuokralleantaja merkitsisi	Ei eroa ta-talouden, Metsähallituksen ja Senaatin tilinpäätösperiaatteissa

		kirjanpitolain 5: 5 b§:n mukaan	hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi myyty ja vuokralleottaja siten kuin se olisi ostettu.	
Laskennalliset verovelat ja -saamiset	Metsähallituksen konsernitilinpäätöksessä on merkitty laskennalliset verovelat ja saamiset tuloslaskelmaan ja taseeseen kirjanpitolain 5:18§:n säännöksen mahdollistamalla tavalla	Laskennallisia verovelkoja ja saamisia ei Senaatin omassa tilinpäätöksessä ole koskaan ollut, mutta konserniin niitä tulee merkittäväksi siinä tapauksessa, että jokin tytäryhtiö on kirjannut tilinpäätökseensä poistoeroa. Poistoero jaetaan konsernissa tilikauden tulokseen ja laskennalliseen verovelkaan. Tällä hetkellä tytäryhtiöillä ei ole poistoeroja tilinpäätöksissään.	Ei säännöstä talousarviolainsäädännössä. Ei sovellu valtiolle.	Verojen käsittely katsottava kokonaisuutena.

	Kirjanpitolain soveltamisesta Metsähallituksessa	**Kirjanpitolain soveltamisesta Senaatissa**	**Talousarviolainsäädäntö**	**Johtopäätös**
Pääomalainan merkitseminen taseeseen	N/A Metsähallituksella ei ole pääomalainaa.	N/A Senaatilla ei ole pääomalainaa	N/A Ei säännöstä talousarviolainsäädännössä. Ei sovellu valtiolle.	Ei käytännössä ilmene laatimisperiaatteiden erona.
Liikearvon hankintamenon jaksottaminen	Metsähallituksessa ei ole taseessa liikearvoa tällä hetkellä, mutta jos olisi aktivoisimme ja poistaisimme sen kirjanpitolain 5:9 §:n tarkoittamalla tavalla.	Senaatissa ei ole liikearvoa, mutta Senaatti-konsernin tilinpäätöksessä hankintamenolaskelmassa syntyneet aktiivat ja passiivat on merkitty käyttöomaisuuserien lisäykseksi/vähennykseksi ja poistetaan ao. omaisuuserän poistosuunnitelman mukaan.	Ei vastaavaa säännöstä. Valtion tilikartassa kuitenkin tili liikearvolle.	Ei käytännössä ilmene laatimisperiaatteiden erona. Teoriassa ero, koska säännös talousarviolainsäädännöstä puuttuu.

Perustamismenojen jaksottaminen Menot yrityksen perustamisesta (perustamismenot) kirjataan tilikauden kuluksi	Metsätalousliiketoiminnan perustamismenot on kirjattu aikanaan tilikauden kuluksi.	Senaatti-kiinteistöt on perustanut vuonna 2019 toimintansa aloittaneen Senaatin asema-alueet Oy:n ja vuoden 2021 alusta Puolustuskiinteistöt-liikelaitoksen. Näiden perustamiseen Senaatti on käyttänyt vajaa 3 milj. euroa. Summa ei sisällä henkilöstökuluja. Kulut on kirjattu tulosvaikutteisesti.	Ei vastaavaa säännöstä talousarviolainsäädännössä. Valtion tilikartta mahdollistaa kirjaamisen taseeseen siinä tapauksessa, että menot hyödyttävät toimintaa tai niistä kertyy tuloa usean vuoden aikana.	Ainakin teoriassa ero laadintaperiaatteissa..
Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi. Kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena.	Metsähallituksessa ei ole tällä hetkellä kirjanpitolain tarkoittamaa tutkimus- ja kehittämismenoja.	Senaatti-konserniin kuuluva Senaatin Asema-alueet Oy on aktivoinut kehittämismenoja vaihto-omaisuuteensa. Aktivoitujen kehittämismenojen määrä vuonna 2019 oli 176 681,56 euroa ja vuonna 2020 343 774,03 euroa.	Ei vastaavaa säännöstä talousarviolainsäädännössä. Valtion tilikartta mahdollistaa sekä tutkimus että kehittämismenojen kirjaamisen taseeseen.	Tutkimusmenojen osalta säännöksissä ero. Kehittämismenojen osalta ei eroa. Talousarviotalouden osalta asiaa säännelty vain tilikarttatasolla. Ei käytännössä ilmene laatimisperiaatteiden erona Metsähallituksen ja ta-talouden välillä, koska Metsähallituksessa ei KPL:n tarkoittamia menoja. Senaatilla ei ole kirjanpitolain tarkoittamia tutkimusmenoja vaan pelkästään kehittämismenoja.

