VALTIOKONTTORIN JULKAISUJA | KIRJANPITO 6/2024

Valtion kirjanpidon käsikirja

Virastoille, laitoksille ja talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille

17.6.2024

Valtiokonttori
Statskontoret
State Treasury

Lukijalle

Valtion kirjanpitoa säätelevät mm. Suomen perustuslain 7. luku, Talousarviolaki, Talousarvioasetus, valtioneuvoston päätökset, valtiovarainministeriön määräykset sekä Valtiokonttorin määräykset. Tämä käsikirja on laadittu näiden säädösten ja määräysten kirjanpitoa koskevan sisällön hahmottamisen tueksi sekä käytännön kirjanpitotyön avuksi. Näin käsikirja toimii toisaalta yleisesityksenä valtion kirjanpidosta ja toisaalta käytännön kirjanpito-ohjeiden kokoelmana.

Kirjanpitolain mukaista kirjanpitoa lähellä oleva liikekirjanpito otettiin käyttöön valtionhallinnossa 1.1.1998, jolloin myös talousarvion toteutumisen seurannan käytännön toteutustapa muuttui.

Sellaisissa kirjauskysymyksissä, joita tässä käsikirjassa ei ole käsitelty, voi ottaa yhteyttä Valtiokonttoriin, puhelin 0295 50 2000 tai sähköpostilla osoitteeseen laskentatoimi (at) valtiokonttori.fi.

Tiliöintiesimerkeistä

Tiliöintiesimerkit kuvaavat kirjausten periaatteita. Tiliöinti koskee juuri sitä tapausta, joka esimerkin seliteriveillä on kuvattu, ja sitä sovellettaessa on otettava huomioon mahdollinen normien tai tilikartan muuttuminen.

Esimerkeissä TaKP-tili merkitään xx.xx.xx. Tämä tarkoittaa, että kyseiselle tapahtumalle kirjataan talousarviokirjanpidon tili. Silloin kun esimerkissä on lisäksi muilla kirjaimilla kuvattuja TaKP-tilejä kuten yy.yy.yy, tarkoitetaan kahta eri tiliä.

Aiempina vuosina talousarviotapahtumien tiliöinneissä pyrittiin käyttämään menolajia kuvaavaa merkintää esim. vuoteen 2007 asti voimassa ollutta toimintamenomomenttia 21 (tiliöinnissä xx.xx.21) ja sen kanssa arvonlisäveromenomomenttia 19 (tiliöinnissä xx.xx.19). Joissakin esimerkeissä saattaa vielä olla jäljellä vanhat numeroinnit.

Sisällysluettelo

1 Valtion kirjanpidon yleiskuvaus 13

1.1 Valtiontalous kirjanpitovelvollisena 14
1.1.1 Valtion talousarviotalous kirjanpitovelvollisena 15
1.1.2 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot kirjanpitovelvollisina 16

1.2 Valtion kirjanpito 17
1.2.1 Virastojen ja laitosten kirjanpito 17
1.2.2 Rahastojen kirjanpito 17
1.2.3 Keskuskirjanpito 18

1.3 Valtion kirjanpidon tehtävät 18
1.3.1 Erilläänpitotehtävä 18
1.3.2 Talousarvion toteutumisen seurantatehtävä 18
1.3.3 Tuloksenlaskentatehtävä 19
1.3.4 Hyväksikäyttötehtävä 19

1.4 Monenkertainen kirjanpito 20
1.4.1 Liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon täsmäyttäminen 20

1.5 Kirjanpitotapahtumat 21
1.5.1 Liiketapahtumat 21
1.5.2 Talousarviotapahtumat 23

1.6 Yleiset kirjaussäännöt 23
1.6.1 Menokirjaus 24
1.6.2 Tulokirjaus 25
1.6.3 Rahoitustapahtumakirjaus 26
1.6.4 Oikaisu- ja siirtoerien kirjaus 26

1.7 Kirjausperusteet 26
1.7.1 Liikekirjanpidon kirjausperusteet 26
1.7.2 Talousarviokirjanpidon kirjausperusteet 28

1.8 Tilinpäätösperiaatteet 30
1.8.1 Oikeaan kirjausperusteeseen siirtyminen 30
1.8.2 Jaksottaminen 30
1.8.3 Omaisuuden hankintameno 31
1.8.4 Aktivoidun pitkävaikutteisen menon poistaminen 31
1.8.5 Arvostaminen tilinpäätöksessä 32

1.9 Valtion tilinpäätös 33

1.10 Viraston ja laitoksen tilinpäätös 33

1.11 Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston tilinpäätös 34

1.12 Tilinpäätöksen aikataulu, hyväksyminen ja julkaiseminen 34
1.12.1 Tilinpäätöksen aikataulu 34
1.12.2 Tilinpäätöksen hyväksyminen 35
1.12.3 Tilinpäätöksen julkaiseminen 35

2 Kirjanpidon järjestäminen 37

2.1 Tilijärjestelmä 37
2.1.1 Valtion yhteinen seurantakohdemalli 37
2.1.2 Kirjanpitokirjat 38

2.2 Tositteet 42
2.2.1 Yleiset vaatimukset 42
2.2.2 Tiliote tositteena 43

2.3 Kirjanpitoaineiston säilyttäminen 43
2.3.1 Säilytysaika ja säilytystapa 44
2.3.2 Paperiton kirjanpito 45
2.3.3 Kirjanpitoaineiston säilytysajat 45
2.3.4 Aineiston hävittäminen 46

3 Valki-kirjanpidon aloittava tase 1.1.1998 47

3.1 Valtion kirjanpitolautakunnan lausunnot 47

3.2 Varojen ja velkojen inventointi 48

3.3 Aloittavan taseen 31.12.1997 laatimisperiaatteet 48
3.3.1 Omaisuuden ja pääoman arvostamisen periaatteet aloittavassa taseessa 48

3.4 Menettely valtion aloittavan taseen kokoamiseksi 50

3.5 Valtion aloittavan taseen 1.1.1998 hyväksyminen 50

3.6 Aloittavan taseen erien korjaaminen 51

3.7 Luettelo valtion aloittavasta taseesta 1.1.1998 puuttuvasta kansallisomaisuudesta 51

4 Juoksevan kirjanpidon kirjauksia 52

4.1 Maksuliike 52
4.1.1 Valtion pankkitilien konsernitilirakenne 52
4.1.2 Kirjanpitoyksikköjen maksuliikeorganisaatio 54
4.1.3 Kirjanpidon tilien alajaottelu pankeittain 55
4.1.4 Tiliotteilla tehtävät kirjaukset 55
4.1.5 Tyhjennysten ja katteiden kirjaukset 55
4.1.6 Rahaliikkeen selvittelytilin käyttö 56

4.2 Ostomenot 60

4.3 Myyntitulot 61
4.3.1 Sponsorointi 63

4.4 Palkanmaksu 65
4.4.1 Palkkalaskenta ja palkkakirjanpito 65
4.4.2 Palkkatiliöinnit 67
4.4.3 Palkanmaksun täsmäyksistä 69

4.5 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankinta ja luovutus sekä poistojen kirjaaminen 76

4.5.1 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenon sekä muiden pitkävaikutteisten menojen kirjaaminen 76
4.5.2 Käyttöomaisuuskirjanpidon tarkoitus ja sisältö 77
4.5.3 Irtaimistorekisteri 77
4.5.4 Sisäisen valvonnan käyttöomaisuuskirjanpidolle ja irtaimistorekisterille asettamat vaatimukset 78
4.5.5 Käyttöomaisuuskirjanpidon tekninen järjestäminen 78
4.5.6 Käyttöomaisuuskirjanpidon kohteita koskevat tiedot 79
4.5.7 Käyttöomaisuuskirjanpidon ja pääkirjanpidon välinen tietojen siirto 81
4.5.8 Käyttöomaisuuskirjanpidon raportit 82
4.5.9 Poistosuunnitelmat 82
4.5.10 Poistojen kirjaaminen 86
4.5.11 Kansallisomaisuuteen ja käyttöomaisuuteen liittyviä kirjauksia 86
4.5.12 Poistosuunnitelman ja poistojen määrän esittäminen tilinpäätöksessä 96

4.6 Vaihto-omaisuuden hankinta ja luovutus 97
4.6.1 Keskeneräinen tuotanto 103

4.7 Ennakkomaksut 118
4.7.1 Maksetut ennakkomaksut 118
4.7.2 Saadut ennakkomaksut 119

4.8 Antolainat ja muut sijoitukset 121

4.9 Valtion velka 124

4.10 Arvostuserät 126

4.11 Oikaisu- ja siirtokirjaukset 127
4.11.1 Menonoikaisut 128
4.11.2 Tulonoikaisut 129
4.11.3 Siirtoerät 130
4.11.4 Tileistäpoistot 130

4.12 Kurssierot 131

4.13 Kansainvälisille järjestöille suoritettavat maksut 134

5 Kirjanpitoyksikköjen välisten ja kirjanpitoyksikön sisäisten tapahtumien kirjaukset 135

5.1 Toisen kirjanpitoyksikön määrärahan käyttö omaan toimintaan 135

5.2 Talousarviomenojen kirjaaminen suoraan toisen kirjanpitoyksikön määrärahaan 136

5.3 Talousarviomenojen ns. itselaskutus ja laskuttaminen 137

5.4 Talousarviomenojen kohdentaminen laskutettaessa 140

5.5 Toisen kirjanpitoyksikön puolesta perityt tulot ja maksetut menot 140

5.6 Lähetteiden tilin käyttö 142

5.7 Kirjanpitoyksikön sisäiset suoritukset ja hallinnan siirrot 144

5.8 Myynti toiselle virastolle tai laitokselle 146

5.9 Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitteinen toiminta 147
5.9.1 Yhteisrahoitteisen toiminnan tulojen laskutus 147
5.10 Yhteisrahoituksen arvonlisäveromenojen laskuttaminen kirjanpitoyksikköjen kesken 149

6 Arvonlisäveroon liittyvät kirjaukset 151

6.1 Arvonlisäveroneuvonta 152
6.2 Arvonlisäveron kirjaaminen käytettäessä omaa määrärahaa 152
6.3 Arvonlisäveron kirjaaminen käytettäessä toisen kirjanpitoyksikön hallinnoimaa määrärahaa 156
6.4 Yhteisökaupan (EU:n jäsenvaltioiden välisen tavarakaupan) arvonlisäveromenettely 156
6.5 Kolmansien maiden kanssa käytävä tavarakauppa 159
6.5.1 Ahvenanmaan veroraja 160
6.6 Palveluiden ulkomaankauppa 160
6.7 Kehitysyhteistyöstä ja lähialueyhteistyöstä aiheutuvat arvonlisäveromenot 160
6.8 Eräitä erityiskysymyksiä 160
6.8.1 Toimitilan jälleenvuokraus 160
6.8.2 Käytetyn käyttöomaisuuden myynti 162
6.8.3 Ulkomaisen arvonlisäveron kirjaaminen 163
6.8.4 Käännetty verovelvollisuus ja valtio 163

7 Yhteisrahoitteinen toiminta 165

7.1 Käsite ja luonne 165
7.2 Budjetointi 165
7.3 Tulojen kohdentaminen 166
7.3.1 Talousarviotalouden ulkopuolinen yhteisrahoitus 166
7.3.2 Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus 167
7.4 Arvonlisäverokysymyksiä 169
7.4.1 Toiminnan arvonlisäverollisuus 169
7.4.2 Hankkeen arvonlisäveromenojen kirjaaminen ja laskuttaminen rahoittajalta 169
7.5 Kirjausesimerkkejä 170
7.5.1 Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus 171
7.5.2 Talousarviotalouden ulkopuolelta saatava yhteisrahoitus 172
7.5.3 Koordinaattoritilanteet 174
7.6 EU-hankkeiden tositteiden säilytysaika ja -tapa 177

8 Talousarviokirjanpidon erityiskirjaukset 178

8.1 Siirtomäärärahat 178
8.1.1 Siirtomäärärahan siirto 178
8.1.2 Siirretyn määrärahan käyttö 179

8.1.3 Siirretyn määrärahan peruutus 179

8.2 Edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvat erät 180

8.3 Talousarvion ulkopuoliset varat 182

8.3.1 Tuotto- ja kululaskelmaan kirjattava ulkopuolinen rahoitus 182

8.3.2 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus 184

8.4 Valtiokonttorin määräämät talousarviokirjanpidon muut tilit 185

8.4.1 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät talousarviotulot ja -menot 186

8.4.2 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot ja -menot 187

8.4.3 Osakohdennettavat talousarviotulot 188

8.4.4 Sitoumusperusteella kirjatut vastikkeelliset talousarviotulot ja -menot 188

8.4.5 Talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili 188

9 Rahastot 189

9.1 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot 189

9.1.1 Talousarviotalouden ja rahastotalouden sisäiset tapahtumat 189

9.1.2 Siirrot talousarviosta rahastoon ja takaisin (=valtiovarastoon) 191

9.1.3 Rahaston hallinnon hoidosta saatava korvaus 192

9.2 Muut valtion rahastot 193

9.3 Taseeseen sisältymättömät kirjanpitoyksikön hallinnoimat rahastoidut varat, säätiöt ja yhdistykset 195

10 Valtion velka 196

10.1 Velanhoidon kirjauksissa käytettävät tilit 196

10.2 Varainhankinta: Kirjaukset velkaa nostettaessa 198

10.2.1 Viitelainat: (Syndikoitu & huutokauppa) 198

10.2.2 Takaisinostot (Sarjaobligaatiolainat) 200

10.3 Likviditeetin hallinta 201

10.3.1 Valtion velkasitoumus (Euromääräinen) 201

10.3.2 USD-määräisen velkasitoumuksen liikkeeseenlasku ja EUR/USD FX-swap 202

10.3.3 USD -määräisen velkasitoumuksen ja EUR/USD FX-swapin erääntyminen 203

10.4 Portfolion hallinta 204

10.4.1 Valuuttatermiini (Valuuttakauppa Forward) 204

10.4.2 Koron- ja valuutanvaihtosopimus (swap) 205

10.5 Tilinpäätös 206

10.5.1 Korkovelat 208

10.5.2 Emissioerot 208

10.5.3 Lyhennystilien saldojen päättäminen 209

10.5.4 Euromääräisten lyhennysten siirto lyhennystileille 210

11 Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen laatiminen 211

11.1 Tilinpäätöksen säännöstausta ja kokonaisuus 211
11.2 Tilinpäätöksen sisältö, aikataulu ja hyväksyminen 211
11.3 Tilinpäätösprosessi 212
11.4 Tilinpäätösmenettelyt 220
11.4.1 Kansallisomaisuus ja käyttöomaisuus 220
11.4.2 Vaihto-omaisuus 223
11.4.3 Arvopaperi- ja muut sijoitukset 224
11.4.4 Saamiset ja velat 225
11.4.5 Ennakkomaksut 228
11.4.6 Siirtyvät erät 229
11.4.7 Oman pääoman kirjaukset ja siirrot 234
11.4.8 Varaukset 237
11.4.9 Arvostuserät 237
11.4.10 Virhetilit 237
11.4.11 Siirtomäärärahat 237
11.4.12 Valtiokonttorin määräämät talousarviokirjanpidon muut tilit 238
11.4.13 Osakohdennettavat talousarviotulot 239
11.4.14 Yhteisrahoitteisen toiminnan tilinpäätösmenettelyt 239
11.4.15 Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma 244
11.4.16 Yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma 244

12 Kirjanpitoyksikön tilinpäätöslaskelmat ja niiden liitteenä annettavat tiedot 245

12.1 Talousarvion toteutumalaskelma ja sen sisältämät valtuuksia koskevat tiedot 245
12.1.1 Toteutumalaskelman tuloarvioita ja määrärahoja koskeva osa 245
12.1.2 Toteutumalaskelman valtuuksia koskeva osa (valtuuslaskelma) 255
12.2 Tuotto- ja kululaskelma ja tase 257
12.3 Tilinpäätöksen liitteet 257
12.3.1 Liite 1: Selvitys tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja vertailtavuudesta 259
12.3.2 Liite 2: Nettoutetut tulot ja menot 260
12.3.3 Liite 3: Arviomäärärahojen ylitykset 267
12.3.4 Liite 4: Peruutetut siirretyt määrärahat 267
12.3.5 Liite 5: Henkilöstökulujen erittely 268
12.3.6 Liite 6: Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet ja niiden muutokset 269
12.3.7 Liite 7: Kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistot 270
12.3.8 Liite 8: Rahoitustuotot ja -kulut 273
12.3.9 Liite 9: Talousarviotaloudesta annetut lainat 275
12.3.10 Liite 10: Arvopaperit ja oman pääoman ehtoiset sijoitukset 277
12.3.11 Liite 11: Taseen rahoituserät ja velat 279
12.3.12 Liite 12: Valtiontakaukset ja -takuut sekä muut monivuotiset vastuut 282
12.3.13 Liite 13: Taseeseen sisältyvät rahastoidut varat 286
12.3.14 Liite 14: Taseeseen sisältymättömät rahastoidut varat 287
12.3.15 Liite 15: Velan muutokset 288

12.3.16 Liite 16: Velan maturiteettijakauma ja duraatio 290
12.3.17 Liite 17: Oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat muut täydentävät tiedot 292
12.3.18 Liite 18: Kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma sekä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista 292

13 Luku on varalla myöhempää käyttöä varten 296

14 Tilinpäätöserittelyt ja muu tilinpäätösaineisto 297

14.1 Tase-erittelyt 297

14.2 Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset 298

14.3 Muut tilinpäätöserittelyt 298

14.4 Tilinpäätöksen yhteydessä laadittavat luettelot 298

14.5 Muu tilinpäätöksen yhteydessä laadittava aineisto 299

15 Keskuskirjanpito ja valtion tilinpäätös 301

15.1 Keskuskirjanpito 301

15.2 Keskitetty valtuusseuranta 301

15.3 Valtion tilinpäätöksen laatiminen 301
15.3.1 Valtion kirjanpidon audit trail 302
15.3.2 Valtion tilinpäätöksen sisältö 303
15.3.3 Valtion tilinpäätöksen liitteet 304
15.3.4 Valtion tilinpäätös osana hallituksen vuosikertomusta 304
15.3.5 Oikeat ja riittävät tiedot 305
15.3.6 Valtiokonttorin ehdotus valtion tilinpäätökseksi 305
15.3.7 Valtion tilinpäätöksen laatimisperusta 305
15.3.8 Valtion tilinpäätöksen laatimisperiaatteet 305
15.3.9 Kirjanpitoyksikköjen välisten liiketapahtumien eliminointi 308

16 Tilinavaus 310

16.1 Liikekirjanpito 310
16.1.1 Pääoman siirtotilit 310
16.1.2 Siirtosaamiset ja -velat 310

16.2 Talousarviokirjanpito 311
16.2.1 Siirretyt määrärahat 311
16.2.2 Muut talousarviokirjanpidon tilit 311
16.2.3 Talousarviotilit 311

17 Luku on varalla myöhempää käyttöä varten 312

18 Kuukausittain ja tilinpäätöksen yhteydessä laadittava täsmäytyslaskelma 313

18.1 Täsmäytyslaskelman sisältö 314

18.2 Täsmäytyslaskelman tarkastaminen 314

19 Yhtiökirjauksia valtiolla 316

19.1 Osakeyhtiöiden perustamiseen, pääomittamiseen, pääomanpalauttamiseen, voitonjakoon ja lakkauttamiseen liittyvät kirjaukset 316

19.2 Yhtiön perustaminen 316

19.3 Apportti-luovutuksen arvotus 316

19.4 Yhtiöittämisten ja pääomittamisten perustapaukset 317

19.4.1 Yhtiön perustaminen, merkitään 100 osaketta, nimellisarvo 25 euroa 317

19.4.2 Yhtiön pääomittaminen osakeanti 100 osaketta, nimellisarvo 25 euroa 318

19.4.3 Yhtiön pääomittaminen, sijoitus vapaan oman pääoman rahastoon 100 milj. euroa 318

19.4.4 Yhtiön pääomittaminen, pääomalaina 100 milj. euroa 318

19.4.5 Yhtiön osakepääoman alentaminen 319

19.4.6 Yhteenveto yhtiön pääomittamisesta 319

19.5 Voitonjako ja pääoman palauttaminen 319

19.5.1 Osinko ja muu voitonjako 319

19.5.2 Pääomalainan palauttaminen 319

19.5.3 SVOP-rahaston palauttaminen 320

19.6 Yhtiöjärjestelyt 320

19.6.1 Fuusio 320

19.6.2 Jakautuminen 320

19.6.3 Yhtiön purkaminen 320

19.7 Säätiöt ja yliopistot 320

20 Päivityshistoria 322

1 Valtion kirjanpidon yleiskuvaus

Valtion kirjanpito uudistettiin vuonna 1998. Talousarvion toteutumista seuraavan kameraalisen menettelyn (hallinnollinen kirjanpito, talousarviokirjanpito) rinnalle sovitettiin tuolloin kirjanpitolain mukaiset liikekirjanpidon periaatteet. Uudistus toteutettiin lisäämällä valtion talousarviosta annettuun asetukseen (1243/1992) määritelmät taloushallinto-organisaatiosta ja kirjanpitotapahtumista sekä periaatteet kirjanpitotapahtumien kirjaamiselle, jaksottamiselle, tase-erien arvostamiselle ja tilinpäätöksen laatimiselle. Valtion aloittavaa tasetta varten valtion omaisuus inventoitiin tilanteesta 31.12.1997.

Valtion kirjanpitoon ja talousarvion laadintaan liittyviä säännöksiä on valtion talousarviosta annetun asetuksen lisäksi valtion talousarviosta annetussa laissa (423/1988) ja Suomen perustuslaissa (731/1999). Edellisten lisäksi valtion kirjanpitoa säätelevät valtiovarainministeriön ja Valtiokonttorin antamat määräykset ja ohjeet sekä valtion kirjanpitolautakunnan antamat lausunnot. Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen osalta saattaa tulla kysymykseen myös kirjanpitolaki ja -asetus.

Vuosina 2004–2005 toteutettiin valtion tilivelvollisuusuudistus. Tilinpäätös muuttui siten, että talousarvion toteutumalaskelmaan sisällytettiin tiedot edellisiltä vuosilta siirtyneistä ja seuraavalle varainhoitovuodelle siirretyistä määrärahoista. Uutena tietona toteutumalaskelman yhteydessä esitetään tiedot talousarviolain 10 §:ssä tarkoitettujen valtuuksien käytöstä.

Valtion talousarviosta annettua lakia muutettiin vuoden 2010 alusta. Asetuksesta siirrettiin lakiin valtion taloushallinto-organisaation muodostamisen perusteita koskeva säännös ja valtion kirjanpitovelvollisuutta koskevia säännöksiä täydennettiin. Tässä yhteydessä tilivirastotermi muuttui kirjanpitoyksiköksi. Lisäksi muutettiin toiminta- ja taloussuunnittelua, talousarviokirjanpidon seurantatarkkuutta ja kumulatiivisen ylijäämän käyttämistä koskevia säännöksiä.

Lakiuudistuksen jälkeen muutettiin myös valtion talousarviosta annettua asetusta. Asetukseen tehdyt muutokset koskivat mm. toiminta- ja taloussuunnittelua, tulojen ja menojen käsittelyä, koneellisten tietovälineiden hyväksikäyttöä kirjanpidossa sekä tilinpäätöksen laatimista ja allekirjoittamista. Asetuksesta kumottiin valtion talousarviosta annettuun lakiin siirretyt valtion taloushallinto-organisaatiota koskevat ja eräät muut valtion taloushallinto-organisaatiota koskevat säännökset sekä niin sanottuja tulossopimusvirastoja koskeva sääntely.

