

TAMPEREEN YLIOPISTO
Taloustieteiden laitos

BUDJETTIEROANALYYSIN KÄYTTÖMAHDOLLISUUDET VALTION
TILIVIRASTOJEN MAKSULLISESSA TOIMINNASSA
Case: AKE, Helsingin yliopisto, Merenkululaitos ja VTT

Finanssihallinto ja
julkisyhteisöjen
laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Syyskuu 2005
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Hannele Heikkilä

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Taloustieteiden laitos, Finanssihallinto ja
julkisyhteisöjen laskentatoimi

TEKIJÄ

HEIKKILÄ, HANNELE

Tutkielman nimi:

Budjettieroanalyysin käyttömahdollisuudet valtion
tilivirastojen maksullisessa toiminnassa, Case: AKE,
Helsingin yliopisto, Merenkululaitos ja VTT

Pro gradu – tutkielma:

67 sivua, 6 liitesivua

Aika:

Syyskuu 2005

Avainsanat:

Budjetointi, budjettieroanalyysi, budjettiseuranta,
budjettivalvonta, valtion maksullinen toiminta,
tilivirasto, kustannusvastaavuuslaskelma

Valtionhallinnossa budjetoinnilla on suuri merkitys, koska vuosittain laadittavalla talousarviolla osoitetaan valtion budjettitalouden yksiköiden käytettävissä olevat varat ja niiden puitteissa aikaansaavat tulostavoitteet. Tilivirastojen tulostavoitteiden ja budjetin toteutumisen seuranta on tärkeää tulevien vuosien rahoituksen vuoksi, ja etenkin rahan riittävyyttä on valvottava jo budjettikauden aikana.

Maksullisen toiminnan osalta toiminnan tulisi olla kustannusvastaavaa. Maksullista toimintaa tulisi kustannusvastaavuuslaskelman laatimisen lisäksi suunnitella myös muilla laskelmilla tilivirastojen sisällä. Suunnitelmat eivät aina kuitenkaan toteudu ja tällaiseen suunnitelmien epäonnistumiseen tulisi löytää syy. Budjettieroanalyysin avulla voidaan pyrkiä selittämään, miksi suunnitelmat eivät toteutuneet. Mikäli budjettieroihin johtaneet syyt pystytään selvittämään, voidaan toiminnan ennustettavuutta parantaa ja korjata toimintaa mahdollisesti jatkossa oikeaan suuntaan.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, minkälaisia suunnitelmia ja budjetteja valtion tilivirastoissa laaditaan maksullisen toiminnan osalta ja miten suunnitelmien ja tulostavoitteiden toteutumista seurataan. Näiden asioiden lisäksi tutkimuksessa pyritään löytämään tapoja, joilla budjettierojen seuranta voitaisiin tulevaisuudessa kehittää.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO.....	5
1.1 TUTKIMUSAIHEEN TAUSTAA.....	5
1.1.1 Budjettierojen taustaa.....	5
1.1.2 Budjettierojen analysointi	7
1.2 TUTKIMUSONGELMAN RAJAUS JA AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET	8
1.3 TUTKIMUKSEN TAVOITTEET JA TUTKIMUSKYSYMYKSET	10
1.4 TUTKIMUSMENETELMÄT JA TUTKIMUSAINEISTO	11
1.4.1 Tutkimuksen teoreettinen osuus.....	11
1.4.2 Tutkimuksen empiirinen osuus	12
2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS.....	13
2.1 PÄÄMIES-AGENTTI -TEORIA JA TILIVELVOLLISUUS	13
2.2 TULOKSELLISUUS	14
2.3 KESKEISET KÄSITTEET.....	17
2.3.1 Budjetointiprosessi.....	17
2.3.2 Valtion tilivirastojen budjettivalvonta	18
2.3.3 Valtion tilivirastojen maksullinen toiminta.....	18
2.3.4 Määrärahalajit	19
2.3.5 Budjettieroanalyysin aikajänne	20
2.3.6 Kustannusvastaavuuslaskelma	21
2.3.7 Tiliviraston toimintakertomus.....	22
2.4 KESKEISET MENETELMÄT	24
2.4.1 Bruttobudjetointi ja nettobudjetointi.....	24
2.4.2 Standardikustannuslaskenta	25
3 BUDJETTIEROANALYYSIN TEOREETTINEN KÄSITTELY	27
3.1 BUDJETTIEROANALYYSIN EDELLYTYKSET.....	27
3.2 MAKSULLISEN TOIMINNAN BUDJETOINTI.....	28
3.3 ERILAISTEN BUDJETTIEROANALYYSIN LASKENTAMALLIEN PERUSTEET.....	29
3.4 LASKENTAMALLIEN SOVELTUVUUS TILIVIRASTOJEN MAKSULLISEEN TOIMINTAAN.....	33
3.5 BUDJETTIEROANALYYSIN EDELLYTTÄMÄT TIEDOT	34
3.6 BUDJETTIEROJEN RAPORTOINTI JA SYYT.....	36
4 BUDJETTIEROJEN ANALYSOINTI VALTION TILIVIRASTOJEN MAKSULLISESSA TOIMINNASSA.....	37
4.1 MAKSULLISEN TOIMINNAN BUDJETOINTI JA SUUNNITTELU TILIVIRASTOISSA	37
4.1.1 Haastateltujen organisaatioiden maksullisen toiminnan esittely	37
4.1.2 Maksullisen toiminnan yhteydet valtion talousarvioon	39
4.1.3 Maksullisen toiminnan sisäisen budjetin laadinta.....	40
4.2 TULOSSOPIMUKSEN TOTEUTUMISEN SEURANTA	42
4.3 SUORITTEIDEN HINNOITTELU JA HINNOITTELULASKELMIEN TOTEUTUMISEN SEURANTA	44
4.3.1 Julkisoikeudelliset suoritteet	44
4.3.2 Markkinasuoritteet	45
4.3.3 Erityislakien nojalla hinnoitellut suoritteet.....	48
4.4 STANDARDIKUSTANNUSLASKENNAN MAHDOLLISET HYÖDYT ERILAISTEN SUORITTEIDEN HINNOITTELUSSA	49

4.5 BUDJETTIEROJEN SEURANTA MAKSULLISESSA TOIMINNASSA	51
4.5.1 Budjettieroista raportointi ja budjettierojen syiden selvittäminen tilivirastoissa	51
4.5.2 Mahdollisuudet budjettieroanalyysin suorittamiseen.....	53
5 ERILAISTEN MAKSULLISTEN SUORITTEIDEN BUDJETTIEROANALYYSIN SUORITTAMISEN MAHDOLLISUUDET	54
5.1 JULKISOIKEUDELLISET SUORITTEET	54
5.2 LIKOTALOUDELLISET SUORITTEET (MARKKINASUORITTEET).....	56
5.3 ERITYISLAKIEN NOJALLA HINNOITELLUT SUORITTEET	57
6 BUDJETTIEROANALYYSIN AVULLA AIKAANSAATAVA HYÖTY	58
6.1 HYÖTY BUDJETIN VALMISTELIJOILLE JA PÄÄTÖKSENTEKIJÖILLE.....	58
6.2 VAIKUTUKSET TOIMINNAN TULOKSELLISUUTEEN	60
7 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	61
LÄHDELUETTELO	64
LIITTEET	68

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen taustaa

1.1.1 Budjettierojen taustaa

Valtionhallinnossa laskentatoiminta on pyritty viime vuosina voimakkaasti kehittämään ja viime vuosina myös tulosajattelun ja tulosohjauksen merkitys valtionhallinnossa on kasvanut. Valtion yksiköiltäkin edellytetään entistä enemmän toiminnan tehokasta järjestämistä. Tällä tutkimuksella pyritään selvittämään valtion tilivirastojen maksullisen toiminnan budjettierojen laskentamenetelmien tämänhetkisiä käytäntöjä ja kehitysmahdollisuuksia.

Tyypillisesti talousarvio määritellään Eino Purhosen (1961) määritelmän mukaan seuraavasti: ”Budjetti on eduskunnan päättämä valtion tahdonilmaisu, jossa ennakolta vuodeksi kerrallaan osaksi arvioidaan ja osaksi sitovasti määrätään valtion tulot ja menot”.¹ Budjetti on vuositason talousjohtamisen keskeisin väline. Budjetin rahamääräisten kehysten lisäksi tilivirastojen toimintaa ohjaa asianosaisen ministeriön kanssa tehdyt tulossopimukset, joilla määritellään seuraavalle budjettikaudelle tulostavoitteet. Tulostavoitteet käsittävät muun muassa vaikuttavuudelle, toimintatavoille ja rahoitukselle asetettuja tavoitteita. Budjetin laadinnan yhteydessä tulisi nämä tulostavoitteet ja käytettävissä olevat voimavarat sovittaa yhteen.² Talousarvion suunnittelussa tulee ottaa huomioon myös pitkän tähtäimen suunnittelu. Tähän liittyen tilivirastojen tulee laatia vuosittain toiminta- ja taloussuunnitelma, jolla toimintaa suunnitellaan neljäksi vuodeksi eteenpäin.

Budjetti ei aina kuitenkaan toteudu siten kuin on etukäteen suunniteltu, vaan budjetoitujen ja toteutuneiden lukujen välillä voi esiintyä eroja. Tällaisten erojen analysoinnissa voidaan käyttää erilaisia laskentamalleja, joilla pyritään löytämään syyt

¹ Meklin 2002, s. 109

² Meklin 2002, s. 137

budjettieroihin. Budjetin sitovuuden vuoksi budjetin rahamääräisistä arvoista ei välttämättä aina poiketa suurestikaan, mutta toiminnallisten tavoitteiden ja suunnitelmien toteuttamisessa saatetaan epäonnistua. Tällaisessa tilanteessa siis määräraha riittää, mutta määrärahalla ei saada toteutettua kaikkia suunniteltuja asioita ja näin tavoitteet jäävät osittain saavuttamatta. Tavoitteet tulisi asettaa etukäteen riittävän yksityiskohtaiselle tasolle, jotta jälkikäteen voidaan todeta se, minkä tavoitteiden toteuttamisessa onnistuttiin ja missä epäonnistuttiin ja mitkä asiat johtivat onnistumiseen tai epäonnistumiseen.

Budjettitalouden yksiköiden tilinpäätökseen sisältyy pakollisena talousarvion toteutumalaskelma.³ Lisäksi budjettikauden aikana seurataan budjetin toteutumista talousarvion seurantaraportin avulla, joka laaditaan kuukausittain.⁴ Talousarvion toteutumalaskelma ja talousarvion seurantaraportti tulee tehdä tilijaottelun tarkkuudella. Maksullisen toiminnan sisältyessä yksikön toimintamenomomentille, ei maksullisen toiminnan budjettieroja seurata omana eränään kyseisillä raporteilla. Talousarvion seurantaraportin ja talousarvion toteutumalaskelman avulla voidaan todentaa kuitenkin se, että määrärahat riittävät ja tuloarviot saadaan kerättyä budjettikauden loppuun mennessä.

Mikäli budjettieroja syntyy joko rahamääräisten summien kohdalla tai tavoitteiden toteutumisessa, voi syynä tähän olla muun muassa seuraavat asiat: ympäristön odottamaton muutos, epärealistiset suunnitelmat, se että toiminta ei ole vastannut suunnitelmia tai se, että suunnitellut toimenpiteet on arvioitu väärin⁵. Näiden syiden selvittämisessä voidaan hyödyntää budjettieroanalyysiä.

Valtion tilivirastojen toimintaan sisältyy nykyään usein maksullista toimintaa. Esimerkiksi vuonna 2003 vain kaksi 117 virastosta ei harjoittanut maksullista toimintaa.⁶ Maksullisella toiminnalla on täten merkittävä rooli koko valtion budjettitalouden toiminnassa.

³ Asetus valtion talousarviosta 63 §

⁴ Valtion kirjanpidon käsikirja 2004, s. 45

⁵ Neilimo & Uusi-Rauva 2005, s. 245

⁶ Valtion maksullinen toiminta vuonna 2003, s. 3

Valtion talousarviossa on noudatettu pääsääntöisesti bruttoperiaatetta, mutta talousarvioon voidaan ottaa myös joistain toisiinsa välittömästi liittyvistä tuloista ja menoista niiden erotusta vastaavat tuloarviot tai määrärahat⁷. Tätä budjetointitapaa kutsutaan nettobudjetoinniksi. Valtion maksullisessa toiminnassa nettobudjetointi on ollut mahdollista jo vuodesta 1993, ja nykyään lähes aina maksullinen toiminta on nettobudjetoitua.

1.1.2 Budjettierojen analysointi

Budjetointiprosessi muodostuu kolmesta vaiheesta, joita ovat suunnittelu, toimeenpano ja valvonta. Budjettierojen analysointi kuuluu prosessin kolmanteen vaiheeseen eli budjettivalvontaan. 1950-luvulla budjettivalvonta oli pääasiassa määrärahojen tai tuotto- ja kustannuserien tarkkailua, jolloin paneuduttiin enemmänkin määrärahojen määrään eikä niinkään rahalla saatuihin tuloksiin. 1960-luvulla budjettitarkkailu laajennettiin käsittämään myös tavoitteiden toteutumisen tarkkailua. 1980-luvulla budjettitarkkailu on kehittynyt nykymuotoonsa eli budjettitarkkailulla pyritään analysoimaan budjettierojen syitä ja oppimaan budjetointia paremmin.⁸

Valtion tilivirastojen tilinpäätökseen liitettävässä talousarvion toteutumalaskelmassa verrataan budjetoituja eriä toteutuneisiin. Se ei kuitenkaan sisällä talousarvion ja toteutuneiden lukujen erojen yksityiskohtaista selvitystä vaan se laaditaan talousarvion tilijaottelun tarkkuudella⁹. Valtion tilivirastoille pakollisia laskelmia ovat myös kustannusvastaavuuslaskelmat, joita tilivirastojen on tehtävä maksullisesta toiminnastaan. Kustannusvastaavuuslaskelman tavoitteena on todentaa se, miten maksullisen toiminnan tuotoilla on pystytty kattamaan kustannukset. Kustannusvastaavuuslaskelman avulla lisätään myös maksullisen toiminnan näkyvyyttä, sillä maksullinen toiminta nettobudjetoituna eränä näkyy toimintamenomomentilla ainoastaan ylijäämänsä tai alijäämänsä osalta.

Tilivirastojen laskentatoimen on minimissään tuotettava tiedot, joiden perusteella voidaan seurata talousarviossa ja muissa suunnitelmissa asetettujen tavoitteiden

⁷ Suomen perustuslaki 84 §

⁸ Neilimo & Uusi-Rauva 2005, s. 244

⁹ Asetus valtion talousarviosta 64 §

toteutumista.¹⁰ Minimivaatimuksen ylittävän perusteellisemmän budjettieroanalyysin suorittamisesta vastaa tiliviraston johto. Tutkimuksessa tarkoitettulla budjettierojen analysoinnilla on tarkoitus selvittää syyt poikkeamiin ja selvittää myös se, kuka tai mikä voisi toiminnallaan vaikuttaa tavoitteiden toteutumiseen jatkossa. Jotta hyvä budjetointitapa toteutuisi, on tilivirastojen laskentajärjestelmän tuotettava tilivirastotasoa karkeammalla tasolla tietoja muun muassa työajoista, suoritemääristä ja niiden yksikkökustannuksista sekä toiminnan vaikuttavuudesta.¹¹ Näiden tietojen avulla myös budjettieroanalyysin erilaisten laskentamallien käyttö voisi olla mahdollista.

Tulossopimusten toteutumisen seuranta on niin ikään järjestettävä tilivirastossa.¹² Tulossopimuksen toteutumista on tilivirastojen kuvattava vuosittaisessa toimintakertomuksessaan. Käsillä olevan tutkimuksen kannalta tärkeä asia on se, kuinka tulossopimuksen seuranta toiminnallisten tavoitteiden osalta voitaisiin yhdistää yksityiskohtaiseen, laskentamalleja noudattavaan budjettieroanalyysiin.

1.2 Tutkimusongelman rajaus ja aikaisemmat tutkimukset

Tässä tutkimuksessa budjettieroanalyysin käyttömahdollisuuksien tutkiminen rajataan valtion maksulliseen toimintaan, sillä sen osalta eri laskentamallien edellyttämien tietojen voidaan olettaa olevan suhteellisen hyvin saatavissa. Budjettieroanalyysissä käytettäviä laskentakaavoja on sovellettu tähän mennessä pääasiassa vain yksityisellä sektorilla. Laskentamallien käyttö onkin yksinkertaisempaa ja yksiselitteisempää yrityksen taloudessa, koska reaali- ja rahaprosessi ovat selkeässä yhteydessä toisiinsa. Valtion tilivirastojen maksullisessa toiminnassa reaali- ja rahaprosessin yhteys on kuitenkin selkeämmin havaittavissa kuin valtion tilivirastojen toiminnassa yleisesti. Tästä syystä tutkimus rajataan koskemaan tilivirastojen maksullista toimintaa. Budjettieroanalyysiin liittyviä laskentakaavoja on yksityisellä sektorilla ohjeistettu sovellettavaksi pääasiassa yhtenäistuotannossa, mutta tutkimuksen tavoitteena on pohtia sitä, miten valtion tilivirastojen maksullisessa toiminnassa olisi mahdollista hyödyntää

¹⁰ Hyvä budjetointitapa ja tuotto- ja kuluperusteinen budjetointi, s. 55

¹¹ Hyvä budjetointitapa ja tuotto- ja kuluperusteinen budjetointi, s. 56

¹² Hyvä budjetointitapa ja tuotto- ja kuluperusteinen budjetointi, s. 55

samoja menetelmiä, vaikka toiminta onkin pääasiassa asiakaslähtoisempää palvelutuotantoa.

Talousarviolain mukaan virastojen ja laitosten toiminnasta kertyvät tulot ja siitä aiheutuvat menot voidaan nettobudjetoida.¹³ Maksullisen toiminnan nettobudjetoinnin edellytyksenä kuitenkin on, että viraston kustannuslaskenta pystyy erottamaan maksullisen toiminnan budjetin määrärahalla rahoitettavasta toiminnasta.¹⁴ Nettobudjetointi on siis asia, joka tilivirastoissa on mahdollista, mutta yksityisen sektorin organisaatioissa varmasti harvinaisempaa.

Julkisella sektorilla on pyritty selkiyttämään hyvän budjetointitavan perusteita sekä kehittämään tapoja, joilla päästään parempaan tilivelvollisuuteen. Budjettierojen analysoinnin voidaan ajatella liittyvän tähän kehittämissuuntaukseen ja tästä syystä sen merkitystä voidaan pitää suurena. Budjetin ollessa valtionhallinnon talousjohtamisen tärkein väline, on tärkeää, että budjetti laaditaan oikein perustein. Näiden perustelujen luomisessa voidaan hyödyntää budjettieroanalyysin avulla aikaansaattavia tietoja.

Aikaisemmista tutkimuksista voidaan mainita Pekka Akkasen vuonna 1982 valmistunut tutkimus yritysten budjettivalvontajärjestelmän rakenteesta ja muotoutumisesta. Akkasen tutkimuksessa keskeinen paino on muun muassa siinä, minkälaisia keinoja budjettieroanalyysin suorittamiseen yrityksissä on ja mitä tietoja erilaiset laskentamallit edellyttävät sekä kuinka laskentamallien teoria kohtaa käytännön. Akkanen myös kuvaa budjettierojen laskemisen erilaisia tasoja sekä kokonaisbudjettieron jakamista osiin.¹⁵ Tilivirastojen suorittamasta budjettieroanalyysistä tämän tutkimuksen tarkoittamassa merkityksessä ei ole aikaisempia tutkimuksia. Tutkimukseen sisältyviä osa-alueita on kuitenkin sivuttu muun muassa Klaavun (tulosohejaus) ja Leinon (nettobudjetointi) pro gradu-tutkielmissa sekä Naumasen lisensiaatintyössä (nettobudjetointi). Lisäksi Raimo Ahola on tehnyt erikoistyön nettobudjetoinnista valtion maksullisessa toiminnassa. Valtion maksullisen toiminnan hinnoittelun perusteita etenkin sähköisten asiointipalvelujen alalla ovat tutkineet Arto Lahti ja Heikki Stenlund selvitystyössään.¹⁶

¹³ Laki valtion talousarviosta 3 a §

¹⁴ Pöllä & Etelälahti 2002, s. 128

¹⁵ Akkanen 1982, s. 24, 47, 50

¹⁶ Klaavu 1994, Leino 2001, Naumanen 2004, Ahola 1996, Lahti & Stenlund 2003

1.3 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten budjettieroanalyysiä suoritetaan tällä hetkellä ja miten sitä voitaisiin toteuttaa valtion tilivirastoissa maksullisen toiminnan osalta. Tähän liittyen olennainen selvitettävä asia on se, millä tarkkuudella ja millä perustein budjetti laaditaan tilivirastojen sisällä. Tällä hetkellä budjettieroanalyysin laskentamallit ovat käytössä lähinnä vain yksityisellä sektorilla. Julkisen sektorin toiminnassa maksullisen toiminnan merkitys on kuitenkin lisääntynyt viime vuosina ja tästä syystä liiketaloudellisten periaatteiden ja menetelmien käytön mukauttaminen myös tilivirastojen toimintaan on helpottunut ja tullut tarpeellisemmaksi. Soveltamalla yksityisellä sektorilla hyväksi todettuja menetelmiä voidaan mahdollisesti myös julkisen sektorin toimintaa tehostaa ja saavuttaa laskentamenetelmien soveltamisen avulla lisäarvoa.

Tutkimuksen pääasiallinen tavoite on löytää vastaus seuraaviin kysymyksiin: Millä tavoin valtion maksullisen toiminnan budjettieroja analysoidaan tällä hetkellä ja miten budjettieroanalyysiä olisi mahdollista kehittää? Kysymysten hierarkiassa alakysymyksiä ovat:

- Mitä informaatiota kustannuslaskennan on tuotettava, jotta laskentamallien mukaiset budjettieroanalyysimenetelmät olisivat mahdollisia?
- Millä tarkkuudella tilivirastoissa laaditaan sisäisiä budjetteja maksullisen toiminnan osalta?
- Millä tavalla erilaisten maksullisten suoritteiden budjettierojen laskentaan vaikuttavat tekijät poikkeavat toisistaan?
 - Miten toiminnalliset tuloksellisuustavoitteet voidaan huomioida budjettieroanalyysiä tehtäessä?