	Kirjanpitolain soveltamisesta Metsähallituksessa	**Kirjanpitolain soveltamisesta Senaatissa**	**Talousarviolainsäädäntö**	**Johtopäätös**
Arvonalennus	Metsähallitus-konsernissa kirjatut arvonalentumiset ovat olleet pieniä ja ovat kohdistuneet tytäryhtiöiden osakkeiden kirjanpitoarvoon. Tytäryhtiöiden liiketoiminnan muututtua kannattavaksi arvonalennuksia	Senaatti on tehnyt viimeisen kymmenen vuoden aikana arvonalennuksia n. 30 milj. euroa vuosittain. Vuonna 2020	Talousarvioasetuksessa ei ole säännöstä arvonalennuksen kirjaamisesta. Arvonalentumista on käsitelty valtion	Projekti esittää, että arvonalentumisia koskevan säännöksen lisäämistä talousarvioasetukseen selvitetään osana

	on palautettu. Vuonna 2020 kirjattiin kahden tytäryhtiön osakkeiden arvonalennuksen palautusta yhteensä 1,1 miljoonalla eurolla.	arvonalennuksia kirjattiin 38 Milj. euroa.	kirjanpidon käsikirjassa	valtion tilinpäätöksen uudistamista.
Emissioerojen käsittely	Metsähallituksessa ei ole ollut lainan ottamisesta aiheutuneita pääoma-alennuksia tai lainan liikkeeseen laskusta aiheutuneita menoja	Senaatilla ei ole tämänkaltaisia eriä. Senaatilla on kuitenkin taseessa jaksotettuna lainan-nostojen yhteydessä saatuja emissiovoittoja. Emissiovoitot aktivoidaan taseeseen vieraaseen pääomaan ja jaksotetaan kuluksi laina-ajalle.	Valtion lainanotto sekä valtionvelan ottamiseen ja vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomavoitto kohdennetaan maksuperusteella.	Metsähallituksella ei ole kyseisiä eriä. Ei käytännössä ilmene laatimisperiaatteiden erona Metsähallituksen ja valtion välillä. Talousarviotalouden ja Senaatin välillä emissioerojen käsittelyperiaatteissa ero.

	Kirjanpitolain soveltamisesta Metsähallituksessa	**Kirjanpitolain soveltamisesta Senaatissa**	**Talousarviolainsäädäntö**	**Johtopäätös**
Vastikkeettomien erien kohdentaminen (muut kuin verot)	Valtion talousarviorahoituksesta kirjataan kuukausittain kertyneitä kuluja vastaava summa tuotoksi.	Senaatilla vastikkeettomat erät (avustukset) ovat euromäärältään vähäisiä. Erät kohdennetaan suoriteperusteella. Senaatin saamat avustukset ovat pääsääntöisesti investointiavustuksia.	Siirtomenon kohdentamisperusteena on valtionavun myöntöpäätöksen tekeminen (*myöntöpäätösperuste*) tai muu vastaava sitoutuminen menoon (*muu sitoumusperuste*). Silloin, kun oikeus saada valtionapu tai muu suoritus perustuu lakiin ja siirtomenon myönnettävästä ja maksettavasta määrästä säädetään yksityiskohtaisesti laissa tai maksettavaksi tuleva määrä määräytyy yksityiskohtaisesti lain nojalla (*lakisääteinen siirtomeno*), kohdentamisperusteena on kuitenkin menon maksettavaksi tulevan määrän yksityiskohtaista vahvistamista koskevan päätöksen tekeminen (*maksatuspäätösperuste*).	Merkittävä ero sekä periaate että käytännön tasolla. Euromääräisesti merkittävä ero koskee erityisesti Metsähallitusta ja valtiota, ei Senaattia ja valtiota.