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatimisen sekä eräiden muiden taloushallintotehtävien keskittämiseksi Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen (Palkeet) lakisääteisiksi tehtäviksi muutettiin valtion talousarviosta annettua lakia vuoden 2016 lopussa (lakimuutos voimaan 1.10.2017). Talousarviolain muuttamisesta annetun lain (1053/2016) 12 b §:n 1 momentin mukaan Valtiokonttori määrää ne maksuliikettä, kirjanpitoa ja sen yhteydessä järjestettävää 16 §:ssä tarkoitettua muuta seurantaa ja tilinpäätöksen laatimista koskevat tehtävät, jotka hoidetaan keskitetysti ja joista vastaa keskitettyjä taloushallintotehtäviä hoitava virasto tai laitos. Talousarviolain muuttamisesta annetun lain 12 b §:n 2 momentin mukaan Valtiokonttori määrää ne viraston tai laitoksen palkanlaskentaa koskevat tehtävät, jotka hoidetaan keskitetysti ja joista vastaa keskitettyjä taloushallintotehtäviä hoitava virasto tai laitos. Valtiokonttori voi määrätä keskitetyistä taloushallintotehtävistä vastaavan viraston tai laitoksen vastuulle valtioon palvelussuhteessa olevalle tai muulle henkilölle matkustamisen johdosta virka- tai työehtosopimuksen mukaisesti maksettavan

korvauksen hyväksymiseen liittyviä tarkastustoimenpiteitä, joihin ei sisälly työnantajalle kuuluvan harkintavallan käyttöä.

Valtiokonttori on antanut määräyksen Taloushallinnon tehtävien ja vastuiden jako palvelukeskuksen sekä kirjanpitoyksiköiden ja rahastojen välillä sekä määräyksen Palkanlaskennan tehtävien ja vastuiden jako palvelukeskuksen sekä kirjanpitoyksiköiden ja rahastojen välillä.

Tähän käsikirjaan on koottu valtion kirjanpidon ja tilinpäätöksen ohjeistus käytännön kirjausesimerkkeineen. Kunkin aiheen yhteydessä on erikseen mainittu, mikäli Valtiokonttori on antanut määräyksen kyseessä olevasta asiasta. Ensimmäisessä luvussa esitetään valtion kirjanpidon pääperiaatteet.

1.1 Valtiontalous kirjanpitovelvollisena

Suppeimmillaan valtiontalouteen luetaan kuuluvaksi budjettitalous eli eduskunnan valtion talousarvioon päättämien tuloarvioiden ja määrärahojen kokonaisuus. Yleensä valtiontaloudella tarkoitetaan kuitenkin budjettitalouden ja talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kokonaisuutta.

Valtiontalouden käsitteeseen ei sen sijaan sisällytetä suoraan eduskunnan alaisina toimivia Suomen Pankkia ja Kansaneläkelaitosta, joiden varojen hankintaa ja käyttöä ohjataan lainsäädännöllä ja valtiollisella päätöksenteolla. Suomen Pankki on itsenäinen julkisoikeudellinen laitos, jonka hallintoa ja toimintaa valvoo pankkivaltuusto. Kansaneläkelaitos on niin ikään itsenäinen julkisoikeudellinen laitos, jonka hallintoa ja toimintaa valvovat eduskunnan valitsemat valtuutetut. Kummatkin laitokset ovat erillislakiin perustuvia itsenäisiä oikeushenkilöitä, jotka eivät kuulu valtiontalouteen. Työllisyysrahastoaja vastaavia sosiaaliturvarahastoja ei myöskään lueta valtiontalouteen. Vuoden 2010 alusta yliopistot irtautuivat budjettitaloudesta ja alkoivat toimintansa itsenäisinä oikeushenkilöinä, julkisoikeudellisina valtion laitoksina tai säätiöinä.

Valtiontalouden ulkopuolella toimivat myös valtion liikelaitokset ja valtionyhtiöt. Liikelaitosten toiminta perustuu valtion liikelaitoksista annettuun lakiin sekä laitoskohtaisiin lakeihin. Valtion liikelaitoksilla on oma talous, mutta niiden toimintaa ohjataan valtion talousarvion lukuperusteluissa. Valtionyhtiöllä tarkoitetaan sellaista osakeyhtiötä, jossa valtiolla on välittömään osakeomistukseensa perustuva määräysvalta (yli 50 % yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamista äänistä). Liikelaitosten ja valtionyhtiöiden toimintaan hallitus ja eduskunta vaikuttavat omistajaohjauksen lähtökohdista.

Valtion konsernitilinpäätöstä, joka kattavasti sisältäisi budjettivaltion ja edellä mainittujen, valtion määräysvallassa olevien rahastojen, laitosten ja yhteisöjen muodostaman taloudellisen kokonaisuuden, ei laadita. Talousarviotalouden (eli budjettivaltion), valtion liikelaitoskonsernien ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen muodostamasta kokonaisuudesta laaditaan kuitenkin ns. valtiontalouden kokonaislaskelmat. Kokonaislaskelmiin yhdistellään edellä lueteltujen organisaatioiden tilinpäätöstiedot.

Tässä käsikirjassa käsitellään valtion talouden kirjanpitoon liittyviä asioita seuraavassa esitetyllä jaottelulla.

- Valtiontalous jakautuu kahteen kirjanpitovelvolliseen kokonaisuuteen: Valtio on valtion talousarviosta annetun lain 12 a §:n nojalla talousarviotaloudestaan kirjanpitovelvollinen. Talousarviotalous jakautuu kirjanpitoyksiköihin. Talousarviotaloudesta laaditaan valtion tilinpäätös.

- Talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista jokainen on oma kirjanpitovelvollinen yksikkö.

1.1.1 Valtion talousarviotalous kirjanpitovelvollisena

Valtion talousarviotalous on kirjanpitovelvollinen talousyksikkö, joka jakaantuu hallinnonaloihin ja edelleen valtion tehtäviä toteuttaviin ja toiminnasta vastuussa oleviin virastoihin ja laitoksiin.

Suomen perustuslain 119 §:n mukaan valtion keskushallintoon voi kuulua valtioneuvoston ja ministeriöiden lisäksi virastoja, laitoksia ja muita toimielimiä. Valtiolla voi lisäksi olla alueellisia ja paikallisia viranomaisia. Varallisuusoikeudellisissa suhteissa valtion virastot ja laitokset eivät ole omia oikeushenkilöitä, vaan osa Suomen valtiota ja talousarviotaloutta kirjanpitovelvollisena talousyksikkönä. Lisäksi perustuslain 119 §:n 2 momentissa säädetään, että valtionhallinnon toimielinten yleisistä perusteista on säädettävä lailla, jos niiden tehtäviin kuuluu julkisen vallan käyttöä. Alue- ja paikallishallinnon perusteista säädetään niin ikään lailla. Valtionhallinnon yksiköistä voidaan muutoin säätää asetuksella.

Käytännössä on tärkeää erottaa käsitteet viranomainen ja virasto. Viranomainen on laissa säädettyä tai lakiin perustuvaa päätösvaltaa tai muuta toimivaltaa käyttävä yksikkö tai toimielin. Viranomainen on melko usein viraston osa, kuten esimerkiksi aluehallintovirastojen viisi työsuojelun vastuualuetta.

Virastolla tarkoitetaan talousarviolaissa lailla tai asetuksella perustettua valtionhallinnon itsenäistä toimintayksikköä,

- jossa työskentelee virkamiehiä;
- jolle on säädetty hoidettavaksi lain mukaan viranomaiselle kuuluvia tehtäviä tai muita perustuslain mukaisia julkisia hallintotehtäviä
- jolla on oma johto, joka käytännössä johtaa toimintayksikön toimintaa

Virastokäsite ei ole kuitenkaan tarkkarajainen. Tällä hetkellä virastoiksi sanotaan myös viranomaisia, kuten jonkin viraston paikallishallintoa (esimerkiksi verovirasto, joka kuuluu osana verohallintoon).

Talousarviolaissa käytetään valtion talousarviotalouteen kuuluvien itsenäisten ja yhtenäisen johdon alle järjestettyjen toimintayksiköiden yleisnimityksenä käsitettä virasto tai laitos. Laitoksella tarkoitetaan yleisesti ottaen viraston kaltaista toimintayksikköä, joka ei ensisijaisesti hoida hallintoasioita vaan pikemminkin vastaa palvelutehtävästä. Talousarviolain käsitteistöllä valtioneuvostoon kuuluvat ministeriöt ovat kukin omia virastojaan. Myös tasavallan presidentin kanslia on talousarviolain käsitteistöllä virasto. Eduskunnan alaisesta hallinnosta säädetään erikseen lailla.

Valtion kirjanpito ja maksuliike muodostavat talousarviotalouden sisäiseen hallintoon kuuluvan yhdenmukaisesti hoidetun tehtävän, jota ohjaavat ja valvovat keskitetysti valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori. Tästä funktionaalisesta organisaatiosta käytetään nimitystä taloushallinto-organisaatio. Sen osina toimivat kirjanpitoyksiköt, jotka valtiovarainministeriö on talousarviolain 12 a §:n (1096/2009) nojalla määrännyt. Tasavallan presidentin kanslia ja kaikki ministeriöt ovat em. lainkohdan perusteella kirjanpitoyksiköitä. Eduskunta ja valtiontalouden tarkastusvirasto, vaikka eivät kirjanpitoyksiköitä olekaan, toimivat maksuliikkeen ja kirjanpidon osalta kuten kirjanpitoyksikkö.

Valtion talousarviosta annetun lain 12 a §:ssä (1096/2009) talousarviotalouden kirjanpitovelvollisuus on määritelty seuraavasti:

> *Valtio on talousarviotaloudestaan kirjanpitovelvollinen, joka jakautuu kirjanpitoyksiköihin. Kirjanpitoyksiköiden kirjanpitotiedot kerätään valtion keskuskirjanpitoon valtion tilinpäätöksen laatimista varten. Valtiokonttori kerää kirjanpitotiedot ja hoitaa keskuskirjanpidon.*
>
> *Kirjanpitoyksiköitä ovat tasavallan presidentin kanslia ja ministeriöt sekä toiminnallisesti ja taloudellisesti tarkoituksenmukaisena kokonaisuutena virastot, laitokset ja muut toimielimet. Kirjanpitoyksikön muodostamisesta määrää valtiovarainministeriö asianomaista ministeriötä kuultuaan.*

Valtion talousarviosta annetun lain 12 b §:n (1053/2016, voimaan 1.10.2017) ensimmäisessä momentissa säädetään tehtävien keskittämiseen liittyen seuraavasti:

> *Kirjanpitoyksiköt vastaavat maksuliikkeestään, kirjanpidostaan ja tilinpäätöksestään sekä laativat 21 §:ssä tarkoitetun viraston tai laitoksen toimintakertomuksen. Valtiokonttori määrää kuitenkin ne maksuliikettä, kirjanpitoa ja sen yhteydessä järjestettävää 16 §:ssä tarkoitettua muuta seurantaa ja tilinpäätöksen laatimista koskevat tehtävät, jotka hoidetaan keskitetysti ja joista vastaa keskitettyjä taloushallintotehtäviä hoitava virasto tai laitos.*

Taloushallinto-organisaation eri tasoilla toimivat siis keskuskirjanpito ja kirjanpitoyksiköt sekä keskitettyjä taloushallintotehtäviä hoitava Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus (Palkeet). Valtion keskuskirjanpitoa hoitaa Valtiokonttori, joka myös laatii ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi. Osa keskuskirjanpidon hoitoon liittyvistä tehtävistä hoidetaan Palkeissa.

Taloushallinto-organisaatiomuutokset:

Kun taloushallinto-organisaatioon on tarpeen tehdä muutoksia: perustaa uusi kirjanpitoyksikkö, lakkauttaa kirjanpitoyksikkö, yhdistää kirjanpitoyksiköitä tai niiden osia tms. neuvovat Valtiokonttori ja Palkeet muutostilanteissa huomioitavissa asioissa. Uusi kirjanpitoyksikkö tarvitsee mm. kirjanpitoyksikkötunnuksen, y-tunnuksen ja taloussäännön, ja on selvitettävä miten sen kirjanpito, kustannuslaskenta, maksuliike ja laskujenvälitys hoidetaan Valtiokonttorin antamien määräysten ja ohjeiden edellyttämällä tavalla. Kun kirjanpitoyksikkö lakkautetaan tai kirjanpitoyksikköjä yhdistetään, on lisäksi selvitettävä, miten omaisuuden, velkojen ja talousarviokirjanpidon saldojen siirto hoidetaan.

1.1.2 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot kirjanpitovelvollisina

Jos valtion pysyvän tehtävän hoitaminen sitä ehdottomasti edellyttää, voidaan lailla säätää valtion rahaston jättämisestä talousarvion ulkopuolelle. Kukin talousarvion ulkopuolella oleva valtion rahasto on itsenäinen kirjanpitovelvollinen yksikkö.

Talousarvion ulkopuolella olevia valtion rahastoja on kaikkiaan 11: Valtion asuntorahasto, Valtion eläkerahasto, Valtion ydinjätehuoltorahasto, Huoltovarmuusrahasto, Maatilatalouden kehittämisrahasto, Valtiontakuurahasto, Valtion televisio- ja radiorahasto, Rahoitusvakausrahasto, Maatalouden interventiorahasto, Palosuojelurahasto ja Öljysuojarahasto.

1.2 Valtion kirjanpito

Valtion kirjanpitoon kuuluvat virastojen ja laitosten kirjanpito, talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpito sekä valtion keskuskirjanpito. Virastojen ja laitosten kirjanpito sekä keskuskirjanpito muodostuvat liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta. Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston kirjanpito on liikekirjanpitoa. Valtion keskuskirjanpitoon kootaan kaikkien edellä mainittujen kirjanpidon tilitietojen lisäksi myös tiedot valtuuksista ja niiden seurannasta.

1.2.1 Virastojen ja laitosten kirjanpito

Kirjanpitoyksiköt vastaavat virastojen ja laitosten kirjanpidosta. Se on moniulotteista kirjanpitoa, jossa seurataan toisaalta talousarvion tulojen kertymistä ja määrärahojen käyttöä (talousarviokirjanpito) ja toisaalta tuottoja ja kuluja sekä omaisuuden ja pääoman muodostumista ja muutoksia (liikekirjanpito). Liikekirjanpito ja talousarviokirjanpito pidetään kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteiden mukaan. Erikseen on valtuusseuranta valtuuksien ja niiden käytön seurantaa varten. Lisäksi virastojen ja laitosten on pidettävä hallinnassaan olevasta vaihto-omaisuudesta varastokirjanpitoa ja kansallis- ja käyttöomaisuudesta käyttöomaisuuskirjanpitoa.

Virastojen ja laitosten on järjestettävä talousarvion käsittelyn yhteydessä myönnettyjen valtuuksien sekä lakiin perustuvien valtuuksien seuranta. Valtuusseurantaan merkitään valtuudet ja niiden käyttö. Valtuusseurannan yhteydessä seurataan valtuuden käytöstä aiheutuneita talousarviomenoja sekä valtuuden käytöstä tulevina varainhoitovuosina aiheutuvia määrärahatarpeita.

1.2.2 Rahastojen kirjanpito

Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpitoon, laskentatoimeen ja tilinpäätökseen sovelletaan talousarviolakia ja sen nojalla annettuja säädöksiä, jollei muualla laeissa ole toisin säädetty. Huoltovarmuuskeskuksen kirjanpito on sitä koskevassa laissa (Laki huoltovarmuuden turvaamisesta) säädetty pidettäväksi kirjanpitolaissa säädetyllä tavalla.

Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpito sisältää liikekirjanpidon. Kirjanpitoyksikkö, jonka hoitoon rahasto on rahastoa lailla perustettaessa määrätty, vastaa myös rahaston kirjanpidosta ja maksuliikkeestä. Rahastojen rahat ovat valtion eläkerahastoa lukuun ottamatta talousarviotalouden kassassa. Kukin rahasto on yhdistetty sitä hoitavan kirjanpitoyksikön kirjanpitoon rahaston saamista valtion kassasta kuvaavan yhdystilin avulla. Valtiovarainministeriö voi antaa rahastolle luvan sellaisten tilinpäätöslaskelmien käyttöön, jotka kuvaavat paremmin rahaston toimintaa ja jotka ovat vertailukelpoisia vastaavalla toimialalla toimivien yhteisöjen kanssa.

Talousarvioasetuksessa säädetään myös valtiolle annetuista lahjoituksista muodostettujen rahastojen kirjanpidosta. Niiden kirjanpidossa noudatetaan soveltuvin osin talousarvioasetuksen säännöksiä.

1.2.3 Keskuskirjanpito

Keskuskirjanpito muodostuu liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta sekä valtuusseurannasta. Keskuskirjanpitoon yhdistetään virastojen ja laitosten liikekirjanpidon, talousarviokirjanpidon ja valtuusseurannan tiedot ja sen perusteella laaditaan valtion liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon pääkirjat sekä valtion tilinpäätös.

Keskuskirjanpitoon kerätään virastojen ja laitosten tilitietojen lisäksi myös talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilitiedot. Keskuskirjanpitoon kerätyistä tiedoista laaditut laskelmat ja selvitykset raportoidaan kuukausittain julkaistavalla valtiontalouden kuukausitiedotteella. Virastojen, laitosten ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen kirjanpidon tietoja on nähtävillä myös Valtiokonttorin ylläpitämässä, yleisessä tietoverkossa saatavilla olevassa tietopalvelussa, joka löytyy osoitteesta tutkihallintoa.fi.

1.3 Valtion kirjanpidon tehtävät

Perinteiset kirjanpidon tehtävät ovat erilläänpito-, tuloslaskenta- ja hyväksikäyttötehtävä. Erilläänpitotehtävää hoidetaan juoksevassa kirjanpidossa, kun kirjanpitovelvollisen talousyksikön kirjanpitoon vaikuttavat tapahtumat kirjataan kyseisen yksikön kirjanpitoon. Tuloslaskenta tapahtuu noudattamalla tilinpäätöksen laatimiseksi säädettyjä periaatteita. Hyväksikäyttötehtävän ratkaisu riippuu kulloisestakin hyväksikäyttötilanteesta.

Valtion kirjanpidon ominaispiirteenä on talousarvion toteutumisen seurantatehtävä. Kaikkien eduskunnan talousarviossa tekemien päätösten toteutumista on kyettävä seuraamaan. Määrärahojen käyttöä ja talousarvion tulojen kertymistä seurataan talousarviokirjanpidon avulla ja valtuuksiin liittyviä asioita valtuusseurannan avulla.

1.3.1 Erilläänpitotehtävä

Itsenäiselle kirjanpitovelvolliselle talousyksikölle asetettavia vaatimuksia ovat muun muassa itsenäinen vastuunkanto oikeussubjektina ja omat rahavarat. Jokaiselle itsenäiselle talousyksikölle voidaan määrittää sen omat tulot ja menot, jotka rekisteröidään kirjanpitoon. Kirjanpidon yhtenä tehtävänä onkin tositteisiin perustuvien kirjausten avulla pitää talousyksikön ja sitä ympäröivillä markkinoilla olevien muiden talousyksiköiden rahavarat ym. erät erillään toisistaan.

Valtion kirjanpidon ensisijainen erilläänpitotehtävä on valtion talousarviotalouden menojen ja tulojen sekä varojen ja velkojen erottaminen talousarviotalouden ulkopuolisille talousyksiköille kuuluvista eristä. Toissijainen erilläänpitotehtävä puolestaan sisältää valtion kirjanpidosta vastaavien kirjanpitoyksikköjen kirjanpitotapahtumien erilläänpidon toisistaan.

1.3.2 Talousarvion toteutumisen seurantatehtävä

Talousarviokirjanpidon tilit on talousarviolain 14 §:n mukaisesti järjestettävä siten, että tuloarvioiden kertymistä ja määrärahojen käyttöä on mahdollista seurata vähintään eduskunnan päättämällä tarkkuudella. Tämän velvoitteen täyttämiseksi valtion kirjanpitoon kuuluvat talousarviokirjanpito ja valtuusseuranta.

Talousarviokirjanpidossa talousarvion tuloarvioiden toteutumista ja määrärahojen käyttöä seurataan tilijaottelun tarkkuudella. Valtuusseurannassa seurataan valtion talousarviosta annetun lain 10 §:ssä tarkoitettuja, talousarvion käsittelyn yhteydessä myönnettyjä

valtuuksia sekä muita lakiin perustuvia valtuuksia ja niiden käyttöä. Valtuusseurannan yhteydessä seurataan lisäksi valtuuden käytöstä aiheutuneita talousarviomenoja sekä valtuuden käytöstä tulevina varainhoitovuosina aiheutuvia määrärahatarpeita.

1.3.3 Tuloksenlaskentatehtävä

Talousyksikön tuloksenlaskenta on yksiselitteistä vain talousyksikön koko eliniältä perustamisesta toiminnan loppumiseen asti. Sidosryhmät ovat kuitenkin kiinnostuneita talousyksikön tuloksesta tätä niin sanottua totaalikautta lyhyemmältäkin ajalta. Koska totaalitulosta ei voida laskea kuin vasta talousyksikön ehkä hyvinkin pitkäaikaisen toiminnan päätyttyä, jaetaan talousyksikön toiminta-aika yleensä vuoden pituisiksi tilikausiksi.

Valtion kirjanpidossa tuloksenlaskenta jakautuu kahteen osaan:

1. tuotto-kuluperusteinen (liiketaloudellinen) tuloksenlaskenta (tilikauden tuotto-/kulujäämä) ja

2. budjetointiperusteinen tuloksenlaskenta (talousarvion yli-/alijäämä)

Valtion talousarviosta annetun lain 18 §:ssä säädetään oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta valtion tilinpäätöksessä seuraavasti:

> *Hallituksen vuosikertomukseen otettavien valtiontalouden ja valtion taloudenhoidon sekä toiminnan tuloksellisuuden kuvausten tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta, valtion tuotoista ja kuluista, valtion taloudellisesta asemasta sekä tuloksellisuudesta (oikea ja riittävä kuva). (17/2014)*

Valtion tilinpäätöksen tehtävänä on selvittää talousarviotalouden muodostaman kokonaisuuden tuotto-/kulujäämä kultakin tilikaudelta, taloudellinen asema tilikauden viimeisenä päivänä ja talousarvion toteutuminen. Liitetietojen tehtävänä on täydentää tilinpäätöslaskelmia siten, että valtion talousarvion toteutumisesta, taloudellisesta tuloksesta ja taloudellisesta asemasta annetaan oikea ja riittävä kuva.

1.3.4 Hyväksikäyttötehtävä

Kirjanpito on laaja perustietorekisteri, josta saadaan tietoja hyvinkin erilaisia hyväksikäyttäjiä ja hyväksikäyttötilanteita varten. Kirjanpidon hyväksikäyttötehtävä jakautuu toisaalta perustiedon ja toisaalta tilinpäätösten ja niissä esiintyvien yhteenvetotietojen hyväksikäyttöön.

Kirjanpidon perustietoa käytetään hyväksi toiminnan suunnittelussa, seurannassa, valvonnassa ja tiedottamisessa. Se on tarkastuksen kohteena olevaa ja mm. kustannuslaskennassa luotettavasti hyväksi käytettävää tietoa. Sidosryhmille taloudellinen tieto annetaan tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteenä annettavien tietojen avulla. Kirjanpidon tietoja sisältyy myös kirjanpitoyksikön toimintakertomukseen.

Kirjanpidosta saatavia tietoja käyttävät hallinnossa hyväksi ainakin Tilastokeskus, verohallinto ja valtiovarainministeriö. Lisäksi valtion tilinpäätöstietoja käyttävät hyväkseen kansalaiset, eduskunta, valtioneuvosto ja rahoitusmarkkinat. Tilinpäätöksen hyväksikäyttötehtävän toteuttamista vaikeuttaa hyväksikäyttäjäroolien eriytymättömyys. Esimerkiksi

eduskunta, valtioneuvosto ja asianomainen ministeriö toimivat kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen hyväksikäyttäjinä useissa rooleissa: viraston ”omistajana”, rahoittajana, sen tuottamien suoritteiden tilaajana sekä viranomaisohjaajana ja valvojana. Kaikki valtion kirjanpidon tilitiedot ovat avoimesti ja läpinäkyvästi esillä internetissä olevassa tietopalvelussa (tutkihallintoa.fi).