1.4 Tutkimusmenetelmät ja tutkimusaineisto

1.4.1 Tutkimuksen teoreettinen osuus

Tutkimus on jaettu kahteen osaan. Ensin on paneuduttu tutkimuksen taustalla olevien teorioiden käsittelyyn ja maksullisen toiminnan perusteiden selvittämiseen kirjallisuuden avulla. Tämän jälkeen tutkimusta on laajennettu siten, että on selvitetty tilivirastojen maksullisen toiminnan budjetointiin liittyviä asioita neljän esimerkkituloviraston avulla. Tiedot tilivirastoista ja niiden maksullisen toiminnan budjetoinnista ja budjettiseurannasta on kerätty internetistä löytyvän aineiston lisäksi haastattelujen avulla.

Tutkimuksen teoreettinen osuus pyrkii tekstiaineistoon perustuvan tulkitsevan tutkimuksen keinoin selvittämään, miten budjettieroanalyysiä olisi mahdollista suorittaa valtion tilivirastojen maksullisen toiminnan osalta. Teoreettisen viitekehyksen painottuminen käsitteiden avaamiseen tekee tutkimuksesta osaltaan käsiteanalyttisen tutkimuksen.

Tutkimuksen teoreettisena lähdeaineistona käytetyt standardikustannuslaskentaa ja budjettieroanalyysiä käsittelevät teokset on pääasiassa kirjoitettu yritysnäkökulmasta. Suoranaisesti julkisen sektorin budjettieroanalyysiä käsittelevää kirjallisuutta ei tutkimuksen tarkoittamassa merkityksessä löydy. Budjettieroanalyysin perusteiden voidaan kuitenkin olettaa säilyvän samanlaisina siirryttäessä yrityspuolelta tilivirastojen maksullista toimintaa koskevaan budjettieroanalyysiin. Valtion maksullisesta toiminnasta ja sen budjetoinnista sitä vastoin löytyy runsaasti materiaalia, josta suuri osa on sähköisessä muodossa. Lisäksi tutkimuksen lähdeaineistona käytetään lainsäädäntöä, erityisesti lakia ja asetusta valtion talousarviosta sekä maksuperustelakia ja erityislakeja, jotka säätelevät tietyistä suoritteista perittäviä maksuja. Tilivirastojen maksullista toimintaa säätelevät muun muassa edellä mainitut lait ja tästä syystä niiden tunteminen on tärkeää tutkimuksen suorittamisen kannalta.

Luvut 2 ja 3 keskittyvät pääasiassa valtion maksullisen toiminnan ja budjettieroanalyysin taustalla olevien päämies-agentti – teorian ja tuloksellisuusajatusten selittämiseen sekä käsitteiden ja menetelmien avaamiseen.

1.4.2 Tutkimuksen empiirinen osuus

Tutkimuksen empiirinen osuus perustuu neljän tiliviraston maksullisen toiminnan budjetoinnista ja suunnittelusta vastaaville henkilöille tehtyihin haastatteluihin. Haastattelut suoritettiin avoimina haastatteluina, joita varten kaikille haastateltaville lähetettiin kysymysteemalista (liite 1) havainnollistamaan tutkimusaiheeseen liittyviä kysymyksiä. Kysymysteemojen toimittamisella varmistettiin myös se, että haastateltava henkilö on oikea henkilö kyseisestä tilivirastosta vastaamaan kysymyksiin.

Organisaatioiden valinnassa on käytetty apuna valtiokonttorin tekemää selvitystä ”Valtion maksullinen toiminta vuonna 2003” ja erityisesti sieltä löytyvää listausta valtion tilivirastojen maksullisen toiminnan tuotoista. Valittujen kohdeorganisaatioiden maksullisen toiminnan tuottojen painopisteet ovat olleet erityyppisten suoritteiden tuotoissa, mutta kaikkien kohdeorganisaatioiden tuotoissa mitattu maksullisen toiminnan volyymi on ollut kyseisenä vuonna suhteellisen suuri verrattuna muihin tilivirastoihin. Valitut kohdeorganisaatiot ja niiden sijaluku vuoden 2003 maksullisen toiminnan tuottojen määrän mukaan luokiteltuna (eniten maksullisen toiminnan tuottoja saanut tilivirasto kuvataan sijaluvulla 1.) olivat Ajoneuvohallintokeskus AKE (7.), Helsingin yliopisto (8.), Merenkululaitos (1.) ja Valtion teknillinen tutkimuskeskus VTT (3).¹⁷ AKE otettiin tutkimukseen mukaan lisäksi siksi, että se on lähes täydellisesti nettobudjetoitu yksikkö. Helsingin yliopiston valinnassa kohdeorganisaatioksi kannusti se, että esimerkkiorganisaatioksi haluttiin maksullista toimintaa suurimmassa mittakaavassa tuottava yliopisto. Merenkululaitos ja VTT valittiin niiden maksullisen toiminnan laajuuden perusteella ja huomioiden lisäksi niiden tuottamien suoritteiden painopistealueiden erot.

Luvussa 4 raportoidaan lähinnä haastatteluissa esiin tulleita asioita sekä kuvataan kohdeorganisaatioiden maksullista toimintaa. Luvuissa 5 ja 6 pyritään löytämään

¹⁷ Valtion maksullinen toiminta vuonna 2003, s. 30-33

teoreettisella tasolla esitetyn budjettieroanalyysin mahdollisia käyttökohteita, käyttötapoja ja hyötyjä valtion tilivirastojen maksullisen toiminnan kontekstiin sovitettuna. Luku neljä perustuu lähinnä haastateltujen mielipiteisiin ja kommentteihin, kun taas luvussa 5 ja 6 on tutkimuksen tekijä esittänyt haastatteluissa saatujen tietojen pohjalta omia käsityksiään budjettierojen analysoinnin mahdollisuuksista. Viittausten sijaan tutkimuksessa on mainittu organisaation nimi haastatteluissa esiin tulleista asioista kerrottaessa.

2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS

2.1 Päämies-agentti -teoria ja tilivelvollisuus

Päämies-agentti -teoria liittyy budjetointiin oleellisesti, sillä sen mukaan päämies (kansalainen) antaa agentille (poliittinen päättäjä) toimeksiannon ja rahaa, josta agentti on päämiehelle tilivelvollinen. Poliittinen päättäjä taas antaa toimeksiannon ja rahaa toimintayksiköille (muun muassa tilivirastot), jotka ovat tilivelvollisia poliittiselle päättäjälle toimeksiannon suorittamisesta ja rahan käytöstä. Budjettieroanalyysi liittyy kiinteästi tilivelvollisuuteen, sillä sen avulla voidaan parantaa päämiehen tietämystä rahan käytön tehokkuudesta. Tilivelvollisuus tarkoittaa sitä, että kaikki toimijat (poliittiset päättäjät, toimintayksiköt) ovat vastuussa ja tilivelvollisia käytettävissään olevista verovaroista.¹⁸

Budjettitaloudessa toimivat tilivirastot hoitavat jotakin niille lailla ja asetuksella säädettyä tehtävää. Niiden on toimittava talousarvion osoittamissa rajoissa. Talousarviossa tilivirastoille asetetaan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Tilivirastoille osoitetut varat tulisi käyttää mahdollisimman hyvin yhteiskunnan ja kansalaisten tarpeiden mukaisesti.¹⁹

¹⁸ Meklin 2002, s. 39, 43

¹⁹ Meklin 2002, s. 79

Koska ylimmät päätöksentekijät (päämiehet) eivät ole mukana tilivirastojen päivittäisessä toiminnassa, on kyseessä asymmetrisen informaation tilanne eli päämies ei pysty täysin havainnoimaan agentin (tiliviraston) toimia. Tätä asymmetriaa pyritään poistamaan muun muassa tiliviraston toimintakertomuksella. Myös budjettierojen analysoinnilla pystytään parantamaan päämiehen tietämystä budjettieroihin johtaneista syistä ja tällä tavalla päätöksiä pystytään tekemään mahdollisimman oikein perustein.

Päämies-agentti – teoriassa riskillä on tärkeä rooli. Päämies ottaa riskin antaessaan agentille voimavaroja toiminnan hoitamiseen. Agentin saavuttamaan tulokseen vaikuttaa usein agentin työpanoksen lisäksi satunnaiset muuttujat. Päämiehen riskiä pyritään pienentämään sillä, että päämiehen saamaa informaatiota lisätään niin, että päämiehellä olisi mahdollisesti jopa sama tietämys toiminnasta kuin agentilla. Päämiehen kannalta tilanne on paras, mikäli informaatio on symmetristä eli päämiehellä on sama tietämys toiminnasta kuin agentillakin.

Vuosittain tehtävään toimintakertomukseen sisällytetään kaikki viraston toiminnan ohjauksen kannalta keskeiset tiedot. Tilinpäätösasiakirjana toimintakertomus toteuttaa tiliviraston tilivelvollisuutta. Toimintakertomus lähetetään ministeriölle, valtiokonttorille ja valtionalouden tarkastusvirastolle heti sen valmistuttua ja se myös julkaistaan valtionhallinnon internetraportointipalvelussa (www.netra.fi).²⁰

2.2 Tuloksellisuus

Tuloksellisuus on perinteisesti jaettu kolmeen osatekijään eli tuottavuuteen, taloudellisuuteen ja vaikuttavuuteen. Valtion lopullisena tavoitteena on toimia yhteiskunnallisesti vaikuttavasti. Tämän vaatimuksen toteutuminen edellyttää, että kukin tilivirasto toimii tahollaan yhteiskunnallista vaikuttavuutta edistävästi. Tätä asiaa on säännelty myös valtion talousarvioasetukseen tehdyllä lisäyksellä²¹:

Eduskunnan hyväksytyä valtion talousarvion ministeriön tulee viipymättä vahvistaa tärkeimmät tavoitteet yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykselle

²⁰ Toimintakertomusohje 2004, johdanto s. 2/24

²¹ Asetus valtion talousarviosta, 11§ 2 mom.

ministeriön toimialalla sekä hallinnonalan ja sen merkittävimpien virastojen ja laitosten toiminnalliselle tuloksellisuudelle.

Vuonna 2001 perustettiin työryhmä kehittämään valtion tilinpäätöskäytäntöjä. Työryhmän työn tuloksena vuonna 2003 muotoutui tulosprisma, joka määrittelee tuloksellisuuden uudet peruskriteerit.²² Tulosprisma jakautuu neljään osaan lähtien henkisten voimavarojen hallinnasta ja kehittämisestä, edeten toiminnalliseen tehokkuuteen(, joka sisältää perinteiset tuloksellisuuden osatekijät), laadunhallintaan ja lopulta vaikuttavuuteen. Nämä uudet peruskriteerit on otettu käyttöön säädösperusteisesti eli niitä ja niiden käyttöä on säädelty talousarvioasetuksella.



Kuvio 1. Tuloksellisuuden peruskriteerit (Toimintakertomusohje 2004, s. 7/24).

Uuden tulosprisman mukaisia asioita tulee tiliviraston kuvata toimintakertomuksessaan vuoden 2005 toimintakertomuksesta eteenpäin. Toimintakertomukseen edellytetyt tuloksellisuuskuvaukset ovat siis laajentuneet ja tällä loppujen lopuksi pyritään parempaan tilivelvollisuuteen. Tulosohjaukseen liittyen edellytetään, että johdon laskentatointa on kokonaisuudessa kehitettävä. Budjettieroanalyysi kuuluu johdon laskentatoimeen ja näin myös budjettieroanalyysin kehittämisvaatimus voitaisiin liittää

²² Parempaan tilivelvollisuuteen, s. 31

johdon laskentatoimen kehittämisen vaatimukseen. Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen kehittämisen periaatteet on kuitenkin aina huomioitava. Näitä periaatteita ovat olennaisuus, jatkuvuus (kolmen vuoden trendi), taloudellisuus ja lisäarvo johtamiselle ja ohjaukselle sekä yksinkertaisuus.

Tulossopimukset liittyvät läheisesti tuloksellisuuteen. Tilivirastot tekevät budjetin laadinnan yhteydessä asianosaisen ministeriön kanssa tulossopimuksen, jolla ohjataan viraston toimintaa, mutta sanktioita sopimuksen noudattamatta jättämisestä ei ole virallisesti määritelty. Tuloksellisuus ja budjetti tulisi sitoa sillä tavoin yhteen, että pysymällä budjetin rajoissa ja pääsemällä tulossopimuksen mukaisiin tuloksiin voitaisiin taata se, että toiminta on ollut tuloksellista. Tällöin tilanteessa, jossa budjetin ja tulossopimusten noudattaminen johtaa tuloksellisuuteen, voidaan nostaa tärkeäksi tulossopimusten ja budjetin noudattamisen seuranta. Toiminnalliset tuloksellisuustavoitteet voidaan kuvata rahamääräisesti esimerkiksi standardikustannuslaskennan avulla.

Tulossopimuksen laatimisen perusteet tulevat talousarvioasetuksen 11 §:n 3-4 momenteista:

Tulostavoitteet esitetään käyttämällä mahdollisuuksien mukaan niitä kuvaavia tunnuslukuja, joita täydennetään tarpeen mukaan laadullisesti ilmaistuilla tavoitteilla.

Ministeriön vahvistamat tulostavoitteet virastolle ja laitokselle voivat sisältyä ministeriön ja viraston tai laitoksen yhdessä allekirjoittamaan tulostavoiteasiakirjaan.

Lisäksi talousarvioasetuksen 15 §:n alussa sanotaan seuraavasti:

Valtioneuvosto antaa tarvittaessa 11 §:ssä tarkoitettuja tulostavoitteita koskevia tarkempia määräyksiä.

Tulossopimuksessa asetettujen tavoitteiden toteutumista arvioidaan vuosittain tiliviraston ja asianosaisen ministeriön tulosneuvottelujen yhteydessä. Tulossopimuksessa asetettujen tavoitteiden toteutumiseen täytyy tiliviraston ottaa kantaa vuosittaisessa toimintakertomuksessaan. Mikäli tulostavoitteisiin ei yllätä, voi

tällä olla vaikutusta tulevien vuosien määrärahoihin, vaikka siitä ei välittömiä rangaistuksia seuraisikaan.

2.3 Keskeiset käsitteet

2.3.1 Budjetointiprosessi

Budjettieroanalyysiin liittyy läheisesti monia budjetointiin, valvontaan ja johdon laskentatoimeen liittyviä käsitteitä, sillä budjettieroanalyysi on osa budjettivalvontaa, jota tiliviraston johdon tulisi suorittaa. Jotta maksullisen toiminnan budjettieroanalyysin käyttömahdollisuuksia voitaisiin selvittää, on tiedettävä muun muassa myös se, millä tavalla budjetti laaditaan, minkälaisia laskelmia tilivirastoilta edellytetään säädösperusteisesti ja minkälaisia ovat suoritteet, joiden tuottamisesta analyysin kohteena olevat budjettierot syntyvät. Näitä asioita pyritään avaamaan ja selkiyttämään seuraavien käsitteiden avulla.

Budjetointiprosessi alkaa budjettivuotta edeltävän vuoden alussa ja budjetointiin osallistuvat valtioneuvosto, valtiovarainministeriö, ministeriöt ja virastot ja laitokset sekä eduskunta. Kehysten asettamisen aloittaa valtiovarainministeriö, joka toimittaa kehukset valtioneuvostolle ja sieltä ne lisämääritysten antamisen jälkeen toimitetaan asianosaisille ministeriöille, jotka niin ikään tekevät lisämäärityksiä ja ohjeistuksia hallinnonalaansa kuuluville virastoille ja laitoksille. Virastot ja laitokset laativat annettujen kehysten ja ohjeiden pohjalta oman talousarvioehdotuksensa, jonka jälkeen ministeriö kokoaa kaikkien hallinnonalansa virastojen ja laitosten ehdotukset yhteen ja mahdollisten lisätarkennusten jälkeen toimittaa talousarvioehdotuksensa valtiovarainministeriöön. Valtiovarainministeriö valmistelee hallitukselle tehtävän talousarvioesityksen, jota käsitellään niin kutsutussa budjettiriihessä valtioneuvostossa. Lopuksi eduskunta päättää täysistunnossa lopullisesta talousarviosta.²³

Määrärahojen rajoissa tiliviraston tulisi tehdä sisäinen budjetti, jossa määrärahojen käyttöä ja tuloarvioiden aikaansaamista suunnitellaan yksityiskohtaisemmalla tasolla

²³ Myrsky 1999, s. 169

kuin valtion budjetissa. Sisäisen budjetin laadinnassa tuloksellisuustavoitteet ja käytettävissä olevat varat tulisi sitoa yhteen kiinteäksi kokonaisuudeksi. Sisäisen budjetin laadintaan vaikuttaa kuitenkin toiminnan luonne ja tästä syystä sisäiset budjetit saattavat olla eri tilivirastoilla hyvinkin erilaisia eri tavoin määriteltyjä.

2.3.2 Valtion tilivirastojen budjettivalvonta

Valtion tilivirastojen valvontaa suorittaa kaksi valvontaelintä: valtiontilintarkastajat ja valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV). Suomen perustuslaissa todetaan, että eduskunta valitsee keskuudestaan valtiontilintarkastajat ja eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto²⁴. Molempien edellä mainittujen valvontaelinten tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoitoa ja talousarvion noudattamista.²⁵ Tilintarkastajien ja tarkastusviraston tarkastus kohdistuu osittain keskenään samoihinkin asioihin, mutta kuitenkin toisiaan täydentäen. VTV tarkastaa taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta ja tilintarkastajat suorittavat parlamentaarista valvontaa. Jakoa voidaan vielä selventää siten, että tilintarkastajat suorittavat enemmän tarkoituksenmukaisuustarkastusta ja VTV puolestaan laillisuustarkastusta. Molemmat valvontaelimet raportoivat havainnoistaan eduskunnalle.

Maksullisen toiminnan osalta valtion tilintarkastajat saattavat huomauttaa esimerkiksi siitä, jos markkinasuoritteiden hinnat ovat markkinahintoihin nähden liian pieniä tai jos suoritteiden myynnistä aiheutuu liian suurta ylijäämää.

2.3.3 Valtion tilivirastojen maksullinen toiminta

Valtion perimä maksu on vastike julkisen vallan tuottamasta palvelusta. Maksuperustelaki on yleislaki, joka säätelee valtion maksullista toimintaa. Maksullista toimintaa säätelevät myös useat erityislait, joista esimerkkinä voidaan mainita laki ja asetus ulosottomaksuista.

²⁴ Suomen perustuslaki 90 §

²⁵ Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 1 §

Valtion maksuperustelaki säätelee muun muassa suoritteista perittäviä maksuja sekä maksujen muita perusteita. Julkisoikeudellisista suoritteista perittävät maksut perustuvat pääsääntöisesti suoritteen omakustannushintaan. Poikkeustapauksissa julkisoikeudellisten suoritteiden hinta voidaan määrittellä omakustannushintaa alemmalle tai ylemmälle tasolle. Muiden kuin julkisoikeudellisten suoritteiden hinnoista päätetään liikeloudellisin perustein.²⁶

Maksuperustelaisissa säädellään myös ne suoritteet, joiden on oltava maksullisia²⁷:

- 1) tavarat, jotka valtion viranomainen on tuottanut;
- 2) palvelut, jotka on tuotettu tilauksesta tai muusta toimeksiannosta;
- 3) päätökset, jotka on tehty hakemuksesta;
- 4) käyttöoikeuksien sekä muiden oikeuksien väliaikainen luovuttaminen; sekä
- 5) muu toiminta, milloin suoritteen tuottaminen on seurausta vastaanottajan toimenpiteestä. ([14.12.1998/961](#))

Suoritteen tulee olla maksullinen etenkin silloin, kun myös muu kuin valtion viranomainen tuottaa sitä tai siihen verrattavaa suoritetta maksullisena tai kun suoritteen tuottaminen liittyy vastaanottajan taloudelliseen toimintaan.

Hallinnonalansa maksullisista suoritteista päättää asianosainen ministeriö. Ministeriö tekee myös päätöksen siitä, mitkä suoritteet hinnoitellaan omakustannusarvoon ja mitkä hinnoitellaan liikeloudellisin perustein. Poikkeuksen edellisestä muodostaa se, että muun muassa VTV (, joka on myös siis tilivirasto,) päättää omista maksuistaan.²⁸

2.3.4 Määrärahalajit²⁹

Määrärahat otetaan perustuslain 85 §:n mukaan valtion talousarvioon kiinteinä määrärahoina, arviomäärärahoina tai siirtomäärärahoina. Kiinteät määrärahat ovat määrärahoja, joita ei saa ylittää ilman eduskunnan lupaa eikä niitä saa siirtää seuraaville vuosille. Harkinnanvaraiset valtionavut ovat yleensä kiinteinä määrärahoina budjetoituja eriä. Kiinteä määräraha on oletusmäärärahajaji eli sitä sovelletaan, jos minkään muun määrärahalajin käyttöön ei ole syytä.

²⁶ Valtionmaksuperustelaki 1, 6, 7 §

²⁷ Valtion maksuperustelaki 4 §

²⁸ Valtion maksuperustelaki 10 §

²⁹ Hyvä budjetointitapa ja tuotto- ja kuluperusteinen budjetointi, s. 51

Arviomäärärahat ovat määrärahoja, jotka voi ylittää ministeriön luvalla, mutta niitä ei voida siirtää seuraavalle vuodelle. Arviomäärärahasta voidaan kuitenkin tehdä menorästi. Arviomäärärahan kohdalla talousarviossa on maininta määrärahatyypistä. Lakisääteiset menot ja valtuuden käytöllä sidotut menot ovat yleensä arviomäärärahoja.