Varaukset (ks. Luku 8.3.1)	Metsähallituksessa on tehty kirjanpitolain 5:14 §:n mukaisia pakollisia varauksia. Pakolliset varaukset ovat pääsääntöisesti tytäryhtiöiden varauksia (esimerkiksi Kivi- ja maa-aineispaikkojen ennallistamisvarauksia ja eläkejärjestelyihin liittyviä varauksia). Emossa tehty pilaantuneisiin maihin liittyviä varauksia (pieni määrä).	Senaatin tekemät varaukset liittyvät pääsääntöisesti pilaantuneiden maiden (ja haitallisten rakenteiden) puhdistuksiin ja rakennusten purkamisiin. Pakolliset varaukset vuosina 2018-2020 Senaatti-konsernissa: V 2018: 24,7 milj. euroa, v. 2019: 1,6 milj. euroa, v. 2020: 4,7 milj. euroa	Ei säännöstä varauksista talousarviolainsäädännössä.	Käytännön ero laatimisperiaatteissa. Tulisi (ensi vaiheessa) selvittää KPL:n pakollisten varausten kaltaisten erien esittämistä valtion tilinpäätöksen liitteellä.

Liite 5. *Laskelmissa mukana olevien erityistehtäväyhtiöiden rakennemuutokset ja oleelliset muutokset liiketoiminnassa vuosina 2019-2020*

Tässä liitteessä esitetään edellisessä kappaleessa mainittujen harjoittelulaskentayritysten rakennemuutokset ja olennaiset liiketoiminnan muutokset tilikaudella 2020 verrattuna tilikauteen 2019.

A-Kruunu Oy: Tilikaudella 2020 yhtiö aloitti 659 (471) vuokra-asunnon rakentamisen ja vuoden 2020 lopussa rakenteilla oli 1.155 (854) vuokra-asuntoa ja valmistui 358 (304) vuokra-asuntoa. Yhtiö laajensi toimintaansa Lahteen Senaatti-yhteistyön puitteissa. Lisäksi yhtiö allekirjoitti Senaatti-kiinteistöjen kanssa kiinteistökaupan esisopimuksen kahdesta Turun Pihlajaniemen asuinalueen tontista. Tonteille valmistuu yli 100 vuokra-asuntoa, joiden rakentaminen alkaa vuoden 2022 aikana. Lisäksi Senaatin kanssa on allekirjoitettu hankesopimus puukerrostalokohteen toteuttamisesta alueella. A-Kruunulle on asetettu tavoitteeksi kasvattaa tuotantoa niin, että vuoteen 2021 mennessä vuosittain aloitettavien asuntojen määrä nousee 800 asuntoon. Määrästä noin 75 % toteutetaan Helsingin seudulle ja 25 % kaupunkiseuduille. Puukerrostalojen tuotantoa lisätään niin, että 15 % asuntoaloituksista on puukerrostaloissa vuonna 2021. Tilivuoden 2020 aikana aloitettujen uudisrakennushankkeiden hankinta-arvo on yhteensä 145,2 M€ (94,0 M€). Hankkeet on rahoitettu korkotukilainoilla, käynnistysavustuksilla ja omalla rahoituksella. Osakepääomassa eikä sidotun ja vapaan pääoman rahastoissa ole tapahtunut tilikaudella muutoksia.