Eduskunta toimii omistajan, eli Suomen kansalaisten, ylimpänä edustajana ja on näin ollen tilivelvollinen sekä äänestäjille (poliittinen tilivelvollisuus) että veronmaksajille (toiminnallinen ja taloudellinen tilivelvollisuus). Toisaalta hallinto on tilivelvollinen eduskunnalle.

Valtioneuvosto on virastoihin nähden moniulotteisessa johtotason roolissa. Koska sen alaisuudessa on koko hallinto, on ohjaus ja valvonta käytännössä sen ministeriön asia, jonka hallinnonalaan kulloinkin kyseessä oleva virasto kuuluu.

1.4 Monenkertainen kirjanpito

Talousarvion toteutumisen seurantatehtävä ja seurannan laajuus on säilynyt kirjanpitouudistuksen ja tilivelvollisuusuudistuksen jälkeen pääosin muuttumattomana. Se sisältää talousarvion tuloarvioiden ja määrärahojen toteutumisen seurannan, valtuusseurannan sekä muiden talousarvion päätösosassa olevien päätösten toteutumisen seurannan.

Tuloarvioiden ja määrärahojen toteutumisen seuranta toteutetaan valtion kirjanpidossa monenkertaisen kirjanpitoratkaisun avulla siten, että kirjanpitotapahtuma kirjataan rahan lähteen ja käytön (liikekirjanpito) lisäksi rinnakkain talousarviokirjanpidon tilille (talousarviokirjanpito). Näiden lisäksi tapahtuma voidaan kirjata samanaikaisesti myös vastuualuetta, kustannuspaikkaa, toimintoa, suoritetta tms. laskentakohdetta osoittavalle tilille (sisäinen kirjanpito).

Talousarvion ulkopuolella olevilla valtion rahastoilla ei ole vastaavaa talousarvion seurantavelvoitetta. Niiden kirjanpito sisältää vain liikekirjanpidon.

Talousarvioasetuksen 41 §:n 2 momentissa määritellään monenkertainen kirjanpito seuraavasti:

> *Virastojen ja laitosten kirjanpito sekä keskuskirjanpito muodostuvat liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta. Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston kirjanpito on liikekirjanpitoa. (1786/2009)*

Monenkertainen kirjanpitoratkaisu mahdollistaa talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon kirjaamis- ja tilinpäätösperiaatteiden noudattamisen rinnakkain. Kirjanpitotapahtumat viedään aina liikekirjanpitoon kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteita noudattaen. Kun tapahtumalla on vaikutus talousarvioon, suoritetaan kirjaus myös talousarviokirjanpitoon.

Talousarvioasetuksen 41 b §:n nojalla Valtiokonttori antaa tarkemmat määräykset kirjanpidosta silloin, kun kysymyksessä on kirjanpitoyksikköjen tai talousarvion ulkopuolisten rahastojen kirjanpito. Valtiovarainministeriö puolestaan antaa tarkemmat määräykset valtion keskuskirjanpidosta.

1.4.1 Liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon täsmäyttäminen

Liikekirjanpidon mukaisten liiketapahtumien ja talousarviokirjanpidon mukaisten talousarviotapahtumien kirjaamisperiaatteet vastaavat pääsääntöisesti toisiaan. On kuitenkin tilanteita, joissa liiketapahtuman kirjausta ei vastaa talousarviotapahtuman kirjaus. Esimerkiksi

poistojen ja lomapalkkamenojen jaksotuksen kirjaaminen eivät aiheuta kirjausta talousarviokirjanpitoon.

Talousarvioasetuksen 42 e §:ssä säädetään kirjanpidon täsmäyttämisestä seuraavasti:

> *Talousarviokirjanpidon täydellisyyden ja luotettavuuden varmistamiseksi liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä on laadittava kuukausittain ja tilinpäätöksen yhteydessä täsmäytyslaskelma. Täsmäytyslaskelma säilytetään osana kirjanpitoyksikön kirjanpitoaineistoa. (430/2018)*

Sen varmistamiseksi, että kirjanpitoyksiköt kirjaavat kaikki talousarviotulot ja talousarviomenot talousarviokirjanpitoon, on liike- ja talousarviokirjanpitojen välillä suoritettava täsmäytys. Täsmäytys toteutetaan laatimalla laskelma, johon otetaan kertymätiedot liikekirjanpidon ns. T-tileiltä ja kaikilta talousarviokirjanpidon tileiltä. Mikäli täsmäytyksessä paljastuu virheellisiä kirjauksia, on kirjanpitoyksikön viivytyksettä selvitettävä, mistä virhe johtuu, sekä korjattava se. Täsmäytyslaskelman sisällöstä on tarkempi kuvaus käsikirjan luvussa 18.

1.5 Kirjanpitotapahtumat

Valtion kirjanpidossa on sen moniulotteisuudesta johtuen kahdenlaisia kirjanpitotapahtumia, liiketapahtumia ja talousarviotapahtumia. Talousarviosta annetun asetuksen 42 §:n mukaan liiketapahtumia ovat tulot, menot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Talousarviotapahtumia ovat talousarviotulot ja talousarviomenot sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät.

Valtion taloudenhoidossa käsitteillä meno ja tulo oli ennen vuoden 1998 kirjanpitouudistusta liikekirjanpidon meno- ja tulo-käsitteistä poikkeavat merkityksensä. Esimerkiksi lainojen otto ja lainansaajien valtiolle maksamat lyhennykset olivat tuloja. Finanssisijoitukset ja velan takaisin maksut olivat puolestaan menoja. Kirjanpidon meno- ja tulo-käsitteet onkin aikaisemmin johdettu valtion talousarvion periaatteista.

Liikekirjanpidossa käsitteillä meno ja tulo on vakiintuneet määritelmät, sisältö ja käyttö. Valtion kirjanpidossa käsitteillä meno ja tulo tarkoitetaan vain ja ainoastaan liikekirjanpidon mukaisia menoja ja tuloja. Käsitteillä talousarviotulo ja talousarviomeno tarkoitetaan valtion kirjanpidossa talousarviotileille talousarviota laadittaessa käytettyjen kohdentamisperusteiden mukaisesti kirjattuja tapahtumia.

Seuraavaksi kuvataan tarkemmin näiden käsitteiden sisältöä.

1.5.1 Liiketapahtumat

Liiketapahtumia ovat menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät.

1.5.1.1 Meno

Liikekirjanpidossa meno on aina lopullinen rahankäyttö. Menolla tarkoitetaan toisaalta tuotannontekijän hankkimisesta aiheutunutta rahankäyttöä, vastikkeellista menoa, jolloin tuotannontekijästä vastikkeeksi annettu raha jää tuotannontekijän luovuttajan omaksi. Toisaalta menolla tarkoitetaan myös muuta kuin tuotannontekijän hankkimisesta aiheutunutta

rahankäyttöä. Nämä vastikkeettomat menot ovat nekin lopullista rahankäyttöä, koska rahoja ei saada takaisin, vaikkakaan niitä vastaan ei saada välitöntä vastinetta.

Talousarviossa vastikkeelliset menot budjetoidaan yleensä kulutusmenoiksi momenteille, joiden numerotunnukset ovat välillä 01–29 ja vastikkeettomat menot yleensä siirtomenoiksi momenteille, joiden numerotunnukset ovat välillä 30–69.

Vastikkeettomia menoja ovat mm. kaikki luonnollisille henkilöille, kunnille ja muille yhteisöille ja niihin verrattaville oikeushenkilöille sekä säätiöille annettavat tuenluonteiset suoritukset (esim. valtionavut).

1.5.1.2 Tulo

Menon lailla myös tulon tunnusmerkkinä pidetään lopullisuutta. Saatua rahaa ei tarvitse maksaa takaisin. Kun tulona pidetään lopullisesti saatua rahaa, ovat tuloa myös sellaiset rahan saannit, joihin ei suoranaisesti liity suoritteen luovutusta. Valtion kirjanpidossa tällaiset tulot ovat vastikkeettomia tuloja erotukseksi suoritteiden luovuttamisesta saatavista vastikkeellisista tuloista.

Vastikkeettomia tuloja, joille on siis tunnusomaista se, ettei niitä tarvitse maksaa takaisin, ovat esimerkiksi valtion kantamat verot ja veronluonteiset maksut sekä valtion saamat lahjoitukset, valtionperinnöt ja valtiolle testamentatut varat.

1.5.1.3 Rahoitustapahtuma

Liikekirjanpidossa menot ja tulot kirjataan kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteita noudattaen jollekin meno- tai tulotilille ja rahoitustilille. Menoon ja tuloon liittyy siten aina luontoissuorituksia lukuun ottamatta myös rahoitustapahtuma. Luontoissuorituksella tarkoitetaan esimerkiksi osingon maksamista antamalla osingon saajalle yhtiön osakkeita.

Puhtaina rahoitustapahtumina käsitellään liikekirjanpidossa pääomansijoituksista ja -palautuksista sekä muiden saamisten ja velkojen maksuista aiheutuvat liiketapahtumat. Ne kirjataan aina kahden rahoitustilin välisinä vienteinä. Osa puhtaista rahoitustapahtumista esimerkiksi velanotto aiheuttaa kirjauksen myös talousarviokirjapitoon.

Puhtaita rahoitustapahtumia ovat esimerkiksi:

- suoritukset myynti- ja muista saamisista
- osto- ja muiden velkojen suoritukset
- menoa tai tuloa koskevat ennakkomaksut
- sijoitukset toisiin talousyksiköihin ja näiden sijoitusten palautukset
- velanotto ja siihen liittyvät lyhennykset

1.5.1.4 Liiketapahtumien oikaisu- ja siirtoerät

Oikaisuerät johtuvat joko havaittujen virheiden korjaamisesta tai siitä, että liiketapahtuman euromäärä esimerkiksi annetusta alennuksesta johtuen on muuttunut kirjausajankohdan jälkeen. Oikaisukirjausten avulla kirjanpidon tileille tehdyt viennit korjataan vastaamaan toteutunutta tilannetta.

Siirtoerät johtuvat menon tai tulon luonteen muuttumisesta tai siirtämisestä toiselle talousyksikölle. Siirtoerä voi johtua myös menon käyttötarkoituksen muuttumisesta. Esimerkiksi

myytäväksi ostettu hyödyke (vaihto-omaisuus) voidaan ottaa omaan käyttöön (käyttöomaisuus), jolloin meno on siirrettävä uutta tarkoitustaan vastaavalle tilille.

1.5.2 Talousarviotapahtumat

Talousarviosta annetun asetuksen 42 §:n (600/1997) mukaan talousarviotapahtumia ovat talousarviotulot ja talousarviomenot sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Talousarviotulot ja -menot ovat tapahtumia, jotka vaikuttavat varainhoitovuoden talousarvion toteutumiseen. Talousarviotapahtumien oikaisu- ja siirtokirjauksilla korjataan jo tehtyjä talousarviotulo- ja talousarviomenokirjauksia. Oikaisu- ja siirtokirjauksia tarvitaan myös tietojen saamiseksi siirrettyjen määrärahojen käytöstä. Näiden lisäksi oikaisu- ja siirtokirjausten avulla saadaan tieto sellaisista tapahtumista, jotka eivät vielä ole kypsiä kirjattavaksi talousarviotuloiksi tai -menoksi.

1.5.2.1 Talousarviotulo

Talousarviotulolla tarkoitetaan talousarvioon otetun tuloerän kertymisestä aiheutuvaa kirjausta talousarviokirjanpitoon. Kertyminen voi aiheutua myös puhtaasta rahoitustapahtumasta (esim. lainanotto). Nettobudjetoituina talousarviotuloja voi kertyä myös menomomenteille.

1.5.2.2 Talousarviomeno

Talousarviomenolla tarkoitetaan määrärahan käytöstä aiheutuvaa kirjausta talousarviokirjanpitoon. Määrärahan käyttö voi aiheutua myös puhtaasta rahoitustapahtumasta (esim. lainan takaisinmaksu). Nettobudjetoituina talousarviomenoja voidaan kirjata myös tulomomenteille.

1.5.2.3 Talousarviotapahtumien oikaisu- ja siirtoerät

Talousarviotapahtumien oikaisuerät voivat johtua samoista syistä kuin liiketapahtumien oikaisuerät. Talousarviokirjanpidon siirtokirjauksilla saadaan tieto sellaisista toiminnan rahoitukseen liittyvistä tapahtumista, jotka eivät ole talousarviotuloja tai -menoja. Siirtokirjaus voi aiheutua esimerkiksi siitä, ettei talousarviotapahtumaa alun perin kirjattaessa vielä ole varmuutta lopullisesta tuloarviosta tai määrärahasta (tulo- tai menomomentti).

Kirjanpitoyksikköjen toiminnan ja talouden läpinäkyvyyden toteuttamiseksi kaikki tulot ja menot käsitellään liikekirjanpidossa budjetoinnista huolimatta samalla tavalla.

Talousarviokirjanpidossa on mahdollista myös talousarvion ulkopuolisten erien seuraaminen. Talousarviokirjanpidon tilikartassa on omat tilit sellaisille tapahtumille, jotka odottavat kirjaamista talousarvioon, ja sellaisille tapahtumille, joita ei ole otettu eikä pidäkään ottaa talousarvioon.

1.6 Yleiset kirjaussäännöt

Perinteisesti kirjanpito perustuu kahdenkertaisuuden periaatteeseen ja yleisesti sovittuihin aksioomiin eli perussääntöihin. Kahdenkertaisuuden periaatteen noudattamisvelvollisuus on säädetty talousarvioasetuksen 42 a §:n 1 momentissa.

Kirjanpitoa on pidettävä kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteita noudattaen, jollei jäljempänä säädetä toisin. Valtuuksien seurannasta säädetään 54 a §:ssä (1786/2009)

Liiketapahtumat kirjataan kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteiden mukaan liikekirjanpitoon. Tällöin jokaisesta liiketapahtumasta merkitään kirjanpitoon kaksi asiaa: mikä oli saatujen tai saatavien rahojen lähde ja mihin nämä rahat käytettiin. Talousarviokirjanpidon kahdenkertaisuus on toteutettu tasetileissä olevilla erityisillä T-tileillä, jotka toimivat talousarviokirjanpidon rahoitustileinä ja ovat vastatileinä talousarviotulojen ja -menojen kirjauksissa.

Kahdenkertaisen liikekirjanpidon kirjaukset tehdään seuraavia perussääntöjä noudattaen:

- Rahojen lisääntyminen merkitään kassatilin debet-puolelle ja rahojen vähentyminen kassatilin kredit-puolelle.
- Jokainen liiketapahtuma kirjataan vähintään kahdelle eri tilille siten, että kirjausten debet-viennit ovat yhtä suuret kuin kredit-viennit.

Perussäännöt kertovat, miten liiketapahtumat merkitään kirjanpitoon, ja kaikki liiketapahtumien kirjaamissäännöt ovat johdettavissa näistä kahdenkertaisen kirjanpidon perusaksioomista.

Valtion kirjanpidon kolmas perussääntö kertoo, miten talousarviotapahtumat merkitään talousarviokirjanpitoon.

- Talousarviomeno kirjataan tilinsä debet-puolelle ja talousarviotulo tilinsä kredit-puolelle.

Ennen tapahtuman kirjaamista talousarviokirjanpitoon täytyy selvittää, miltä talousarvion momentilta meno on budjetoitu maksettavaksi tai mille talousarvion momentille tulo on budjetoitu kertyväksi. Tämän jälkeen voidaan valita momenttia vastaava talousarviotili ja kirjata tapahtuma talousarviokirjanpitoon.

1.6.1 Menokirjaus

Liikekirjanpidossa menokirjaus on jonkin menotilin ja jonkin rahoitustilin välinen kirjaus. Eri menolajeille on tilikartassa varattu omat tilinsä. Rahan käyttönä on aina jokin menotili ja rahan lähteenä jokin rahoitustili. Menokirjaus tehdään menotilin debet-puolelle ja rahoitustilin kredit-puolelle

Talousarviokirjanpidossa menokirjaus on aina jonkin talousarviokirjanpidon tilin debet-puolen kirjaus.

1.6.2 Tulokirjaus

Liikekirjanpidossa tulokirjaus on jonkin tulotilin ja jonkin rahoitustilin välinen kirjaus. Eri tulolajeille on tilikartassa varattu omat tilinsä. Rahan käyttönä on aina jokin rahoitustili ja rahan lähteenä jokin tulotili. Saadut tulot käytetään ns. laajan kassan kartuttamiseen. Laaja kassa käsittää käteiskassan lisäksi pankkitilit sekä (myynti-) saatavatilit ja (osto-) velkatilit. Tulokirjaus tehdään tulotilin kredit-puolelle ja rahoitustilin debet-puolelle.

Talousarviokirjanpidossa tulokirjaus on aina jonkin talousarviokirjanpidon tilin kredit-puolen kirjaus.

1.6.3 Rahoitustapahtumakirjaus

Puhdas rahoitustapahtuma on kahden rahoitustilin välinen kirjaus, johon ei lainoihin liittyviä kirjauksia lukuun ottamatta liity talousarviotapahtumaa.

Liikekirjanpidossa puhdas rahoitustapahtuma kirjataan kahdelle rahoitustilille, toisen debet- ja toisen kredit-puolelle.

- Rahojen ja saamisten lisäys kirjataan rahan käyttönä tilinsä debetiin ja vähennys rahan lähteenä tilinsä kreditiin.
- Pääomien lisäys kirjataan rahan lähteenä tilinsä kreditiin ja vähennys rahan käyttönä tilinsä debetiin.

Talousarviokirjanpidossa puhdas rahoitustapahtuma kirjataan talousarviokirjanpidon tilin debet- tai kredit-puolelle tai sen kirjausta ei tehdä lainkaan.

- Lainan lisäys kirjataan talousarviokirjanpidon tilin kreditiin ja vähennys talousarviokirjanpidon tilin debetiin.
- Esimerkiksi ostovelkojen maksaminen ei aiheuta kirjausta talousarviokirjanpitoon.

1.6.4 Oikaisu- ja siirtoerien kirjaus

Oikaisu- ja siirtokirjaukset voivat koskea mitä tahansa liike- ja talousarviokirjanpidon tilejä. Oikaisu- ja siirtoerien avulla voidaan myös korjata kirjanpitoon virheellisenä tehtyjä kirjauksia.

1.7 Kirjausperusteet

Kirjausperusteesta päätettäessä ratkaistaan kirjauskypsyys eli ajankohta, jolloin kirjanpitotapahtuma merkitään kirjanpitoon. Kirjanpidossa pyrkimyksenä on oikean kirjaamisperusteen noudattaminen jo juoksevassa kirjanpidossa. Aina se ei kuitenkaan ole mahdollista, vaan kirjanpidossa voidaan joutua noudattamaan rinnakkain eri perusteita. Viimeistään tilinpäätöksessä on kuitenkin siirryttävä oikeaan kirjausperusteeseen.

1.7.1 Liikekirjanpidon kirjausperusteet

Liikekirjanpidon talousarvioasetuksen 42 d §:ssä ja 66 f §:n 2 momentissa esitetyt kirjausperusteet ovat seuraavat:

- suoriteperuste
- osatuloutus

- suoriteperustetta vastaava tapa
- maksuperuste

Muiden kuin suoritteen luovuttamisesta tai tuotannontekijän hankkimisesta aiheutuneiden tulojen ja menojen (vastikkeelliset tulot ja menot) sekä suoriteperustetta vastaavalla tavalla kirjattavien erien (korot ja koronluonteiset tulot ja menot) osalta noudatetaan samaa kirjausperustetta kuin talousarviokirjanpidossa.

Vastikkeelliset tulot ja menot voidaan tilikauden aikana kirjata kirjanpitoon myös maksuperusteella. Jos näin tehdään, on menoihin ja tuloihin liittyvät velat ja saamiset voitava selvittää jatkuvasti.

1.7.1.1 Suoriteperuste

Vastikkeellisten menojen ja tulojen kirjaamisen pääsääntönä liikekirjanpidossa on suoriteperuste. Tuotannontekijöiden hankinnasta aiheutuvat menot ja suoritteiden myynnistä saatavat tulot kirjataan suoriteperusteella. Suoriteperusteen mukaan meno syntyy silloin, kun tuotannontekijä otetaan vastaan, ja tulo silloin, kun suorite luovutetaan asiakkaalle.

Yhteisrahoitteisessa toiminnassa, jossa varsinaista suoritteen luovuttamista ei tapahdu, kirjataan tulo samanaikaisesti kuin sitä vastaavat menot ja kustannukset syntyvät.

1.7.1.2 Osatuloutus

Laajuudeltaan merkittävän ja eri vaiheista koostuvan suoritteen tulosta voidaan talousarvioasetuksen 5 b §:n 2 momentin mukaan kohdentaa varainhoitovuoden talousarviotuloksi luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmistusastetta vastaava osa (osakohdennus). Mikäli tulo on talousarviossa näin budjetoitu, kirjataan suoritteesta saatava tulo myös liikekirjanpidossa osatulona luovutuksen vaiheen tai valmistusasteen perusteella (osatuloutus).

1.7.1.3 Suoriteperustetta vastaava tapa

Kaikkia kirjanpitoon merkittäviä tapahtumia ei vastaa konkreettinen suoritteen luovuttaminen tai tuotannontekijän vastaanottaminen, jota voitaisiin käyttää kirjanpitotapahtuman syntymisen kriteerinä. Suoriteperustetta vastaavan tavan käsite on sanottu talousarvioasetuksen 5 a §:n 2 momentissa ja 42 d §:n 2 momentissa määriteltäessä menon tai tulon kertymistä sitoumuksen perusteella. Korkojen kirjaaminen liikekirjanpidossa sen mukaan kuin niiden saamisoikeus tai maksuvelvoite syntyy ajan kulumisen myötä, merkitsee korkojen kirjaamista suoriteperustetta vastaavalla tavalla.

Talousarvioasetuksen 42 d §:n 2 momentin mukaan veroihin liittyvät korot ja koronluonteiset tulot ja menot kirjataan liikekirjanpidossa samoin kuin talousarviokirjanpidossa. Kohdennusperuste ilmenee asianomaisten momenttien perusteluiden päätösosasta.

1.7.1.4 Maksuperuste

Maksuperuste tarkoittaa liikekirjanpidossa sitä, että tulot, menot ja rahoitustapahtumat merkitään liikekirjanpitoon silloin, kun ne maksetaan tai saadaan rahana.

Tilikauden aikana ei ole pakollista käyttää suoriteperustetta, vaan liiketapahtumat voidaan merkitä kirjanpitoon maksutapahtuman mukaan. Tietyt tapahtumat, kuten puhtaat rahoitustapahtumat, kirjataan kuitenkin myös tilinpäätöksessä maksuperusteella.

1.7.2 Talousarviokirjanpidon kirjausperusteet

Talousarviokirjanpidon kirjausperusteista säädetään yleisellä tasolla talousarvioasetuksen 42 c §:ssä.

> *Talousarviokirjanpidossa talousarviomenot ja talousarviotulot kirjataan varainhoitovuoden talousarvion mukaisesti. Talousarviokirjanpidossa talousarviomenot ja talousarviotulot voidaan varainhoitovuoden kuluessa kirjata myös maksun perusteella. (1111/1998)*

Talousarviokirjanpidossa talousarviotulojen ja -menojen kirjausperusteena käytetään siis samaa perustetta, jota on käytetty talousarviota laadittaessa, eli tuloa tai menoa kyseiseen varainhoitovuoteen kohdennettaessa. Tulojen ja menojen kohdentamisesta varainhoitovuodelle säädetään talousarviolain 6 a §:ssä.