Siirtomäärärahat ovat määrärahoja, joita ei saa ylittää ilman eduskunnan lupaa, mutta jotka voi siirtää siirtomäärärahan tyyppistä riippuen joko seuraavalle yhdelle tai kahdelle budjettikaudelle. Toimintamenot ja määrärahat useavuotisiin hankkeisiin ovat budjetissa yleensä siirtomäärärahoina.

Tutkimuksen aiheen kannalta tärkein määrärahalaji on siirtomääräraha, koska maksullinen toiminta on budjetoitu toimintamomentille, joka on luonteeltaan lähes poikkeuksetta siirtomääräraha.

2.3.5 Budjettieroanalyysin aikajänne

Valtion tilivirastoilta edellytetään kahdenlaista raportointia liittyen budjettivalvontaan ja budjettiseurantaan - talousarvion toteutumalaskelmaa ja talousarvion seurantaraporttia. Toteutumalaskelma kuuluu pakollisena laskelmana tiliviraston tilinpäätökseen eli se tulee tehdä kerran vuodessa koskien koko budjettikautta. Talousarvion seurantaraporttia sen sijaan käytetään kuukausittain ja tämä mahdollistaa sen, että määrärahojen rajoissa ollaan myös budjettikauden päättyessä. Maksullisen toiminnan osalta budjettivertailuja ei kuitenkaan ole pakko tehdä yllä mainittuja vertailuja yksityiskohtaisemmin eli riittää, että talousarvion seurantaraportilla seurataan koko toimintamomentin riittävyttä yhtenä eränä.³⁰ Maksullisesti toiminnasta tulee kuitenkin esittää tiliviraston toimintakertomuksessa kustannusvastaavuuslaskelma.

Budjettieroanalyysiä olisi hyvä tehdä joka kuukauden lukujen osalta mahdollisuuksien mukaan talousarvion tilijaottelua yksityiskohtaisemmalla tasolla ja näin siitä voitaisiin tehdä yksi laskentatoimen rutiini. Tämä mahdollistaisi sen, että erojen syntyessä niihin voitaisiin pyrkiä reagoimaan mahdollisimman nopeasti. Tällä

³⁰ Valtion kirjanpidon käsikirja 3.1.1, s. 45

mahdollistettaisiin tuloksellinen toiminta siten, että budjetin rajoissa pysytään budjettikauden loppuun saakka.

2.3.6 Kustannusvastaavuuslaskelma

Talousarviolain 15 §:n 2 momentin mukaan viraston ja laitoksen on seurattava maksullisen toiminnan kannattavuutta. Tämän säännöksen vaatimus voidaan täyttää tekemällä kuluneesta budjettikaudesta jälkikäteen kustannusvastaavuuslaskelma, joka sisällytetään tiliviraston toimintakertomukseen. Valtiokonttori on antanut tarkemman määräyksen koskien kustannusvastaavuuslaskelman laatimisvelvollisuutta, laatimisen yleisperiaatteita ja rakennetta.³¹ Maksullista toimintaa harjoittavien tilivirastojen on tehtävä kustannusvastaavuuslaskelma, jollei maksullinen toiminta ole vähäistä. Vuonna 2003 annetussa määräyksessä raja vähäiselle toiminnalle asetettiin 100 000 euroon.³²

Kustannusvastaavuuslaskelmasta ilmenee miten maksullisen toiminnan kustannukset on pystytty kattamaan. Se on muodoltaan samanlainen kuin katetuottolaskennassa käytetyt laskelmat. Kustannusvastaavuuslaskelmassa toiminnan tuotoista vähennetään toiminnan erilliskustannukset. Näiden erotuksena syntyy tunnusluku käyttöjäämä. Kun käyttöjäämästä vähennetään vielä yhteiskustannukset ja pääomakustannukset saadaan ylijäämää/alijäämää kuvaava tunnusluku ja kustannusvastaavuusluku prosentteina.

Maksullisen toiminnan tuotot voivat sisältää muitakin tuottoja kuin suoritteiden myynnistä aiheutuvat tuotot. Tiliviraston maksulliseen toimintaan voi liittyä esimerkiksi käyttöomaisuuden myyntituottoja. Tällaiset erityiset tuotot on eriteltävä omaksi ryhmäkseen kustannusvastaavuuslaskelmassa. Maksulliseen toimintaan saattaa liittyä myös hintatukea. Tämän hintatuen määrästä on oltava selvitys kustannusvastaavuuslaskelman liitteenä.

³¹ Valtion kirjanpidon käsikirja 3.1.1, s. 355

³² Määräys kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta 2003, s. 2

2.3.7 Tiliviraston toimintakertomus

Tiliviraston toimintakertomus tulee laatia budjettivuotta seuraavana vuonna maaliskuun 15 päivään mennessä. Toimintakertomuksen allekirjoittaa viraston ylin johto, joka on myös vastuussa viraston toiminnan tuloksellisuudesta. Toimintakertomukseen sisällytettävät tiedot on määritelty talousarvioasetuksen pykälässä 65. Toimintakertomusohjeessa tietojen esitysmuodoksi on talousarvioasetuksen vaatimuksia mukaillen esitetty seuraavaa³³:

- 1 Johdon katsaus toimintaan
- 2 Tuloksellisuuden kuvaus
 - 2.1 Toiminnan vaikuttavuus
 - 2.2 Toiminnallinen tuloksellisuus
 - 2.2.1 Toiminnallinen tehokkuus ja sen kehitys
 - 2.2.2 Tuotokset ja laadunhallinta
 - 2.2.3 Henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen
 - 2.3 Tulosanalyysi ja johtopäätökset
- 3 Tilinpäätöslaskelmien analyysi
- 4 Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma
- 5 Määräajoin tehtävien kokonaisarviointien tulokset
- 6 Yhteenvetotiedot väärinkäytöksistä
- 7 Allekirjoitukset ja määrääjat

Johdon katsauksessa tulisi muun muassa ottaa kantaa siihen, miten virastolle asetetuissa tavoitteissa on onnistuttu ja mistä mahdolliset tavoitteiden ja saavutettujen tulosten väliset erot johtuvat. Tuloksellisuuden kuvauksen tulisi sisältää tiedot tulosopimuksessa sovittujen olennaisten asioiden toteutumisesta ja lakisääteisten tehtävien hoitamisen tuloksellisuudesta. Tuloksellisuuden peruskriteerit määräytyvät tulosprisman (esitetty edellä tutkimuksen luvussa 2.2 Tuloksellisuus) mukaisesti. Toimintakertomuksen luvussa 2.2.1 Toiminnallisen tehokkuuden tarkastelussa on tarkoitus osoittaa, kuinka tehokkaasti viraston tai laitoksen toiminta on organisoitu ja toteutettu. Kyseisessä luvussa tulee myös kuvata maksullisen toiminnan kannattavuutta

³³ Toimintakertomusohje 2004, s. 2/24, 5/24

ja kustannusvastaavuutta sekä niiden kehitystä ja esittää tiliviraston kustannusvastaavuuslaskelmat eriteltynä julkisoikeudellisten suoritteiden, markkinasuoritteiden ja erityislakien nojalla hinnoiteltujen suoritteiden kustannusvastaavuuslaskelmiin.³⁴

Tutkimuksen kannalta toimintakertomuksen luku 2.3 on tärkeä, koska kyseisessä luvussa on tarkoitus keskittyä muun muassa kuvaamaan tavoitteiden ja toteumien välisiä eroja ja niiden syitä.³⁵ Tämän toimintakertomukseenkin edellytettävän analyysin apuna voitaisiin käyttää budjettieroanalyysin laskentamalleja. Johtopäätökset toiminnan ohjauksen ja toiminnan kehittämiseksi esitetään analysoituihin tietoihin perustuen.

Tilinpäätöslaskelmien analyysiä käsittelevässä luvussa on tarkoitus analysoida miten ja mihin rahaa on käytetty. Analyysillä tarkoitetaan sen kertomista, miksi luvut ovat muuttuneet. Tuotto- ja kululaskelman osalta merkittäviä eroja tulisi tarkastella vähintään tiliryhmittäin, mutta suositeltavaa on jakaa esimerkiksi maksullisen toiminnan tuotot erilaisista suoritteista saatuihin tuottoihin ja analysoida eroja sillä tasolla.³⁶

Toimintakertomuksen muiden lukujen kuin toisen ja kolmannen luvun merkitys maksullisen toiminnan osalta ei ole kovin suuri. Tästä syystä niiden sisältöön ei tässä yhteydessä mainintaa laajemmin puututa. Toimintakertomuksen rakenne on siinä mielessä ohjeellinen, että lukujen ja varsinkin alalukujen järjestys ja otsikointi voi jossain määrin vaihdella. Kaikkia edellä mainittuja asioita on kuitenkin toimintakertomuksessa käsiteltävä.

³⁴ Toimintakertomusohje 2004, s. 6/24, 7/24, 12/24

³⁵ Toimintakertomusohje 2004, s. 16/24

³⁶ Toimintakertomusohje 2004, s. 17-18/24

2.4 Keskeiset menetelmät

2.4.1 Bruttobudjetointi ja nettobudjetointi

Budjetointiin liittyy keskeisenä asiana se, onko budjettiperiaatteena brutto- vai nettobudjetointi. Yksityisellä sektorilla tulot ja menot erotellaan aina tuloslaskelmalla ja tästä syystä ne pääasiassa esitetään erikseen myös budjetoitaessa. Tilivirastojen maksullisen toiminnan budjetointi voi kuitenkin tapahtua nettobudjetointina, jolloin tuloja ja menoja ei määritellä erikseen sitoviksi, vaan ainoastaan niiden erotus esitetään budjetissa. Maksullisen toiminnan osalta on kuitenkin lisäksi esitettävä kustannusvastaavuuslaskelma, jossa tulot ja menot näkyvät erillisinä erinä. Standardikustannuslaskentaa on käytetty yksityisellä sektorilla budjettieroanalyysin apuna ja tästä syystä on tärkeää käydä läpi myös standardikustannuslaskennan peruseriaatteen.

Bruttobudjetointi on ollut viime aikoihin saakka pääasiallinen budjetointitapa budjettia laadittaessa. Se tarkoittaa, että tulot ja menot otetaan budjettiin erikseen niitä toisistaan vähentämättä.³⁷ Nettobudjetointi muodostaa kuitenkin nykyään huomattavan usein poikkeuksen tähän budjetointitapaan.

Toisinaan samalle momentille on budjetoitu sekä tuloarviota että määrärahaa, joista momentilla esitetään ainoastaan näiden erotus. Tällöin momentti on nettobudjetoitu. Nettobudjetointi lisää tilivirastojen itsenäisyyttä ja jouston mahdollisuuksia, sillä nettobudjetoituun arvoon voidaan päästä useammalla tavalla kuin bruttobudjetoituihin arvoihin. Nettobudjetointi myös kaventaa eduskunnan budjettivaltaa. Nettobudjetoidut erät on kuitenkin esitettävä bruttomääräisenä momentin selvitysosassa.³⁸ Vuoden 2001 talousarviossa 10 % tuloarvotileistä ja 17 % menoarvotileistä oli nettobudjetoitu.

Nettobudjetointi voi koskea joko yhtä momenttia tai koko tilivirastoa. Esimerkiksi AKE on ollut vuoden 2002 loppuun asti täysin nettobudjetoitu yksikkö. Vuoden 2003 alusta

³⁷ Meklin 2002, s. 119-120

³⁸ Pöllä & Etelälähti 2002, s. 106

asti AKE:n verotusyksikkö on ollut kuitenkin bruttobudjetoitu. Kaikilta muilta osin kyseisen tiliviraston menot tulee kuitenkin kattaa maksullisen toiminnan tuotoilla.

Maksulliseen toimintaan nettobudjetointi sopii erityisen hyvin siksi, että volyymin vaihtelut saattavat olla hyvinkin suuria ja bruttobudjetoinnin tapauksessa sekä tuotot että kustannukset tulisi voida ennalta määrittellä. Maksullinen toiminta on kuitenkin luonteeltaan sellaista, että kun tulot kasvavat, niin myös menot kasvavat. Kun maksullinen toiminta on mahdollista nettobudjetoida, on oleellista pystyä ennakoimaan ainoastaan tuottojen ja kustannusten erotus. Tällöin volyymin vaihtelu ei aiheuta välttämättä budjetin ylittymistä tai alittumista.

2.4.2 Standardikustannuslaskenta

Standardi on toistuvaistavoite, johon toteutunutta tulosta verrataan. Standardikustannuslaskentajärjestelmä tuottaa rahamääräistä tietoa tavoitteiden ja toteutuman välisestä erosta.³⁹ Standardin ja budjetin eroa käsitteinä voidaan luonnehtia siten, että budjetin ollessa kertasuunnitelma, standardia käytetään toistuvasti.⁴⁰ Standardikustannuslaskennan on ajateltu sopivan parhaiten yhtenäistuotantoon.

Standardeja voidaan käyttää budjetin rakennuspalikoina eli budjetissa ja tulossopimuksessa asetetut määrätavoitteet on mahdollista ilmaista standardien avulla rahamääräisinä⁴¹. Standardit määrittelevät tietyn toistuvan toiminnon tavoitekustannustason. Standardeja voidaan laatia mille tahansa toistuvaisluontoiselle toiminnalle. Standardit tulisi määrittellä kustannuslajeittain, mutta myös muun muassa katteelle voidaan määrittellä standardi.

Standardikustannuslaskennassa tärkeässä osassa ovat poikkeamat, jotka voivat olla joko suotuisia tai epäsuotuisia.⁴² Standardikustannuslaskennan avulla pyritään löytämään poikkeamien syyt ja toimenpiteet, joilla poikkeamia eli budjettieroja voitaisiin ehkäistä. Standardien asettamisessa tulee pohtia, mille tasolle standardit halutaan asettaa.

³⁹ Neilimo & Uusi-Rauva 2005, s. 171

⁴⁰ Jyrkkiö & Riistama 1990, s. 186

⁴¹ Neilimo & Uusi-Rauva 2005, s.171

⁴² Neilimo & Uusi-Rauva 2005, s. 172

Standardi voi kuvata ihannetasoa, jolloin poikkeamat ovat lähes aina epäsuotuisia ja tämä taas ei ole välttämättä kovin motivoivaa. Standardit voidaan myös asettaa sen perusteella, mitä ovat olleet keskiarvot menneinä vuosina. Tämä tapa taas ei takaa sitä, että standardien mukaan toimiminen olisi tehokasta.

Tilivirastoissa standardeja voitaisiin käyttää erityisesti sisäisen budjetin laadinnassa. Tällöin standardien asettamisessa voidaan soveltaa samoja periaatteita kuin yksityisellä sektorilla sovelletaan. Tiliviraston määrärahoja budjetoitaessa valtion budjettiin voidaan myös hyödyntää standardeja, mutta tällöin standardeja ei kannata asettaa sellaiselle tasolle, jonka saavuttamiseen ei uskota olevan mahdollisuuksia.

Standardit soveltuvat erityisesti välittömien kustannusten tarkkailuun etenkin tilanteessa, jossa samaa suoritetta tuotetaan pitkän aikaa. Yhdelle suoritteelle asetettuja standardeja voidaan usein myös hyödyntää muidenkin suoritteiden standardeja määrittäessä, sillä usein suoritteiden tuottamiseen sisältyy samoja työvaiheita tai toimintoja.⁴³

Tavoitekustannuslaskennassa standardiarvot johdetaan markkinalähtöisesti ja tavoitekustannus saadaan ulkoisen markkinahinnan ja tavoitevoiton erotuksena. Tavoitekustannuslaskentaan perustuvan standardin asettaminen voi olla kuitenkin julkisella sektorilla ongelmallista, sillä täydellisesti kilpailtuja markkinoita harvoin löytyy.

⁴³ Jyrkkiö & Riistama 1990, s. 190

3 BUDJETTIEROANALYYSIN TEOREETTINEN KÄSITTELY

3.1 Budjettieroanalyysin edellytykset

Budjettieroanalyysin suorittaminen on johdon vastuulla ja se edellyttää johdon vahvaa sitoutumista asiaan, sillä budjettieroanalyysin suorittaminen lain vaatimuksia yksityiskohtaisemmalla tasolla aiheuttaa lisätyötä tilivirastolle. Tällä menetelmällä voidaan kuitenkin kiinnittää huomio oikeisiin asioihin ja saavuttaa näin toiminnan tehostumista ja sen seurauksena kustannusten pienenemistä ja tuloksellisuuden parantumista. Lisäksi budjettikauden aikana tehtävällä budjettieroanalyysillä voidaan pyrkiä vaikuttamaan määrärahan riittävyyteen koko loppuvuodeksi. Tämän lisäksi budjettieroanalyysillä voidaan seurata tulossopimuksessa sovittujen määrällisten tavoitteiden toteutumista. Tiliviraston toiminnan ja maksullisen toiminnan suoritteiden luonteesta riippuen voi kuitenkin olla vaikea vaikuttaa tuleviin kustannuksiin tai tuottoihin budjettikauden aikana.

Budjettieroanalyysin onnistunut suorittaminen edellyttää, että budjettia valmisteltaessa määritellään yksityiskohtaisesti, mistä määrärahat koostuvat. Tämä voidaan tehdä standardikustannuslaskennan avulla, mikäli tietyille suoritteelle on määritelty sekä määrä- että hintastandardit. Maksullisen toiminnan tuottojen osalta on siis määriteltävä se, kuinka monen ja minkä hintaisen suoritteen myynnistä budjetoitu summa koostuu. Kustannuspuolella hinta- ja määrästandardeja tulisi käyttää kustannuslajeittain tai toiminnoittain, mikäli tilivirastossa on toimintolaskenta käytössä.

Budjettia valmisteltaessa luodaan mahdollisuudet budjettieroanalyysin suorittamiselle, sillä budjettieroanalyysiä on mahdollista suorittaa enintään sillä tarkkuudella, millä luvut on budjetissa eritelty ja yksilöity. Käytännössä todelliset kustannukset ja aine- tai tuntimäärät ovat kuitenkin harvoin täsmälleen samoja kuin standardien mukaiset

määrät. Tällöin on määriteltävä, onko poikkeaman suuruus merkittävä ja voidaanko poikkeaman syyn selvittämällä korjata toimintaa ja aikaansaada lisäarvoa.⁴⁴

3.2 Maksullisen toiminnan budjetointi

Maksullisen toiminnan erät ovat pääasiassa nettobudjetoituja. Nettobudjetoinnin edellytyksenä on se, että toiminnassa on riittävästi liiketaloudellisia piirteitä. Nettobudjetointiin tulisi siirtyä heti, kun mahdollisuus siihen syntyy. Nettobudjetointiin siirtyminen suosii maksullisen toiminnan kasvattamista, koska se tuo joustomahdollisuuksia toiminnan toteuttamiseen.⁴⁵

Maksullisen toiminnan erät sisältyvät budjetissa toimintamenomomentteihin, jotka ovat luonteeltaan siirtomäärärahoja. Siirtomäärärahat voivat olla tyypiltään joko kaksi- tai kolmevuotisia. Toimintamenomomenttiin sisältyy maksullisen toiminnan kulujen ja tuottojen lisäksi myös muita kuluja ja tuottoja. Toimintamenot budjetoidaan suoriteperusteisesti, koska ne ovat luonteeltaan pääasiassa vastikkeellisia. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että myynnit kirjataan tuotoiksi siinä vaiheessa, kun suorite luovutetaan. Ongelmia budjetin riittävyydelle voi aiheuttaa pitkän valmistusajan vaativat suoritteet, koska ne saa kirjata talousarviokirjanpidossa tuloksi vasta, kun suorite luovutetaan, vaikka menot olisivatkin syntyneet jo aikaisempina vuosina. Osatuloutus ei ole sallittua.⁴⁶

Maksullisen toiminnan osalta talousarviosta löytyy kustannusvastaavuuslaskelma, jossa vertailutietona esitetään talousarviota koskevaa budjettikautta edeltävän budjettikauden ennakoitua arvoa sekä sitä edeltävän vuoden toteutuneet arvot. Tuotot ovat eriteltyinä julkisoikeudellisten suoritteiden ja liiketaloudellisten suoritteiden tuottoihin. Kustannusvastaavuuslaskelman lisäksi voidaan esittää erillisessä taulukossa maksullisen toiminnan tunnuslukuja, kuten käyttäjäämä (€), volyymin muutos (%) ja hinnan muutos (%).⁴⁷

⁴⁴ Neilimo & Uusi-Rauva 2005, s. 177

⁴⁵ Pöllä & Etelälähti, s. 63

⁴⁶ Kohdentaminen, budjetointiperusteet sekä tuotto- ja kuluperusteinen budjetointi, s. 34, 59

⁴⁷ Valtion talousarvioesitys 2004, momentti 31.20.21.

Valtion budjetti on aikaisemmin ollut menolajeittain budjetoitu, mutta vuoteen 1995 mennessä on hallituksen esityksen mukaisesti tullut käyttöön toimintamenobudjetointi, joka on lisännyt osaltaan virastojen vaikutusmahdollisuuksia muun muassa palkkausasioissa.⁴⁸ Palkkauskulut budjetoitiin aikaisemmin omalle momentilleen sisältäen myös momentin käyttösuunnitelman, jolloin joustovara oli luonnollisesti pienempi kuin nykyään, kun palkkauskulut sisältyvät toimintamenomomentille.

Budjettikauden aikana budjetti voi joustaa siirtomäärärahojen osalta eduskunnan päättämän lisätalousarvion avulla. Aikaisemmin lisätalousarviota on tarvittu pääasiassa menojen kattamiseen, mutta viime aikoina on myös tehty tuloarvioita korottavia tai säästöjä aiheuttavia lisätalousarvioita.⁴⁹

Maksullisen toiminnan budjetoinnissa on siinä mielessä oma erityislaatuinen piirteensä, että maksullisen toiminnan ollessa täysin kustannusvastaavaa, siihen ei tarvita lainkaan rahoitusta valtion budjetista. Mikäli maksullinen toiminta on ylijäämäistä tai alijäämäistä, näkyy se nettomääräisenä valtion budjettitaloudessa. Kustannusvastaavuuslaskelman avulla lisätäänkin maksullisen toiminnan näkyvyyttä budjetin laadinnan yhteydessä.