Alko Oy: Koronapandemia on vaikuttanut alkoholin myyntikanaviin. Alkon ja vähittäiskaupan myynti kasvoi tilikauden 2020 aikana anniskelu- ja matkustusrajoitusten vuoksi 13 %-yksiköllä. Kustannustehokkaan toiminnan vaikutukset näkyivät vuoden 2020 tilikauden tuloksessa, koska yhtiö on ottanut huomioon digitalisaation, asiakkaiden yksilöisemmät odotukset ja ympäristövaikutukset. Alkon osakepääomassa ei ole tilikaudella tapahtunut muutoksia, mutta muut rahastot ovat pienentyneet 0,5 (0,1) miljoonalla eurolla, siirrosta hyvinvointirahastoon. Yhtiön on jakanut edellisen vuoden voittovaroista 30 M€ (30M€) osingot.

Business Finland Oy: Tilikauden 2020 aikana yhtiö laati uuden strategian, teki organisaatiouudistuksen ja lanseerasi häiriötilannerahoituksen auttamaan koronakriisistä kärsineitä yrityksiä. Uusittu organisaatio aloittaa toimintansa v. 2021. Tilikaudella yhtiö myönsi häiriötilanteen kehitysrahoitusta yhteensä 994,4 M€ kaikkiaan 20.163 projektille. Rahoitusta yhtiö myönsi eniten kaupan alalle, teollisuuteen sekä matkailu- ja ravintola-alalle. Tilikaudella yhtiö palkkasi 50 uutta henkilöä hoitamaan projektien seurantaa ja loppuraporttien käsittelyä. Vuoden 2020 aikana yhtiö lakkautti Myanmarin ja Hong Kongin toimistot. Business Finland Oy on voittoa tavoittelematon osakeyhtiö, joka yhtiöjärjestyksen mukaisesti ei jaa varojaan osinkona tai muuna voitonjakona. Sen rahoitus perustuu pääosin Innovaatiokeskus Business Finlandin (virasto) kanssa tehtyyn palvelusopimukseen (83,3 M€), jonka mukaan Business Finland Oy laskuttaa sovituin osin asiakkaita kolmansien osapuolien aiheuttamien kulujen määrällä. Yhtiö on hakenut eri projekteihin avustuksia muista lähteistä, mm. EU:lta. Lisäksi yhtiö sai virastolta hankekohtaisia erityisavustuksia 0,5 M€. Yhtiön muut tuotot 1,7 M€ muodostuivat osallistumismaksuista, kustannusten edelleen veloituksista ja avustuksista.

Hansel Oy: Hansel Oy:n toiminnassa tapahtui merkittävä muutos vuoden 2019 syksyllä. Valtio myi 35 prosenttia Hanselin osakkeista Suomen Kuntaliitto ry:lle ja Hansel-lakiin tehtiin asiaa koskevat muutokset, koska yhtiö toimii koko julkisen sektorin yhteishankintayksikkönä. Omistusjärjestelyn myötä KL-Kuntahankinnat Oy:n henkilökunta siirtyi vanhoina työntekijöinä Hansel Oy:n palvelukseen. Järjestelyllä ei ollut merkittäviä muutoksia Hansel Oy:n oleellisiin talouslukuihin.

Cinia Oy: Vuonna 2020 yhtiö on panostanut liiketoiminnan kasvattamiseen kansainvälisessä yhteyspalvelutoiminnassa, jossa tärkeänä osana on vuosina 2015 - 2018 tehty investointi C-Lion1-merikaapelinjärjestelmään. Yhtiö on ottanut tuotantokäyttöön järjestelmän Hangon haaroituksen vuoden 2020 alussa. Cinia Oy on ottanut käyttöön myös uuden siirtoverkkoyhteyden Suomen ja Ruotsin välillä ja näin vahvistanut verkkopalveluja Pohjois-Euroopan alueella. Euroopan ja Venäjän sekä Euroopan ja Aasian välisten yhteystarpeiden kysyntä on jatkunut voimakkaana tilikauden aikana. Yhtiö on vahvistanut kyberturvallisuuspalveluissa ostamalla OptimeSys Group Oy:n osakekannan 24.11.2020 allekirjoitetulla sopimuksella. Yrityskauppa astui voimaan 1.1.2021. Cinia Oy osti 1.2.2020 langattomien tiedonsiirtopalveluita IoT – ratkaisuja toimittavan ja kehittävän NDC Networks Oy:n koko osakekannan. Yhtiö on perustanut vuonna