> *Tulo tai meno kohdennetaan valtion talousarviossa siihen varainhoitovuoteen, jolle se lähinnä kuuluu siten, että kunkin varainhoitovuoden talousarvioon otetaan tuloarvioina kaikki tiedossa olevat varainhoitovuoden tulot ja määrärahat kaikkiin tiedossa oleviin varainhoitovuoden menoihin. Kohdentamisessa otetaan huomioon tulon tai menon laatu ja taloudellinen luonne sekä erityisesti tulon tai menon perustana olevan suoritteen luovuttamisen tai tuotannontekijän vastaanottamisen taikka suoritusvelvoitteen muodostumisen tai tulon tai menon maksamisen ajoittuminen. (1056/2002)*
>
> *Tarkempia säännöksiä tulon ja menon kohdentamisesta varainhoitovuoteen voidaan antaa valtioneuvoston asetuksella. (1056/2002)*

Jos valtion talousarvion asianomaisen momentin perusteluiden päätösosassa ei ole toisin mainittu, on tuloarviot ja määrärahat kohdennettu talousarviossa varainhoitovuoteen kuuluviksi talousarvioasetuksen 5 a ja 5 b §:issä säädetyin perustein. Edellä mainituissa pykälissä mainitut kohdentamisperusteet ovat seuraavat:

- suoriteperuste
- osakohdennus
- suoriteperustetta vastaava peruste
- maksuperuste
- myöntöpäätösperuste ja muu sitoumusperuste
- maksatuspäätösperuste

1.7.2.1 Suoriteperuste

Vastikkeellisten menojen ja tulojen kirjaamisen pääsääntönä on myös talousarviokirjanpidossa suoriteperuste. Tuotannontekijöiden hankinnasta aiheutuvat menot ja suoritteiden myynnistä saatavat tulot kirjataan suoriteperusteella, eli talousarviomeno syntyy silloin, kun tuotannontekijä otetaan vastaan, ja talousarviotulo silloin, kun suorite luovutetaan asiakkaalle.

Maksullisen toiminnan tulot ja muut sekalaiset tulot (TaA 3 §) sekä kulutus-, sijoitus- ja muut menot kohdennetaan suoriteperusteella. Vähäinen tulo ja meno sekä valtioon palvelussuhteessa olevan loma-ajan palkka ja lomaraha voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen.

1.7.2.2 Osakohdennus

Tulon kohdentamisesta ainoastaan yhdelle varainhoitovuodelle voidaan talousarvioasetuksen 5 b §:n 2 momentin perusteella poiketa laajuudeltaan merkittävien ja eri vaiheista koostuvien suoritteiden osalta. Tällöin suoritteen luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmistusastetta vastaava osa kohdennetaan asianomaiseen varainhoitovuoteen kuuluvaksi, mikäli suoritteesta varainhoitovuodelle kohdentuva erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa.

1.7.2.3 Suoriteperustetta vastaava peruste

Suoriteperustetta vastaavalla perusteella tarkoitetaan tulon tai menon kertymistä laissa säädetyn tai tehdyn sitoumuksen perusteella.

Korkotulo ja korkomeno kohdennetaan siihen varainhoitovuoteen kuuluvaksi, jolta se kertyy lain säännöksen tai tehdyn sitoumuksen perusteella. Myös vähäinen tulo ja meno, valtioon palvelussuhteessa olevan loma-ajan palkka ja lomaraha sekä sellainen tulo ja meno, joiden lain säännöksen tai tehdyn sitoumuksen perusteella muodostuvaa määrää ei voida ilman olennaisia lisäkustannuksia luotettavasti ennakoida ennen maksuvelvoitteen eräänty-mistä, voidaan kohdentaa maksuun perustuen.

1.7.2.4 Maksuperuste

Maksuperusteella tarkoitetaan talousarviokirjanpidossa sitä, että talousarviotulot ja -menot merkitään talousarviokirjanpitoon silloin, kun ne maksetaan tai saadaan rahana.

Osinkotulon, liikelaitosten voiton tuloutuksen ja valtiolle saatavan muun voitto-osuuden kirjaamisperusteena on maksuperuste. Niin ikään valtionvelan kuoletus, valtionvelan ottamiseen tai vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomatappio, valtion lainanotto, valtionvelan ottamiseen ja vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomavoitto sekä valtiolle takaisin maksettava laina kirjataan maksuperusteella.

Verot ja veronluonteiset tulot (mukaan lukien verotukseen liittyvät korkotulot) kohdennetaan maksuperusteisena, pois lukien verotuksen oikaisupäätösten perusteella tehtävät oikaisukirjaukset.

1.7.2.5 Myöntöpäätösperuste ja muu sitoumusperuste

Myöntöpäätöksen tekemistä tai muuta vastaavaa menoon sitoutumista käytetään yleensä valtionavun kohdentamisperusteena.

1.7.2.6 Maksatuspäätösperuste

Maksatuspäätösperusteella tarkoitetaan menon maksettavaksi tulevan määrän yksityiskohtaista vahvistamista koskevan päätöksen tekemistä.

Maksatuspäätöstä käytetään valtionavun tai muun suorituksen kohdentamisperusteena silloin, kun oikeus saada valtionapu tai muu suoritus perustuu lakiin ja siirtomenon myönnettävästä ja maksettavasta määrästä säädetään yksityiskohtaisesti laissa tai maksettavaksi tuleva määrä määräytyy yksityiskohtaisesti lain nojalla.

Euroopan unionin rakennerahaston rahoitusosuus ja siihen liittyvä valtion rahoitusosuus kohdennetaan maksatuspäätöksen tai sitä vastaavalla perusteella.

1.8 Tilinpäätösperiaatteet

Talousarviokirjanpidon tilinpäätöksessä ei tehdä jaksotuksia, vaan kirjaukset oikaistaan ja täydennetään noudattamaan varainhoitovuoden talousarviossa käytettyjä kohdentamisperusteita. Tämän jälkeen voidaan laatia talousarvion toteutumalaskelma ja laskea varainhoitovuoden yli- tai alijäämä. Sen sijaan liikekirjanpidon tilinpäätöstä laadittaessa tehdään useita jaksottamiseen ja arvostamiseen kuuluvia toimenpiteitä, jotka on tarkemmin kuvattu seuraavassa.

1.8.1 Oikeaan kirjausperusteeseen siirtyminen

Kirjausperusteena käytetään pääasiassa suoriteperustetta, mutta muitakin perusteita on käytössä. Ne on esitetty edellä kohdassa ”Kirjausperusteet”. Mikäli tuotannontekijän hankinnasta aiheutuneet menot ja suoritteiden myynnistä saadut tulot on viety kirjanpitoon maksuperusteen mukaan, on ne ennen tilinpäätöksen laatimista oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi. Merkitykseltään vähäisiä kirjauksia ei olennaisuuden periaatteen mukaisesti kuitenkaan tarvitse korjata.

1.8.2 Jaksottaminen

Liikekirjanpidossa jaksottamisella tarkoitetaan tulojen ja menojen jakamista kahteen osaan:

tuloihin ja menoihin, jotka kuuluvat tilikaudelle ja kirjataan tuotoiksi ja kuluiksi, sekä

tuloihin, jotka ennakkotuloina kirjataan taseen vastattaviin saatuihin ennakoihin, ja menoihin tai niiden osiin, jotka aktivoidaan taseeseen. Kun tulot ja menot on jaksotettu, voidaan laatia tuotto- ja kululaskelma sekä tase.

Maksullisista ja vastikkeetta luovutettavista suoritteista aiheutuneiden menojen kuluksi kirjaaminen tapahtuu meno suoritteen luovuttamisen kohdalle -periaatteen mukaan. Sen mukaan meno kirjataan kuluksi sille tilikaudelle, jolloin sitä vastaavan suoritteen luovutus tapahtuu. Suoritteella tarkoitetaan sekä fyysistä tavaraa että palvelua. Palveluihin luetaan myös hallinnossa tehtävät päätökset ja tulonjakoon liittyvät niin sanotut rahanjakosuoritteet, joita ovat tyypillisesti esimerkiksi valtionavut kunnille.

Jaksottaminen ei vaikuta talousarvion toteutumalaskelmassa esitettäviin talousarviotuloihin ja -menoihin. Ne määräytyvät talousarviossa käytettyjen tulojen ja menojen kohdentamissääntöjen perusteella.

Meno suoritteen luovuttamisen kohdalle -periaate on määritelty valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 f §:n 1 momentissa seuraavasti:

> *Tilinpäätöksessä varainhoitovuoden liikekirjanpidon tulot kirjataan tuotoiksi. Tuotoista vähennetään kuluina ne liikekirjanpidon menot, joita vastaava suorite on luovutettu, samoin kuin muut varainhoitovuoden menot, joista ei todennäköisesti enää saada niitä vastaavaa vastinetta ja menetykset. Muut liikekirjanpidon menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä säädetään. (600/1997)*

Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, kirjataan erotus kuluksi. Vastikkeetta luovutettavat vaihto-omaisuushyödykkeet aktivoidaan aina alkuperäisen tai sitä alhaisemman todennäköisen hankintamenon mukaan.

Pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden käsittely tilinpäätöksessä on samanlaista riippumatta siitä, onko kysymyksessä kansallis- vai käyttöomaisuuteen kuuluva hyödyke. Niiden hankintamenot jaksotetaan poistoina kuluiksi omaisuuden hankintamenon vaikutusaikana (meno tuotannontekijän käytön kohdalle). Muut pitkävaikutteiset menot, jotka on aktivoitu, kirjataan suunnitelman mukaisina poistoina kuluiksi vaikutusaikanaan.

Menojen aktivointia koskevat säännökset ovat talousarviosta annetun asetuksen 66 g §:n 1 3 momenteissa:

> *Varainhoitovuoden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä hankintamenoa pienempi, erotus on kuitenkin kirjattava kuluksi. (600/1997)*
>
> *Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. (600/1997)*
>
> *Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. (600/1997)*

1.8.3 Omaisuuden hankintameno

Talousarviosta annetun asetuksen 66 b §:ssä säädetään omaisuuden hankintamenosta seuraavasti:

> *Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. (600/1997)*
>
> *Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen hankintamenoon nähden, saadaan 1 momentissa säädetystä poiketa siten, että hankintamenoon luetaan lisäksi siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista. (600/1997)*
>
> *Aktivoituun hankintamenoon luetut hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. (600/1997)*
>
> *Kirjanpitoyksikköjen välinen hallinnan siirto kirjataan liikekirjanpidossa hyödykkeen kuluksi kirjaamatta olevan hankintamenon määräisenä sen jälkeen kun 66 f ja 66 g §:ssä tarkoitetut vähennykset on tehty siirtoajankohtaan asti. (1786/2009)*
>
> *Valtiokonttori antaa tarkemmat määräykset omaisuuden hankintamenon määrittelystä. (600/1997)*

Valtiokonttori on antanut määräyksen hankintamenon määrittelystä.

1.8.4 Aktivoidun pitkävaikutteisen menon poistaminen

Hyvä kirjanpitotapa edellyttää kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenojen sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistomenettelyn osalta poistojen laskentaa selkeällä ja ymmärrettävällä tavalla sekä ennalta laaditun suunnitelman mukaan. Poistot on mitoitettava realistisesti ja ilmoitettava avoimesti sekä niiden perusteiden että määrän osalta. Poistosuunnitelma on selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista.

Aktivoidut pitkävaikutteiset menot poistetaan vaikutusaikanaan. Käyttöomaisuuden poistot kirjataan taloudelliselle pitoajalle eli sille ajalle, jonka omaisuuserän arvioidaan hyödyttävän toimimalla tuotannontekijänä.

Poistolaskennassa voidaan käyttää yleisesti käytössä olevia menetelmiä, joista tavallisin on tasapoisto. Poistolaskennassa voidaan käyttää myös muuta poistoperiaatetta, joka mahdollisimman hyvin noudattaa meno suoritteen luovuttamisen kohdalle tai meno tuotannontekijän käytön kohdalle -periaatteen mukaista ajattelutapaa.

Poistoista ja poistosuunnitelmista on säädetty talousarvioasetuksen 66 g §:n 4 ja 5 momenteissa seuraavasti:

> *Tuotto- ja kululaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava varainhoitovuoden tuotoista vähennetyt kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistot tase-erien mukaan eriteltyinä sekä annettava selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista. Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset on laadittava kirjalliseen muotoon sekä liitettävä tase-erittelyihin. (600/1997)*
>
> *Valtiokonttori antaa tarvittaessa tarkemmat määräykset poistoista ja poistosuunnitelmien laatimisesta sekä jaksottamisesta muuten. (600/1997)*

Valtiokonttori on antanut määräyksen käyttöomaisuuskirjanpidosta sekä poistosuunnitelmien laatimisesta ja poistojen kirjaamisesta liikekirjanpidossa.

1.8.5 Arvostaminen tilinpäätöksessä

Tilinpäätöksessä saamiset ja velat arvostetaan pääsääntöisesti nimellisarvoon. Ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat muutetaan euromääräisiksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat merkitään taseeseen hankintamenoonsa tai, jos niiden tilinpäätöspäivän todennäköinen luovutushinta on sitä alhaisempi, todennäköiseen luovutushintaan.

Saamisten ja velkojen arvostamisesta, rahoitusarvopapereiden ja muiden sellaisten rahoitusvarojen merkitsemisestä taseeseen sekä ulkomaanrahan määräisten saamisten ja velkojen ja muiden ulkomaanrahan määräisten sitoumusten muuntamisesta euromääräisiksi on säädetty talousarvioasetuksen 66 c §:ssä seuraavasti:

> *Tilinpäätökseen merkitään:*
>
> 1. *saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon; (600/1997)*
> 2. *rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruisina tai, jos niiden tilinpäätöspäivän todennäköinen luovutushinta on sitä alempi, tämän määräisinä; (600/1997)*
> 3. *velat velan ottamisen yhteydessä syntyneellä emissiovoitolla tai -tappiolla oikaistuun nimellisarvoon, tai jos velka on sidottu indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen, se arvostetaan tätä korkeampaan muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen arvoon; (1175/2002)*

> *Ulkomaanrahan määräiset saamiset samoin kuin ulkomaanrahan määräiset velat ja muut sitoumukset muunnetaan euromääräisiksi varainhoitovuoden viimeisen Euroopan keskuspankin julkaiseman kurssin mukaan. Jos saamiset, velat tai muut sitoumukset on kuitenkin sopimuksilla tai muuten sidottu tiettyyn kurssiin, ne muunnetaan euromääräisiksi sitä noudattaen. (1253/2004)*

Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden merkitsemisessä taseeseen saadaan poiketa hankintamenopohjaisesta arvostamisesta tietyissä tapauksissa tekemällä arvonkorotus. Arvonkorotuksen tekemisestä on säädetty asetuksen 66 d §:ssä seuraavasti:

> *Jos kansallisomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvan maa- tai vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai muun niihin verrattavan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi, taseeseen voidaan merkitä poistamattoman hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus. Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä arvostuseräksi vastattaviin. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava. (600/1997)*

1.9 Valtion tilinpäätös

Valtiokonttori laatii ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi liitteineen keskuskirjanpitoon koottujen kirjanpitoyksikköjen tietojen perusteella. Valtion tilinpäätös sisältää talousarviotalouden kirjanpitovelvollisena laatiman tilinpäätöksen. Olennaiset virastojen ja laitosten välisten tuottojen ja kulujen sekä keskinäisten saamisten ja velkojen vaikutukset eliminoidaan valtion tilinpäätöksessä. Asiallisesti valtion tilinpäätös valmistuu Valtiokonttorin tilinpäätösehdotuksen valmistuttua.

Talousarviolain 17 a §:n mukaan valtion tilinpäätös sisältää talousarvion toteutumalaskelman, tuotto- ja kululaskelman, taseen, rahoituslaskelman sekä oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset liitetiedot. Talousarvion toteutumalaskelmassa esitetään myös valtuuksien seurantatiedot. Valtion tilinpäätös on osa hallituksen vuosikertomusta, jonka valtioneuvosto antaa eduskunnalle kultakin varainhoitovuodelta perustuslain 46 §:ssä säädettynä kertomuksena valtiontalouden hoidosta ja talousarvion noudattamisesta.

Hallituksen vuosikertomukseen otettavien valtiontalouden ja valtion taloudenhoidon sekä toiminnan tuloksellisuuden kuvausten tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta, valtion tuotoista ja kuluista, valtion taloudellisesta asemasta sekä tuloksellisuudesta (oikea ja riittävä kuva). Oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus tarkoittaa, että

- tiedot ovat asiallisesti oikeita eli eivät sisällä olennaisia virheitä
- tiedot ovat olennaisilta osin täydellisiä sekä ymmärrettäviä eli ne kattavat valtion talousarviotalouden kokonaisuudessaan

Tietojen perusteella valtion talousarviotaloudesta saadaan todenmukainen ja selkeä kuva.

1.10 Viraston ja laitoksen tilinpäätös

Viraston ja laitoksen tulee talousarviolain 21 §:ssä säädetyn mukaisesti antaa tilinpäätöksessään ja tulosvastuun toteuttamista varten laatimassaan toimintakertomuksessa oikeat

ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta sekä viraston ja laitoksen tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta.

Viraston ja laitoksen tilinpäätöksen laatii kirjanpitoyksikkö. Kirjanpitoyksikkö ei aina muodostu yhdestä virastosta tai laitoksesta, vaan eräissä tapauksissa kirjanpitoyksikkökokonaisuus muodostuu useista virastoista ja laitoksista, joista kullakin on itsenäinen hallinnollinen asema ja toimivalta. Myös ministeriö laatii kirjanpitoyksikkönä tilinpäätöksen. Kirjanpitoyksikköjen tilinpäätökset on laadittava yhtenäisellä tavalla. Kirjanpitoyksikön tilinpäätös sisältää talousarvioasetuksen 63 §:n 1 momentin mukaan toimintakertomuksen, talousarvion toteutumalaskelman, tuotto- ja kululaskelman, taseen sekä liitteenä ilmoitettavat tiedot.

1.11 Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston tilinpäätös

Jollei muualla lainsäädännössä toisin säädetä, noudatetaan talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilinpäätöksissä soveltuvin osin talousarvioasetukseen sisältyviä, kirjanpitoyksikön tilinpäätöstä koskevia säännöksiä.

Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston tilinpäätös sisältää talousarvioasetuksen 65 b §:n 1 momentin mukaan toimintakertomuksen, tuotto- ja kululaskelman, taseen, rahoituslaskelman sekä liitteenä ilmoitettavat tiedot. Liitetietoihin on erityisesti sisällytettävä rahaston varojen käyttösuunnitelman tai rahastolle vahvistetun talousarvion toteutumaa koskevat tiedot.

1.12 Tilinpäätöksen aikataulu, hyväksyminen ja julkaiseminen

Valtioneuvosto antaa eduskunnalle hallituksen vuosikertomuksen perustuslain 46 §:ssä säädettynä kertomuksen hallituksen toiminnasta, valtiontalouden hoidosta ja talousarvion noudattamisesta sekä niistä toimista, joihin hallitus on eduskunnan päätösten johdosta ryhtynyt.

Kirjanpitoyksikköjen tilinpäätösten laatiminen on aikataulutettu palvelemaan hallituksen vuosikertomuksen valmistumista. Tästä syystä on erittäin tärkeää, että kussakin vaiheessa valmistuvat asiakirjat ovat tietosisällöltään sisäisen valvonnan toimin ja päättävien elinten allekirjoituksilla varmistettuja.

1.12.1 Tilinpäätöksen aikataulu

Kirjanpitoyksikön tilinpäätös on laadittava ja hyväksyttävä viimeistään varainhoitovuotta seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä. Tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteiden tietojen on oltava valmiina toimitettavaksi Valtiokonttoriin sen määräämänä aikana.

Kirjanpitoyksikköjen toimittamien tietojen perusteella Valtiokonttori laatii ehdotuksensa valtion tilinpäätökseksi.

Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot laativat tilinpäätöksensä samassa aikataulussa kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen kanssa.

1.12.2 Tilinpäätöksen hyväksyminen

Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen hyväksyy ja allekirjoittaa kirjanpitoyksikkönä toimivan viraston tai laitoksen päällikkö taikka ministeriön päällikkönä toimiva ministeri. Jos ministeriön toimialan asioita käsittelee myös toinen ministeri, hän hyväksyy ja allekirjoittaa tilinpäätöksen oman tehtäväalansa osalta.

Jos virastolla tai laitoksella on hallitus tai muu vastaava monijäseninen toimielin, myös tämä hyväksyy ja allekirjoittaa päällikön lisäksi tilinpäätöksen.

Valtion tilinpäätös on osa hallituksen vuosikertomusta, eikä sitä hyväksytä erikseen lainkaan. Valtiokonttori sisällyttää ehdotukseensa valtion tilinpäätökseksi arviointi- ja vahvistuslausuman sisäisen valvonnan asianmukaisuudesta ja riittävyydestä tilinpäätöksen laatimisessa.

1.12.3 Tilinpäätöksen julkaiseminen

Valtion tilinpäätöksen samoin kuin sen kirjanpitotietojen julkaisemisessa noudatetaan maailmanlaajuisestikin poikkeuksellisen suurta avoimuutta. Kaikki kirjanpidon tilitiedot, kirjanpitoyksikköjen tilinpäätökset sekä tulosvastuun toteuttamista varten laadittavat toimintakertomukset ja niiden sisältämät tuloksellisuustiedot sijoitetaan Valtiokonttorin ylläpitämään, yleisessä tietoverkossa saatavilla olevaan tietopalveluun (tutkihallintoa.fi).

Kirjanpitoyksikköjen tilinpäätökset lähetetään asianomaiselle ministeriölle, valtiontalouden tarkastusvirastolle ja Valtiokonttorille sekä julkaistaan internetsivuilla, jollei julkisuuslaista tilinpäätöksen joidenkin osien osalta muuta johdu.

2 Kirjanpidon järjestäminen

2.1 Tilijärjestelmä

Valtion kirjanpidolla on laaja seuranta- ja hyväksikäyttötehtävä, jonka vuoksi sille asetettavat vaatimukset poikkeavat yksityisille kirjanpitovelvollisille asetettavista vaatimuksista. Valtion kirjanpidon avulla tuotetaan vuosittain varsinaisen tilinpäätöksen lisäksi talousarvion toteutumisen seuranta. Valtion kirjanpito koostuu siis kahdesta osasta: liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta. Kirjanpitotietoa tuotetaan laajalle joukolle, mm. virastojen johdolle, ministeriöille, eduskunnalle ja kansalaisille.

Valtion kirjanpitotiedon tuottamista ja jalostamista varten on yhtenäinen tilijärjestelmä, joka muodostuu tilipuitteista eli valtion yhteisestä seurantakohdemallista sekä kirjaussuunnitelmasta. Valtion talousarviosta annetun asetuksen 42 §:n 3 momentissa säädetään tilijärjestelmästä seuraavasti:

> *Tilijärjestelmän tulee olla selkeä ja riittävästi eritelty. Kultakin varainhoitovuodelta tulee olla käyttöaikaa koskevin merkinnöin varustetut tililuettelot. (600/1997)*

Kirjaussuunnitelma sisältää luettelon käytettävistä kirjanpitokirjoista, selvitykset kirjanpitokirjojen muodosta, sisällöstä ja näiden välisistä siirroista. Lisäksi kirjaussuunnitelma sisältää selvitykset käytettävistä teknisistä apuvälineistä sekä tositteiden käsittelystä ja arkistoinnista.

Valtion yhteinen seurantakohdemalli koostuu ulkoisen ja sisäisen laskennan seurantakohteista. Ulkoisille tahoille tuotettava tieto perustuu erityisesti ulkoisen laskennan seurantakohteisiin. Sisäisen laskennan seurantakohteiden avulla tuotetaan tietoa mm. viraston johdolle toiminnan suunnittelua ja seurantaa varten.

2.1.1 Valtion yhteinen seurantakohdemalli

2.1.1.1 Ulkoisen laskennan seurantakohteet

Ulkoisen laskennan seurantakohteita on yhteensä viisi: Kirjanpitoyksikkö, Talousarviokirjanpidon tili, Liikekirjanpidon tili, Kumppani ja Valtuus.