3.3 Erilaisten budjettieroanalyysin laskentamallien perusteet

Yksityisellä sektorilla käytössä olevat budjettieroanalyysin laskentamallit vaihtelevat pääasiassa kahden eron menetelmistä useamman eron menetelmiin. Kahden eron menetelmässä analysoidaan eroa siitä lähtökohdasta, kuinka suurelta osin ero johtuu hinnan poikkeamista ja kuinka suurelta osin määrän poikkeamista. Tätä kahden eron menetelmää käytetään lähinnä välittömien kustannusten laskennassa. Kahden eron menetelmässä kokonaisero muodostuu hintaeron ja määräeron summana. Hintaeron osalta toteutunutta hintaa verrataan standardihintaan ja määräeroa laskettaessa toteutunutta määrää verrataan standardimäärään. Työkustannusten kohdalla määräerosta käytetään nimitystä tehoero.

⁴⁸ Hallituksen esitys 43/1992

⁴⁹ Meklin 2002, s. 147

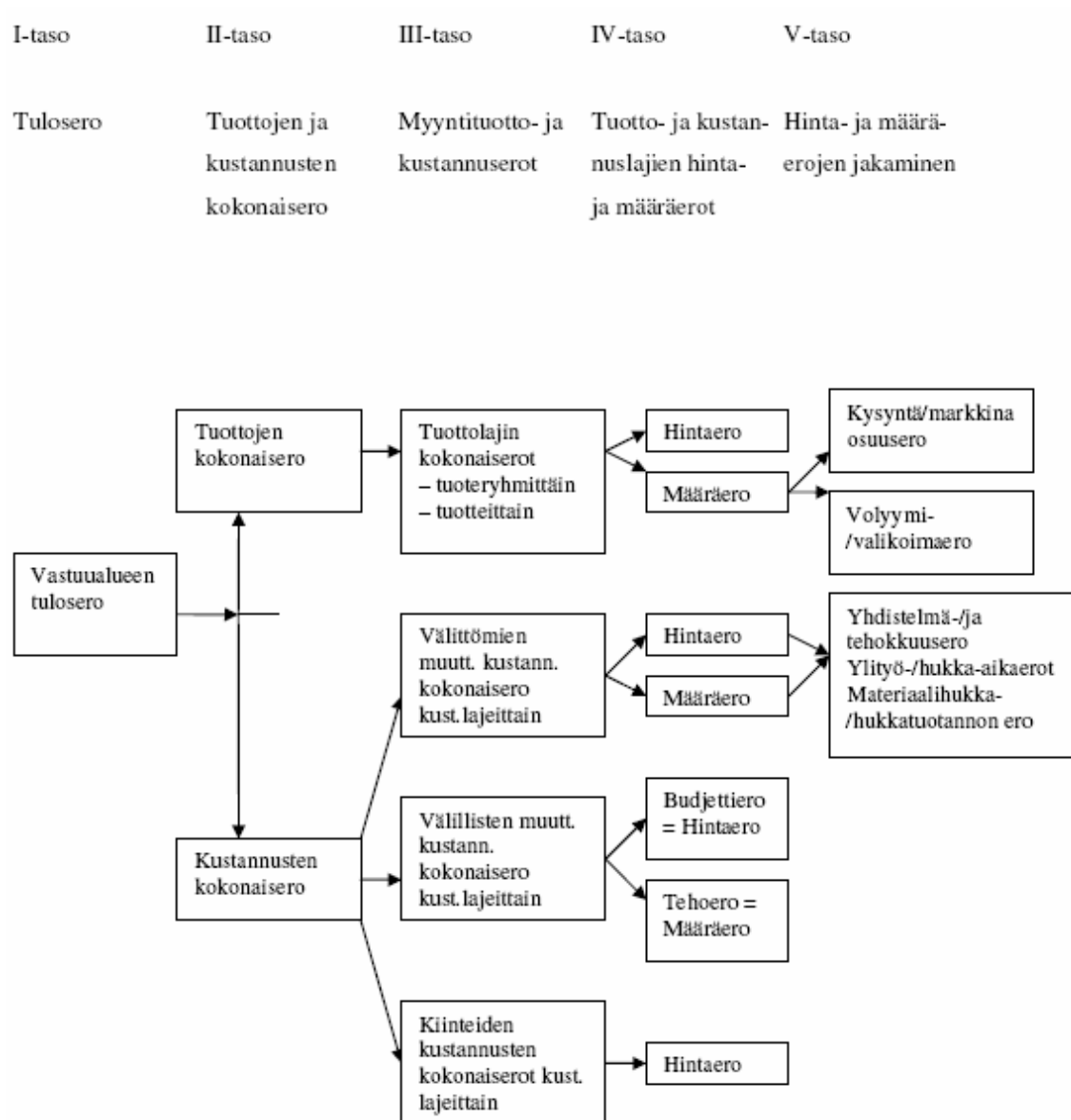
Hintaero = (standardihinta – toteutunut hinta) * toteutunut määrä

Määräero (Tehoero) = (standardimäärä – toteutunut määrä) * standardihinta

Eroja voidaan analysoida myös useamman tekijän perusteella. Akkanen⁵⁰ jakaa kustannusten puolella erot välittömien muuttuvien kustannusten eroon kustannuslajeittain, välillisten muuttuvien kustannusten eroon kustannuslajeittain ja kiinteiden kustannusten eroon kustannuslajeittain. Välittömien muuttuvien kustannusten ero voidaan vielä jakaa hinta- ja määräeroon. Välillisten muuttuvien kustannusten kohdalla erojen nimitykset poikkeavat edellä mainituista nimityksistä. Akkanen jakaa eron budjettieroon (=hintaero) ja tehoeroon (=määräero). Kiinteiden kustannusten kokonaisero on luonteeltaan hintaeroa.

Tuottojen puolella tuottolajin kokonaiserot voidaan jakaa tuoteryhmittäin tai tuotteittain hintaeroon ja määräeroon. Määräero voidaan jakaa edelleen kysyntä-/markkinaosuuseroon ja volyyymi-/valikoimaeroon.

⁵⁰ Akkanen 1982, s. 50

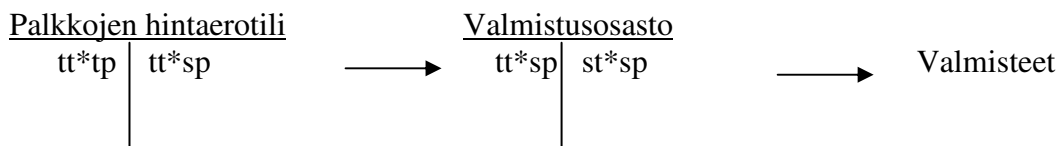


Kuvio 2. Kokonaisbudjettieron jakaminen osiin ja budjettierojen laskemisen tasot (Akkanen 1982, s. 50).

Välillisten kustannusten puolella eroja voidaan analysoida kahden eron menetelmällä myös sillä tavoin, että analysoitavat erot ovat budjettiero ja toiminta-aste-ero. Budjettieroa muodostuu, kun syntyvät kustannukset ylittävät budjetin mukaan hyväksyttävät kustannukset. Toiminta-aste-ero tarkoittaa sitä, että kiinteitä kustannuksia jää kattamatta normaalin toiminta-asteen mukaan laskettua yleiskustannuslisää käytettäessä. Mikäli välillisten kustannusten analysoinnissa käytetään kolmen eron menetelmää, lisätään edellisten erojen laskentaan vielä tehoero, joka syntyy siitä, että

toiminta-asteen mittarin toteutunut arvo (esimerkiksi valmistustunnit) poikkeaa standardin mukaisesta arvosta.⁵¹ Tässäkin tapauksessa kokonaisero syntyy edellisten erojen summana.

Budjettieroja voidaan laskea myös kirjanpidon ja tilitietojen tasolla osakirjanpidossa (valmistuskirjanpito), jolloin esimerkiksi välittömien palkkojen kirjanpidollinen käsittely näyttäisi seuraavalta.⁵²



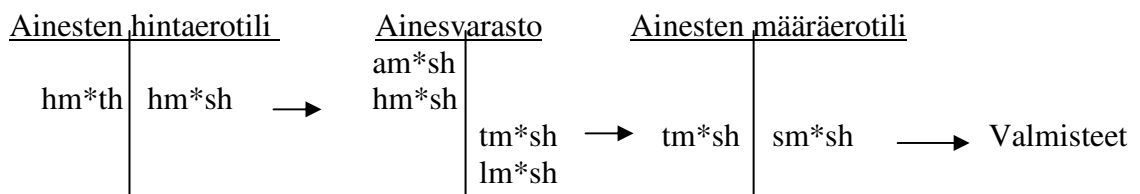
tt= kauden todelliset tunnit

st= tuotannon edellyttämät standarditunnit

tp= todellinen tuntipalkka

sp= standardituntipalkka

Välittömien ainekustannusten kirjanpidollinen käsittely vastaavasti näyttäisi tilitiedoilla seuraavalta⁵³:



am= alkubaraston määrä

hm= kauden aikana hankittu määrä

tm= kauden aikana käytetty määrä

lm= loppubaraston määrä

th= todellinen hankintahinta/yksikkö

sh= standardihinta/yksikkö

⁵¹ Luentomuistiinpanot Johdon laskentatoimen jatkokurssi, kevät 2002

⁵² Riistama & Jyrkkiö 1990, s. 193

⁵³ Riistama & Jyrkkiö 1990, s. 192

Tiliristikoiden avulla voidaan siis selvittää budjettieroja samaan tapaan kuin edellä mainittujen kaavojen avulla.

3.4 Laskentamallien soveltuvuus tilivirastojen maksulliseen toimintaan

Tilivirastoissa tehdään virallisen talousarvion lisäksi myös sisäistä budjetointia, jossa luodaan pohja toiminnan tuottavuuden ja tuloksellisuuden arvioinnille.⁵⁴ Näitä sisäisiä budjetteja, joissa momenttien erät jaetaan pienempiin osakokonaisuuksiin ja useampaan alaryhmään, olisi mahdollista hyödyntää myös maksullisen toiminnan budjettierojen analysoinnissa.

Laskentamalleja voitaisiin käyttää lähinnä välittömien kustannuksien budjettieroja analysoitaessa. Välillisten kustannusten osalta selvitettäväksi jää lähinnä hintaero eli suunniteltujen välillisten kustannusten ja toteutuneiden kustannusten erotus ja siihen johtaneet syyt. Tilivirastojen tuottamissa suoritteissa suurempi paino on usein työkustannuksilla kuin raaka-ainekustannuksilla toiminnan luonteesta johtuen. Työtunnille voidaan asettaa standardihinta, jota voidaan käyttää apuna sisäistä budjettia laadittaessa. Toteutuneen tuntihinnan ja standardituntihinnan avulla hintaeron laskeminen on mahdollista. Standardi(tunti)määrä voidaan asettaa myös toiminnoittain. Toimintolaskennan avulla voidaan määritellä esimerkiksi tietyn päätöksen antamiseen kuluvien työtuntien määrästandardi, johon päätöksen antamiseen kulunutta todellista tuntimäärää voidaan verrata. Toimintolaskennan ja toimintobudjetoinnin tuottamia tietoja voidaankin hyödyntää tai ainakin jalostaa budjettieroanalyysin tarpeisiin sopivaksi. Toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan aluksi resursseille ja niiltä edelleen toiminnoille sen mukaan, miten ne käyttävät resursseja.⁵⁵ Toimintolaskennan avulla suoritettavaa budjettierojen laskentaa ei kuitenkaan tässä tutkimuksessa käsitellä tarkemmin, koska haastatelluissa tilivirastoissa ei toimintolaskenta ollut käytössä.

Tilivirastojen budjetoinnissa oman erityispiirteensä muodostaa mahdollisuus joko brutto- tai nettobudjetointiin. Bruttobudjetoinnin tapauksessa tuotot ja kulut budjetoidaan erikseen ja tällöin tuottojen ja kulujen kokonaisero on helposti

⁵⁴ Valtion kirjanpidon käsikirja 3.1.1, s. 378

⁵⁵ Neilimo & Uusi-Rauva 2005, s. 145

laskettavissa. Sekä tuloarvio että määräraha ovat tilivirastoa sitovia, jolloin tiliviraston on kerättävä budjetoitu määrä tuloja ja menojen on pysyttävä määrärahan rajoissa. Nettobudjetoinnin tapauksessa tulojen ollessa budjetoitua pienemmät, voidaan budjetin rajoissa pysyä menoja pienentämällä. Nettobudjetointi kohdistaa tietyt tulot ja tietyt menot yhteenkuuluviksi.

Nettobudjetoiduista eristä tulee eduskunnan toiveen mukaisesti esittää erikseen bruttomääräiset tuotot ja kulut. Ero bruttobudjetointiin on kuitenkin siinä, että näitä erää ei ole erikseen sidottu talousarviossa vaan momentille on määrätty sitovaksi ainoastaan nettomääräinen erä (tuloarvio tai määräraha). Budjettieroanalyysin kannalta ei kuitenkaan ole juurikaan merkitystä sillä, onko määräraha budjetoitu netto- vai bruttomääräisenä, sillä nettomääräisenkin momentin tuotot ja kulut tulee joka tapauksessa määritellä erikseen momentin selvitysosassa ja sisäisessä laskennassa tulot ja menot tulisi joka tapauksessa käsitellä erikseen.

3.5 Budjettieroanalyysin edellyttämät tiedot

Budjettieroanalyysi edellyttää suoritekohtaista tietoa kustannuksista ja tuotoista. Tietyn suoritteen tuottojen hintaeron määrittäminen edellyttää, että suoritteen hinnalle on asetettu standardi, johon toteutunutta arvoa verrataan. Tietyn suoritteen tuottojen määräero sitä vastoin edellyttää, että suoritteen myyntimäärälle on asetettu määrätavoite, jota on käytetty budjetoitaessa ja johon toteutunutta myyntimäärää verrataan.

Kustannuspuolella tietoa tulisi olla sekä suoritteiden standardikustannuksista ja toteutuneesta kustannuksista että tietyn suoritteen tuottamiseen tarvittavien raaka-aineiden ja työtuntien standardimäärästä ja toteutuneesta määrästä. Kustannustietous voidaan saavuttaa joko kustannuslajien mukaisella laskennalla tai toimintolaskennalla, jolloin määritetään suoritteen tuottamisen edellyttämät toiminnot ja niiden suorittamisen aiheuttamat kustannukset. Toimintolaskennan käyttöönotto edellyttää, että tiliviraston perustoiminnot määritellään tarkasti. Näiden toimintotietojen avulla myös budjettieroanalyysin suorittamiseen voidaan saada hyödyllisiä tietoja. Kustannuslajien

mukaan budjetoitaessa kustannuslajeja ovat muun muassa ainekustannukset, välittömät työkustannukset ja muut välittömät kustannukset sekä välilliset yleiskustannukset.

Tilivirastojen maksullista toimintaa voi olla esimerkiksi erilaisten päätösten antaminen. Tällöin päätöksen tuottamisen aiheuttamat kustannukset jaetaan raaka-ainekustannuksiin ja työkustannuksiin sekä muihin välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Mikäli nämä kustannukset on budjetoinnin yhteydessä määritelty suoritelajikohtaisesti, voidaan myös budjettieroanalyysi suorittaa suoritelajeittain.

Tietyn tiliviraston maksullisen toiminnan kokonaisero on mahdollista jakaa erikseen tuottojen ja kustannusten kokonaisuuteen, sillä eduskunta edellyttää maksullisen toiminnan nettomäärärahan osalta tuottojen ja kustannusten erillistä esittämistä budjetissa. Tuotot on edelleen eriteltävä julkisoikeudellisista suoritteista, markkinasuoritteista ja erityislakien mukaisista suoritteista saatuihin tuottoihin. Tämän seurauksena tuottojen budjettieroanalyysiä voidaan jatkaa siten, että tuottojen eroja analysoidaan suoriteryhmittäin. Jotta budjettieroanalyysiä voidaan jatkaa vielä tästä yksityiskohtaisemmalle tasolle eli hintaeron ja määrärahan laskentaan, edellyttää se sitä, että budjetin perusteena olleet tuotekohtaiset myyntimäärät ja myyntihinnat sekä toteutuneet tuotekohtaiset myyntimäärät ja -hinnat ovat selvitettävissä.

Kustannusten eroanalyysi voi olla hieman monimutkaisempi kuin tuottojen, sillä kustannukset voivat aiheutua erilaisista kustannuslajeista, joiden eroja tulisi voida selvittää erikseen. Suurimman kustannuserän maksullisen toiminnan suoritteiden kohdalla aiheuttavat usein työvoimakustannukset. Tällöin suoritteen tuottamiseen kuluvien työtuntien määrälle ja työtunnin hinnalle tulisi asettaa standardi, johon toteutunutta tuntimäärää ja tuntihintaa voidaan verrata. Myös raaka-ainekustannuksille tulisi määritellä standardit, joihin toteutuneita arvoja verrataan. Eri suoriteryhmittäin tulee kustannusten osaltakin budjetoida erikseen soveltaen budjetoinnissa kunkin suoriteryhmittäin standardiarvoja. Kun budjetti on laadittu suoriteryhmittäin ja siten, että tietyn suoritteen tuottamisen sitouttavat kustannukset on määritelty, voidaan kustannusten osalta selvittää välittömien muuttuvien kustannusten hintaero ja määrärahaero. Välillisten kustannusten osalta voidaan laskea, johtuuko budjettiero siitä, että toiminta-aste eli volyyymi on arvioitu väärin vai ovatko kustannukset jostain muusta syystä

ylittäneet tai alittaneet suunnitellut. Tämä edellyttää kuitenkin sitä, että tietyn suoritteiden volyymit arvioidaan ennalta ja myös välilliset kustannukset budjetoidaan suoritteittain.

3.6 Budjettierojen raportointi ja syyt

Halutun ohjausvaikutuksen aikaansaamiseksi budjettierot tai budjettimuuttujien toteutuneet arvot on raportoitava, jotta toiminnoista vastuussa olevat henkilöt voivat vaikuttaa erojen taustalla oleviin syihin. Budjettierot tulisi raportoida niille henkilöille, jotka ovat osallistuneet kyseisen tulosalueen tai yksikön budjetointiin. Raportit olisi hyvä muotoilla siten, että tietyille henkilöille raportoidaan vain niistä eroista, joihin kyseisellä henkilöllä on vaikutusmahdollisuuksia. Raportoinnin muoto tulisi lisäksi tehdä sellaiseksi, ettei raportointi tunnu raportin saajasta syyttävältä, vaan se koetaan kehittäväksi ja rakentavana asiana.

Raportointitiheys voi eri budjettimuuttujien kohdalla olla erilainen. Budjettierojen laskemisen tiheyteen vaikuttaa luonnollisesti myös se, millä tarkkuudella budjetti on jaksotettu budjettikaudelle. Budjettierojen raportoinnin ajankohtaisuuteen on myös syytä kiinnittää huomiota. Budjettieroista tulisi raportoida mahdollisimman nopeasti valvontajakson päättymisen jälkeen. Toisaalta raportointitiheys vaikuttaa myös osaltaan raportoinnin ajankohtaisuuteen.⁵⁶

Kaikkia budjettieroja ei ole tarpeellista eikä järkevää raportoida samalla tarkkuudella vaan budjettierot tulisi jakaa merkitseviin ja ei-merkitseviin budjettieroihin.⁵⁷ Ei-merkitsevien budjettierojen raportointi voidaan jättää kokonaan pois, mikäli tämän seurauksena raportoinnin vastaanottajan on helpompi nähdä erot, joihin hänen tulisi puuttua.

Budjettierojen syyt voidaan luokitella muun muassa seuraavasti: toimeenpano-, ennakointi-, mittaus-, ja mallivirheistä johtuvat erot sekä satunnaistekijöistä johtuvat erot. Toimeenpanovirheet johtuvat tuotannontekijöiden virheellisestä ja tehottomasta hankinnasta. Ennakointivirheen tapauksessa budjetin rakenne oletetaan oikeaksi, mutta

⁵⁶ Akkanen 1982, s. 61, 62, 64

⁵⁷ Akkanen 1982, s. 54

budjettimuuttujat on määritelty väärin budjettia laadittaessa. Mittausvirhe tarkoittaa toteutuneen arvon virheellistä määrittämistä ja mallivirhe taas tarkoittaa, että muuttujat on valittu väärin.

Satunnaistekijöiden aiheuttamat virheet eivät aiheuta säätelytoimenpiteitä, mutta kaikkien muiden edellä mainittujen asioiden aiheuttamien budjettierojen taustalla olevat syyt tulisi selvittää.⁵⁸

4 BUDJETTIEROJEN ANALYSOINTI VALTION TILIVIRASTOJEN MAKSULLISESSA TOIMINNASSA

4.1 Maksullisen toiminnan budjetointi ja suunnittelu tilivirastoissa

4.1.1 Haastateltujen organisaatioiden maksullisen toiminnan esittely

Haastateltujen organisaatioiden maksullisen toiminnan ymmärtämiseksi, on ymmärrettävä myös maksullisen toiminnan rooli koko tiliviraston toiminnan näkökulmasta ja tunnettava viime aikoina maksullisessa toiminnassa tapahtuneita muutoksia sekä valmisteilla olevia muutoshankkeita.