2020 venäläisen MegaFon-yhtiön kanssa hankeyhtiön Arctic Link Development Oy:n. 31.12.2020 Digita osti liiketoimintakaupalla Cinian mastoliiketoiminnan. Yhtiön tutkimus- ja kehityshankkeita (2,4 M€) ovat olleet mm. Artic Connect – kaapelihanke, kyberturvallisuus, myyntitoiminnan kehittäminen, uuden M&A-hankkeet sekä kotimaan tietoliikenneverkon laajennukset.

CSC-Tieteen tietotekniikan keskus Oy: Covid – 19 pandemian vuoksi digitaalisten palveluiden tarve kasvoi tilivuonna 2020 räjähdysmäisesti mm. korkeakoulujen etäopetus ja muun toiminnan tukeminen. Yhtiö otti käyttöönsä supertietokone Mahdin. Yhtiö toimitti tietovaranto- ja data-analytiikkapalveluita OKM:n kaikille kouluasteille sekä tutkimuksen, kulttuurin, nuoriso- ja liikuntapolitiikan toimialoille. Yhtiön tuottamat palvelut laajenivat myös valtiohallinnon muilla sektoreille

Finnpilot Pilotage Oy: Vuonna 2020 luotsausmäärät laskivat edellisvuodesta 12,4 prosentilla. Myös Saimaan hintatuen alenemistarve vaikutti siihen.

Finnvera Oyj: Koronapandemian seurauksena tehtyjen mittavien vientitakuu- ja erityistakaustoiminnan tappiovarausten vaikutuksesta Finnvera-konsernin tulos 2020 oli 748 miljoonaa euroa tappiollinen valtiotakuurahaston rahastomaksun jälkeen. Vuoden 2020 tappio katettiin ensisijaisesti Finnveran taseen vientitakuu- ja erityistakaustoiminnan rahastoista ja sen jälkeen valtiontakuurahastosta, jonka myöntämä 349 miljoonan euron rahastomaksu on kirjattu liiketoiminnan muihin tuottoihin. Finnveran kotimaan ja viennin rahoituksen puskurivarat mahdollisten tulevien tappiollisten tulosten kattamiseksi ovat 692 miljoonaa euroa.

HAUS-Kehittämiskeskus Oy: Vuonna 2020 Valtion koulutusostot putosivat 25 %. Koulutus on muutettu digitaalisiksi toteutuksiksi. Tilikauden positiiviseen tulokseen vaikuttivat laajat sopimukset tärkeiden asiakkaiden kanssa, matkustuskustannusten ja muiden kustannusten väheneminen.

Suomen Malmijalostus Oy: Helmikuussa 2021 yhtiön kokonaan omistama projektiyhtiö Finnish Battery Chemicals Oy jätti Kaakkois-Suomen ELY-keskukselle akkumateriaalituotantoa käsittelevän YVA-selostuksen. Portfolioyhtiö Kelibar julkisti helmikuussa 2021 rahoitusratkaisun, jonka myötä eteläafrikkalainen Sibanye-Stillwater-yhtiöstä tulee yksi Keliberin pääomistajista. Maaliskuussa 2021 Keliberin osakkeiden määrä nousee 588.408 osakkeeseen 30 miljoonana euron osakeannin myötä.