Kirjanpitoyksiköllä tarkoitetaan talousarviotalouteen kuuluvaa virastoa, laitosta tai rahastoa, jonka vastuulle kuuluu mm. maksuliikkeen ja kirjanpidon hoitaminen, tilinpäätöksen laatiminen sekä näiden tehtävien sisäinen valvonta. Kirjanpitoyksikkötunnus on tunnistetieto, joka ei näy päivittäisessä kirjanpidossa, sillä sille ei tehdä kirjauksia. Käytännössä kirjanpitoyksikkötunnus tallentuu kirjauksen yhteyteen tai sisällytetään kirjanpitoaineistoon viimeistään tilitietojen keskuskirjanpitosiirron yhteydessä. Voimassa olevat kirjanpitoyksiköt julkaistaan Valtiokonttorin Määräykset ja ohjeet -sivustolla.

Talousarviokirjanpidon tilejä ovat talousarvion tilijaottelun mukaiset talousarviotilit, siirrettyjen määrärahojen tilit sekä Valtiokonttorin määräämät talousarviokirjanpidon tilit.

Liikekirjanpidon tilille kirjataan liiketapahtumat: menot, tulot ja rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Liikekirjanpidon tilit julkaistaan Valtiokonttorin määräyksessä Kirjanpidon tilit ja tilikartta. Tilikartassa liikekirjanpidon tilit on järjestetty tuotto- ja kululaskelman sekä

taseen mukaisiin ryhmiin. Lisäksi kustakin tilistä on sisältökuvaus, jossa kerrotaan mitä tapahtumia tilille kirjataan.

Kumppanikoodin avulla seurataan mille valtion kirjanpitoyksikölle tai rahastolle meno maksetaan, keneltä tulo saadaan, kenelle ollaan velkaa tai keneltä on saamisia. Kumppanikoodia hyödynnetään keskuskirjanpidossa valtion sisäisten kirjanpitotapahtumien eliminoinnissa ja täsmäytyksessä. Voimassa olevat kumppanikoodit julkaistaan kirjanpitoyksikkötunnusten yhteydessä Valtiokonttorin Määräykset ja ohjeet -sivustolla.

Valtuus on määrältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu oikeus tehdä sopimuksia ja antaa sitoumuksia. *Valtuus* -seurantakohteen avulla voidaan seurata kirjanpidossa valtuuksien käytöstä aiheutuneita talousarviomenoja.

2.1.1.2 Sisäisen laskennan seurantakohteet

Sisäisen laskennan seurantakohteita ovat Toimintayksikkö, Toiminto, Suorite, Projekti, Seurantakohde 1 sekä Seurantakohde 2. Toiminta- ja Toimintayksikkö -seurantakohteiden käyttö on pakollista. Muita sisäisen laskennan seurantakohteita kirjanpitoyksikkö voi käyttää tarpeen mukaan. Valtiolla käytettävä kustannuslaskennan malli on kuvattu Valtiokonttorin ohjeessa Valtion yhteinen kustannuslaskentamalli.

Toimintayksikkö kuvaa kirjanpitoyksikön sisäisen organisaatiorakenteen ja hierarkian. Toimintayksikköä käytetään mm. tuotto- ja kulukirjauksissa, käyttöomaisuusyksikön perustiedoissa, raportoinnissa, sisäisessä budjetoinnissa ja kustannuslaskennassa.

Toiminto kuvaa niitä tehtäviä ja toimintoja, joita kirjanpitoyksikössä tehdään. Toiminnot jakautuvat ydin- ja ohjaustoimintoihin sekä tukitoimintoihin. Valtioneuvoston ohjesäännössä määritellään ministeriön toimialaan kuuluvat tehtävät ja ydintoimintojen hierarkia on perustettu yhdenmukaiseksi tämän kanssa. Voimassa olevat toiminnot ja niihin liittyvät kirjausohjeet julkaistaan Valtiokonttorin Määräykset ja ohjeet -sivustolla. Toiminto on keskeisin sisäisen laskennan seurantakohde valtiotasoisen seurannan kannalta ja se luo perustan kustannuslaskennalle.

Suoritteella tarkoitetaan lopputuotosta, joka syntyy toiminnon tai prosessin seurauksena. Suoritteet voivat olla maksullisia tai maksuttomia tuotteita, palveluita tai aikaansaannoksia. Niiden avulla voidaan seurata mm. toiminnan tehokkuutta, taloudellisuutta ja tuottavuutta.

Projektin tunnuspiirteitä ovat selkeä tavoite, suunnitelma ja resurssit sekä alkamis- ja päättymispäivämäärä. Projektin asettaja määrittää onko kyseessä valtio- vai virastotasoinen projekti.

Seurantakohde 1 ja 2 ovat Kieku-järjestelmää käyttävän kirjanpitoyksikön vapaasti määriteltäviä seurantakohteita. Virastot, jotka eivät käytä Kieku-järjestelmää voivat vastaavasti käyttää muita sisäisen laskennan seurantakohteita.

Alue/Kunta -seurantakohde perustuu Tilastokeskuksen alueluokituksiin kunnista ja hyvinvointialueista sekä SAP:n valtioryhmittelyyn. Seurantakohteen avulla voidaan muodostaa mm. hyvinvointialue-ja kuntakohtaista tietoa esimerkiksi tilastointia varten.

2.1.2 Kirjanpitokirjat

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 42 a §:n 2 momentissa säädetään seuraavasti:

Kirjanpitotapahtumat on kirjattava aikajärjestyksessä (peruskirjanpito) päiväkirjaan sekä asiajärjestyksessä (pääkirjanpito) liikekirjanpidon pääkirjaan ja talousarviokirjanpidon pääkirjaan. Kirjanpitoa on pidettävä mahdollisuuksien mukaan päivän tasalla. (600/1997)

Kirjanpitoyksikkökohtaisia virallisia kirjanpidon tulosteita ovat mm:

- päiväkirja (aikajärjestys),
- liikekirjanpidon pääkirja (asiajärjestys),
- talousarviokirjanpidon pääkirja (asiajärjestys),
- talousarvion seurantaraportti sekä talousarvion toteutumalaskelma,
- tuotto- ja kululaskelma ja tase ja
- talousarvioasetuksen 42 e §:n tarkoittama täsmäytyslaskelma (430/2018).

Kirjanpitokirjoilla tarkoitetaan tässä päiväkirjaa, liikekirjanpidon pääkirjaa sekä talousarviokirjanpidon pääkirjaa. Mitä tässä yhteydessä sanotaan kirjanpitokirjoista, koskee myös talousarvion seurantaraporttia.

Tässä luvussa kuvataan vähimmäistietosisältövaatimukset päiväkirjalle, liikekirjanpidon pääkirjalle, talousarviokirjanpidon pääkirjalle sekä talousarvion seurantaraportille. Sisältöä koskevien vähimmäisvaatimuksien lisäksi esitetään suosituksia.

2.1.2.1 Päiväkirja

Kirjanpitoyksikön päiväkirjan sisältövaatimukset ovat seuraavat:

- Päiväkirja muodostuu liiketapahtumien ja talousarviotapahtumien kirjaamisesta aikajärjestyksessä (peruskirjanpito).
- Päiväkirjassa tositteet esitetään järjestyksessä tositelaji päivämäärä tositenumero tai järjestyksessä tositelaji tositenumero päivämäärä. Tositteen jälkeen on tositteen summarivi. Lisäksi tositelajin jälkeen on tositelajin summarivi.
- Päiväkirjassa tositteet esitetään tositelajeittain päivämäärän mukaisessa järjestyksessä. Tositteen jälkeen on tositteen summarivi. Lisäksi tositelajin jälkeen on tositelajin summarivi.
- Päiväkirjan viimeisenä rivinä on kyseisen kirjan loppusummarivi. Päiväkirjassa on omat sarakkeensa debet ja kredit kirjauksille. Päiväkirja laaditaan kuukausittain.
- Päiväkirja sisältää täydellisenä kaikki ne kirjauskombinaatiot, joihin sisältyy liikekirjanpidon ja/tai talousarviokirjanpidon tilit.

Päiväkirjan sisältösuositukset ovat seuraavat:

- Loppusummarivi on sekä liikekirjanpidon että talousarviokirjanpidon kausikohtaiselle ja vuoden alusta -tiedolle.
- Liikekirjanpidon tilitietojen osalta loppusummarivi sisältää liikekirjanpidon debet -kirjausten loppusumman, liikekirjanpidon kredit -kirjausten loppusumman sekä näiden erotuksen. Talousarviokirjanpidon tilitietojen osalta loppusummarivi sisältää

talousarviokirjanpidon debet - kirjausten loppusumman, talousarviokirjanpidon kredit - kirjausten loppusumman sekä liikekirjanpidon tilitietojen ja talousarviokirjanpidon tilitietojen erotuksen.

2.1.2.2 Liikekirjanpidon pääkirja

Kirjanpitoyksikön liikekirjanpidon pääkirjan sisältövaatimukset ovat seuraavat:

- Liikekirjanpidon pääkirja muodostuu liiketapahtumien kirjaamisesta asiajärjestyksessä (pääkirjanpito).
- Liikekirjanpidon pääkirjassa kunkin liikekirjanpidon tilin tiedot esitetään nousevassa tositenumerojärjestyksessä. Kirjanpitoyksikön liikekirjanpidon pääkirja laaditaan Valtiokonttorin määräämän liikekirjanpidon tilikartan mukaisessa järjestyksessä. Liikekirjanpidon pääkirjassa ovat sekä kausikohtaiset että kumulatiiviset debet ja kredit-kertymät sekä nettosaldot kauden alussa, kauden aikana, että vuoden alusta. Lisäksi liikekirjanpidon pääkirjassa on tasetilien yhteydessä alkusaldo. Talousarviokirjanpidon tilin tunnus on omana sarakkeenaan liikekirjanpidon pääkirjalla.
- Liikekirjanpidon pääkirjan viimeisenä rivinä on kyseisen kirjan loppusummarivi. Loppusummarivi on sekä kuukausikohtaiselle että vuoden alusta tiedolle. Loppusummarivi sisältää debet -kirjausten loppusumman, kredit -kirjausten loppusumman sekä näiden erotuksen.
- Liikekirjanpidon pääkirjassa on omat sarakkeensa debet ja kredit kirjauksille.

Liikekirjanpidon pääkirja laaditaan kuukausittain.

Liikekirjanpidon pääkirjaan liittyviä määritelmiä on esitetty luvussa 2.1.2.5.

2.1.2.3 Talousarviokirjanpidon pääkirja

Kirjanpitoyksikön talousarviokirjanpidon pääkirjan sisältövaatimukset ovat seuraavat:

- Talousarviokirjanpidon pääkirja muodostuu talousarviotapahtumien kirjaamisesta asiajärjestyksessä (pääkirjanpito)
- Talousarviokirjanpidon pääkirjassa kunkin talousarviokirjanpidon tilin tiedot esitetään nousevassa tositenumerojärjestyksessä.
- Talousarviokirjanpidon pääkirja laaditaan järjestyksessä tuloarviotilit, menoarviotilit, siirrettyjen määrärahojen tilit (siirretyt määrärahat ja niiden käytöt), talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilit, talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili ja talousarviokirjanpidon virhetilit. Talousarviokirjanpidon pääkirja laaditaan vähintään talousarvion tilijaottelun tarkkuudella.
- Talousarviokirjanpidon pääkirjassa on
    - sekä kausikohtaiset että kumulatiiviset debet ja kredit -kertymät
    - nettosaldot kauden alussa, kauden aikana ja vuoden alusta.
    - tilin yhteydessä mahdollinen alkusaldo.
    - liikekirjanpidon tilin tunnus omana sarakkeenaan.
- Talousarviokirjanpidon pääkirjan viimeisenä rivinä on kyseisen kirjan loppusummarivi. Loppusummarivi on sekä kuukausikohtaiselle että vuoden alusta tiedolle.
- Talousarviokirjanpidon pääkirjassa on omat sarakkeensa debet ja kredit kirjauksille.

Talousarviokirjanpidon pääkirjan sisältösuositukset ovat seuraavat:

- Suosituksena on laskea myös yhteenvetotiedoille sekä kausikohtaiset että kumulatiiviset debet ja kredit -kertymät sekä nettosaldot kauden alussa, kauden aikana ja vuoden alusta. Yhteenvetotiedoilla tarkoitetaan tässä seuraavia tietoja: tuloarviotilit yhteensä, määrärahatilit yhteensä, siirrettyjen määrärahojen tilit yhteensä (siirretyt määrärahat ja niiden käytöt), talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot yhteensä, talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot yhteensä ja talousarviokirjanpidon virhetilit yhteensä.

Talousarviokirjanpidon pääkirja laaditaan kuukausittain.

Talousarviokirjanpidon pääkirjaan liittyviä määritelmiä on esitetty luvussa 2.1.2.5.

2.1.2.4 Talousarvion seurantaraportti

Talousarvion seurantaraportin avulla seurataan talousarvion toteutumista. Talousarvion seurantaraportin sisältövaatimukset ovat seuraavat:

- Talousarviotulotilien ja talousarviomenotilien yhteydessä esitetään vastaavat tuloarviot ja määrärahat, talousarvion toteuma sekä näiden vertailu.
- Talousarvion seurantaraportti laaditaan järjestyksessä tuloarviotilit, menoarviotilit, siirrettyjen määrärahojen tilit (siirretyt määrärahat ja niiden käytöt), talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilit, talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili ja talousarviokirjanpidon virhetilit.
- Talousarvion seurantaraportti laaditaan vähintään valtion talousarvion tilijaottelun tarkkuudella summattuna momenttitasolle. Talousarvion seurantaraportti laaditaan kuukausittain.
- Talousarvion toteutumalaskelmassa esitetään myös sellaisten määrärahojen käyttö, jotka eivät sisälly viraston vahvistettuun talousarvioon. Mikäli kirjaamisoikeuden sisältävällä jakopäätöksellä annetaan määrärahoja toisen kirjanpitoyksikön käyttöön, tulee antajan vähentää omasta talousarvioluvustaan jakopäätöksellä toisen kirjanpitoyksikön käyttöön antamat määrärahat ja vastaavasti määrärahan vastaanottavan kirjanpitoyksikön lisätä jakopäätöksellä toiselta kirjanpitoyksiköltä saamansa määrärahat talousarviolukuun.

Mikäli kirjanpitoyksikön kirjanpitoon sisältyy jakamattomien määrärahojen talousarviotilejä, jotka ovat talousarvion tilijaottelussa numerotunnuksella 002 tai 003, voidaan näiden määrärahojen osalta menetellä siten että talousarvion seurantaraportin talousarvioluvuksi merkitään sama luku kuin mikä Kertymä vuoden alusta -luku on. Vaihtoehtoisesti voidaan menetellä myös siten että talousarvioluku jätetään tyhjäksi.

Jos talousarviokirjanpidon pääkirjassa on talousarviotulotilien ja talousarviomenotilien yhteydessä esitetty vastaavat tuloarviot ja määrärahat, talousarvion toteuma sekä näiden vertailu, ei talousarvion seurantaraporttia tarvitse laatia.

2.1.2.5 Kirjanpitokirjoihin liittyvien termien määritelmiä

Liikekirjanpidon pääkirjaan sekä talousarviokirjanpidon pääkirjaan liittyvien termien määritelmiä:

Kauden alussa	Tarkoittaa edellisen kauden lopun kumulatiivista kertymää. Lasketaan erikseen debet-kertymä, kredit-kertymä sekä loppusaldo. Loppusaldo muodostuu kaavasta Alkusaldo +/kumulatiivinen nettokertymä kauden alussa. Alkusaldo tarkoittaa edellisen vuoden lopun saldoa mahdollisella alkusaldomuutoksella oikaistuna.
Kauden aikana	Tarkoittaa kauden aikaista kertymää. Lasketaan erikseen debetkertymä, kredit-kertymä sekä nettokertymä.
Vuoden alusta	Tarkoittaa kauden lopun kumulatiivista kertymää. Lasketaan erikseen debet-kertymä, kredit-kertymä sekä loppusaldo. Loppusaldo muodostuu kaavasta Alkusaldo +/kumulatiivinen nettokertymä vuoden alusta. Alkusaldo tarkoittaa edellisen vuoden lopun saldoa mahdollisella alkusaldomuutoksella oikaistuna.

2.2 Tositteet

Tositteen on oltava alkuperäiskappale. Joissakin tapauksissa kirjauksen perusteeksi on kuitenkin hyväksyttävä myös jäljennös tai muu alkuperäiskappaletta vastaava tosite. Alkuperäisten tositteiden ei välttämättä tarvitse olla kirjanpitoyksikön hallussa, mutta ne on säilytettävä Suomessa siten, että ne ovat saatavilla esimerkiksi tarkastusta varten. Lomapalkkavelkakirjauksen perusteena olevaan tositteeseen liitettävä palkansaajakohtainen erittely kuuluu kirjanpitoaineistoon.

2.2.1 Yleiset vaatimukset

Valtion talousarviosta annetussa asetuksessa säädetään tositteista seuraavasti:

43 § 1 momentti

Kirjausten tulee perustua päivättyyn, numeroituun ja hyväksyttyyn tositteeseen, joka todentaa kirjanpitotapahtuman. (600/1997)

43 § 2 momentti

Kirjaukset on tehtävä siten, että niiden yhteys tilinpäätökseen voidaan vaikeuksitta todeta. (600/1997)

44 § 1 momentti

Kirjanpidon tosite on varustettava merkinnöillä veloitettavista ja hyvitettävistä tileistä, jollei muuten ole selvää, mille tilille kirjanpitotapahtuma on kirjattu. Tositteeseen on merkittävä kullekin tilille kirjattavat määrät, tarkastukset ja menon hyväksyminen. (600/1997)

44 § 2 momentti

Liikekirjanpidon menon ja tulon todentavasta tositteesta on käytävä selville, mistä meno tai tulo on aiheutunut. Talousarviokirjanpidon talousarviomenon ja talousarviotulon todentavasta tositteesta on käytävä selville, mistä talousarviomeno tai talousarviotulo on aiheutunut. Tuotannontekijän vastaanottoajankohta, suoritteen luovutusajankohta taikka muu liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon menon tai tulon syntymisajankohta on voitava osoittaa tositteella tai sen liitteellä taikka muulla vastaavalla tavalla. (600/1997)

45 § 1 momentti

Kirjanpidon virhe on korjattava siten, että voidaan selvästi todeta, mikä on korjattava tosite, mitä on korjattu ja miten korjaus on tehty. (600/1997)

45 § 2 momentti

Korjaus-, oikaisu- ja siirtokirjauksen todentava tosite on asianmukaisesti hyväksyttävä. (600/1997)

44 § 2 momentin säätämän lisäksi hyvän kirjanpitotavan mukaista on merkitä menotositteeseen mahdollisuuksien mukaan myös tuotannontekijän luovuttaja sekä tulotositteeseen suoritteen vastaanottaja.

Oikaisu- tai siirtokirjaukseen liittyvän tositteen hyväksyminen tarkoittaa, että asianomainen henkilö hyväksyy tositteen.

Tositteen, joka todentaa suoritetun maksun, tulee olla, mikäli se on mahdollista, maksun saajan tai maksun välittäneen rahalaitoksen tai muun vastaavan antama.

Milloin tositteeksi ei saada ulkopuolisen antamaa tositetta, kirjaus tulee selvittää muun kirjanpitovelvollisen itsensä laatiman tositteen avulla.

2.2.2 Tiliote tositteena

Tiliotetta voidaan käyttää maksu-, tulo- tai menotositteena. Tällöin edellytetään että maksu ja luovutettu suorite tai vastaanotettu tuotannontekijä voidaan yksilöidä tiliotteen avulla.

Mikäli tiliotteen merkinnät eivät yksilöi riittävästi maksutapahtumaa, tulee maksajan ja maksunsaajan hankkia maksun välittäneeltä rahalaitokselta erillinen maksutosite todisteeksi maksusuorituksesta.

Maksutositteena käytettävää tiliotetta on täydennettävä maksutapahtumakohtaisesti tilimerkinnöin, ellei muutoin ole selvää miten kirjanpitotapahtuma on kirjattu.

Kirjanpitoaineistossa on menoihin ja tuloihin liittyvistä pankkitilitapahtumista maksutositteen ohella oltava meno- tai tulotosite. Jos pankkitilitapahtumaa todentava tiliote on samalla meno- tai tulotosite, tulee siihen maksukohtaisesti sisältyä myös vastaanotetun tuotannontekijän tai luovutetun suoritteen yksilöivä tieto.

2.3 Kirjanpitoaineiston säilyttäminen

Arkistolaissa (831/1994) on säädetty, mitkä viranomaiset tai viranomaistehtäviä suorittavat yhteisöt tai henkilöt ovat arkistonmuodostajina velvollisia arkistoimaan asiakirjojaan. Arkistolain 1 §:n mukaan arkistonmuodostajia ovat mm. valtion virastot, laitokset, tuomioistuimet ja muut lainkäyttöelimet sekä muut valtion viranomaiset.

Arkistolain 8 §:n mukaan arkistonmuodostaja on velvollinen laatimaan arkistonmuodostamissuunnitelman, jossa on määrätty arkistotoimen suunnittelun ja hoidon vastuista sekä asiakirjojen säilytysajoista. Asiakirjojen säilyttämisaikoja määrättäessä on otettava huomioon, mitä niistä on erikseen säädetty tai määrätty. Arkistolaitos antaa määräykset, mitkä asiakirjat tai niihin sisältyvät tiedot säilytetään pysyvästi.

Kirjanpitoyksikköjen ja rahastojen kirjanpitoaineiston säilyttämisestä on erikseen säädetty talousarvioasetuksessa:

TaA 42 g §

Kirjanpitomerkinnät on tehtävä selvästi ja pysyvästi. Kirjanpitomerkintää ei saa poistaa eikä tehdä epäselväksi. (600/1997)

TaA 46 § 1 momentti

Tositteet on säilytettävä siten, että kukin tosite on tarvittaessa helposti löydettävissä. (600/1997)

Valtiokonttori on antanut määräyksen koneellisten tietovälineiden käyttämisestä kirjanpidossa. Siinä annetaan määräykset tositteen laatimisesta ja kirjanpitomerkintöjen tekemisestä koneelliselle tietovälineelle.

Tilikauden tositteet ja kirjaustapahtumia koskeva kirjeenvaihto on säilytettävä kirjausjärjestyksessä tai muutoin siten, että tositteiden ja kirjausten välinen yhteys voidaan vaikeuksitta todeta (audit trail).

Koneellisessa kirjanpidossa tositteet tulee yleensä arkistoida tositelajeittain tositenumerojärjestyksessä, jolloin esimerkiksi yksittäistä asiakasta, toimittajaa tai pääkirjatiliä koskevat tositteet ovat löydettävissä asiajärjestyksessä tehtyjen kirjanpitomerkintöjen avulla.

Koneellisten tietovälineiden käyttö kirjanpitoaineiston säilyttämisessä edellyttää, että aineiston kunto varmistetaan aika-ajoin säännösten mukaisten säilytysaikojen turvaamiseksi. Kirjanpitoyksikön talletusmenetelmien muuttuessa on huolehdittava, että koneellisesti talletettu tieto on edelleen luettavissa.