Ajoneuvohallintokeskus AKE

Maksullinen toiminta muodostaa suuren osan viraston toiminnasta. Virasto on verotusyksikköä lukuun ottamatta täysin nettobudjetoitu. Tästä syystä maksullisen toiminnan tuotoilla tulee kattaa myös maksuttomia palveluja, kuten esimerkiksi liikenneturvallisuustutkimuksia sekä rekisteröinnin, autokoulujen ja liikennetarvikekaupan valvontaa. Maksullisen toiminnan tuotot olivat vuonna 2004 yhteensä noin 56 miljoonaa euroa, joista suurin osa (83,2 %) koostuu

⁵⁸ Akkanen 1982, s. 65, 66, 67

julkisoikeudellisten suoritteiden myynnistä. Tilivirasto tuottaa kuitenkin myös markkinasuoritteita (11,4 %) ja erityislakien nojalla hinnoiteltuja suoritteita (5,4 %).⁵⁹

Tiliviraston toimialoja ovat rekisteröinti ja verotus, AKEtieto, kuljettaja, ajoneuvotekniikka, tietohallinto ja hallinto. Kaikki toimialat osallistuvat vahvasti omien toimialojensa suunnitelmien ja tulosehdotteiden laadintaan sekä budjettiseurantaan.

Helsingin yliopisto

Helsingin yliopiston maksullinen toiminta sisältää julkisoikeudellisia suoritteita, markkinasuoritteita ja erityislakien nojalla hinnoiteltuja suoritteita. Maksullinen toiminta ei kuitenkaan varsinaisesti kuulu yliopiston perustehtävän hoitamiseen, vaan toiminnot ovat luonteeltaan tukitoimintojen tyyppisiä. Maksullinen toiminta ei siis ole ratkaisevassa roolissa yliopiston perustehtävän hoitamisessa, joskin kuitenkin tärkeässä roolissa. Maksullisen toiminnan suoritteita ovat muun muassa opintotukipäätökset, tilaustutkimukset, täydennyskoulutus ja ruumiinavaukset. Maksullisen toiminnan tuotot olivat vuonna 2004 (2003) yhteensä noin 57 (50) miljoonaa euroa.⁶⁰

Merenkulkulaitos

Merenkulkulaitoksen maksullisen toiminnan tuottojen määrä vuonna 2003 oli noin 131 miljoonaa euroa ja se koostui julkisoikeudellisten suoritteiden, markkinasuoritteiden ja erityislakien nojalla hinnoiteltujen suoritteiden tuotoista.⁶¹ Merenkulkulaitoksen maksullisessa toiminnassa on kuitenkin tapahtunut suuria muutoksia, kun varustamo- ja luotsaustoiminta liikelaitostettiin vuoden 2004 alussa. Muutoksia on edelleen tiedossa, kun myös kolmas maksullisen toiminnan suurista osa-alueista, erityislakien nojalla hinnoitellut väylämaksut, on siirtymässä pois maksullisen toiminnan alaisuudesta veroihin ja veronluonteisiin maksuihin.⁶² Näiden muutosten seurauksena maksullisen toiminnan tuottojen määrä laskee tulevina vuosina noin seitsemään miljoonaan euroon. Varustamo- ja luotsaustoiminnan siirtyminen tiliviraston ulkopuolelle aiheutti sen, että

⁵⁹ Ajoneuvohallintokeskus, Toimintakertomus ja tilinpäätöslaskelmat 2004, s. 22-23

⁶⁰ Helsingin yliopiston toimintakertomus 2004, s. 51

⁶¹ Maksullinen toiminta vuonna 2003, s. 32

⁶² Hallituksen esitys Eduskunnalle väylämaksulaiksi, s. 8

maksullisen toiminnan tuotot olivat vuonna 2004 noin 51 miljoonaa euroa vähemmän kuin vuonna 2003.⁶³

Valtion teknillinen tutkimuskeskus VTT

VTT:n maksullinen toiminta muodostuu puhtaasti markkinasuoritteiden myynnistä. Suoritteet ovat luonteeltaan projekteja sekä toimeksiantoja ja niitä on kahden tyyppisiä: asiakasratkaisuja ja asiantuntijapalveluita. Asiakasratkaisut ovat normaalisti pidempiä projekteja, kun taas asiantuntijapalvelut voivat pienimmillään olla 500 euron suuruisia kiinteähintaisia testaustoimeksiantoja. Toiminta tapahtuu pääasiassa projektiluontoisesti ja tästä syystä sekä suunnittelua että seurantaa tehdään paljolti projektitasolla. VTT:n maksullisen toiminnan tuotot olivat vuonna 2004 (2003) yhteensä noin 77 (84) miljoonaa euroa.⁶⁴ VTT:llä on maksullisen toiminnan lisäksi omarahoitteista ja yhteisrahoitteista toimintaa.

4.1.2 Maksullisen toiminnan yhteydet valtion talousarvioon

Ulkoisen budjetin eli valtion budjetin laadinta ja sisäisen budjetin laadinta voivat maksullisen toiminnan osalta kulkea käsi kädessä tai eri aikataulussa. Valtion budjetin laadinta täytyy kuitenkin aloittaa jo niin varhaisessa vaiheessa, että sen laatimisen yhteydessä ei välttämättä koeta järkeväksi laatia vielä sisäistä budjettia. Mikäli kuitenkin maksullinen toiminta muodostaa huomattavan suuren osan viraston toiminnasta, on maksullisen toiminnan budjetointi ja suunnittelu tärkeää jo valtion budjetin laadinnan yhteydessä. Sellaisissa tilivirastoissa, joissa maksullinen toiminta muodostaa vain pienen osan tiliviraston toiminnasta, saatetaan valtion budjetin laadinnan yhteydessä laatia ainoastaan koko tiliviraston kattava kustannusvastaavuuslaskelma ilman yksityiskohtaisia sisäisiä selvityksiä sen tarkemmasta muodostumisesta.

Valtion budjetissa tulee maksullisen toiminnan osalta esittää kustannusvastaavuuslaskelma. Kustannusvastaavuuslaskelman laatimisen tavat

⁶³ Merenkululaitoksen toimintakertomus ja tilinpäätöslaskelmat 2004, s. 29

⁶⁴ VTT:n toimintakertomus 2004

vaihtelevat tutkimuksen kohteena olleissa organisaatioissa huomattavan paljon. AKE:n kustannusvastaavuuslaskelma laaditaan yksityiskohtaisten tuotekalkyylien ja suunniteltujen volyyymien mukaan toimialakohtaisesti yhteen koottuna. Helsingin yliopistossa laskelma taas laaditaan edellisten vuosien toteumien perusteella. VTT:n kustannusvastaavuuslaskelman laatiminen perustuu strategiaan linjauksiin kuitenkin siten, että se laaditaan keskitetysti konsernihallinnosta. Merenkululaitoksen budjetointiprosessiin ovat vaikuttaneet meneillään olevat muutokset siten, että suunnittelu on tehty viime vuosina keskitetysti, koska on todettu, että sen hetkinen paras mahdollinen tietämys tulevista linjauksista on ollut talousosastolla. Suunnitteluvastuuta on kuitenkin aina silloin pyritty siirtämään yksiköiden tasolle, kun toiminta on ollut suhteellisen vakaata.

Täysin nettobudjetoidussa yksikössä tiliviraston kaikki tulot ja menot on budjetoitu kokonaisuudessaan yhdelle momentille. Ajoneuvohallintokeskus oli tähän tapaan budjetoitu vielä vuonna 2002. Maksullisen toiminnan rooli on siis ollut ja on jatkossakin erityisen suuri AKE:n vuosibudjetissa. Ongelmallisena AKE:ssa kuitenkin koettiin investointien rahoitus, koska AKE:ssa on tällä hetkellä meneillään suuri palvelujen kokonaisuudistushanke (PALKO-hanke). Koska virasto on pääosin nettobudjetoitu, rahoitetaan kyseinen hankekin maksullisen toiminnan tuotoilla, vaikka investointeja ei esitetäkään kustannusvastaavuuslaskelmassa. Tämän asian vaikeudet nousivat haastattelussa esille.

Maksullinen toiminta katoaa kuitenkin usein budjettiin, koska maksullisen toiminnan ollessa kustannusvastaavaa, siitä ei aiheudu ylijäämää eikä alijäämää valtiolle. Usein kuitenkin maksullinen toiminta on joko yli- tai alijäämäistä. Tällöin joko ylijäämällä katetaan muita kustannuksia tai budjettirahalla katetaan maksullisen toiminnan alijäämä. Toimintamenomomentin sisään kuuluva maksullinen toiminta näkyy siis budjetissa toimintamenomomentilla, mikäli se on yli- tai alijäämäistä.

4.1.3 Maksullisen toiminnan sisäisen budjetin laadinta

Maksullisesta toiminnasta laaditaan valtion budjettiin kustannusvastaavuuslaskelma koko yksikön tasolla. Kyseisen kustannusvastaavuuslaskelman lisäksi tilivirastoissa

tehdään kuitenkin myös tarkempia, vastuualuekohtaisia maksullisen toiminnan suunnitelmia. Esimerkiksi AKE:n valtion budjetissa esittämä kustannusvastaavuuslaskelma perustuu vastuualueiden tekemiin tuotekohtaisiin suunnitelmiin, jotka kootaan edelleen yhdeksi, koko organisaation kattavaksi kustannusvastaavuuslaskelmaksi. Sisäisen budjetin ja valtion budjetin laadinta etenevät siis yhdessä. AKE:n sisäinen budjetti laaditaan liikekirjanpidon tileittäin ja kuukausikohtaisesti vastuualueittain jaoteltuna. Toimialueiden vastuulla on erityisesti volyymien ennustaminen ja tällä tavoin liikevaihdon määrän ennakoiminen. Julkisoikeudellisten suoritteiden kohdalla volyymistä voidaan johtaa suoraan yksikön liikevaihto, koska hinnat ovat luonteeltaan kiinteitä ja niistä sovitaan maksuasetuksella.

VTT:ssä laaditaan kuukausikohtainen tulosbudjetti tuloslaskelmamuodossa kaikille tutkimusyksiköille. Maksullinen toiminta on kuitenkin ollut vain yksi osa yksiköiden toimintaa, joten se on osittain uponnut tulosbudjetin sisään. Organisaatiouudistuksen myötä VTT:n maksullinen toiminta pyritään kuitenkin keskittämään yhteen yksikköön, jolloin myös sisäisen budjetin laadinta maksullisen toiminnan osalta tulee helpommaksi ja toisaalta myös tärkeämmäksi. VTT:n tutkimusyksiköt jakautuvat tutkimusalueisiin ja tutkimusalueet edelleen tutkimusryhmiin. Budjetointiin ja erityisesti liikevaihdon ennakkointiin osallistuu henkilöitä tutkimusryhmätasolta ylöspäin eli sisäisen budjetin laadintavastuu on niillä henkilöillä, joilla on paras tietämys tulevista asioista. VTT:n sisäisen budjetin laadinta tehdään huolella ja siihen panostetaan paljon toisin kuin ulkoisen budjetin laadintaan. Ulkoisen budjetin laadinta suoritetaan haastattelun perusteella VTT:ssä mahdollisimman pienin panoksin, koska ulkoisella budjetilla ei ole toiminnan ohjauksen kannalta yhtä suurta merkitystä kuin sisäisellä budjetilla on.

Helsingin yliopistossa maksullisen toiminnan suunnittelua ja yksityiskohtaisempaa erittelyä tehdään ainoastaan niiden yksiköiden osalta, joissa maksullinen toiminta muodostaa yksikön perustehtävän. Tällaisia yksiköitä ovat muun muassa yliopistoliikuntaa ja täydennyskoulutusta tuottavat yksiköt. Muun maksullisen toiminnan osalta suunnittelua tehdään pääasiassa vasta hinnoittelulaskelmia laadittaessa.

Merenkulkulaitoksella kaikki yksiköt tekevät suunnitelmia ja arvioita oman toiminnan kehityksestä. Viime aikoina suunnittelua ovat kuitenkin vaikeuttaneet suuret organisaatiomuutokset, joista johtuen budjetointi ja suunnitteluvastuuta on siirretty

yksiköiltä konsernihallinnon puolelle. Maksullisen toiminnan osalta oleellista on arvioida volyymeja, koska hinnat ovat paljolti ennalta määrättyjä. Ongelmallista kuitenkin budjetin laadinnan kannalta on se, että usein vasta budjettikauden aikana tiedetään se, miten toiminta tulee kyseisenä vuonna kehittymään. Alasta johtuen myös sääoloilla on suuri merkitys kustannusten muodostumiseen ja tästäkin syystä ennakoiminen on joiltain osin lähes mahdotonta.

4.2 Tulossopimuksen toteutumisen seuranta

Tulossopimus laaditaan budjetin laadinnan yhteydessä ja tulossopimuksessa sovitut tavoitteet esitetään valtion talousarviossa kyseisen tiliviraston määräraha-perusteissa. Tulossopimuksissa asetetaan maksulliselle toiminnalle muun muassa kannattavuustavoite. Markkinasuoritteiden määrälle voidaan myös asettaa tulossopimuksella tavoitteita, mikäli se toiminnan luonteen kannalta on hyvä mittari. Esimerkiksi VTT:n suoritteiden luonteesta johtuen suoritteiden määrä ei kuitenkaan ole olennainen asia, koska suoritteet vaihtelevat pienistä testaustoimeksiannoista suuriin asiakasratkaisuihin. VTT:n tulostavoitteet lähtevätkin yksikön strategisista tavoitteista, jolloin tavoitteiden toteutumiseen sitoutuminen lähtee yksiköstä itsestään. Tulossopimuksessa asetetut tavoitteet maksullisen toiminnan osalta koskevat vain maksullisen toiminnan euromääräistä kokonaiskannattavuutta ja maksullisen toiminnan osuutta koko tiliviraston toiminnasta.

Tulostavoitteiden toteutumisen seurantatapoihin vaikuttavat siis asetetut tavoitteet. Yleisesti ottaen haastateltavien mielestä tavoitteet olivat kuitenkin niin yleisluontoisia, että niiden sitouttaminen toimintaan voi olla vaikeaa. Toimintakertomuksessa tulee kaikkien tilivirastojen kuitenkin ottaa kantaa tavoitteiden toteutumiseen ja tästä syystä toteutumista on joka tapauksessa jossain vaiheessa seurattava.

Helsingin yliopistossa tulostavoitteiden toteutumisen seuranta tapahtuu pääsääntöisesti vasta budjettikauden päättymisen jälkeen. Maksulliseen toimintaan liittyviä tulostavoitteita vuonna 2004 on ollut liiketaloudellisen toiminnan tulostavoitteen ja kannattavuustavoitteen lisäksi muun muassa avoimen yliopisto-opetuksen vuosittainen

määrätavoite laskennallisille kokovuotisille opiskelijapaikoille (4 500 opiskelijapaikkaa).

AKE:ssa on tehty jo vuosia strategiatyötä, joka jatkuu juoksevasti. AKE:ssa koetaan, että tulostavoitteiden konkreettisuudessa on vielä kehittämisen varaa, jotta niistä tulisi entistä selkeämmin toiminnan todellinen ohjausväline. AKE:n omissa, sisäisissä tuloskorteissa on tulostavoitteita yli 100. Ohjaavan ministeriön asettamia tulostavoitteita on ollut vuosittain noin 20 ja niiden toteumia raportoidaan kahdesti vuodessa.

Merenkululaitoksella tulossopimuksen toteutumista seurataan, mutta koska suoritemääriin ei juuri voida itse vaikuttaa, on pyrittävä vaikuttamaan kustannuspuoleen, jotta tulossopimuksen tavoitteet voisivat toteutua. Kustannuksiin voidaan vaikuttaa esimerkiksi siten, että siirretään väylien kunnostustöitä tuleviin vuosiin, koska näitä töitä ei ole erikseen sidottu tietyntyyppisiksi. Tulostavoitteiden saavuttamisen tilasta laaditaan puolivuositteittäin erillinen raportti.⁶⁵

Tulossopimuksissa asetetaan markkinasuoritteille tulostavoitteita. AKE:n liiketaloudelliset suoritteet koostuvat pääasiassa tietojen myynnistä eli suoritteiden tuottamisesta on vastuussa AKE:n yksiköistä tietopalvelu. Tietopalvelun tulostavoitteeksi vuodelle 2005 asetetaan tulossopimuksessa vähintään 1,0 miljoonaa euroa.⁶⁶

VTT:ssä kullekin vastuualueelle on tehty kaiken toiminnan tuotot ja kulut sisältävät sisäiset tulosbudjetit, joihin kyseisen vastuualueen tulospalkkiot oli sidottu. Tällä tavalla pyritään sitouttamaan koko henkilöstö tulostavoitteiden toteutumisen tavoitteluun. Maksullisen toiminnan tulostavoitteiden ollessa hyvin ylätason tavoitteita, vaatii tulostavoitteiden toteutuminen koko organisaation kattavia strategisia suunnitelmia ja tavoitteiden täytyykin siis olla suunnittelussa mukana alusta alkaen. Toisaalta noin ylätasolla olevien tavoitteiden yhteys toimintaan voi hukkaa, kun tavoitteen toteutumisesta on vastuussa koko organisaatio.

⁶⁵ Merenkululaitoksen tulostavoitteiden puolivuotisraportti 1.1.2004-30.6.2004

⁶⁶ AKE:n tulostavoitteet vuodelle 2005, s. 2

Merenkululaitoksen tulostavoitteissa vuodelle 2005 on esitetty erilaisia mittareita.⁶⁷ Mittareiden joukossa on esitetty liikeloudellisin perustein hinnoitelluille suoritteille kustannusvastaavuustavoite, joka on 100 %. Mielenkiintoista tässä tavoitteessa on se, että jo maksuperustelain mukaan liikeloudellisten suoritteiden hinnoittelun tulisi tapahtua liikeloudellisin perustein eli kustannusvastaavuuden tulisi normaalisti olla yli 100 %.

Helsingin yliopiston liikeloudellisen maksullisen toiminnan tuottotavoite vuodelle 2005 on 52 miljoonaa euroa ja kannattavuustavoite on 3 % tuotoista eli 1,65 miljoonaa euroa. Tulossopimuksen merkitys maksullisen toiminnan suunnittelussa ja seurannassa ei ole kovin suuri, koska maksullinen toiminta koostuu suurelta osin suoritteista, joiden kysyntää ei voida kovin hyvin ennustaa. Tavoitteiden toteutumisen seuranta tapahtuu pääasiassa vasta budjettikauden päättymisen jälkeen.

4.3 Suoritteiden hinnoittelu ja hinnoittelulaskelmien toteutumisen seuranta

4.3.1 Julkisoikeudelliset suoritteet

Julkisoikeudellisten suoritteiden hinnoille on ominaista, että ne sovitaan usein kiinteähintaisina seuraavaksi budjettikaudeksi eteenpäin. On kuitenkin mahdollista, että julkisoikeudelliset suoritteet hinnoitellaan myös puhtaasti omakustannushintaan suoritekohtaisesti. Tällaisia suoritteita ovat Merenkululaitoksella muun muassa katsastukset ja tarkastukset, joista säädetään tai määrätään tietyissä maksupolitiikkamuistiossa luetelluissa säädöstekeissä ja aluksen jääluokan vahvistaminen.⁶⁸ Kiinteähintaisten suoritteiden hinta tulisi pitää omakustannusarvon tasolla. Omakustannusarvoa ja näin myös suoritteen oikeaa hintaa tarkistetaan aina budjetin laadinnan yhteydessä. Tällöin tiedossa on kuitenkin vasta viimeistä edellisen vuoden toteutumätiedot, joten hinnoittelu saattaa seurata kustannustason muutoksia reilusti jäljessä.

⁶⁷ Merenkululaitoksen tulostavoitteet vuodelle 2005, s. 3

⁶⁸ Maksupolitiikkamuistio Merenkululaitos, s. 11

AKE:ssa on noin 90 julkisoikeudellista suoritetta, joiden hinnat sovitaan maksuasetuksella vuosittain. Maksuasetusta voidaan muuttaa budjettikauden aikana, mutta maksuasetuksen muuttamisen työläyden vuoksi asetusta muutetaan vain erityisistä syistä. Vuonna 2003 AKE:n maksuasetusta kuitenkin muutettiin budjettikauden kuluessa, koska jo alkuvuonna alkoi tulosennusteiden mukaan näyttää siltä, että vuodesta tulee liian ylijäämäinen, mikäli hintoja ei lasketa budjettikauden kuluessa. Tällöin laskettiin rekisteröintisuoritteiden hintoja. AKE:ssa kaikille suoritteille on laskettu tuotekalkyyli, jonka avulla määritellään suoritteen kustannukset ja näin myös suoritteen hinta. Suoritekohtaista kustannusseurantaa ei AKE:ssa kuitenkaan budjettikauden aikana ole eli seuranta tapahtuu pääasiassa toimialueittain kustannusvastaavuuslukuja seuraten. Eri suoritteiden volyymeja seurataan kuitenkin koko ajan. Budjetin laadinnan yhteydessä kunkin tuotekalkyylin määrittelyt tarkistetaan, jolloin tuotteen hinnan oikeellisuudesta päästään myös varmuuteen.

Helsingin yliopiston julkisoikeudellisia suoritteita ovat avoimen yliopiston palvelut, opintotukipäätökset ja muut julkisoikeudelliset suoritteet, joihin kuuluu muun muassa erilaisia opintokokonaisuuksia. Opintotukipäätöksistä saatavasta hinnasta tehdään vuosittain Kelan kanssa korvaussopimus, jossa määritellään tuensaajakohtainen omakustannushinta. Omakustannushinnassa on huomioitu palkat, henkilösivukulut, laitekustannukset, muut kustannukset, yleiskustannukset sekä tila- ja pääomakustannukset.⁶⁹ Hintojen tarkistus tapahtuu vuosittain Kelan kanssa tehtävällä sopimuksella, jolloin suoritteen tuottamisen sitouttamat kustannukset määritellään uudestaan. Muidenkin julkisoikeudellisten suoritteiden hinnat tarkistetaan joko vuosittain tai kahden vuoden välein. VTT:n maksullinen toiminta ei sisällä julkisoikeudellisia suoritteita.