Suomen Teollisuussijoitus Oy: Tesi sijoittaa rahastoihin ja suoraan yrityksiin, ja sen hallinnoimat pääomasijoitukset ovat noin 1,9 miljardia euroa sekä sen rahoituksen kohteena ovat suomalaiset tai Suomessa toimivat 840 yritystä. Tilikaudella 2020 erityisesti venture capital-puolella kasvuyritykset keräsivät ennätyssuuria sijoituskierroksia ja yritysten arvostukset nousivat korkealle, joka näkyi Tesin tilikauden tuloksessa (179 M€). Tulos muodostui pääomasijoitustoiminnasta tilikauden aikana realisoituneista tuotoista (46 M€) ja IFRS periaatteiden mukaisesti kirjatuista sijoituskohteiden käypien arvojen noususta (180 M€). Valtio on pääomittanut Tesiä vuoden 2020 lisätalousarvio 11:ssa vakautusohjelman rahoittamista varten 150 M€:lla. Vakautussijoitukset kohdistetaan koronatilanteen vuoksi äkillisiin ja tilapäisiin vaikeuksiin joutuneisiin keskisuuriin yrityksiin. Lisäksi lisätalousarvio IV:ssä sitouduttiin pääomittamaan Tesiä 250 M€:lla venture capital – sijoituksiin, vakautusrahoitusohjelmaan ja rahoitussijoitustoimintaan seuraavan kahden vuoden aikana koronatilanteen aiheuttaman markkinahäiriön vuoksi. Lisätalousarvioiden perusteella jo maksetut ja tulevaisuudessa maksettava määrärahat palautetaan takaisin valtiolle Tesin irtauduttua sijoituskohteesta.

Gasonia Oy:n omistajia ovat Suomen valtio 99 % (9 900 osaketta) ja Govemia Oy 1 %. Yhtiön juoksevasta hallinnoinnista huolehtii Govemia Oy. Gasonia Oy:n omistusosuus Gasum Oy:stä on 73,49 % ja yhtiö omistaa 38 949154 A-osaketta yhteensä 53 000 000 A-osakkeesta. Loput A-osakkeet (14 050 846 kpl) omistaa Suomen valtio, jolla on kokonaan omistamiensa K-osakkeiden ansiosta enemmistö osakkeiden tuottamasta äänioikeudesta ja siten oikeus nimittää hallituksen enemmistö. Yhtiöllä ei ole ollut tilikaudella Gasum Oy;n osakeomistusten lisäksi muuta liiketoimintaa. Yhtiö aloitti kokonaisjakautumisprosessin kesäkuussa 2019. Jakautuminen astui voimaan 1.1.2020, jolloin yhtiö jakautui (uudeksi) Gasonia Oy:ksi (3010420-6) ja Suomen Kaasuverkko Oy:ksi (3010424-9). Yhtiö purettaneen vuoden 2021 aikana.

Governia Oy hankki Rantasarfvik Oy:n konsernin tytäryhtiöksi (ennen osakkuusyhtiö). Järjestelystä muodostui 2,7 milj. euron konsernipassiiva, joka on tuloutettu kerralla tulosvaikutteisesti. Vuonna 2020 Governia Oy hankki IVG Polar Oy:ltä 50%:n omistusosuuden Rantasarfvik Oy:stä

ja otti samalla haltuunsa yhtiön hallinnoinnin. Sen myötä siitä tuli Governia Oy:n 100%:sesti omistama tytäryhtiö (omistus aiemmin 50%).Tilikauden 2020 aikana emoyhtiö luovutti Suomen valtiolle osinkona in natura omistamansa Gasonia Oy:n jakautumisessa syntyneen Suomen Kaasuverkko Oy:n osakkeet. Yhtiön korollinen vieras pääoma oli vuonna 2020 24,5 (26,5) milj. euroa muodostuen kokonaan Suomen valtiolta saadusta pääomalainasta, joka on alkuperäisen pääoman mukaisena määränä lainattu edelleen pääomalainana tytäryhtiö Kruunuasunnot Oy:lle.