2.3.1 Säilytysaika ja säilytystapa

Valtion talousarviosta annetussa asetuksessa säädetään kirjanpitoaineiston säilytysajasta ja säilytystavasta seuraavasti:

TaA 46 § 3 momentti

Kirjanpitokirjat, tililuettelo ja koneellisen kirjanpidon menetelmäkuvaus on säilytettävä vähintään kymmenen vuotta varainhoitovuoden päättymisestä siten järjestettyinä, että käytetty tilijärjestelmä ja tietojenkäsittelyn suorittamistapa voidaan vaikeuksitta todeta. (600/1997)

TaA 46 § 4 momentti

Varainhoitovuoden tositteet ja muu kuin 3 momentissa mainittu kirjanpitoaineisto on säilytettävä vähintään kuusi vuotta varainhoitovuoden päättymisestä, tositteet kirjausjärjestyksessä tai muuten siten, että tositteiden ja kirjausten välinen yhteys voidaan vaikeuksitta todeta. (600/1997)

Säilyttämisvelvollisuus koskee myös tositteiden liitteitä, mikäli ne ovat tarpeen kirjanpitotapahtuman ja ajankohdan todentamiseksi. Tositteita ovat myös esim. menojen aktivoinnin perusteisiin liittyvät asiakirjat kuten vaihto-omaisuuden inventaariluettelot sekä omaan käyttöön valmistettujen aktivoitavien käyttöomaisuushyödykkeiden kustannuslaskelmat.

Kirjanpitoaineisto on säilytettävä Suomessa. Muussa maassa oleva kirjanpitoaineisto on pääsääntöisesti siirrettävä Suomeen. Jos tämä on mahdotonta ulkomaan lainsäädännöstä tai viranomaisen määräyksestä johtuen, kirjanpitoaineiston kopio toimitetaan Suomessa säilytettäväksi. Ulkomailta esimerkiksi konekielisenä tai mikrotulostettuna siirretty tieto on voitava muuttaa selväkieliseen kirjalliseen muotoon Suomessa olevien laitteiden avulla.

Toisinaan tositteen toimittaminen ulkomaille on valtion etujen turvaamiseksi tarpeen. Valtiokonttorin antaman määräyksen Tositteiden luovuttaminen ulkomaille mukaan (41/03/v73/531/2003):

> *Tosite voidaan luovuttaa toiseen valtioon tilapäisesti tai pysyvästi, jos alkuperäisen tositteen esittäminen on edellytyksenä ulkomaisen viranomaisen (ml. Euroopan Yhteisön toimielimet) toimintaan perustuvan edun tai muun edun saamiseksi.*
>
> *Ennen tositteiden luovuttamista ulkomaille kirjanpitoyksikön on tehtävä kirjallinen päätös luovuttamisesta. Kirjanpitoon on otettava oikeaksi todistetut jäljennökset luovutettavista tositteista. Luovutuspäätöksessä luetellaan luovutettavien tositteiden numerot sekä esitetään tieto siitä, milloin, minne ja mitä tarkoitusta varten tositteet on viety ulkomaille. Luovutuspäätös säilytetään kirjanpidon yhteydessä. Tositteen jäljennöksessä on viitattava tositteen luovutuspäätökseen.*

2.3.2 Paperiton kirjanpito

Valtion talousarviosta annetussa asetuksessa säädetään koneellisten tietovälineiden hyväksikäytöstä kirjanpitoaineiston säilyttämisessä:

> *TaA 41 c § (1786/2009)*
>
> *Tosite saadaan laatia ja kirjanpitomerkintä tehdä koneelliselle tietovälineelle sekä tositteet, kirjanpitokirjat ja muu kirjanpitoaineisto säilyttää samanaikaisesti yksinomaan koneellisella tietovälineellä.*
>
> *Koneellisin tietovälinein pidetyssä kirjanpidossa kirjausten suorittamistapa ja niiden yhteys tilinpäätökseen on voitava todeta vaikeuksitta. Kirjanpitoyksikön on tarvittaessa saatettava koneellisella tietovälineellä oleva kirjanpitoaineisto selväkieliseen kirjalliseen muotoon.*
>
> *Koneellisin tietovälinein pidetystä kirjanpidosta on laadittava menetelmäkuvaus. Menetelmäkuvaus on varustettava käyttöaikaa koskevilla merkinnöillä ja säilytettävä siten järjestettynä, että tietojenkäsittelyn suorittamistapa voidaan todeta vaikeuksitta.*
>
> *Valtiokonttori antaa tarkemmat määräykset 1 momentissa säädetyistä menettelyistä ja 3 momentissa säädetyn menetelmäkuvauksen laatimisesta sekä koneellisen tietovälineen avulla pidetyn kirjanpidon täsmäyttämisestä.*

2.3.3 Kirjanpitoaineiston säilytysajat

2.3.3.1 Pysyvästi säilytettävä kirjanpitoaineisto

Pysyvästi säilytettävän kirjanpitoaineiston osalta noudatetaan Arkistolaitoksen arkistolain 8 §:n nojalla antamaa määräystä ja ohjetta Valtionhallinnon asiakirjojen seulonta ja hävittäminen.

Valtiokonttorin määräyksessä Kirjanpitoaineiston säilytysajat on lueteltuna pysyvästi säilytettävä kirjanpitoaineisto.

2.3.3.2 Määräajan säilytettävä kirjanpitoaineisto

Valtiokonttori on Kirjanpitoaineiston säilytysajat -määräyksellään täydentänyt TaA 46 § 3 momenttia ja 46 § 4 momenttia. Valtiokonttorin määräys koskee varsinaista kirjanpitoaineistoa, tilinpäätös- ja toimintakertomusaineistoja, talousarvion laadintaan ja soveltamiseen liittyviä

asiakirjoja, osakirjanpitoja, tuloksellisuuden ja johdon laskentatointa sekä muuta seurantajärjestelmää sekä kirjanpitoon liittyviä ohjesääntöjä.

Varsinainen kirjanpitoaineisto käsittää tililuettelot, kirjanpitokirjat, tilinpäätöserittelyt, tositteet, kirjanpitotapahtumia koskevan kirjeenvaihdon sekä koneellisin tietovälinein pidetyn kirjanpidon menetelmäkuvauksen.

Tilinpäätös- ja toimintakertomusaineisto muodostuu kirjanpitoyksikköjen tilinpäätöslaskelmista ja toimintakertomuksista, valtion rahastojen tilinpäätösasiakirjoista ja ministeriöiden tilinpäätöskannanotoista.

Osakirjanpidot sisältävät palkkakirjanpidon, reskontrat sekä muut osakirjanpidot kuten käyttöomaisuus- ja varastokirjanpidot.

Selvityksessä kustannuslaskennasta ja sen yhteydestä kirjanpitoon esitetään mitä tietoja kustannuslaskenta tuottaa, miten ne tuotetaan, mitkä tiedot tuotetaan kirjanpidosta ja mitkä muista järjestelmistä. Kustannuslaskelmilla tarkoitetaan valtion talousarviosta annetun lain, asetuksen, Valtiokonttorin määräysten ja ohjeiden sekä mahdollisia muiden säädösten tarkoittamia kustannuslaskelmia.

Kirjanpidon ohjesäännöillä tarkoitetaan taloussäännön ja sisäisen tarkastuksen ohjesäännön lisäksi TaA 69 b §:n 3 momentin toisen virkkeen mukaisia taloussäännön osa-alueita koskevia ohjesääntöjä.

Varsinaisen kirjanpitoaineiston säilytysaika on joko 6 vuotta (useimmat tositteet, jollei EU:sta muuta johdu, kirjanpitoa koskeva kirjeenvaihto sekä TaA 42 e §:n mukaiset täsmäytyslaskelmat), 10 vuotta ja vain poikkeuksellisesti 50 vuotta (palkka- ja palkkiokortit tai vastaavat tiedot sisältävät asiakirjat).

Jos tositteita tai muuta kirjanpitoaineistoa on kansalliseen tai EU-lainsäädäntöön sisältyvän erityissäännöksen, toimivaltaisen viranomaisen päätöksen tai ohjeen tai rahoittajan kanssa tehdyn sopimuksen mukaan säilytettävä Valtiokonttorin määräyksen mukaisia säilytysaikoja kauemmin, noudatetaan aina tällaisia pidempiä säilytysaikoja.

2.3.4 Aineiston hävittäminen

Kirjanpitoyksikön tulee huolehtia kirjanpitoaineiston hävittämisestä siten, että hävitettävät asiakirjat eivät pääse sivullisten käsiin. Erityistä huomiota on kiinnitettävä sellaisen kirjanpitoaineiston hävittämiseen, joka sisältää salassa pidettävää tietoa.

Valtionhallinnon asiakirjojen seulontaa ja hävittämistä koskevassa määräyksessä todetaan mm. asiakirjojen hävittämisen rekisteröinnistä seuraavaa: Kirjanpidon tilikirjojen ja -tositteiden hävittäminen on aina dokumentoitava niille vahvistetun säilytysajan pituudesta riippumatta. Arkistonmuodostajan on järjestettävä asiakirjojensa hävittäminen siten, että hävittämisen toimeenpanoon liittyvä vastuu on aina yksiselitteisesti todennettavissa.

3 Valki-kirjanpidon aloittava tase 1.1.1998

Valtion kirjanpito uudistettiin vuonna 1998. Talousarvion toteutumista seuraavan kameraalisen menettelyn (hallinnollinen kirjanpito, talousarviokirjanpito) rinnalle sovitettiin tuolloin kirjanpitolain mukaiset liikekirjanpidon periaatteet. Uudistus toteutettiin lisäämällä valtion talousarviosta annettuun asetukseen (1243/1992) määritelmät taloushallinto-organisaatiosta ja kirjanpitotapahtumista sekä periaatteet kirjanpitotapahtumien kirjaamiselle, jaksottamiselle, tase-erien arvostamiselle ja tilinpäätöksen laatimiselle.

Ensimmäinen liikekirjanpidon tilinavaus 1.1.1998 tehtiin aloittavan taseen perusteella. Tilivirastoon aloittava tase laadittiin tilanteesta 31.12.1997 tehdyn inventoinnin tuloksena tehtyjen omaisuus- ja pääomaraporttien perusteella. Valtion aloittava tase muodostettiin tilivirastojen aloittavien taseiden yhdistelmänä. Valtioneuvosto vahvisti valtion aloittavan taseen.

Aloittava tase siirrettiin avaavana taseena ensimmäisen tilikauden liikekirjanpidon pohjaksi. Tämä toimenpide tehtiin siten vain kerran. Jatkossa avaava tase muodostuu edellisen tilikauden päättävän taseen perusteella.

3.1 Valtion kirjanpitolautakunnan lausunnot

Valtion kirjanpitolautakunta antoi seuraavat lausunnot koskien uutta kirjanpitoa ja aloittavan taseen eriä:

- Valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen omaisuuden arvostuksesta 31.12.1995 tilanteesta laadittavissa omaisuusraporteissa, no. 1, 27.2.1995
- Obligaatioiden ostamisesta ja myynnistä aiheutuvien tilitapahtumien käsittelystä valtion eläkerahaston kirjanpidossa, no. 2, 31.7.1995
- Valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen atk-ohjelmien käsittelystä omaisuusraportissa, no. 3, 4.9.1995
- Valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen kansallisomaisuuden määritelmästä sekä sen inventoinnista ja arvostamisesta omaisuusraportissa, no. 4, 4.9.1995
- Valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen, vaihto-omaisuuden määritelmästä sekä sen inventoinnista ja arvostamisesta omaisuusraportissa, no. 5, 6.11.1995
- Painettujen karttojen ja julkaisujen käsittelystä ja arvostamisesta omaisuusraportissa, no. 6, 6.11.1995
- Valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen tietorekisterien ja -varantojen raportoimisesta ja arvostamisesta omaisuusraportissa, no. 7, 6.11.1995
- Valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen kirjojen ja muun niihin rinnastettavan materiaalin käsittelystä 31.12.1995 tilanteessa laadittavissa omaisuusraporteissa, no. 8, 8.1.1996
- Valtiovarainministeriön tasetyöryhmän muistiosta, no.12, 20/97, 14.8.1997
- Luonnonsuojelualueista Metsähallitukselle tehtävien vastikkeettomien siirtojen käsittelystä kirjanpidossa ja valtuusseurannassa, no. 13, 17.12.1997.

3.2 Varojen ja velkojen inventointi

Valtion varojen ja velkojen inventointi oli osa valtion kirjanpidon uudistamishanketta, joka toteutettiin vaiheittain. Inventoinnin tavoitteena oli luoda perustaa aloittavalle taseelle 31.12.1997. Niille omaisuus- ja pääomaerille, joiden arvoa ei saatu suoraan silloisen hallinnollisen kirjanpidon päättävästä taseesta, määriteltiin inventoinneissa aloittavan taseen arvot. Valtiokonttori antoi 20.12.1994 Varojen ja velkojen inventointi -ohjeen, jota täydennettiin useamman kerran vuoden 1995 aikana. Ensimmäinen inventointi suoritettiin ja omaisuus- ja pääomaraportit tilanteesta 31.12.1995 laadittiin tämän ohjeen mukaan. Toinen inventointi suoritettiin tilanteesta 31.12.1996 ja sen avulla päivitettiin edellisessä inventoinnissa tehdyt omaisuus- ja pääomaraportit.

3.3 Aloittavan taseen 31.12.1997 laatimisperiaatteet

Valtiovarainministeriö antoi määräyksen (TM 9705) aloittavan taseen laadinnasta. Valtion omaisuus ja pääoma kohdistettiin sen tiliviraston aloittavaan taseeseen, jolla oli omaisuus- tai pääomaerän hallinta- ja hoitovastuu. Tiliviraston tuli merkitä taseeseensa kaikki tiliviraston hallinnassa ja hoidossa ollut valtion omaisuus ja pääoma. Valtion antamat lainat ja niistä aiheutuvat saamiset kohdistettiin lainan myöntäneen tiliviraston taseeseen. Valtion omistamat eri yhtiöiden osakkeet ja osuudet sekä muut arvopaperit kohdistettiin sen viraston taseeseen, jonka hallinnassa ne olivat.

3.3.1 Omaisuuden ja pääoman arvostamisen periaatteet aloittavassa taseessa

Yleisten kirjanpidon periaatteiden mukaan omaisuus tulee arvostaa alkuperäiseen hankintamenoon. Luotaessa valtion aloittavaa tasetta omaisuuden hankintameno ei aina ollut selvitettävissä. Tämän vuoksi ja siirtymävaiheen yksinkertaistamiseksi valtiovarainministeriö antoi yksityiskohtaisen määräyksen eri omaisuuserien arvostusperiaatteista.

Omaisuus arvostettiin verottomana ts. ilman liikevaihto- tai arvonlisäveron osuutta. Mikäli hankintamenoon sisältyvän veron osuutta ei pystytty selvittämään, hankintameno otettiin huomioon sellaisenaan.

Käytännössä aloittavan taseen omaisuusarvoja määriteltäessä käytettiin tilanteista 31.12.1995 ja 31.12.1996 tehtyjen inventointien arvoja, mikäli omaisuus oli arvostettu valtiovarainministeriön määräämiä periaatteita vastaavasti. Valtion kirjanpitolautakunnan valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen omaisuuden arvostuksesta tilanteesta 31.12.1995 laadittavista omaisuusraporteista antama lausunto (27.2.1995, numero 1) toimi arvostusperiaatteiden pohjana.

Maanpuolustukseen hankittua kalustoa ei arvostettu.

Omaisuuserät arvostettiin seuraavasti:

Omaisuuserä	Arvostusperiaate
Kansallisomaisuus	Ei pääsääntöisesti arvostettu, poikkeuksena omaisuus jota käytettiin toimitiloina tai muussa tuotannossa.
Käyttöomaisuus ja muut pitkäaikaiset sijoitukset	Ensisijaisena luotettavasti määriteltävissä oleva markkinahinta, muutoin jälleenhankintahinta tai indeksikorjattu nykyarvo. Käyttöomaisuusosakkeilla nimellisarvo. Vuonna 1990 tai sen jälkeen hankituilla vaihtoehtoisesti myös alkuperäinen hankintameno omaisuuden iän ja käytön aiheuttama arvonalennus vähentäen. Ellei em. menettelyjä voinut käyttää, tuottoarvo tai asiantuntevan arvioijan määrittelemä arvo.
Arvostuserät	Ei tasekaavassa.
Vaihto-omaisuus	Jälleenhankintahinta tai alempi todennäköinen luovutus-hinta. Varastokirjanpitojärjestelmään perustuva alkuperäinen hankintameno tai tätä alempi jälleenhankintahinta tai todennäköinen luovutushinta. Vastikkeetta luovutettavat ja hintatuetut hyödykkeet: jälleenhankintahinta tai tätä alempi varastokirjanpidon mukainen arvo.
Rahoitusomaisuus	Nimellisarvo, kuitenkin enintään todennäköinen arvo. Arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Kurssierojen huomiointi talousarvioasetuksen mukaisesti.

Pääomaerät arvostettiin seuraavasti:

Pääomaerä	Arvostusperiaate
Valtionoma pääoma 1.1.1998	Laskennallinen erä, taseen vastaavaa -puolen loppusumman ja vastattavaa -puolen loppusumman erotus.
Varaukset	Tiliviraston aloittavassa taseessa voi yksittäistapauksissa erityissyystä olla varauksia.
Arvostuserät	Ei ollut aloittavassa taseessa.
Vieras pääoma	Nimellisarvo. Indeksiin tai muutoin sidotut velat muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen nimellisarvoa korkeampaan arvoon. Ulkomaanrahan määräiset velat ja muut sitoumukset talousarviolain ja -asetuksen säädösten mukaan Suomen rahaksi muunnettuina.

3.4 Menettely valtion aloittavan taseen kokoamiseksi

Valtion aloittavan taseen laadinnan pohjaksi tilivirastot inventoivat hallinnassaan olevan valtion omaisuuden ja pääoman tilanteesta 31.12.1997 Valtiokonttorin määräyksen Aloittavan taseen laadinta ja siihen liittyvä omaisuuden inventointi mukaisesti. Inventoinnin tuloksena tilivirastot laativat omaisuus- ja pääomaraporttinsa ja toimittivat ne allekirjoitettuina asianomaiseen ministeriöön 15.3.1998 mennessä. Ministeriöt toimittivat omat omaisuus- ja pääomaraporttinsa sekä hallinnonalan tilivirastojen omaisuus- ja pääomaraportit sekä niitä koskevat lausuntonsa Valtiokonttorille 31.3.1998 mennessä. Näiden pohjalta Valtiokonttorin tuli valmistella 15.5.1998 mennessä valtiovarainministeriölle ehdotus valtion aloittavaksi taseeksi.

Valtiokonttori antoi yksityiskohtaisesti eri omaisuus- ja pääomalajien sekä velkojen inventointi-, kohdistus- ja arvostusohjeet. Ohjeeseen sisältyi myös hallinnollisen kirjanpidon tasetilien kääntökartta, jolla ohjattiin saldojen siirtoa uusille Valki-tileille. Hallinnollisen kirjanpidon tasetilien saldoja omaisuus- ja pääomaraportteihin merkittäessä tuli tarkkaan tutkia tasetilin sisältö ja sen vastaavuus tilimääräyksen mukaisiin tileihin ja tarvittaessa jakaa tasetilin sisältö useammalle omaisuus- ja pääomaraportin tilille.

3.5 Valtion aloittavan taseen 1.1.1998 hyväksyminen

Valtiovarainministeriö esitteli ehdotuksen valtion aloittavaksi taseeksi valtioneuvoston yleisistunnolle hyväksyttäväksi. Valtioneuvosto hyväksyi 17.12.1998 valtion aloittavan taseen, jonka loppusumma oli 264 909 466 428,29 markkaa. Samalla valtioneuvosto oikeutti valtiovarainministeriön korjaamaan ilmeiset kirjoitus- tai laskuvirheet.

Tilivirastojen tuli hyväksyä aloittavat taseensa, ottaen huomioon valtion aloittavan taseen sisältö, kuukauden kuluessa siitä, kun valtioneuvoston yleisistunto oli hyväksynyt valtion aloittavan taseen.

3.6 Aloittavan taseen erien korjaaminen

Tilivirastojen tuli saattaa Valtiokonttorin tietoon aloittavassa taseessa havaitut aiheet muutoksiin tai oikaisuihin. Valtiokonttori saattoi asian valtiovarainministeriön tietoon mahdollisia toimenpiteitä varten.

Valtiovarainministeriö päätti 31.3.1999 korjata aloittavaa tasetta Valtiokonttorin toimittamien tarkistettujen tilitietojen ja täsmäytyslaskelmien perusteella niin, että aloittavan taseen loppusummaksi tuli 264 970 241 092,33 markkaa.

Inventointivirheen korjaaminen myöhempinä vuosina

Joitakin aloittavan taseen virheitä on ilmennyt vielä 31.3.1999 jälkeenkin. Virheet johtuvat omaisuuseristä, jotka ovat eri syistä jääneet kirjaamatta aloittavaan taseeseen. Tällaiset virheet rekisteröidään juoksevassa kirjanpidossa, aloittavaa tasetta ei enää korjata.

3.7 Luettelo valtion aloittavasta taseesta 1.1.1998 puuttuvasta kansallisomaisuudesta

Valtiokonttori on 18.9.2014 antanut määräyksen, että valtion aloittavasta taseesta 1.1.1998 puuttuvasta kansallisomaisuudesta tulee laatia luettelo tilanteesta 31.12.2014. Luettelo on allekirjoitettava ja arkistoitava vuoden 1998 aloittavan taseen yhteyteen.

Mikäli luetteloon merkitystä omaisuudesta myöhemmin luovutaan, tulee siitä tehdä merkintä luetteloon. Jos 31.12.2014 jälkeen vielä löytyy sellaista kansallisomaisuutta, jota ei ole merkitty aloittavaan taseeseen eikä lueteltu määräyksen mukaisessa luettelossa, se merkitään taseeseen käypään arvoon. Jos käypää arvoa ei pystytä määrittämään, tulee kyseinen omaisuuserä merkitä luetteloon.

4 Juoksevan kirjanpidon kirjauksia

Tässä luvussa käsitellään juoksevan kirjanpidon yleisimpiä kirjauksia.

4.1 Maksuliike

Valtion maksuliikkeen hoitamisesta on säädetty talousarviolain 13 ja 13a §:ssä sekä talousarvioasetuksen luvussa 5. Valtion maksuliikkeeseen sisältyy valtion tulojen periminen ja menojen maksaminen sekä niihin liittyvät tiliorganisaatiotasojen väliset varojen siirrot eli valtion sisäinen rahaliike.

Valtion maksuliikkeestä vastaavat kirjanpitoyksiköt. Kirjanpitoyksiköitä ovat tasavallan presidentin kanslia ja ministeriöt sekä toiminnallisesti ja taloudellisesti tarkoituksenmukaisena kokonaisuutena virastot, laitokset ja muut toimielimet. Kirjanpitoyksikön muodostamisesta määrää valtiovarainministeriö asianomaista ministeriötä kuultuaan.

Tilintekijöistä on säädetty talousarvioasetuksen 27 §:ssä. Kirjanpitoyksikkö voi, mikäli sitä on pidettävä tarkoituksenmukaisena, tilitystä vastaan siirtää joidenkin menojen maksamisen tai tulojen perimisen muun kuin kirjanpitoyksikön itsensä suoritettavaksi. Edellä tarkoitettua tilityksen tekijää nimitetään tilintekijäksi.

Kirjanpitoyksiköillä ei ole vähäisiä käteiskassoja lukuun ottamatta hallinnassaan kassavaroja, vaan niiden menoihin tarvittavat rahavarat saadaan valtion yleisistä kassavaroista. Kirjanpitoyksikköjen maksuliiketulotileille kertyneet tulot tyhjennetään päivittäin valtion yleisiin kassavaroihin. Valtiokonttori on sopinut kunkin maksuliikepankin kanssa päivittäin suoritettavasta katteiden siirtämisestä ja tyhjennysten tekemisestä valtion konsernitileihin kuuluvilla maksuliiketileillä.

Kirjanpitoyksiköllä voi olla käytössään yleisten maksuliiketulo- ja maksuliikemenotilien lisäksi myös muita valtion konsernitileihin kuuluvia maksuliiketulo- ja -menotilejä. Silloin, kun maksuliiketulotilejä ja/tai maksuliikemenotilejä on useampia, yleistä maksuliiketiliä ei käytetä maksuliiketilinä. Näiden muiden maksuliiketilien kattaminen ja tyhjentäminen hoidetaan ao. pankkiryhmittymään kuuluvien kirjanpitoyksikön yleisten maksuliiketulotilien ja maksuliikemenotilien kautta. Valtiokonttori on antanut määräyksen pankkitilien hallinnoinnista. Lisäksi kirjanpitoyksiköllä voi olla käytössään perustellusta syystä ja Valtiokonttorin luvalla muita maksuliiketilejä.