4.3.2 Markkinasuoritteet

Markkinasuoritteet hinnoitellaan liiketaloudellisin perustein. Käytännössä hinnoittelu tapahtuu siten, että omakustannusarvoon lisätään tietty voittolisä tai katetavoite. Helsingin yliopistolla on tehty sisäiseen käyttöön Maksullisen toiminnan ohjeet 2004,

⁶⁹ Arvio opintotukityön omakustannushinnasta yliopistoissa vuonna 2002

jolla ohjeistetaan tutkijoita ja muita tarjousten laatijoita tunnistamaan suoritteet, jotka ovat maksullisia ja hinnoittelemaan suoritteet oikein. Hinnoittelulaskelman (liite 2) avulla tarjouksen laatijan tulee määrittellä välittömät työkustannukset erikseen hankkeen tai muun suoritteiden palkkojen ja virkatyön osalta. Tämän lisäksi henkilösivukustannukset lasketaan työkustannusten perusteella (45 %). Hinnoittelulaskelmassa tulee välittöminä kustannuksina määrittellä lisäksi aineiden ja tarvikkeiden kustannukset, laitekustannukset, ostetut palvelut, pääoma- ja hoitokustannukset tiloista ja muut välittömät kustannukset. Edellä mainittujen kustannusten toteumatiedot saadaan haluttaessa suoraan kirjanpidosta. Välittömien kustannusten lisäksi hinnassa tulee huomioida vielä osuus yhteiskustannuksista, markkinahintaisä, mahdollinen alennus ja arvonalisävero. Ohjeesta löytyy myös yksityiskohtaiset laskentaohjeet edellä mainituille erille. Hinnoittelulaskelman laatimisen ja tarjouksen hyväksymisen jälkeen laskelma arkistoidaan ja projektille luodaan oma koodi kirjanpitoonsa. Tehdyn laskelman toteutumista ei kuitenkaan yksityiskohtaisesti seurata vaan seuranta kohdistuu ainoastaan siihen, että menot eivät kokonaisuudessa ylitä tuloja.

AKE:ssa markkinasuoritteet ovat pääasiassa luonteeltaan tietojen myyntiä. Ne hinnoitellaan vastaavien tuotekalkyylien avulla kuin julkisoikeudellisetkin suoritteet. AKE:ssa liikeloudellisten suoritteiden kustannusvastaavuustavoite on ollut noin 130 prosenttia. Muun muassa vuonna 2003 Tietopalvelun kustannusvastaavuus oli kuitenkin peräti 171 prosenttia johtuen voimakkaasti kasvaneesta autokaupasta. Vuoden 2005 alkukin näyttää siltä, että ylijäämää tulee taas huomattavan paljon. Suuri ylijäämä johtuu siitä, että volyymit ovat suurempia kuin on suunniteltu ja tällöin kiinteiden kustannusten määrä suoritetta kohden pienenee. Hintojen oikeellisuuden seuranta on mahdollista tietopalvelun osalta, koska se muodostaa oman erillisen kokonaisuutensa organisaatiossa. Liian suuri ylijäämä ei ole tavoiteltavaa. AKE:n tilintarkastaja huomauttikin ylijäämästä vuoden 2003 tilintarkastuskertomuksessaan. Koska kyse oli kuitenkin täysin ennakoimattomasta autokaupan kasvusta, tämä asiantila asettaa tulosennusteille merkittävän haasteen.

VTT:ssä hinnoittelulaskelman laatii yleensä projektipäällikkö ja sen hyväksyy hänen esimiehensä. Joillekin toimeksiannoille on kuitenkin määritelty kiinteä hinta, joka löytyy vuosittain tarkistettavasta hinnastosta. Koska maksullisen toiminnan kaikki

suoritteet ovat luonteeltaan markkinasuoritteita, sisältää hinta omakustannusarvon lisäksi tietyn katteen. Projektipäällikön vastuulla hinnoittelussa on erityisesti työmäärien arviointi sekä muiden välittömien kustannusten määrä. Projektissa mukana oleva talousasioista vastaava henkilö laatii pääasiassa kustannuspuolen arviot välillisten kustannusten osalta. Hinnoittelulaskelman toteutumisen seuranta on laskelman laatineen henkilön vastuulla. Mikäli todelliset kustannukset ovatkin isommat kuin hinnoittelulaskelmassa määritellyt kustannukset, täytyy asiaan puuttua välittömästi ja selvittää, mistä kustannusten korkea taso johtuu. Mikäli suuret kustannukset johtuvat asiakkaasta (asiakkaan esittämistä lisävaatimuksista), on mahdollista laatia uusi hinnoittelulaskelma.

Merenkululaitos on uudistanut vuonna 1998 oman ohjeistuksensa väylänpitopalvelujen myynnistä ulkopuolisille. Tämä ohjeistus on kohdistettu väylänpitopalveluja käytännössä tuottaville henkilöille, jotka laativat tarjouslaskelmia liiketaloudellisista suoritteista. Ohjeen mukaan suoritteen hinta määräytyy liitteen 3 hinnoittelumallin mukaisesti.

Hinnoittelulaskelmassa henkilökustannusten laskentaan on määritelty eri tehtäväryhmille omat yleiskustannuskertoimet, joilla tuntipalkasta saadaan laskettua omakustannushintainen työn tuntihinta. Tämä tuntihinta kattaa siis palkkakustannusten lisäksi henkilöä ympäröivän infrastruktuurin kustannukset. Kertoimet perustuvat vastuualuekohtaisesti laskettuihin edellisten vuosien yleiskustannustoteumiin. Muita laskelmassa huomioitavia kustannuseriä ovat matkakustannukset, kulkuvälinekustannukset, aine- ja tarvikekustannukset, alihankintakustannukset ja rahoituskustannukset. Matkakustannukset veloitetaan asiakkaalta valtion virkamiesten matkustussäännön mukaisina. Kulkuvälinekustannusten laskentaa varten on koottu väylänhoitokalustojen tuntihinnat ja niihin on sisällytetty käyttökustannukset, pääomakustannukset ja hallintokustannukset sekä joidenkin alusten osalta aluksen henkilöstön palkkakustannukset. Tavanomaisen kulkuneuvon (esimerkiksi auto) maksu määräytyy markkinahinnan mukaan. Aine ja tarvikekustannukset lasketaan markkinahinnan mukaan, lisäten niihin kuitenkin varastolisä, joka vaihtelee erityyillisillä tavaroilla. Alihankintakustannukset sisältävät ulkopuolisista palveluista aiheutuvia kustannuksia. Rahoituskustannukset tulee huomioida, mikäli hankkeeseen liittyy

selkeitä rahoitettavia eriä. Tällöin perittävä korko on yhtä suuri kuin valtion pitkäaikaisen lainanoton efektiivinen nimelliskorko.⁷⁰

Merenkululaitoksella hinnoittelulaskelman toteutumisen seuranta on laskelman laatineen henkilön vastuulla. Käytännössä kustannuksissa tapahtuu kuitenkin vain harvoin merkittäviä poikkeamia laskelmiin, koska kustannukset pystytään melko hyvin ennakoimaan.

Markkinasuoritteiden hinnan tulisi olla markkinahinnan tasolla, mikäli tällainen hinta on löydettävissä. Esimerkiksi Helsingin yliopiston liikuntapalvelujen hintaa ulkopuolisille on jouduttu nostamaan, koska hinta oli alhaisempi kuin markkinoilla toimivien monien muiden palveluntuottajien hinnat. Yliopiston opiskelijoilta perittävän hinnan ei kuitenkaan tarvitse olla markkinahinnan tasolla, koska yliopisto saa tukea opiskelijoidensa liikuntaharrastusta. Myös joidenkin muiden suoritteiden osalta markkinahinta pystytään selvittämään, kuten esimerkiksi tilaustutkimukset ja tietyt opintokokonaisuudet, koska markkinoilla on useita palveluntarjoajia. Myös VTT:n tutkimukset voivat olla alasta riippuen sellaisia, joille löytyy markkinahinta. Esimerkiksi IT-alan projektitutkimuksille löytyy vertailukohtia markkinoilta.

Merenkululaitoksen ja AKE:n toiminta sitä vastoin on luonteeltaan sellaista, että kyseisillä tilivirastoilla on tietynlainen monopoliasema. Tästä syystä harvalle Merenkululaitoksen ja AKE:n tuottamalle suoritteelle löytyy vertailuhintaa markkinoilta.

4.3.3 Erityislakien nojalla hinnoitellut suoritteet

Erityislakien nojalla hinnoitellut suoritteet voidaan ryhmitellä edelleen markkinasuoritteisiin ja julkisoikeudellisiin suoritteisiin, kuten Helsingin yliopistossa on tehty. Tämän ryhmittelyn perusteella määräytyy se, miten suoritteiden hinnat määritellään: julkisoikeudelliset suoritteet (ruumiinavaustoiminta) hinnoitellaan

⁷⁰ Väylänpitopalvelujen myynti ulkopuolisille, s. 10-21

omakustannushintaan ja markkinasuoritteet (oikeuskemia) hinnoitellaan liiketaloudellisin perustein.

Merenkululaitoksessa erityislakien nojalla hinnoiteltujen suoritteiden tuotot koostuvat pääasiassa väylämaksuista. Väylämaksulaki määrittelee sen, mitä kustannuksia väylämaksulla tulee kattaa. Väylämaksu ei ole kuitenkaan perustunut puhtaasti kustannuksiin ja laki onkin aika epämääräinen sen osalta, mitä katettavat kustannukset ovat. Esimerkiksi kaikkia pääomakustannuksia ei ole edellytetty katettavaksi. Maksun suuruus on ennemminkin määräytynyt sen mukaan, kuinka paljon asiakkaat ovat pystyneet maksamaan. Väylämaksujen kustannusvastaavuus oli vielä vuonna 1993 vain 68,5 %. Kustannusvastaavuus on parantunut kuitenkin vuosittain, vuotta 1996 lukuun ottamatta, ja vuoden 2004 kustannusvastaavuus olikin jo 102,9 %. Väylämaksuihin on jopa ehdotettu jo pientä alennusta, koska kehitys viittaa siihen, että kustannusvastaavuus tulisi edelleen paranemaan. Väylämaksuilla ei kuitenkaan ole tarkoitus saavuttaa voittoa, joten tästä syystä pyritään kustannusvastaavuus pitämään noin 100 prosentin tasolla.⁷¹

AKE:lla on yksi erityislakien nojalla hinnoiteltu suorite, katsastustoiminnan maksu, jonka tuotto on hieman alle 3 miljoonaa euroa vuodessa. Se pyritään hinnoittelemaan samaan tapaan kuin julkisoikeudelliset suoritteet. VTT:ssä ei erityislakien nojalla hinnoiteltuja suoritteita tuoteta.

4.4 Standardikustannuslaskennan mahdolliset hyödyt erilaisten suoritteiden hinnoittelussa

Haastatelluissa tilivirastoissa oli joillekin asioille määritelty standardeja, mutta systemaattista suoritekohtaista standardikustannuslaskentaa ei kuitenkaan tilivirastoissa haastattelujen mukaan esiintynyt. AKE:ssa käytössä olevat tuotekalkyyelit kuitenkin jo viittaavat siihen, että joitain suhteellisen kiinteitä arvoja tuotekohtaisille kustannuserille on asetettu.

⁷¹ Väylämaksujen kustannusvastaavuuslaskelmat 1993 - 2006

Standardikustannuslaskennasta paras hyöty saataisiin, mikäli tilivirasto tuottaisi toistuvasti samaa suoritetta samalla tavalla tuotettuna. Standardikustannuslaskennan aiheuttama työmäärä riippuu myös suoritteiden määrästä. Mikäli samaa suoritetta ei tuoteta pitkään tai suoritteita on lukuisia, saattaa standardikustannuslaskennan käyttöönnotosta aiheutua suurempia kustannuksia kuin sillä aikaansaavat hyödyt ovat. Standardikustannuslaskenta voisi kuitenkin sopia eri tilivirastoissa ainakin aluksi tiettyjen yksittäisten suoritteiden kustannuslaskentaan ja hinnoitteluun.

Helsingin yliopistossa standardikustannuslaskennasta ja standardien määrittelystä voisi olla hyötyä erityisesti virkatyön kohdistamisessa maksulliselle toiminnalle. Virkatyö on käytännössä ongelmallinen asia siksi, että virkatyön palkat maksetaan eri momentilta kuin maksullisen toiminnan muut kulut. Tästä syystä maksullisen toiminnan sitoma virkatyön määrä ja siitä aiheutuvat työkustannukset täytyy pyrkiä kohdistamaan jollain systemaattisella tavalla tietyn suoritteen sitomiksi kustannuksiksi. Standardien määrittelyssä apuna voisi olla työajan seuranta, jolla pystyttäisiin määrittelemään tietynlaiseen tutkimukseen sitoutuvat työtunnit. Tällä hetkellä työajat kuitenkin perustuvat puhtaisiin tutkijoiden tekemiin arvioihin. Haastattelussa tulikin esiin se, että hinnoittelussa on ollut melkoisia ongelmia ja mikäli hinnoittelun avuksi voitaisiin luoda joitain standardeja, helpottaisi tämä hinnoittelua suorittavien tutkijoiden työtä huomattavasti.

Merenkululaitoksella standardeja on määritelty muun muassa erilaisten henkilöryhmien työtuntien yleiskustannuskertoimille ja erään suoritteen työtunnin hinnalle. Standardien määrittelystä voisi olla hyötyä esimerkiksi viittatuotannon laskelmissa, koska suoritteiden tuotannon voidaan olettaa suoritteen luonteesta johtuen toistuvan samanlaisena kerrasta toiseen. Toisaalta laajaa uudistusta hinnoitteluun ei ole välttämättä järkevää tehdä, koska haastattelun mukaan hinnoittelu sujuu tällä hetkellä hyvin, eli suuria eroja ennusteen ja toteuman välille ei synny.

VTT:ssä on käytössä tarkka työajanseuranta ja sen avulla voisi olla mahdollista asettaa standardeja tietynlaisiin suoritteisiin tai työvaiheisiin sitoutuvien työtuntien määrälle. Näitä standardeja voitaisiin hyödyntää hinnoittelulaskelmia varten tehtäviä työaika-arvioita laadittaessa. Tällaisessa tapauksessa tiettyihin projekteihin sisältyvät työvaiheet

ja niiden työmäärät tulisi kuitenkin määritellä tarkasti, jotta standardien käyttö olisi riittävän yksinkertaista.

4.5 Budjettierojen seuranta maksullisessa toiminnassa

4.5.1 Budjettieroista raportointi ja budjettierojen syiden selvittäminen tilivirastoissa

Jotta budjettierojen seuranta on ylipäänsä mahdollista, on maksullista toimintaa myös budjetoitava. Se, miten maksullinen toiminta on budjetoitu ja paljonko budjetointiin on panostettu, vaikuttaa myös siihen, millä tavalla budjettierojen seurantaan panostetaan. Haastatelluissa tilivirastoissa maksullisen toiminnan budjetoinnissa ja näin myös budjettierojen seurannassa oli suuria eroja. AKE:ssa maksullisen toiminnan suuren merkityksen vuoksi budjetointiin oli panostettu paljon. Budjettiseuranta oli myös systemaattista ja budjettieroihin pyrittiin löytämään syitä. Helsingin yliopistossa maksullisen toiminnan suunnittelu tapahtuu lähinnä hinnoittelulaskelmien muodossa. Näiden hinnoittelulaskelmien toteutumista ei kuitenkaan seurata muuten kuin sillä tasolla, etteivät kustannukset ylitä odotettavissa olevia tuottoja. VTT:ssä ei maksullista toimintaa omana kokonaisuutenaan budjetoita, mutta maksullisen toiminnan projektien kustannusseuranta on projektipäällikön vastuulla ja erojen syntyessä asiaan tulisi puuttua mahdollisimman nopeasti. Merenkululaitoksella maksullista toimintaa seurataan muiden kustannusten ja tuottojen ohella lähinnä vastuualueetasolla. Maksullisen toiminnan erojen selvittäminen on vähäisempää, koska maksullinen toiminta on sisäisillä laskelmilla muun toiminnan seassa.

Maksullisen toiminnan budjettierojen syynä on usein volyymin poikkeaminen ennusteesta. Tälle volyymin vaihtelulle olisi kuitenkin löydettävä selitys, jotta seuraaviin vuosiin voitaisiin varautua ja toiminnan suunnittelua voitaisiin kehittää jälleen paremmin.

AKE:ssa tehdään kuukausittain talousanalyysi, joka tarkoittaa käytännössä sitä, että tutkitaan kustannusvastaavuuslukuja ja kulueriä. Kun havaitaan jokin poikkeama,

pyydetään tähän selitystä kyseisen yksikön päälliköltä. Kuluja seurataan kululajeittain, mutta mikäli kustannusvastaavuus pysyy oikeissa rajoissa, ei yksittäisten kuluerien eroja budjetoituun tarkastella tarkemmin.

Helsingin yliopistossa maksullisen toiminnan budjettieroihin ei juurikaan puututa. Projekteista laaditaan hinnoittelulaskelmat, joiden toteutumista kuitenkin seurataan ainoastaan sillä tasolla, että tuottojen tulisi olla suuremmat kuin kustannusten. Maksullisen toiminnan projekteja ja niiden välittömiä kustannuksia olisi kuitenkin periaatteessa helppo seurata, koska kirjanpidossa kaikilla projekteilla on oma projektikoodinsa. Projektien suuren määrän vuoksi seuranta ei kuitenkaan ehditä ja pystytä suorittamaan. Haastattelussa kuitenkin ilmeni, että tutkimuspuolella tulisi voida seurata projekteja ja niiden tulojen kertymistä tarkemmin kuin tällä hetkellä pystytään seuraamaan.

Merenkululaitoksen budjettiseurannan osalta tilannetta selventää seuraava lainaus haastattelusta:

Budjettikauden aikana tehtävään seurantaan kuuluu puolivuotisraportti, joka tehdään elokuussa kesäkuun tilanteesta. Budjetti jaetaan kuitenkin myös kuukausikohtaisesti. Budjetin toteutumista seurataan ja verrataan myös edellisen vuoden vastaaviin lukuihin. Suuria eroja budjetin ja toteuman välillä ei synny juuri muuten kuin väylämaksuissa ja jos eroja ilmenee, niin laitetaan niin sanotusti jarrut päälle eli koneet ei enää jauha ja näin saadaan kustannustaso jäämään kyseisen hetken tasolle. Jos joku hanke on reilusti alijäämäinen, niin kyllä siihen johtaneita syitä mietitään kentällä. Hankkeita on kuitenkin niin paljon, että ne tasoittavat toisiaan siten, että joku on aina alijäämäinen ja joku ylijäämäinen. Kaiken kaikkiaan lopputulos on ollut aika reippaasti plussan puolella, kun kaikki on laskettu yhteen. Hankkeita seurataan kentällä itse eli ne, jotka ovat palvelun hinnoitelleetkin tai tehneet tarjouksen, seuraavat toteumaa.

Merenkululaitoksella pyritään siis siihen, että maksullinen toiminta on koko yksikön osalta kustannusvastaavaa. Sillä ei ole suurta merkitystä, jos joku yksittäinen hanke jää alijäämäiseksi.

VTT:ssä tehdään kuukausittain kustannusvastaavuuslaskelma (liite 4), jossa käsitellään koko tiliviraston maksullisen toiminnan kustannusvastaavuutta. Laskelmassa verrataan

edellisen vuoden vastaavan ajankohdan toteumaa kyseisen vuoden toteumaan ja laskelmassa näkyy myös toteuma koko edelliseltä vuodelta. Tämän laskelman lisäksi VTT:ssä seurataan budjettieroja yksiköittäin jaoteltuna liitteen 5 mukaisen laskelman muodossa. Tässä laskelmassa kuitenkin maksullisen toiminnan budjettierojen jaottelu on hyvin karkealla tasolla.

4.5.2 Mahdollisuudet budjettieroanalyysin suorittamiseen

Tällä hetkellä maksulliseen toimintaan liittyvä budjettieroanalyysi tapahtuu pääasiassa vastuualueittain laskien kustannusvastaavuuslukujen arvoja. Kustannusrakennetta ja tuotekohtaisia budjettieroja ei juurikaan analysoida. Haastatelluissa tilivirastoissa on kuitenkin jo ainakin joiltain osin sellaiset laskentajärjestelmät, että tuotekohtaisten budjettierojen laskenta voisi olla mahdollista. Esimerkiksi AKE:ssä käytössä olevat tuotekalkyytit kuvastavat sitä, että kustannusten määrittely on viety tuotetasolle asti ja jo tämänhetkisillä laskentajärjestelmillä olisi mahdollisuus myös kustannuslajeittain tapahtuvaan suoritekohtaiseen hintaerojen laskentaan. Seurannan ja analysoinnin kannalta ongelmallista kuitenkin on se, että tuotteita on usein hyvinkin paljon ja tuotekohtaista seurantaa ei tästä syystä koeta mielekkääksi.

Luonnollinen askel kohti budjettierojen yksityiskohtaista laskentaa voisi olla katteiden erojen laskenta. Jos katteelle määriteltäisiin standardi, voitaisiin kustannusvastaavuuslaskelman avulla huomioida katteissa esiintyviä budjettieroja ja selvittää näille syitä. Ongelman muodostaa kuitenkin se, että suoritekohtainen seuranta on tällä hetkellä vielä hyvin vähäistä ja kustannusvastaavuuslaskelmia ei juurikaan tehdä suoritteittain.

Helsingin yliopistossa, Merenkululaitoksella ja VTT:ssä budjettierojen laskenta voisi tämänhetkisten laskentajärjestelmien puitteissa tapahtua pääasiassa hinnoittelulaskelmien toteutumisen seurantana ja niissä esiintyvien poikkeamien taustalla olevien syiden selvittämisenä. Tällä hetkellä hinnoittelulaskelmien ja toteumien välisiä eroja ei systemaattisesti seurata.