DigiFinland Oy. Valtion omistamat erityistehtäväyhtiöt SoteDigi Oy ja Vimana Oy yhdistettiin valtakunnalliseksi yhtiöksi liiketoimintakaupalla ja nimeksi muutettiin DigiFinland Oy. Vimana Oy:n koko liiketoiminta myytiin SoteDigi Oy:lle 1.2.2020. Vimana Oy:n työntekijät siirtyvät SoteDigi Oy:n palvelukseen vanhoina työntekijöinä. Yhtiö oli vuoden 2020 käynnistysvaiheessa.

FinnHEMS Oy siirtyi valtioneuvoston talouspoliittisen ministerivaliokunnan linjauksen mukaisesti yliopistollisilta sairaanhoitopiireiltä valtion omistukseen 11.3.2020. Tilikaudella yhtiö toteutti valtio-omistajan linjausta omaan tuotantoon siirtymisestä ja toiminnan laajentamisesta kahteen uuteen tukikohtaan. Yhtiö osti lentopalveluja tuottavan helikopterioperaattorin, Skärgårdhavets Hlekoperhjänst Ab:n (nykyiseltä nimeltään FinnHEMS Lentopalvelut Oy) koko osakekannan 18.9.2020. Omistusoikeus siirtyi FinnHEMSille 30.10.2020 ja yhtiö laati tilikaudelta 2020 ensimmäisen kerran konsernitilinpäätöksen. Valtio on pääomittanut yhtiön tulevaisuuden investointeja 18,5 miljoonalla eurolla.

Suomen Erillisverkot Oy. Erillisverkot solmi tammikuussa 2021 sopimuksen sähköisen viestinnän tietoturvaratkaisuja toimittavan Deltagonin myymisestä Kyberleijona oy:lle. Kyberleijona on Erillisverkkojen osakkuusyhtiö (omistus 35 prosenttia) ja SSH Communications Securityn (SSH) tytäryhtiö (omistus 65 prosenttia). Kaupassa Deltagonista tuli Kyberleijonan tytäryhtiö ja osa SSH-konsernia.

Suomen Kaasuverkko Oy. Gasum Oy:stä eriytettiin vuoden 2020 alusta lukien kaasunsiirtoliiketoiminta omaksi yhtiökseen, jonka nimi on Gasgrid Finland Oy. Erityistehtäväyhtiö Gasonia Oy, joka omistaa Gasumin yhdessä valtion kanssa, jakautuu, ja sen seurauksena syntyy erityistehtäväyhtiö Suomen Kaasuverkko Oy. Valtio ja Suomen Kaasuverkko omistavat Gasgrid Finlandin, ja näiden yhtiöiden omistajaohjauksesta vastaa valtiovarainministeriö.

Liikenteenohjausyhtiö Fintraffic Oy. Liikenteenohjausyhtiö Traffic Management Finland Oy:n ja sen tytäryhtiöiden nimet muuttuivat 31.12.2020. Konsernin nimi on Liikenteenohjausyhtiö Fintraffic Oy.

FinnHEMS Oy. Lääkärihelikopteripalveluita tuottava FinnHEMS Oy on perustettu 2010. Omistus siirtyi yliopistollisilta sairaanhoitopiireiltä valtiolle 1.3.2020.

Veikkaus Oy: Veikkauksen vuoden 2020 tilikauden pelikate laski edellisvuodesta 25,5 % - yksiköllä ollen 1.260,3 M€. Tähän vaikutti koronaepidemia, jonka vuoksi peliautomaatit ja omat pelipaikat olivat kiinni suuren osan vuotta, ja urheilusarjojen keskeytymiset vaikuttivat vedonlyönnin tarjoamaan. Yhtiö arvioi Veikkauksen kokonaistuloutuksen jäävän myös vuonna 2021 aiempia vuosia matalammalle tasolle. Tuloutuksen laskun kompensoimiseksi valtion budjettiriihi päätti arpajaisveron väliaikaisesta laskemisesta 5,5 prosenttiin ajanjaksolla 1.1. – 31.12.2021.