Valtiokonttori on antanut määräyksen pankkitilien hallinnoinnista.

4.1.1 Valtion pankkitilien konsernitilirakenne

Menojen maksamista ja tulojen keräämistä varten kirjanpitoyksiköllä voi olla käytössään yksi tai useampi valtion konsernitileihin kuuluva maksuliikemenotili tai maksuliiketulotili. Valtiokonttori on antanut talousarvioasetuksen 28 §:n nojalla määräyksen valtion konsernitilirakenteesta ja siihen kuuluvien tilien tyhjentämisestä ja kattamisesta.

Vaihtoehto 1.

Kirjanpitoyksiköllä on vain yksi maksuliiketulotili pankkiryhmää kohden ja/tai yksi maksuliikemenotili pankkiryhmää kohden.

- Tulot kerätään kirjanpitoyksikön yleiselle maksuliiketulotilille, joka tyhjennetään päivittäin valtion yleiselle maksuliiketulotilille.

- Menot maksetaan kirjanpitoyksikön yleiseltä maksuliikemenotililtä, joka katetaan päivittäin valtion yleiseltä maksuliikemenotililtä.

Vaihtoehto 2.

Kirjanpitoyksiköllä on useampia maksuliiketulotilejä pankkia kohden tai useampia maksuliikemenotilejä pankkia kohden.

Silloin, kun kirjanpitoyksiköllä on useampia maksuliiketulotilejä pankkia kohden ja/ tai useampia maksuliikemenotilejä pankkia kohden, yleisille maksuliiketulotileille ei kerätä suoraan tuloja eikä yleisiltä maksuliikemenotileiltä makseta suoraan menoja, vaan ne toimivat kokoomatileinä.

- Tulot kerätään konsernitilirakenteessa alimmalla tasolla oleville maksuliiketulotileille, jotka tyhjennetään päivittäin kirjanpitoyksikön yleisille maksuliiketulotileille ja siitä edelleen valtion yleisille maksuliiketulotileille.
- Menot maksetaan konsernitilirakenteessa alimmalla tasolla olevilta maksuliikemenotileiltä, jotka katetaan päivittäin kirjanpitoyksikön yleiseltä maksuliikemenotililtä, joka puolestaan saa katteensa valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä.

Kirjanpitoyksikön yleisen maksuliiketulotilin ja yleisen maksuliikemenotilin alla voi olla tilejä vain yhdessä tasossa.

Vaihtoehto 1. Kirjanpitoyksiköllä on vain yksi maksuliiketulotili ja/tai yksi maksuliikemenotili

Vaihtoehto 2. Kirjanpitoyksiköllä on useampia maksuliiketulotilejä ja/tai useampia maksuliike-menotilejä

Kuvio: Tilirakennevaihtoehdot

4.1.2 Kirjanpitoyksikköjen maksuliikeorganisaatio

Kirjanpitoyksikön käytössä ovat seuraavat kirjanpidon maksuliiketulotilit ja maksuliikemenotilit:

- 19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)
- 19110 Muut maksuliiketulotilit (T)
- 19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)
- 19210 Muut maksuliikemenotilit (T)
- Lisäksi käytössä ovat seuraavat sisäisen rahaliikkeen tilit:
- 19930 Katteet (T)
- 19940 Tyhjennykset (T) 19960 Sisäiset katteet (T)
- 19970 Sisäiset tyhjennykset (T)

Lisäksi on käytössä kirjanpitoyksikön sisäisiä rahasiirtoja sekä kassatilityksiä ja kassan täydennyksiä varten tekninen aputili:

- 19980 Rahaliikkeen selvittelytili (T)

4.1.3 Kirjanpidon tilien alajaottelu pankeittain

Talousarvioasetuksen 42 b § 3 momentin mukaan tilijärjestelmän tulee olla selkeä ja riittävästi eritelty. Lisäksi kultakin varainhoitovuodelta tulee olla käyttöaikaa koskevin merkinnöin varustetut tililuettelot.

Jotta talousarvioasetuksen 42 b §:n tilijärjestelmän riittävän erittelyn vaatimus tulee täytetyksi, on kirjanpidon tilit alajaoteltava siten, että kutakin pankkitiliä vastaa liikekirjanpidon tili. Sama alajaotteluvaatimus koskee myös sisäisen rahaliikkeen tilejä (katteet ja tyhjennykset).

Kieku-tietojärjestelmässä liikekirjanpidon tilit on alajaoteltu Valtiokonttorin päätöksellä.

4.1.4 Tiliotteilla tehtävät kirjaukset

Talousarvioasetuksen 42 a §:n mukaan kirjanpitoa on pidettävä mahdollisuuksien mukaan päivän tasalla. Tiliotteilta kirjataan pankkitileille saapunut raha ja tyhjennykset sekä suoritetut maksut ja katteet maksuliiketileille ja sisäisen rahaliikkeen tileille. Kirjaukset tulee suorittaa päivittäin.

Vastaviennit tilisaataviin, tulotileille ja muille tileille tehdään usein hajautetusti eri paikoissa. Osa suorituksista vaatii lisäselvityksiä ennen kuin lopullinen kirjanpitotili on tiedossa. Maksuliiketulotilien kirjaukset viivästyvät ja virhemahdollisuus kasvaa, jos saadut rahat kirjataan vasta selvitysten valmistuttua.

Jotta pankkitilien tapahtumat saadaan kirjatuksi viiveettä, suositellaan vastatilinä käytettäväksi selvittelytiliä. Selvittelytilille kirjataan tiliotteelta saatujen suoritusten yhteissumma tai suoritettujen maksujen yhteissumma. Tällöin maksuliiketileille muodostuu vähemmän kirjanpitotapahtumia ja niiden täsmäys helpottuu.

Maksuliiketulotilien selvittelytili on 26200 Epäselvät erät (T). Maksuliikemenotilien selvittelytili on 19980 Rahaliikkeen selvittelytili (T). Selvittelytilillä voidaan käyttää alajaotteluja tarpeen mukaan. Se tulee selvittää mahdollisimman nopeasti. Selvittelytilillä ei saa olla maksuliiketilien selvittelystä johtuvaa saldoa tilinpäätöksessä.

4.1.5 Tyhjennysten ja katteiden kirjaukset

Tyhjennykset ja katteet ovat tiliotteelta kirjattavia tapahtumia. Pankki tyhjentää maksuliiketulotilit automaattisesti päivittäin ja pankkitilien saldon tulee pääsääntöisesti olla nolla. Tyhjennys kirjataan sen suuruisena kuin se on tiliotteella. Jos pankin tyhjennys on pienempi kuin päivän aikana tilille tulleet suoritukset jää tiliotteelle saldoa. Tällöin tyhjennyksen kirjauksen jälkeen myös kirjanpidon maksuliiketilille jää sama saldo kuin tiliotteella on. Myös kate kirjataan sen suuruisena kuin se on tiliotteella.

Maksuliiketulotilillä voi olla esim. pankkikulujen otto, joka voi aiheuttaa negatiivisen saldon tiliotteelle. Maksut kirjataan ao. tulotileille, jolloin kirjanpidon maksuliiketilin saldo on sama kuin tiliotteen saldo. Samoin maksuliikemenotilille voi palautua kirjanpitoyksikön pankkiin lähettämiä maksuja, jolloin tiliotteella voi olla saldoa. Palautuneet maksut kirjataan, ja kirjanpidon maksuliikemenotilin saldo on sama kuin tiliotteen saldo.

Maksuliiketilillä saa tilapäisesti olla saldoa kuukauden tai varainhoitovuoden vaihtuessa. Valtiokonttori on antanut maksuliikkeen hoitamisesta menettelyohjeet niissä tapauksissa, joissa maksuliiketileillä on saldoa tiliotteella.

4.1.6 Rahaliikkeen selvittelytilin käyttö

Maksuliikenteen hoitamisessa on käytössä useita eri ohjelmistoja, joissa kirjaukset tehdään kullekin ohjelmistolle määritellyllä tavalla. Tiliä 19980 Rahaliikkeen selvittelytili (T) voidaan käyttää välitilinä ostoreskontran maksatusajossa ja myyntireskontran saatavien sisään luvussa. Kieku-tietojärjestelmässä on yhtenäiset tiliöintikäytännöt.

Tilitettäessä käteisvaroja kassasta pankkiin voi syntyä viivettä, ennen kuin tilitys näkyy tiliotteella. Nämä tilityserät kirjataan rahaliikenteen selvittelytilille, jolta ne kirjataan maksuliiketilille tilityksen näkyessä tiliotteella. Käteisvarojen siirtojen kirjausten johdosta rahaliikkeen selvittelytilillä voi olla saldoa. Samoin käteiskassaa täydennettäessä kirjataan kassan täydennys selvittelytilin kautta.

Esimerkkejä rahaliikkeen selvittelytilin käytöstä käteisrahan siirron kirjauksessa

Kirjanpitoyksikkö on lähettänyt pankkiin käteisvaroja 10 000 euroa. Tässä esimerkkitapauksessa pano näkyy tiliotteella vasta neljän päivän kuluttua, joten varojen nosto kassasta kirjataan selvittelytilille. Kirjanpitoyksikkö kirjaa kassasta nostetun rahan per 19980 Rahaliikkeen selvittelytili (T) an 19000 Kassatili (T)

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19980 Rahaliikkeen selvittelytili (T)			10 000	
19000 Kassatili (T)				10 000

Kun pankki on rekisteröinyt talletuksen pankkitilille, kirjataan tiliotteelta per 19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T) an 19980 Rahaliikkeen selvittelytili (T)

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			10 000	
19980 Rahaliikkeen selvittelytili (T)				10 000

Kirjanpitoyksikkö on nostanut pankista käteisvaroja 10 000 euroa. Tässä esimerkkitapauksessa otto näkyy tiliotteella vasta neljän päivän kuluttua, joten varojen nosto pankista kirjataan selvittelytilille. Kirjanpitoyksikkö kirjaa kassatäydennyksen per 19000 Kassatili (T) an 19980 Rahaliikkeen selvittelytili (T).

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19000 Kassatili (T)			10 000	
19980 Rahaliikkeen selvittelytili (T)				10 000

Kun pankki on rekisteröinyt noston pankkitilille, kirjataan tiliotteelta per 19980 Rahaliikkeen selvittelytili (T) an 19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19980 Rahaliikkeen selvittelytili (T)			10 000	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				10 000

Esimerkki kirjanpitoyksikön ja Valtiokonttorin välisistä menoon liittyvistä maksuliikekirjauksista

Kirjanpitoyksikkö on kirjannut maksamiaan menoja 124 euroa. Kirjanpitoyksiköllä on vain yksi maksuliikemenotili.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
40010 Toimistotarvikkeet	28.20.01		100	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		24	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				124

Kirjanpitoyksikkö saa päivittäin katteen yleisiltä maksuliikemenotileiltä maksetuille menoille valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä.

Kirjanpitoyksikkö kirjaa yleisille maksuliikemenotileille siirretyn katteen per 19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T) an 19930 Katteet (T). Kirjauksessa käytetään tositteena tiliotetta.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)			124	
19930 Katteet (T)				124

Valtiokonttori kirjaa valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä siirretyn katteen per 19930 Katteet (T) an 19410 Valtion yleiset maksuliikemenotilit (T). Katteiden tili menee näin valtiotasolla tasan.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19930 Katteet (T)			124	
19410 Valtion yleiset maksuliikemenotilit (T)				124

Esimerkki sisäisistä maksuliikekirjauksista kirjanpitoyksikössä, jossa on käytössä useita menotilejä

Kirjanpitoyksikkö on kirjannut maksamiaan menoja 124 euroa.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
40010 Toimistotarvikkeet	28.20.01		100	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		24	
19210 Muut maksuliikemenotilit (T)				124

Menotili saa päivittäin katteen maksetuille menoille kirjanpitoyksikön yleiseltä maksuliikemenotililtä. Menotilin kate kirjataan per 19210 Muut maksuliikemenotilit (T) an 19960 Sisäiset katteet (T). Kirjauksessa käytetään tositteena tiliotetta.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19210 Muut maksuliikemenotilit (T)			124	
19960 Sisäiset katteet (T)				124

Kirjanpitoyksikkö kirjaa yleisiltä maksuliikemenotileiltä muulle maksuliikemenotilille siirretyn katteen käyttäen vastatilinä 19960 Sisäiset katteet (T) tiliä, joka näin menee kirjanpitoyksikkötasolla tasan. Kirjauksessa käytetään tositteena kirjanpitoyksikön yleisen maksuliikemenotilin tiliotetta.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19960 Sisäiset katteet (T)			124	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				124

Yhteenveto menoon liittyvistä kirjauksista

1. *Kirjapitoyksikkö kirjaa yleisiltä maksuliikemenotileiltä maksamansa menot per menotili an 19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T). Kirjanpitoyksiköllä on vain yksi maksuliikemenotili.*
2. *Kirjanpitoyksikkö kirjaa muilta maksuliikemenotileiltä maksamansa menot per menotili an 19210 Muut maksuliikemenotilit (T). Kirjanpitoyksiköllä on useita maksuliikemenotilejä.*
3. *Kirjanpitoyksikkö kirjaa muiden maksuliikemenotilien katteet yleiseltä maksuliikemenotililtä (muun maksuliikemenotilin tiliotetapahtuma) per 19210 Muut maksuliikemenotilit (T) an 19960 Sisäiset katteet (T)*
4. *Kirjanpitoyksikkö kirjaa muiden maksuliikemenotilien katteet yleiseltä maksuliikemenotililtä (yleisen maksuliikemenotilin tiliotetapahtuma) per 19960 Sisäiset katteet (T) an 19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T).*
5. *Kirjanpitoyksikkö kirjaa valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä yleisille maksuliikemenotileille saamansa katteet per 19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T) an 19930 Katteet (T).*
6. *Valtiokonttori kirjaa valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä yleisille maksuliikemenotileille siirretyt katteet per 19930 Katteet (T) an 19410 Valtion yleiset maksuliikemenotilit (T).*

Yhteenveto tuloon liittyvistä maksuliikekirjauksista

1. *Kirjanpitoyksikkö kirjaa yleisille maksuliiketulotileille perimänsä tulot per 19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T) an tulotili. Kirjanpitoyksiköllä on vain yksi maksuliiketulotili.*
2. *Kirjanpitoyksikkö kirjaa muille maksuliiketulotileille perimänsä tulot per 19110 Muut maksuliiketulotilit (T) an tulotili. Kirjanpitoyksiköllä on useita maksuliiketulotilejä.*
3. *Kirjanpitoyksikkö kirjaa muiden maksuliiketulotilien tyhjennykset yleisille maksuliiketulotileille (muun maksuliiketulotilin tiliotetapahtuma) per 19970 Sisäiset tyhjennykset (T) an 19110 Muut maksuliiketulotilit (T).*
4. *Kirjanpitoyksikkö kirjaa muiden maksuliiketulotilien tyhjennykset yleisille maksuliiketulotileille (yleisen maksuliiketulotilin tiliotetapahtuma) per 19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T) an 19970 Sisäiset tyhjennykset (T).*
5. *Kirjanpitoyksikkö kirjaa yleisiltä maksuliiketulotileiltä valtion yleisille maksuliiketulotileille tehdyt tyhjennykset per 19940 Tyhjennykset (T) an 19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T).*
6. *Valtiokonttori kirjaa kirjanpitoyksikön yleisiltä maksuliiketulotileiltä valtion yleisille maksuliiketulotileille tehdyt tyhjennykset per 19400 Valtion yleiset maksuliiketulotilit (T) an 19940 Tyhjennykset (T).*

4.2 Ostomenot

Ostomenot ovat vastikkeellisia menoja. Ne syntyvät tuotannontekijän hankkimisesta.

Liikekirjanpidossa ostomenojen kirjaus on jonkin menotilin ja jonkin rahoitustilin välinen kirjaus. Erityyppisille menoille on tilikartassa varattu omat tilinsä.

Talousarviokirjanpidossa ostomenojen kirjaus on jonkin talousarviotilin debet-puolen kirjaus. Talousarviotili valitaan sen mukaan, mille talousarviotilille kyseinen ostomeno on budjetoitu.

Esimerkki ostomenon kirjaamisesta

Ostetaan käteisellä toimistotarvikkeita 2 000 eurolla (+ Alv 24 %).

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
40010 Toimistotarvikkeet	28.20.01		2 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		480	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				2 480

Ostomeno voidaan kirjata kirjanpitoon yllä olevan esimerkin mukaisesti maksuperusteella eli silloin, kun se myös maksetaan. Yleensä ostomenon maksamiseen saadaan maksuaikaa, jolloin ostomeno kirjataan kirjanpitoon suoriteperusteella eli silloin, kun tuotannontekijä vastaanotetaan maksun tapahduttua myöhemmin. Tällöin käytetään ostovelkatiliä. Ostovelat sisältävät myös menosta maksettavan arvonlisäveron.

Esimerkki ostovelan kirjaamisesta

1. *Ostetaan toimistotarvikkeita velaksi 2 000 eurolla (+ Alv 24 %).*
2. *Maksetaan ostovelka.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	40010 Toimistotarvikkeet	28.20.01		2 000	
1.	93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		480	
1.	25700 Ostovelat (T)				2 480
2.	25700 Ostovelat (T)			2 480	
2.	19200 Yleiset maksuliikeme-notilit (T)				2 480

Esimerkki ostomenon kirjaamisesta ostettaessa valtion organisaatioilta, jotka kuuluvat arvonlisäverovelvollisena valtioon (ks. kappale 6)

1. *Ostetaan tarvikkeita velaksi 2 000 eurolla (+ Alv 0 %) valtion virastolta, laitokselta tai ulkopuoliselta rahastolta, jotka kuuluvat arvonlisäverovelvollisina valtioon.*
2. *Maksetaan ostovelka.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	40098 Aineet, tarvikkeet ja tavarat, sisäiset	28.20.01	xxxx	2 000	
1.	25708 Ostovelat, sisäiset (T)		xxxx		2 000
2.	25708 Ostovelat, sisäiset (T)		xxxx	2 000	
2.	19200 Yleiset maksuliikeme-notilit (T)				2 000

4.3 Myyntitulot

Myyntitulot ovat vastikkeellisia tuloja. Ne syntyvät suoritteiden myymisestä.

Liikekirjanpidossa myyntitulon kirjaus on jonkin tulotilin ja jonkin rahoitustilin välinen kirjaus. Erityyppisille tuloille on tilikartassa varattu omat tilinsä. Rahan käyttönä on aina jokin rahoitustili ja rahan lähteenä jokin tulotili.

Talousarviokirjanpidossa myyntitulon kirjaus on jonkin talousarviotilin kredit-puolen kirjaus. Talousarviotili valitaan sen mukaan, mille talousarviotilille kyseinen myyntitulo on budjetoitu.

Esimerkki tulon kirjaamisesta

Myydään palvelu käteisellä Oy Yritys Ab:lle 4 000 eurolla (+ Alv 24 %).

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			4 960	
30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	12.28.xx			4 000
92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			960

Myyntitulo voidaan kirjata kirjanpitoon yllä olevan esimerkin mukaisesti maksuperusteella eli silloin, kun se rahana saadaan. Yleensä asiakkaalle kuitenkin annetaan maksuaikaa, jolloin myyntitulo kirjataan kirjanpitoon suoriteperusteella eli silloin, kun suorite luovutetaan maksun tapahtuessa myöhemmin. Tällöin käytetään tiliä 17000 Myyntisaamiset (T). Myyntisaamiset sisältävät myös myyntiin sisältyvän arvonlisäveron.

Esimerkki myyntisaamisen kirjaamisesta

1. *Myydään palvelu Oy Yritys Ab:lle velaksi 4 000 eurolla (+ Alv 24 %).*
2. *Saadaan suoritus.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	17000 Myyntisaamiset (T)			4 960	
1.	30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	12.28.xx			4 000
1.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			960
2.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			4 960	
2.	17000 Myyntisaamiset (T)				4 960

Esimerkki myyntisaamisten kirjaamisesta myytäessä valtion organisaatioille, jotka kuuluvat arvonlisäverovelvollisina valtioon (ks. kappale 6)

1. *Myydään palvelu velaksi 4 000 eurolla (+ Alv 0 %) valtion virastolle, laitokselle tai valtion ulkopuolella olevalle valtion rahastolle, jotka kuuluvat arvonlisäverovelvollisina valtioon.*
2. *Saadaan suoritus.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	17008 Myyntisaamiset, sisäiset (T)		xxxx	4 000	
1.	30180 Maksuperustelain mukaiset julkisoikeudelliset tuotot, sisäiset	12.28.xx	xxxx		4 000
2.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			4 000	
2.	17008 Myyntisaamiset, sisäiset (T)		xxxx		4 000

4.3.1 Sponsorointi

Sponsoroinnilla tarkoitetaan sponsorin ja viraston välistä sopimukseen perustuvaa yhteistyötä, jossa sponsori panoksellaan tukee viraston toimintaa (selkeästi rajattua kohdetta) ja saa vastikkeeksi vähintäänkin aineetonta hyötyä (immateriaalioikeuksia).

Sponsorilta saatava panos samoin kuin sponsorille luovutettava vastike saattavat vaihdella. Viraston saama panos voi olla rahaa, tavaraa, palveluja tai muuta siihen rinnastettavaa. Vastikkeeksi virasto tarjoaa sponsorille näkyvyyttä tms. immateriaalista hyötyä. Sponsorisopimuksissa saatetaan sopia samalla myös muista vastikkeista, esimerkiksi viraston sponsorille mahdollistamista vieraanvaraisuuspalveluista, kuten sponsorin oikeudesta käyttää viraston tiloja sovitusti omiin tarkoituksiinsa.

Hallinnossa ei ole sponsorointiin ja sponsorivarojen käyttöön liittyviä omia säännöksiä. Käytännössä viraston toimintaan kohdistuvalla sponsoroinnilla on yhteisiä piirteitä sekä maksullisen toiminnan että saatujen lahjoitusten kanssa, mutta myös ns. yhteisrahoitteisen toiminnan kanssa. Näitä yhtäläisyyksiä ja eroja on käsitelty Sponsorointi valtionhallinnossa -työryhmän loppuraportissa (Sponsorointi valtionhallinnossa, valtiovarainministeriö: työryhmämuistio 5/2000).

Sponsorilta saatavan panoksen käsittely kirjanpidossa on yhteydessä sponsorille annettavan vastikkeen luonteeseen. Siltä osin kuin sponsorille luovutetaan vastikkeeksi tavaroita tai palveluja, jotka ovat viraston muun maksullisen toiminnan suoritteita, käsitellään saatu sponsoripanos kirjanpidossa kuten maksullinen toiminta yleensäkin. Sponsorille tarjottavat näkyvyys tms. -palvelut kirjataan liikekirjanpidossa omalle tililleen 30520 Tuotot elinkeinoelämälle tarjottavasta media- ja imagohyödystä. Sponsorin kanssa tehtävä sopimus on hyvä laatia siten, että tuotot voidaan erotella toisaalta sponsorille tarjottavaan media- ja imagohyötyyn ja toisaalta muuhun maksulliseen toimintaan. Jos erottelua ei haluta sisällyttää sponsorin kanssa tehtyyn sopimukseen, sen tulee kuitenkin käydä ilmi sopimuksen teon yhteydessä laaditusta, viraston omaan käyttöön tarkoitetusta erittelylaskelmasta.

Muilla maksullisen toiminnan suoritteilla tarkoitetaan tässä kaikkia niitä maksullisia suoritteita, jotka on mainittu viraston maksuperustelain (MPL) tai jonkin erityislain nojalla annetussa maksuasetuksessa, tai joita virasto tuottaa suoraan jonkin erityislain (eli muun kuin MPL:n) nojalla.