5 ERILAISTEN MAKSULLISTEN SUORITTEIDEN BUDJETTIEROANALYYSIN SUORITTAMISEN MAHDOLLISUUDET

5.1 Julkisoikeudelliset suoritteet

Edellä on käsitelty tilivirastoissa käytössä olevia budjettierojen seurantajärjestelmiä yleisellä tasolla ja tilivirastojen laskentajärjestelmien tarjoamia mahdollisuuksia budjettieroanalyysin suorittamiseen. Seuraavaksi käsitellään julkisoikeudellisten suoritteiden, markkinasuoritteiden ja erityislakien nojalla hinnoiteltujen suoritteiden ominaispiirteitä, jotka vaikuttavat ja jotka on huomioitava budjettierojen laskennassa ja erojen muodostumisen analysoinnissa, mikäli budjettieroja ryhdyttäisiin analysoidaan suoritetasolla. Luvussa 4.3 on käsitelty sitä, miten kohdeorganisaatioissa erilaiset suoritteet hinnoitellaan ja miten hinnoittelulaskelmien toteutumista seurataan. Tässä luvussa asiaa käsitellään kuitenkin pääasiassa yleisellä tasolla, kuvaillen suoritteiden ominaispiirteitä yleisesti.

Julkisoikeudellisen suoritteen kysyntä perustuu lakiin ja viranomaisella on sen tuottamiseen yksinoikeus. Julkisoikeudellisen suoritteen ollessa maksullinen, tulee se hinnoitella pääsääntöisesti omakustannusarvoonsa. Tämä arvo sisältää kaikki suoritteen tuottamisesta aiheutuneet kustannukset, mukaan lukien yhteiskustannukset, joita ovat muun muassa poistot ja korot. Julkisoikeudellisia suoritteita ovat muun muassa ajo- ja henkilökortti, passi ja lainhuuto.⁷²

Julkisoikeudellisen suoritteen budjettieroanalyysissä huomioitavaa on, että kustannukset määräävät lähtökohtaisesti tuotot ja kustannuksiin vaikuttamalla voidaan vaikuttaa myös suoritteiden hintoihin. Julkisoikeudellisten suoritteiden kustannusvastaavuuden tulisi olla 100 prosenttia eli kaikki kustannukset tulisi saada katettua tuotoilla, mutta tuottojen ei pitäisi ylittää kustannuksia. Budjettierot syntyvät julkisoikeudellisten

⁷² Valtion maksullinen toiminta vuonna 2003, s. 1

suoritteiden tapauksessa siitä, että suoritteiden tuottamisen aiheuttamat kustannukset on budjetoitu eri arvoon kuin ne ovat toteutuneet. Tämä voi johtua joko suoritetuotantoon kuluneiden työtuntien tai raaka-aineiden määrän tai hinnan poikkeamisesta budjetoituun verrattuna. Tilanteessa, jossa volyyymi poikkeaa suuresti budjetoidusta, syntyy joko ylijäämää tai alijäämää, sillä omakustannushinta on laskettu arvioidun volyymin perusteella myös kiinteiden kustannusten osalta. Jos volyyymi onkin huomattavasti suurempi kuin oli ennakoitu, muodostuu ylijäämää, koska yhdelle suoritteelle kohdistuvat kiinteät kustannukset alenevat. Päinvastoin tapahtuu, mikäli volyyymi on ennakoitua pienempi.

Julkisoikeudelliset suoritteiden omakustannusarvon mukaista hintaa ei käytännössä kuitenkaan aseteta joka ostotapahtuman yhteydessä erikseen vaan suoritteen hinta määritellään vuosittain ja se pysyy yleensä vakiona koko budjettikauden (esimerkkinä Helsingin yliopistolle maksettava korvaus opintotukipäätöksen antamisesta). Tästä syystä julkisoikeudellisen suoritteen hinta tiedetään jo budjetointivaiheessa melko hyvin.

Tuotettavien julkisoikeudellisten suoritteiden määrään ei tilivirasto voi vaikuttaa paljонkaan budjettikauden aikana, sillä kansalaiset hankkivat julkisoikeudellisen suoritteen yleensä tarpeen vuoksi. Julkisoikeudelliset suoritteet eivät ole siis ylellisyys-suoritteita, joiden hankintapäätöksiin vaikuttaisi mainonta tai muu markkinointi.

Esimerkiksi passi on julkisoikeudellinen suorite, jonka hinnoittelu tapahtuu omakustannushintaan. Käytännössä passi on kaikkialla Suomessa samanhintainen ja hinta on lähes vakio vuodesta toiseen. Passin hinnan tulisi kuitenkin olla omakustannushinnan tasolla. Tilivirasto voi vaikuttaa passin myöntämiseen kuluvaan aikaan, joka vaikuttaa välittömiin työkustannuksiin. Raaka-ainekustannukset syntyvät lähinnä passiin tarvittavista materiaaleista. Näiden materiaalien hintoihin voidaan vaikuttaa esimerkiksi kilpailuttamalla materiaalin tarjoajat, mikäli vaihtoehtoja on useita. Passin omakustannushintaa laskettaessa tulee huomioida yhteiskustannukset, joiden ennakoiminen saattaa kuitenkin olla vaikeampaa kuin aine- ja työkustannusten ennakoiminen. Passin kohdalla suoritteen hinta on siis tiedossa etukäteen ja budjetoitaessa sitä voidaan käyttää standardihintana. Myytävien suoritteiden määrä on kuitenkin

vaikeammin arvioitavissa ja tällöin erot tuottopuolella ovatkin lähinnä määräeroa. Mielenkiintoista loppujen lopuksi kuitenkin on se, mistä tämä määräero johtuu. Sen asian selvittämisellä voidaan parantaa tulevaisuuden suunnittelua.

5.2 Liiketaloudelliset suoritteet (markkinasuoritteet)

Markkinasuoritteita ovat viranomaisten tuottamat suoritteet, jotka eivät ole julkisoikeudellisia suoritteita. Näiden hinnoittelu tapahtuu liiketaloudellisin perustein. Sellaisten markkinasuoritteiden hinnoittelu, joiden tuottamiseen viranomaisella on yksinoikeus, voi tapahtua kuitenkin omakustannusarvon perusteella. Markkinasuoritteita ovat muun muassa erilaiset julkaisut ja tilastotutkimukset, kaluston ja toimitilojen vuokraus sekä koulutus- ja asiantuntijapalvelut.⁷³

Liiketaloudelliset suoritteet vastaavat hinnoittelultaan yritysten suoritteita. Hinta määritellään yleensä hinnoittelulaskelman avulla suoritekohtaisesti. Liiketaloudellisin perustein hinnoitellut suoritteet vastaavatkin nimensä mukaisesti yksityisen sektorin tuottamia suoritteita ja niiden hinnoitteluperusteet ovat samankaltaiset.

Esimerkiksi tiliviraston tarjoama koulutus voi olla markkinasuorite, jolloin se hinnoitellaan liiketaloudellisin perustein. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että suoritteen hinnan tulee kattaa kaikki suoritteen tuottamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset ja lisäksi voittolisätavoite. Samaa koulutusta voi olla tarjolla myös yksityisen sektorin organisaatioilla, ja tästä syystä tiliviraston on pystyttävä tarjoamaan koulutus muihin tarjoajiin nähden kilpailukykyisellä hinnalla. Markkinasuoritteiden kohdalla tietyn suoritteen hinta ei ole yhtä tarkoin ennalta määriteltävissä kuin julkisoikeudellisten suoritteiden hinnat. Tästä syystä tuottojen budjettierot voivat olla määräeron lisäksi seurausta siitä, että suoritteesta ei ole saatu sitä hintaa, mikä on budjetoitaessa asetettu suoritteen standardihinnaksi tai toisaalta on voitu saada myös korkeampi maksu suoritteesta kuin on budjetoitaessa suunniteltu.

Budjettieroja voi syntyä kustannusten osalta materiaalikustannusten tai työkustannusten poiketessa budjetoidusta yksikköhinnasta. Määräeroa/tehoeroa syntyy, kun suoritteen

⁷³ Valtion maksullinen toiminta vuonna 2003, s. 2

tuottamiseen käytettyjen raaka-aineiden/työtuntien määrä poikkeaa budjetissa käytetystä määrästä. Koulutuksessa suurimman kustannuksen aiheuttaa kouluttajan palkkio sivukuluineen, kuitenkin myös koulutustilan vuokra ja koulutusmateriaali sekä tarjoilut voivat muodostaa ison osan kustannuksista.

5.3 Erityislakien nojalla hinnoitellut suoritteet

Erityislakeja ovat muun muassa laki ja asetus tuomioistuinten ja eräiden hallintoviranomaisten suoritteista perittävistä maksuista, laki ja asetus ulosottomaksuista, kiinteistörekisterilaki, laki kiinteistötoimitusmaksusta ja väylämaksulaki. Vuonna 2003 valtio sai eniten tuloja väylämaksulain perusteella (72,5 miljoonaa euroa).⁷⁴ Nämä erityislait määrittävät suoritteesta perittävän maksun perusteet, mutta lopullinen hinnan asettaminen tapahtuu kuitenkin tiliviraston toimesta. Erityislakien nojalla hinnoitellut suoritteet voidaan suoritteiden luonteesta riippuen hinnoitella joko omakustannushintaan tai liiketaloudellisiin perustein.

Erityislakien mukaisten suoritteiden budjettieroanalyysissä on huomioitava se, että suoritteiden ollessa luonteeltaan julkisoikeudellinen, sen hintaan ei voida juuri budjettikauden aikana vaikuttaa. Lisäksi erityislakien mukaisten maksullisen toiminnan suoritteiden tarve perustuu lakiin ja tällöin suoritteiden määrä on riippuvainen lähinnä olosuhteista. Esimerkkinä erityislaista, joka säätelee valtion maksullista toimintaa, voidaan mainita väylämaksulaki, jonka ensimmäisessä pykälässä kuvataan sen soveltamisalaa⁷⁵:

Merenkulussa käytettävien julkisten kulkuväylien ja vesiliikenteelle tarpeellisten turvalaitteiden rakentamisesta, ylläpidosta ja hoidosta sekä jäänmurtaajien avustustoiminnasta valtiolle aiheutuneiden kustannusten kattamiseksi valtiolle kannetaan väylämaksua siten kuin tässä laissa säädetään.

Väylämaksuja peritään aluksilta, jotka harjoittavat kauppamerenkulkua Suomen vesialueilla.⁷⁶ Väylämaksut hinnoitellaan nykyisin omakustannushintaan, mutta

⁷⁴ Valtion maksullinen toiminta vuonna 2003, s. 2

⁷⁵ Väylämaksulaki 1 §

⁷⁶ Väylämaksulaki 5 §

aikaisemmin ne ovat olleet hyvin voimakkaasti alijäämäisiä. Väylämaksujen määrään vaikuttaa kauppamerenkulun laajuus. Budjettierot tuottojen puolella ovat siten pääasiassa luonteeltaan määräeroa. Erilaisilta aluksilta peritään kuitenkin erisuuruisia maksuja ja tällöin pitäisi pyrkiä ennakoimaan myös se, minkälaisilta aluksilta väylämaksuja tullaan perimään. Se, mihin tilivirasto voi omalla toiminnallaan kuitenkin vaikuttaa, ovat kustannukset, jotka aikaisemmin muodostuivat pääasiassa henkilöstökustannuksista, mutta eräiden toimintojen ulkoistamisen vuoksi suurimman kustannuserän muodostavat nykyään palvelujen ostot. Tällaisessa tilanteessa budjettieroanalyysiä tulisi suorittaa erityisesti kustannusten osalta. Kustannuspuolella suuri vaikutus on myös sääolosuhteilla. Tällaisen erityislakien nojalla hinnoitellun suoritteiden budjettieroanalyysi olisi hyvä kohdistaa erityisesti kustannuspuolelle, koska kustannustaso on hintaa määrittävä tekijä.

Esimerkkinä erityislain nojalla hinnoitellusta suoritteesta, joka hinnoitellaan liiketaloudellisin perustein, voidaan mainita Helsingin yliopiston tuottamat oikeuskemian palvelut. Oikeuskemia on määritelty liiketaloudelliseksi suoritteeksi, koska tutkimusten tuloksia voidaan hyödyntää myös muiden suoritteiden tuotannossa. Tällaisten suoritteiden budjettieroanalyysi voidaan suorittaa samalla tavalla kuin muidenkin liiketaloudellisin perustein hinnoiteltujen suoritteiden budjettieroanalyysi.

6 BUDJETTIEROANALYYSIN AVULLA AIKAANSAATAVA HYÖTY

6.1 Hyöty budjetin valmistelijoille ja päätöksentekijöille

Jotta budjettieroanalyysiin olisi järkevää ryhtyä, on oltava selvillä, mitä lisäarvoa sillä voidaan tuottaa ja kenelle. Koska budjettieroanalyysiä ei ole puhtaasti tutkimuksen tarkoittamassa muodossa valtionhallinnossa tehty, täytyy analyysin mahdollisia hyötyjä arvioida yksityisen sektorin kokemusmaailman perusteella huomioiden kuitenkin erilainen toimintaympäristö ja erilaiset suoritteet.

Yksityisen sektorin kokemat hyödyt ovat olleet pääasiassa yhtenäistuotantotilanteissa seuraavanlaisia: haasteellisten tavoitearvojen avulla voidaan luoda laskentajärjestelmä toiminnan ohjaamiseksi, voidaan löytää epätyydyttävän toiminnan syitä ja kehittää tällä tavoin toimintaa sekä voidaan yhdistää tavoitteiden asettaminen ja niiden toteutumisen seuranta (johtaminen poikkeamien avulla). Lisäksi standardikustannuslaskentaa voidaan käyttää tarjoushinnoittelussa apuna. Tällöin standardeja ei kuitenkaan pitäisi asettaa epärealististen tavoitearvojen tasolle.⁷⁷

Valtion tilivirastojen maksullisen toiminnan budjetoinnissa budjettieroanalyysin ja standardikustannuslaskennan aikaansaamat hyödyt voivat olla vastaavia kuin yksityisen sektorin koetut hyödyt ovat olleet eli haasteellisten tavoitearvojen avulla voitaisiin luoda laskentajärjestelmä toiminnan ohjaamiseksi. Tavoitearvot valtion maksullisessa toiminnassa voisivat olla esimerkiksi volyyymiin eli suoritemäärään liittyviä, suoritteiden yksikkökustannuksiin ja kustannusvastaavuuteen liittyviä sekä suoritteesta perittävään hintaan (erityisesti liiketaloudellisin perustein hinnoitellut suoritteet) liittyviä. Useiden valtion maksullisen toiminnan suoritteiden kohdalla suuren haasteen muodostaa kuitenkin suoritteiden määrän eli volyymin ennakoiminen. Haastatteluissa ilmenikin useaan otteeseen, että budjetointi on hankalaa, koska toimintaa on monella alalla vaikea ennustaa. Olosuhteiden ja muiden ulkoisten tekijöiden vaikutuksen ymmärtämisellä voitaisiinkin helpottaa budjetointivastuussa olevien henkilöiden tehtävää, sillä suuret suuntalinjat valtiontaloudessa ovat usein jossain määrin ennakoitavissa olevia. On toki myönnettävä, että esimerkiksi Merenkululaitoksen väylänhoitopalvelujen kustannuksiin suuresti vaikuttavia sääolosuhteita on käytännössä mahdoton ennustaa.

Toistuvaisuusluontoisten palvelujen, kuten esimerkiksi AKE:n tuottamien ajokorttisuoritteiden, volyymien ennakoimista voitaisiin kuitenkin ehkä parantaa ja kehittää budjettieroanalyysin avulla aikaansaatavien tietojen avulla. Tässä asiassa onnistuminen muodostaa kuitenkin erittäin suuren haasteen, sillä kuluttajien käyttäytymisen ennakoimista voi olla hyvin vaikeaa.

⁷⁷ Neilimo & Uusi-Rauva 2005, s. 171-172

Ylintä päätösvaltaa käyttävät henkilöt ovat valtionhallinnossa yleensä tilivirastojen jokapäiväiseen toimintaan kuulumattomia henkilöitä ja tämä asettaa suuren haasteen riittävän informaation tuottamiselle eli sille, että päättäjät saavat oikeat ja riittävät tiedot tilivirastojen toiminnasta päätöstensä tueksi. Päätöksentekijöille onkin tärkeää saada ajantasaista ja riittävää tietoa siitä, mitkä asiat ovat johtaneet tiliviraston aikaansaannoksiin ja toteutuneisiin kustannuksiin.

Budjettieroanalyysin avulla voidaan selittää suunnitelmien ja toteumien erojen syitä ja tehostaa päätöksentekoa. Toimintakertomuksessa edellytettävä erojen analysointi mahdollistaa toiminnan takana olevien muuttujien ymmärtämisen. Päätöksentekijän kannalta on toki tärkeää tietää, kuinka suuria eroja budjetin ja toteumien välillä esiintyy, mutta vielä tärkeämpää on tietää, mistä erot johtuvat.

6.2 Vaikutukset toiminnan tuloksellisuuteen

Tilivirastojen tulossopimuksissa määritellään lähes poikkeuksetta kannattavuustavoite tilivirastojen tuottamille markkinasuoritteille. Kannattavuustavoite esitetään yleensä euromääräisenä ja sen toteutumista voidaan siis seurata suoraan liikelatoudellisten suoritteiden kustannusvastaavuuslaskelman avulla.

Tilivirastojen maksullisen toiminnan suoritteille saatetaan asettaa kuitenkin myös määrällisiä tavoitteita silloin, kun se toiminnan kannalta on järkevää, ja erityisesti määrällisten tavoitteiden toteutumisen seurannan ja erojen takana olevien syiden analysoinnilla voitaisiin parantaa tulossopimuksen toteutumismahdollisuuksia tulevina vuosina. Määrälliset toimintatavoitteet voidaan ottaa myös standardikustannuslaskennan avulla mukaan toiminnan suunnitteluun ja budjetointiin.

Tulotavoitteita voidaan asettaa myös taloudellisuuslukujen muodossa. Esimerkiksi Merenkululaitoksen osalta on asetettu tavoite yhden väyläkilometrin sitomille kustannuksille ja AKE:n osalta on asetettu tavoite rekisteröintisuoritteiden kappalekohtaisille kustannuksille. Nämä tavoitteet voitaisiin jo suunnitteluvaiheessa sitouttaa toimintaan ja laskentajärjestelmiin budjettieroanalyysin avulla ja mahdollisiin poikkeamiin pystyttäisiin reagoimaan mahdollisimman nopeasti. Toimiessaan oikein

budjettieroanalyysin avulla tulisi löytää epätoivottavalla tavalla tapahtuvaa toimintaa ja mikäli tällaista toimintaa pystytään korjaamaan, on sillä välittömiä vaikutuksia tiliviraston toiminnan tuloksellisuuteen.

7 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Valtion budjetointiin on viimeisen kymmenen vuoden aikana tullut paljon muutoksia, joilla tähdätään toiminnan parempaan tuloksellisuuteen. Tilivirastojen toimintaan on tullut lisää vapauksia muun muassa nettobudjetoinnin ja toimintamenobudjetoinnin kautta. Tulossopimuksilla pyritään kuitenkin varmistamaan se, että saavutetaan verorahoille riittävä vastike ja toimitaan yhteiskunnallista vaikuttavuutta edistävällä tavalla. Kaiken kaikkiaan tilivirastojen toimintaan on tullut viime vuosina enemmän liiketaloudellisia piirteitä.

Liiketaloudellisten piirteiden lisääntyminen on johtanut osaltaan siihen, että yrityksissä käytettäviä laskentamenetelmiä ja laskentamalleja on voitu ottaa käyttöön myös valtion tilivirastoissa. Esimerkkeinä yrityspuolelta julkiselle sektorille omaksutuista malleista voidaan mainita muun muassa toimintolaskenta ja balanced scorecard (BSC). Liiketoiminnallisten piirteiden voidaan uskoa edelleen lisääntyvän julkisella sektorilla ja tämän seurauksena yritysten käyttämien laskentamallien käyttö valtion budjettitalouden yksiköissä myös luultavasti lisääntyy. Koska budjetointi on julkisella sektorilla erittäin tärkeässä roolissa, voisi sen kehittäminen edelleen olla seuraava askel valtion budjettitalouden yksiköiden toiminnan tehostamispyrkimyksissä. Onhan budjetointiin liittyvää kehitystä tehty jo muutenkin.

Budjettierojen analysoinnilla voidaan saavuttaa se, että opitaan tunnistamaan toimintaan vaikuttavia tekijöitä ja hyödyntämään paremmin käytettävissä olevia resursseja. Budjettieroanalyysi edellyttää kuitenkin johdon sitoutumista asiaan, sillä laskentajärjestelmistä on saatava aiempaa yksityiskohtaisempaa tietoa budjetin ja todellisten tuottojen ja kustannusten muodostumisesta. Budjettieroanalyysin tuottama lisäarvo valtion maksullisen toiminnan kohdalla tulisi kuitenkin osoittaa käytännössä, jotta budjettieroanalyysi voisi saavuttaa vakiintuneen aseman tilivirastojen

laskentatoimessa. Budjettieroanalyysin tuottamaa lisäarvoa tulisi myös määritellä eri sidosryhmien kannalta, jotta voitaisiin löytää ne asiat, joilla esimerkiksi tiliviraston johtoa tai budjetoinnista vastaavaa henkilöstöä voitaisiin kannustaa budjettieroanalyysin suorittamiseen.

Valtion maksullisen toiminnan pitäisi pääperiaatteen mukaan olla kustannusvastaavaa eli tuotoilla tulisi voida kattaa kustannukset. Tämä ei kuitenkaan aina toteudu vaan kustannusvastaavuus jää alle sadan prosentin ja tällöin loppuosa katetaan budjettivaroin eli kansalaisten maksamilla verovaroilla. Erityisesti tällöin maksullistakin toimintaa koskee vaatimus siitä, että verovaroille on saavutettava vastinetta eli toiminnan on oltava tuloksellista.

Haastatelluissa organisaatioissa maksullisen toiminnan budjetointi ja budjettierojen seuranta vaihteli hyvin suuresti. Selvää kuitenkin on, että maksullisen toiminnan suunnittelussa ja budjetoinnissa on useiden tilivirastojen kohdalla kehittämistarpeita. Maksullisen toiminnan budjetoinnissa johdon vastuu korostuu, koska säädösperusteisesti ei ole määritelty, millä tavalla suunnitelmia täytyisi tehdä. Kustannusvastaavuuslaskelman laatiminen kuuluu kuitenkin jokaisen tiliviraston vastuulle, ellei maksullisen toiminnan määrä ole vähäinen. Haastattelujen perusteella maksullisen toiminnan suunnittelu jää kuitenkin helposti ainoastaan kustannusvastaavuuslaskelman laatimiseen, koska maksullinen toiminta uppoaa sisäisissä laskelmissa helposti muun toiminnan joukkoon.