Business Finland Venture Capital Oy: Yhtiö uudisti sijoituspolitiikkaansa vuon 2021 alussa. Uudistuksen tavoitteena on edistää suomalaisten alkavien yritysten rahoituksen tarjonnan monipuolistumista ja Suomen pääomasijoitusmarkkinan kehittymistä.

Liite 6. *Erityistehtäväyhtiöiden taseen ulkopuoliset vastuut*

Valtion erityistehtäväyhtiöiden taseen ulkopuoliset vastuut ovat merkittävät. Niistä euromääräisesti suurin liittyy Finnvera Oy:n vientitakuisiin. Niistä on kattava selvitys mm. Finnvera Oy:n tilinpäätöksissä sekä VM:n tuottamissa raporteissa (mm. Katsaus valtion taloudellisiin vastuisiin ja riskeihin, syksy 2020, Valtiovarainministeriön julkaisuja – 2020:78).

Vuokravastuita erityistehtäväyhtiöillä on yhteensä 435 milj. euroa. Teollisuussijoitus Oy:llä ja Finnfund Oy:llä on yhteensä 825 milj. euron sijoitussitoumukset. Muita merkittäviä vastuita ovat mm. Yleisradio Oy:n esitysoikeussitoumukset (250 milj. euroa), Suomen Malmijalostus Oy:n maa-alueiden ennallistamissitoumukset (160 milj. euroa) sekä Fingrid Oy:n investointisitoumukset (180 milj. euroa).

Erityistehtäväyhtiöiden taseen ulkopuolisissa vastuissa on huomattava, että osa vastuista on jo huomioitu talousarviotalouden laskelmissa.

Vastuut ja vastuusitoutumukset - erityistehtäväyhtiöt (euroa)	**2019**	**2020**
Luottolimiittisopimukset		
Myönnetyn limiitin kokonaismäärä	40 000 000	40 000 000
Käytössä	31 172 000	22 516 000
Leasingvastuut		
Enintään vuoden kuluessa erääntyvä	15 759 402	7 100 205
Vuoden - viiden vuoden erääntyvät	39 699 932	10 675 961
Vuokravastuut		
Enintään vuoden kuluessa erääntyvä	63 782 655	87 026 290
Vuoden - viiden vuoden erääntyvät	251 463 406	288 454 820
Yli viiden vuoden erääntyvät	57 411 676	59 437 310
Arvonlisäveron palautusvastuu	9 579 000	6 770 000
Muut vastuut	24 067 000	48 983 000
Muut sopimusvastuut		
Enintään vuoden kuluessa erääntyvä	25 000 000	25 000 000
Vuoden - viiden vuoden erääntyvät	100 000 000	100 000 000
Yli viiden vuoden erääntyvät	125 000 000	125 000 000
Sijoitussitoumusvastuut	653 807 583	849 910 474
Vientivastuut		
Pk- ja midcap	1 928 000 000	2 430 000 000
Vientitakuut ja erityistakaukset	25 489 000 000	22 408 000 000
Vientiluotot	7 299 000 000	7 749 000 000
Luotonvarausprovisio		
Enintään vuoden kuluessä erääntyvä	414 000	414 000
Vuoden- viiden vuoden kuluessa erääntyvä	568 000	568 000
Sähköjohdannaiset	7 339 059	3 446 239
Kiinnitykset	544 390 032	544 390 032

VALTIOKONTTORIN JULKAISUJA | VALTION TILINPÄÄTÖSRAPORTOINTI 2/2022

Kokonaisarvio valtion konsernitiedon tarpeesta

Valtion konsernilaskelmien tarve- ja toteutusselvitys

Valtiokonttori

Julkaisija: Valtiokonttori
Sörnäisten rantatie 13, Helsinki | PL 14, 00054 VALTIOKONTTORI
Puh. 0295 50 2000, Faksi 0295 50 3333, www.valtiokonttori.fi

Valtiokonttori
Statskontoret
State Treasury