Haastatelluissa kävi kuitenkin ilmi myös se, että joissain tilivirastoissa maksullisen toiminnan suunnittelua on kehitetty jo hyvin pitkälle. Tämä ilmeni käytännössä siten, että koko tiliviraston yhteinen budjetti koottiin tuotteittain ja edelleen vastuualueittain laadittujen yksityiskohtaisten suunnitelmien perusteella. Yksityiskohtaisten laskelmien laatiminen jo itsessään johtaa siihen, että asioihin kiinnitetään huomiota ja mahdollisia tehostomia toimintoja voidaan havaita ja pyrkiä korjaamaan.

Yksityisellä sektorilla käytettyjen budjettierojen analysointimenetelmien käyttöönotto vaatisi melko suuria panostuksia suunnittelu- ja seurantajärjestelmiin sekä laskentajärjestelmien tuottamiin tietoihin. Tämä osaltaan laskee kiinnostusta suoritekohtaisten erojen analysointia kohtaan. Koska tutkimuksen tarkoittamia

budjettieroanalyysin laskentamalleja ei valtionhallinnossa vielä tällä hetkellä ole käytössä, on tässä tutkimuksessa pystytty ainoastaan teoreettisella tasolla pohtimaan, mitä hyötyjä budjettierojen analysoinnista valtion tilivirastojen maksullisessa toiminnassa voisi olla.

Organisaatioiden toiminnassa tapahtuvat jatkuvat muutokset ovat osaltaan vaikuttaneet siihen, että laskentajärjestelmiä ja suunnittelua ei ole välttämättä kehitetty siinä määrin kuin se olisi mahdollista. Kiinnostusta maksullisen toiminnan budjetoinnin kehittämiseen kuitenkin ilmeni etenkin niissä tilivirastoissa, joissa maksullisen toiminnan suunnittelu oli vielä vähäisempää.

Tällä tutkimuksella saavutettiin sille asetetut tavoitteet. Aiheeseen liittyvän kirjallisuuden avulla pystyttiin selvittämään budjettieroanalyysin edellyttämän laskentainformaation luonne ja se, mitä budjettierojen laskennassa huomioitavia asioita liittyy erilaisiin maksullisiin suoritteisiin. Tulossopimuksissa asetettavien tuloksellisuustavoitteiden sovittaminen budjettieroanalyysiin voi kuitenkin olla käytännössä vaikeaa tavoitteiden yleisen luonteen vuoksi. Lisäämällä tavoitteiden konkreettisuutta, voitaisiin lisätä tavoitteiden toteutumisen seurannan tuottamaa informaatioarvoakin. Haastatteluilla pystyttiin luomaan hyvä kuva siitä, mikä on maksullisen toiminnan budjettierojen seurannan taso valtion tilivirastoissa tällä hetkellä. Mahdolliset jatkotutkimukset voitaisiin kuitenkin kohdistaa useampaan tilivirastoon, jotta yleistäviä päätelmiä pystyttäisiin tekemään luotettavammin.

Mielenkiintoinen jatkotutkimuksen kohde olisi myös budjettieroanalyysin kehittäminen käytännössä jossakin tilivirastossa, jossa maksullisen toiminnan suunnittelua ja seurantaa on jo kehitetty pitkälle. Tällä tavoin voitaisiin saada arvokasta tietoa budjettieroanalyysillä aikaansaataavista hyödyistä ja selvittää tämänhetkisiin laskentajärjestelmiin edellytettäviä parannuksia tuotekohtaisen budjettieroanalyysin mahdollistamiseksi.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus

Ahola, Raimo. Erikoistyö. Nettobudjetointi valtion maksullisessa toiminnassa. Tampere 1996.

Akkanen, Pekka. Budjettivalvontajärjestelmän rakenne ja muotoutuminen, Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja B-58, Helsingin kauppakorkeakoulun kuvalaitos. Helsinki 1982.

Jyrkkiö, Esa & Riistama, Veijo. Laskentatoimi päätöksenteon apuna, Amer-yhtymä Oy. Espoo 1990.

Meklin, Pentti. Valtiontalouden perusteet, Edita Prima Oy. Helsinki 2002.

Myrsky, Matti. Valtiontalousoikeus, Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1999.

Naumanen, Klaus. Lisensiaatintutkimus. Nettobudjetointi vallan ja vastuunjaon välineenä valtiontaloudessa. Tampere 2004.

Neilimo, Kari & Uusi-Rauva, Erkki. Johdon laskentatoimi, Edita Prima Oy. Helsinki 2005.

Parempaan tilivelvollisuuteen Valtion tilinpäätösuudistuksen periaatteet, Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 2/2003, Edita Prima Oy. Helsinki 2003.

Pöllä, Kaisa & Etelälahti, Pekka. Valtion uudistunut taloushallinto, WS Bookwell Oy. Porvoo 2002.

Tilinpäätösohje vuodelle 2002 Tilivirastoille ja talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille, Valtiokonttori. 2002.

Valtiovarainministeriö, budjettiosasto, Hyvä budjetointitapa ja tuotto- ja kuluperusteinen budjetointi, Vuoden 2001 budjetointityöryhmän selvitysmuistio (16/2002), Edita Prima Oy. Helsinki 2002.

Valtiovarainministeriö, budjettiosasto, Kohdentaminen, budjetointiperusteet sekä tuotto- ja kuluperusteinen budjetointi, Vuoden 2001 budjetointityöryhmän keskustelumuistio, Edita Prima Oy. Helsinki 2002.

Valtiovarainministeriö, budjettiosasto, Tuotto- ja kuluperusteisella budjetoinnilla kestävämpään talouteen, Ehdotus budjetoinnin kehittämissohjelmaksi (15/2002), Edita Prima Oy. Helsinki 2002.

Haastattelut

Ajoneuvohallintokeskus AKE. Controller ja assistant controller. Avoin haastattelu 6.6.2005.

Helsingin yliopisto. Taloussuunnittelija. Avoin haastattelu 20.5.2005.

Merenkulkulaitos. Controller-tiimin vetäjä. Avoin haastattelu 14.6.2005.

Valtion teknillinen tutkimuskeskus VTT. Laskentapäällikkö. Avoin puhelinhaastattelu 29.6.2005.

Sähköiset lähteet

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi valtion virkaehtosopimuslain 2 ja 5 §:n muuttamisesta (42/1992). Viitattu 9.3.2005
<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1992/19920043>

Hallituksen esitys Eduskunnalle väylämaksulaiksi 30.6.2005. Viitattu 1.7.2005
<http://www.lvm.fi/oliver/upl715-Esitys%201%20-%20j%E4%E4luokat.pdf>

Hallituksen esitys Eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2004. Viitattu 3.10.2004 http://budjetti.vm.fi/indox/tae/2004/he_2004.html

Lahti Arto & Stenlund Heikki. Selvitystyö. Valtion maksullinen toiminta ja tietoyhteiskunta. 2003. Viitattu 6.5.2005 <http://www.vm.fi/tiedostot/pdf/fi/33831.pdf>

Merenkulkulaitoksen tulostavoitteiden puolivuotisraportti 1.1.2004-30.6.2004. Viitattu 20.7.2005 http://www.fma.fi/organisaatio/netra/MKL_tulostavoitekirja_9.6.2004.pdf

Määräys kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta, Valtiokonttori 2003. Dnro 278/03/v447/531/2003. Viitattu 10.2.2005
<http://www.valtiokonttori.fi/nc/doc/download.asp?id=278/03/v447/531/2003;1759;{45CA8DC5-2BE4-4A5D-9069-4141BE6BAA23}>

Toimintakertomusohje. Ohje toimintakertomuksesta valtion virastoille ja laitoksille. Valtiokonttori 2004. Viitattu 29.6.2005
<http://www.valtiokonttori.fi/nc/doc/download.asp?id=Toimintakertomusohje;3371;{FBE011F0-EDD5-4AA8-A86B-97CB614DFBE8}>

Tulosohjauksen tila sekä tulosohjaus- ja tilivelvollisuusuudistuksen tilanne vuosien 2004–2005 vaihteessa, Luentokalvot Taloushallinnon teemapäiviltä 25.11.2004. Viitattu 15.2.2005 <http://www.vm.fi/tiedostot/pdf/fi/90183.pdf>

Valtion maksullinen toiminta vuonna 2003, Valtiokonttori 2004. Viitattu 15.2.2005
<http://www.valtiokonttori.fi/nc/viewarticle.asp?art=3373&node=305&type=2>

Valtion kirjanpidon käsikirja 3.1.1 Tilivirastoille ja talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille, Valtiokonttori 2004. Viitattu 3.10.2004
<http://www.valtiokonttori.fi/nc/doc/download.asp?id=kasikirja311;2081;{A7DB5A44-9C13-49F7-A783-6561ECA8B071}>

Säädöslähteet

A 1992/1243 Asetus valtion talousarviosta

L 2000/676. Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta

L 1988/423. Laki valtion talousarviosta

L 1999/731. Suomen perustuslaki

L 1992/150. Valtion maksuperustelaki

L 2002/708. Väylämaksulaki

Pro gradu -tutkielmat

Klaavu, Antti. Pro gradu. Tulosohjausprosessi budjetoinnin näkökulmasta. Case-tapauksena sisäasiainministeriön poliisiosasto ja keskusrikospoliisi. Tampere 1994.

Leino, Päivi. Pro gradu. Tilivelvollisuus ja sen ilmeneminen nettobudjetoinnin tapauksessa. Tampere 2001.

Tilivirastojen toimintakertomukset

Ajoneuvohallintokeskus, Toimintakertomus ja tilinpäätöslaskelmat 2004. Viitattu 1.7.2005 <http://www.ake.fi/pdf/toimintakertomus%202004.pdf>

Helsingin yliopiston toimintakertomus 2004. Viitattu 1.7.2005 <http://www.helsinki.fi/lyhyesti/images/tomintaikertomus2004.pdf>

Merenkululaitoksen toimintakertomus ja tilinpäätöslaskelmat 1.1.2004-31.12.2004.

VTT:n toimintakertomus 2004. Viitattu 1.7.2005 <http://www.vtt.fi/vtt/perustiedot/netra/toimintakertomus2004.pdf>

Tulossopimukset

AKEn tulostavoitteet vuodelle 2005. Viitattu 12.7.2005 <http://www.ake.fi/pdf/AKE%202005.pdf>

Merenkululaitoksen tulostavoitteet vuodelle 2005. Viitattu 12.7.2005 http://www.fma.fi/organisaatio/netra/MKL_2005_tulostavoitteet.pdf

Opetusministeriön ja Helsingin yliopiston välinen tulossopimus kaudelle 2004 – 2006 ja voimavarat vuodelle 2005. Viitattu 12.7.2005 <http://notes.helsinki.fi/halvi/toiminna.nsf/WebFrameset?OpenFrameSet&Frame=TJMai>

n&Src=%2Fhalvi%2Ftoiminna.nsf%2F7849da91c508a28cc2256bc900282464%2F1747a643010e3bc9c2256f8a0024369c%3FOpenDocument%26AutoFramed

Kohdeorganisaatioiden sisäiset ohjeistukset

Arvio opintotukityön omakustannushinnasta yliopistoissa vuonna 2002. Laatinut Sirpa Nummipuro 22.8.2001.

Maksullisen toiminnan ohjeet 2004, Helsingin yliopisto. Laadittu 29.6.2004.

Maksupolitiikkamuistio, Merenkululaitos (TTS 2006 - 2009 liitteenä).

Väylämaksujen kustannusvastaavuuslaskelmat vuosilta 1993-2006.

Väylänpitopalvelujen myynti ulkopuolisille, Merenkululaitos. Kartta- ja väyläosasto. Helsinki 1998.

LIITTEET

1. Haastatelluille lähetetty kysymysteemalista
2. Helsingin yliopiston hinnoittelulaskelma
3. Merenkululaitoksen väylänpitopalveluiden hinnoittelumalli
4. VTT:n maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma toukokuulta 2005
5. VTT:n talouden seurantaraportti

Liite 1. Haastatelluille lähetetty kysymysteemalista

Maksullisen toiminnan suoritteet ja niiden hinnoittelu

- Minkälaisia suoritteita tuotetaan
- Millä perusteilla suoritteet hinnoitellaan
- Saadaanko tuotoilla katettua kustannukset ja pyritäänkö siihen
- Mistä aiheutuu suurimmat kustannuserät

Maksullisen toiminnan budjetointiin ja budjetin toteutumisen seurantaan osallistuvat henkilöt

- Koko yksikön tasolla budjetoinnista vastaavat henkilöt
- Vastuualueiden/laitosten tms. tasolla budjetoinnista vastaavat henkilöt
- Osallistuvatko samat henkilöt sekä budjetin laadintaan että toteutumisen seurantaan
- Kustannusvastaavuuslaskelman laatiminen tiliviraston budjettia laadittaessa

Sisäinen budjetointi ja budjettiseuranta

- Laaditaanko maksullisesta toiminnasta valtion talousarviota yksityiskohtaisemmalla tasolla sisäinen budjetti
- Toiminnallisten tavoitteiden (tulossopimus) huomioiminen sisäisessä budjetissa
- Budjetin toteutumisen seuranta budjettikauden aikana
- Tavoitteiden toteutumisen seuranta budjettikauden aikana

Kustannuslaskenta maksullisen toiminnan osalta

- Suoritekohtainen kustannuslaskenta – Miten tarkkaan suoritteen tuottamisen synnyttämät kustannukset voidaan ennakoita ja verrataanko toteutuneita lukuja suunniteltuihin lukuihin.
- Millä tavoin maksulliseen toiminnan synnyttämät kustannukset yksilöidään syntyneiksi tietyn suoritteen tuottamisesta
- Onko maksullisen toiminnan kustannusten määrittelyssä käytetty apuna toimintolaskentaa

Budjettierojen analysointi

- Maksullisen toiminnan budjettierojen seuranta – Kuinka usein ja millä tarkkuudella eroja analysoidaan
- Budjettierojen analysoinnin merkitys ja tavoitteet tällä hetkellä
- Onko standardikustannuslaskennan menetelmiä käytetty budjetoinnin tai budjettiseurannan apuna
- Kiinnostus kehittää jatkossa budjettierojen analysointia

Liite 2. Helsingin yliopiston hinnoittelulaskelma (Helsingin yliopiston maksullisen toiminnan ohjeet 2004, s. 16/32)

1. TOIMINNAN AIHEUTTAMAT VÄLITTÖMÄT KUSTANNUKSET

1.1. Työkustannukset

1.1.1. Hankkeen tai muun suorituksen palkat ja palkkiot

1.1.2. Virkatyö

Palkkaukset yhteensä

1.1.3. Henkilösivukustannukset 45 % palkkauksista

Työkustannukset yhteensä

1.2. Aineet ja tarvikkeet

1.3. Laitekustannukset

1.3.1. Laitehankinnat

1.3.2. Laitekohtaiset käyttökustannukset

1.3.3. Yhteisesti käytettävien laitteiden käyttökustannukset

1.4. Ostetut palvelut

1.4.1. Matkakustannukset

1.4.2. Postitus-, puhelin- ja muut toimistopalvelut

1.4.3. Muut ostetut palvelut

1.5. Pääoma- ja hoitokustannukset tiloista

1.6. Muut välittömät kustannukset

VÄLITTÖMÄT KUSTANNUKSET YHTEENSÄ

2. TOIMINNAN AIHEUTTAMAT VÄLILLISET KUSTANNUKSET

2.1. Osuus yhteiskustannuksista

VÄLITTÖMÄT JA VÄLILLISET KUSTANNUKSET YHTEENSÄ

3. MARKKINAHINTALISÄ

4. MAHDOLLINEN ALENNUS

5. VEROTON HINTA


6. ARVONLISÄVERO

7. HINTA ASIAKKAALLE


Liite 3. Merenkululaitoksen väylänpitopalveluiden hinnoittelumalli
(Väylänpitopalveluiden myynti ulkopuolisille, s.11)

HINNOITTELMALLI	
A PALKAT* YLEISKUSTANNUSKERROIN	=HENKILÖSTÖKUSTANNUKSET
	+
B MATKAT	=MATKAKUSTANNUKSET
	+
C KULKUVÄLINEKALUSTO	=KULKUVÄLINE- KUSTANNUKSET
	+
D AINEET JA TARVIKKEET * VARASTOLISÄ	=AINE- JA TARVIKEKUSTANNUKSET
	+
E ULKOPUOLISET PALVELUT * YLEISKUSTANNUSLISÄ	=ALIHANKINTAKUSTANNUKSET
	+
F RAHOITUS	=RAHOITUSKUSTANNUKSET
<hr/>	
= PALVELUN OMAKUSTANNUSHINTA	
<hr/>	
+ RISKIVARA	
<hr/>	
+ VOITTO	
<hr/>	
= VEROTON TARJOSHINTA	

Liite 4. VTT:n maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma toukokuulta 2005

 2.4 VTT:N MAKSULLISEN TOIMINNAN KUSTANNUSVASTAAVUUSLASKELMA Tiedot päivitetty: 08.06.2005 Raportointikausi: 2005/May				
1000 e				
	Tot. v. al.	Tot. ed. v. al.	Muutos-%	Tot. koko ed. v.
Tuotot yksityiseltä sektorilta kotimaasta	15 247	18 684	-18%	53 417
Tuotot julkiselta sektorilta kotimaasta	2 455	3 322	-26%	12 283
Tuotot ulkomailta	2 448	4 954	-51%	11 447
Oikaisuerät	0	-26	99%	-251
Maks.toiminnan muut tuotot	2	8	-74%	23
LIIVEVAIHTO YHTEENSÄ	20 152	26 943	-25%	76 919
Välittömät palkat	-7 995	-8 568	7%	-19 283
Muut henkilökustannukset (tot. hk-lisä)	-3 632	-3 827	5%	-10 862
Matkat	-753	-855	12%	-2 173
Aineet ja tarvikkeet	-758	-820	8%	-2 349
Vuokrat	-36	-53	31%	-99
Tutkimuksen vieraat palvelut	-657	-635	-3%	-2 456
Muut menot	-1 207	-3 108	61%	-5 453
Välittömät kustannukset yhteensä	-15 038	-17 866	16%	-42 675
KÄYTTÖJÄÄMÄ	5 114	9 077	-44%	34 244
Osuus välillisistä kustannuksista (vuoden tot. yk-lisällä joka on laskettu vuoden tot. hk-lisällä)	-11 231	-12 258	8%	-28 489
KUSTANNUKSET YHTEENSÄ	-26 269	-30 124	13%	-71 164
YLIJÄÄMÄ / ALIJÄÄMÄ	-6 117	-3 181	-92%	5 755

Liite 5. VTT:n talouden seurantaraportti

 1.1 TALOUDEN SEURANTARAPORTTI Tiedot päivitetty: 8.6.2005; Raportointikausi: 2005/May 1000 e				
	ORG1	ORG2	ORG3	ORG YHT.
Tuotot yksityiseltä sektorilta kotimaasta	2 592	2 642	4 961	19 964
* Bud. ero	-405	-362	-1 328	-2 555
Tuotot julkiselta sektorilta kotimaasta	603	1 357	1 476	8 872
* Bud. ero	-702	-758	-387	-1 958
* Tuotot TEKESiltä	226	961	614	4 706
* Bud. ero	-754	-618	-96	-1 790
Tuotot ulkomailta	298	1 707	3 049	9 741
* Bud. ero	-827	20	64	-911
* Tuotot EU:lta	151	1 120	1 971	6 179
* Bud. ero	-569	97	-153	-538
* Tuotot yksityiseltä sektorilta ulkomailta	111	280	921	2 718
* Bud. ero	-204	68	254	-347
ULKOPUOLISET TUOTOT YHTEENSÄ	3 493	5 707	9 486	38 577
* Bud. ero	-1 934	-1 099	-1 650	-5 424
Perusrahoitus	3 834	5 133	5 466	28 514
* Bud. ero	1	-643	-277	-2 071
Sisäiset tuotot	93	72	193	0
LIKEVAIHTO YHTEENSÄ	7 420	10 911	15 145	67 090
* Bud. ero	-1 848	-1 709	-1 874	-7 495
MUUT TOIMINNAN TUOTOT	43	0	43	393
KOKONAISKUSTANNUKSET	-9 662	-14 016	-17 973	-83 654
* Bud. ero	467	1 596	1 231	6 595
TULOS	-2 199	-3 105	-2 785	-16 170
* Bud. ero	-1 338	-114	-642	-657
Oikaistu tulos	1 294	564	300	4 444
MAKS.TOIMINNAN YLI/ALIJÄÄMÄ	-142	-945	-1 941	-6 117
Oikaistu MAKS.TOIMINNAN YLI/ALIJÄÄMÄ	600	526	-109	1 319
MAKSULLISEN TOIMINNAN TUOTOT	2 749	2 436	4 470	20 150
* Muutos, ed. v. al.	-18%	-44%	-32%	-25%
YHT.RAH.SOP.TUTKIMUKSEN TUOTOT	730	3 003	4 987	18 077
* Muutos, ed. v. al.	-8%	5%	28%	15%
KÄYTTÖOMAISUUSINVESTOINNIT	289	906	607	4 413
* Vuosibudjetti	1 100	3 550	2 180	15 598
* Toteuma-aste	26%	26%	28%	28%
HENKILÖTYÖVUODET	119	147	195	993
* Bud. ero	0	-8	-9	-28
PROJEKTOINTIASTE, tot. v. al.	80,1%	76,3%	72,3%	72,1%
* Tot. ed. v. al.	76,0%	75,1%	73,9%	71,4%
YK-LISÄ, tot. v. al.	77,1%	92,8%	99,5%	91,3%
* Tot. ed. v. al.	83,3%	94,3%	94,1%	93,3%