Talousarviokirjanpidossa sponsoripanos kirjataan sen mukaisesti kuin se on budjetoitu.

Sponsoroinnin hyväksyttävyyttä valtionhallinnossa ja sponsoriyhteistyössä sovittavia periaatteita on käsitelty em. Sponsorointi valtionhallinnossa -työryhmän loppuraportissa.

Esimerkki sponsoripanoksen ja sponsorisopimukseen liittyvän muun maksullisen toiminnan käsittelystä kirjanpidossa.

Virasto on solminut sponsorisopimuksen Yrityksen kanssa. Sopimuksen mukaan Yritys sponsoroi Viraston järjestämää kampanjaa. Yritys saa kampanjan ajan vastikkeeksi näkyvyyttä Viraston toimitiloihin sijoitetun ”yrityskyltin” muodossa. Yrityksen ja viraston neuvotteluissa tämän näkyvyyden arvoksi on sovittu 10 000 euroa (+ alv 24 %)

1. *Virasto saa näkyvyyden tarjoamisesta sponsorilta 10 000 euroa (+alv).*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	30520 Tuotot elinkeinoelämälle tarjottavasta media- ja imagohyödystä	xx.xx.01			10 000
1.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			2 400
1.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			12 400	

Samassa yhteydessä sovitaan, että sponsoroiva Yritys voi käyttää sovittuina ajankohtina Viraston neuvottelutiloja kokoustensa järjestämiseksi. Tilojen käytöstä yritykseltä peritään arvonlisäveroineen 1 860 euroa. Kirjanpitoyksikön maksullinen toiminta ja sponsorille tarjottavasta näkyvyydestä saatava tulo on nettobudjetoitu toimintamenomomentille.

2. *Sponsorina toimiva Yritys käyttää Viraston toimitiloja sopimuksen mukaisesti.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
2.	31020 Vuokrat muista rakennuksista	xx.xx.01			1 500
2.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			360
2.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			1 860	

Silloin, kun sponsorin antama panos on rahan sijasta tavaraa tai palvelua, kyseessä on vaihtokauppa, joissa molemmat osapuolet ovat sekä ostajina että myyjinä.

Esimerkki palveluna saadun sponsoripanoksen käsittelystä kirjanpidossa

Virasto järjestää kansainvälisen konferenssin, johon Lentoyhtiö osallistuu sponsorina.

1. *Sponsorisopimuksen mukaan Lentoyhtiö saa konferenssin aikana kokoustilojen yhteydessä näkyvyyttä, jonka arvoksi on sovittu 20 000 euroa (+alv 24 %). Näkyvyyttä vastaan Lentoyhtiö luovuttaa virastolle 20 000 euron (+ alv 10 %) edestä kotimaan lentomatkoja käytettäväksi sovitun ajan kuluessa. Sponsoripanokseen ja lentolippuihin liittyvän arvonlisäveron erotuksen Lentoyhtiö maksaa rahana. Sponsorille tarjottavan näkyvyyspalvelun tulot on nettobudjetoitu toimintamenomomentille.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	30520 Tuotot elinkeinoelämälle tarjottavasta media- ja imagohyödystä	xx.xx.01			20 000
1.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			4 800
1	1xxxx …lyhytaikaiset saamiset (T)			22 000	
1.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			2 800	

2. *Virasto käyttää lentoliput.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
2.	1xxxx …lyhytaikaiset saamiset (T)				22 000
2.	45020 Matkustuspalvelut	xx.xx.01		20 000	
2.	93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		2 000	

Esimerkki alennuksena myönnetyn sponsoripanoksen käsittelystä kirjanpidossa

Virasto on tehnyt Mediayhtiön kanssa sponsorisopimuksen, jonka mukaan sponsori saa käyttää mainonnassaan Viraston imagoa/nimeä. Vastikkeeksi Virasto saa Yritykseltä mainostilaa puoleen hintaan. Sponsorisopimuksen (ja siten myös alennuksen) arvoksi on sovittu 10 000 euroa (+ alv 24 %).

1. *Mediayritys käyttää Viraston imagoa omassa mainonnassaan. Yritys ei maksa erikseen arvonlisäveroa rahana. Imagon myyminen on nettobudjetoitu viraston toimintamenomomentille.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	30520 Tuotot elinkeinoelämälle tarjottavasta media- ja imagohyödystä	xx.xx.01			10 000
1.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			2 400
1.	1xxxx …lyhytaikaiset saamiset (T)			12 400	

2. *Virasto käyttää mainontaansa Mediayhtiön mainosvälinettä. Mainostila maksaa 20 000 euroa (+ alv 24 %). Verottomasta hinnasta sponsorisopimuksella kuitataan 10 000 euroa. Näin ollen Virastolle jää rahana maksettavaksi 10 000 euroa (+ alv 24 %).*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
2.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				12 400
2.	1xxxx …lyhytaikaiset saamiset (T)			12 400	
2.	43210 Ilmoitus-, mainos- ja markkinointipalvelut	xx.xx.01		20 000	
2.	93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		4 800	

4.4 Palkanmaksu

4.4.1 Palkkalaskenta ja palkkakirjanpito

Tässä kohdassa käsitellään palkanmaksua pääasiassa kirjanpidon kannalta. Valtio ei kuulu kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisiin. Valtio on valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) nojalla talousarviotaloudestaan kirjanpitovelvollinen. Laissa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016) 26 §:n 3 momentissa säädetään kirjanpitovelvollisen palkkakirjapidosta. Valtioneuvoston asetuksessa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelys-tä (1355/2016) 2 luvussa säädetään suorituksen maksajan palkkakirjapidosta. Talousarvioasetuksessa säädetään palkkakirjanpidosta seuraavasti:

37 §

Virastossa ja laitoksessa maksettavista palkoista, palkkioista ja eläkkeistä pidettävään palkkakirjanpitoon sovelletaan, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (768/2016) ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa asetuksessa (1355/2016) säädetään kirjanpitovelvollisen suorituksen maksajan palkkakirjanpidosta. (21.12.2016/1361).

Valtiokonttori antaa tarvittaessa tarkempia määräyksiä palkkakirjanpidosta ja palkkalaskennasta.

Määräys koneellisin menetelmin pidettävän kirjanpidon menetelmäkuvauksesta koskee myös palkanlaskentajärjestelmiä.

Valtion virastoissa palkat ja palkkiot lasketaan ja maksetaan virka- ja työehtosopimuksissa määrätyllä tavalla pääasiassa kerran tai kaksi kertaa kuukaudessa keskitetysti palkkajärjestelmän avulla. Useimmat palkkajärjestelmät toimivat seuraavassa kuvatulla tavalla.

Palkkajärjestelmässä on vakiotietoina maksukaudesta toiseen samana pysyviä tietoja, kuten palkansaajan henkilötiedot, kuukausi- tai tuntipalkka ja ennakonpidätystiedot, sekä järjestelmän ohjaustietoja, kuten palkasta tai sen perusteella perittävien lakisääteisten maksujen prosenttimäärät, palkanmaksukaudet ja -päivät sekä kirjanpidon tiliöinnit eri palkka- yms. erille. Palkanmaksua varten järjestelmällä tuotetaan vakiotiedoista ja maksukaudelle annetuista kertaluontoisista muutostiedoista palkansaajittain luettelo maksukauden palkasta ja siihen liittyvistä eristä. Palkansaajalle palkanmaksusta annetaan palkkalaskelma, maksetun palkan ja muiden suoritusten sekä niistä toimitetun ennakonpidätyksen ja muiden vähennysten tositteeksi.

Palkkakirjanpito tehdään säädösten laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä ja asetus oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä mukaisesti.

Maksajan kirjanpitoon tositteeksi laaditaan raportit, joihin on koottu palkansaajakohtaiset laskelmat ja työnantajan maksettavaksi määrätyt lakisääteiset maksut tiliöinneillä varustettuna sekä nettopalkat pankeittain yhdisteltynä. Palkkalaskennasta tulostettava raportti on talousarvio-asetuksen 38 §:n 2 momentissa tarkoitettu asiakirja, johon meno perustuu. Tällainen menon perusteena oleva asiakirja tulee tarkastaa ja hyväksyä kuten talousarvioasetuksen 38 §:n 2-3 momentissa säädetään.

Kirjanpitovelvollisen palkkakirjanpito oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain ja -asetuksen mukaan

Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 26 §:ssä säädetään, että kirjanpitovelvollisen suorituksen maksajan on pidettävä ennakonpidätyksen, lähdeveron, palkkatulon lähdeveron ja lopullisen palkkaveron alaisista suorituksista sekä työnantajan sairausvakuutusmaksuista palkkakirjanpitoa. Kyseisen lain 28 §:ssä säädetään, että kirjanpitovelvollisen suorituksen maksajan on säilytettävä palkkakirjanpitonsa kymmenen vuotta tilikauden päättymisestä noudattaen muutoin, mitä kirjanpitoaineiston säilytysajasta säädetään kirjapitolaissa. Valtiokonttorin määräyksessä Kirjanpitoaineistojen säilytysajat on määrätty palkkakirjanpidon aineistojen säilytysajoista.

Asetuksen oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä on 2 luvussa palkkakirjanpitoa koskevat säädökset. ”Palkkakirjanpito on laadittava siten, että siitä käy riittävästi eriteltyinä selville ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:n mukaiset palkat ja muut ennakonpidätyksen alaiset suoritukset”. Asetuksessa säädetään keskeiset käsitteet, 4 §:ssä palkkakortti ja 7 §:ssä palkkalista ja palkkasuoritusten yhdistelmä sekä niiden tietosisältö. Palkkakortti on tehtävä

erikseen jokaisesta palkan- ja muun ennakonpidätyksen alaisen suorituksen saajasta kalenterivuosittain. Palkanmaksuittain on laadittava palkkalista, jos palkansaajia on enemmän kuin 3. Työnantajan on laadittava palkkalistoista ja muista kalenterikuukauden aikana tapahtuneista palkkasuorituksista yhdistelmä, josta käy ilmi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 16 §:ssä tarkoitettuun veroilmoitukseen merkityt tiedot. Veroilmoituksen tietojen tulee täsmätä myös liikekirjanpidon tietoihin. Asetuksen 9 §:ssä säädetään ennakonpidätysten tilistä ja kirjausketjusta. Ennakonpidätykset tulee kirjata kirjanpitoon ennakonpidätysten tiliä käyttäen. Palkka ja muut kirjaukset on merkittävä palkkakirjanpitoon siten, että niiden yhteys palkkalistasta palkkakorttiin sekä verovirastolle maksettavaan määrään ja annettaviin ilmoituksiin on vaikeuksitta todettavissa.

Palkkamenot todentavat asiakirjat kirjanpitoon

Palkkalaskennan tulee täyttää oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun asetuksen 3§ palkkakirjanpidon vaatimukset ja tuottaa kirjanpitoa varten talousarvioasetuksen 38 §:n 2 momentissa tarkoitettu asiakirja, johon meno perustuu. Verohallinto on oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 27 §:n 4 momentin ja 28 §:n 4 momentin nojalla päättänyt työnantajan ja suorituksen maksajan muistiinpanovelvollisuudesta.

Työnantajamaksut

Palkkamenon todentavassa asiakirjassa tulee olla selvitys työnantajamaksujen laskentaperusteista eli prosentti ja palkkasumma, josta maksu on laskettu, maksettava määrä ja sen tiliöinti. Työnantajamaksut voidaan laskea ja tulostaa myös palkansaajakohtaiseen laskelmaan.

Kirjanpitotapahtumien yhdistelmäraportti

Kirjanpitotapahtumien yhdistelmäraportilla eritellään kaikki palkkalaskennassa muodostuneet kirjanpitovientiyhdistelmät ja lasketaan debet- ja kreditpuolen vientien summat raportille. Työnantajamaksujen erittely ja laskentaperusteet voidaan näyttää kirjanpitotapahtumien yhdistelmäraportilla, jolloin erillistä raporttia työnantajamaksuista ei tarvita.

Tosite nettomaksuista

Kunkin palkanmaksukerran nettomaksuista pankkeihin ja muilla tavoilla tulostetaan luettelo, jossa on

- pankin nimi ja maksettava määrä
- muu maksutapa ja maksettava määrä
- maksujen yhteismäärä.

4.4.2 Palkkatiliöinnit

Palkanmaksuun liittyy useita eri tilejä. Tiliryhmään 41 Henkilöstökulut kirjataan henkilöstömenot vähennettynä työnantajan saamilla sairaus- ja tapaturmavakuutuslain ja muiden vastaavien lakien mukaisilla työntekijöiden palkkamenojen korvauksilla.

Palkat ja palkkiot

Tililajiin 410 Palkat ja palkkiot kirjataan ennakonpidätyksen alaiset palkat ja palkkiot (Ennakkoperintälaki 13 §) riippumatta siitä, ovatko ne maksettu valtioon palvelussuhteessa oleville vai muille henkilöille. Palkkatilit on tilikartassa jaettu virka- ja työsuhdepalkkoihin, sairaus- ja tapaturmavakuutus- ja muiden vastaavien lakien mukaisiin palautuksiin, muihin palkkoihin ja

palkkioihin sekä lomapalkkavelan muutokseen. Tilille 41030 Muut palkat ja palkkiot kirjataan myös asevelvollisuutta tai siviilipalvelua suorittavien päivärahat ja reserviläisten palkat. Tiliä on hyvä alajaotella niin, että ennakonpidätyksen alaiset erät ovat eri alatilillä kuin päivärahat.

Tilille 41020 kirjataan sairaus- ja tapaturmavakuutuslain sekä muiden vastaavien lakien mukaiset virastolle suoritetut henkilökunnan palkkamenojen korvaukset, kuten Kelalta saatavat päivärahat, Valtiokonttorin maksamat kuntoutusrahat, sairasloman ajalta takautuvasti maksetut eläkkeet ja muut vastaavat erät. Tietyistä korvauksista saa sosiaaliturvamaksun palautuksen (Asetus työnantajan sosiaaliturvamaksusta (1263/2002) 13§). Tiliä on hyvä alajaotella ja kirjata eri alatileille palautukseen oikeuttava määrä ja muut korvaukset.

Maksettua palkkaa vastaavat tilille 41020 kirjattavat korvaukset netotetaan talousarviokirjanpidossa sille momentille, jolta korvausta vastaava palkka on maksettu.

Lomapalkkavelan kirjaus tehdään aina liikekirjanpitoon viimeistään tilinpäätöksessä. Jos lomapalkka ja lomaraha on budjetoitu viraston talousarviossa suoriteperusteella, kohdennetaan lomapalkkavelan muutos myös talousarviokirjanpitoon sille varainhoitovuodelle, jonka aikana lomapalkka ja lomaraha on ansaittu. Lomapalkkavelan muutos kirjataan tileille 41080 Lomapalkkavelan muutos ja 41180 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos vastatilinä maksuperusteella kohdennetulla velalla 26110 Lomapalkkavelka ja suoriteperusteella kohdennetulla velalla 26140 Lomapalkkavelka (T).

Lomapalkkavelan kirjauksista on ohje toisaalla tässä käsikirjassa.

Ennakkoperintälain 25 §:n mukaiset tulonhankinnan työkorvaukset kirjataan tiliryhmään 43 Palvelujen ostot ja käyttökorvaukset esim. tililajiin 452 Käyttöoikeusmaksut.

Henkilöstösivukulut

Tililajin 411 Henkilöstösivukulut kirjataan palkkojen ja palkkioiden maksuihin liittyvät lakisääteiset työnantajan sosiaaliturva-, eläke- ja tapaturmavakuutusmaksut, sosiaaliturvamaksujen palautukset, lomapalkkojen henkilösivukuluvelan muutos ja muut työnantajan sosiaalivakuutusmaksut. Myös em. tulonhankinnan työkorvauksiin liittyvät henkilösivukulut kirjataan tähän tiliryhmään.

Työnantajan sosiaaliturvamaksuasetuksessa säädetty sosiaaliturvamaksun palautus kirjataan tilille 41130 Sairausvakuutus- yms. lakien mukaiset sosiaaliturvamaksujen palautukset ja vastavienti tilille 25810 Sosiaaliturvamaksut (T). Palautuksen määrä lasketaan itse ja se vähennetään yleensä seuraavan kuukauden aikana erääntyvästä sosiaaliturvamaksusta. Talousarviokirjanpitoon tuloksi kirjaamisessa on samat säännöt kuin edellä tilin 41020 kohdalla.

Matkakulut ja henkilöstölle maksettavat kustannusten korvaukset kirjataan tiliryhmään 450 Matkakulut tai tiliryhmään 451 Muut henkilöstölle maksettavat kustannusten korvaukset.

Kirjanpitoyksikköjen väliset tilitykset

Tiliryhmän 258 Kirjanpitoyksiköiden väliset tilitykset tileille kirjataan talousarviotalouden sisällä tilitettävät erät. Näitä ovat ennakonpidätys ja lähdevero sekä sosiaaliturva- ja tapaturmavakuus- ja taloudellisen tuen maksu. Tilinpäätöksessä näillä tileillä tulee olla joulukuussa maksetuista palkoista pidätetyt määrät saldona. Tiliä 25800 Ennakonpidätykset (T) on hyvä alajaotella, jos sille kirjataan sekä ennakonpidätyksiä että perittyä lähdeveroa. Kieku-tietojärjestelmässä on yhtenäiset tiliöintikäytännöt.

Edelleen tilitettävät erät

Tiliryhmien 259-260 Edelleen tilitettävät erät tileille kirjataan talousarviotalouden ulkopuolelle tilitettävät erät. Näitä ovat työnantajan ja työntekijän osuus työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksusta sekä työntekijältä palkanmaksun yhteydessä mahdollisesti pidätetty jäsenmaksu, ulosotto, työsuhdeasuntoon liittyvä tms. maksu.

Palkkojen aputili

Tilille 25980 Palkkojen aputili (T) kirjataan palkanlaskentajärjestelmällä laskettu maksettava nettomäärä ja pankkitilin tiliotteelta maksettu määrä. Tälle tilille kirjataan myös palkanlaskentajärjestelmän ulkopuolella kirjattavat selvityserät ja ns. käsin maksetut ja takaisin perityt palkat, jotka odottavat palkkajärjestelmän kautta tulevaa lopullista kirjausta. Tilinpäätöksessä tilin saldo koostuu päättyneeseen vuoteen kohdistuneista seuraavan vuoden puolella maksettujen palkkojen kokonaismääristä ja näistä aiheutuvista työnantajamaksuista (siirtoveloista).

Käsinmaksuja tarvitaan, kun palkka joudutaan maksamaan muuna kuin palkkajärjestelmään määriteltynä varsinaisena maksupäivänä. Näin tehdään esim. palvelussuhteen alkaessa, kun tiedot eivät ehdi ajoissa sen maksupäivän palkka-ajoihin, jolloin ensimmäinen palkka pitäisi maksaa tai palvelussuhteen päättyessä, kun eropalkka erääntyy maksuun muuna kuin määriteltynä maksupäivänä. Myös erilaisissa virhetilanteissa, kun palkka on menossa maksuun liian suurena tai pienenä, korjaus tehdään käsinmaksulla tai takaisinperinnällä. Väärin laskettu palkka peruutetaan aina kokonaan eli pankista pyydetään takaisin koko palkan määrä.

Palkat rekisteröidään aina palkkajärjestelmään, vaikka maksu olisi suoritettu käsinmaksuna. Tällöin palkkajärjestelmään saadaan rekisteröidyksi kaikki tarvittavat tiedot palkkahallintoa ja sidosryhmäsiirtoja varten.

Palkanmaksukirjauksen tekninen toteutus vaihtelee palkanmaksujärjestelmittäin. Palkkajärjestelmän mukaisten palkanmaksupäivien ulkopuolella maksettujen tai takaisin perittyjen palkkojen ja virheiden korjauksien kirjauksia varten palkkojen aputilillä käytetään alajaotteluja palkkajärjestelmäkohtaisesti. Alajaottelua käytettäessä on huolehdittava, että palkanerät kirjataan käsinmaksun tai pankista perinnän tapahtumahetkellä samoille alatileille kuin palkkajärjestelmässä lasketusta palkasta muodostettavat erät kirjautuvat. Alajaottelun tarkoitus on helpottaa palkanlaskennan ja pääkirjanpidon keskinäistä täsmäämistä. Kieku-tietojärjestelmässä on määritelty käytettävät alajaottelut.

Aiheettomasti maksetun palkan tai palkkajärjestelmällä perittävän muun suorituksen takaisinperittävä nettomäärä kirjataan tilille 17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T).

4.4.3 Palkanmaksun täsmäyksistä

Katkeamattoman kirjausketjun (Audit trail) vaatimus edellyttää mm. sitä, että eri järjestelmien väliset siirrot täsmäävät. Palkanlaskenta tuottaa maksupäivittäin kirjausluettelon, jonka viennit ja saldot täsmätään perus- ja pääkirjanpitoon tietojen siirron jälkeen. Palkkajärjestelmässä tiedot ovat maksuperusteella kuukausisaldoissa. Kirjanpitoon tietoja tuodaan suoriteperusteella. Tämä saattaa aiheuttaa eroja palkanlaskennan ja kirjanpidon kuukausisaldojen välillä ainakin vuoden vaihteessa, kun palkkoja jaksotetaan kuluiksi vanhalle ja uudelle vuodelle.

Verottajan tulorekisteriyksikölle annetaan (tallennetaan) palkanmaksusta tulotietojärjestelmästä annetun lain 10§:n mukaiset tiedot. Kuukausittain annetaan ilmoitus edellisen kuukauden aikana maksetuista palkoista, muista suorituksista sekä näistä toimitetuista ennakonpidätyksistä ja perityistä lähdeveroista, sosiaaliturvamaksusta ja siitä tehdyistä vähennyksistä. Ilmoitukseen on otettava kaikki kuukauden aikana maksetut palkat. Palkka ja muut kirjaukset

on merkittävä palkkakirjanpitoon siten, että kirjausten yhteys palkkalistasta palkkakorttiin sekä verovirastolle maksettavaan määrään ja annettaviin ilmoituksiin on vaikeuksitta todettavissa.

Valvontailmoitusta kirjanpitoon täsmättäessä otetaan huomioon palkkajärjestelmän kautta maksetut palkat ja niiden jaksotukset sekä palkkajärjestelmän ulkopuolella maksetut palkat, jotka ovat vasta vain kirjanpidossa.

Vuosi-ilmoituksessa verottajalle lähetetään palkansaajakohtainen tiedosto ja sen yhteenveto. Vuosi-ilmoituksen yhteenvedossa ilmoitetaan mm. kalenterivuoden aikana maksetut palkat, muut suoritukset, ennakonpidätykset, sosiaaliturvamaksut ja niistä tehdyt vähennykset ja työntekijöiltä perityt lakisääteiset eläke- ja työttömyysvakuutusmaksut. Tiedot täsmätään palkanlaskennan ja kirjanpidon tietoihin ja vertailulaskelmalle merkitään jaksotuksista ja muista syistä johtuvat erot.

Esimerkki palkkalaskelmasta

Bruttorahapalkka	*3 000*	
Luontoisedun verotusarvo	*+ 50*	*vaikuttaa vain ennakonpidätyksen määrään*
Työkaluvähennys	*- 70*	*EPL 15§, vaikuttaa vain ennakonpidätyksen määrään*
Ennakonpidätyksen alainen määrä	*2 980*	
Ennakonpidätys	*- 800*	*27 %*
Nettorahapalkka	*2 200*	*(3000 –800)*
Työntekijän eläkevakuutusmaksu	*- 138*	
Työntekijän työttömyysvakuutusmaksu	*- 6*	
Ay-jäsenmaksu	*- 10*	
Ulosotto	*- 30*	
Maksettava määrä	*2 016*	
Työnantajamaksut palkasta ovat seuraavat:		
Työnantajan sosiaaliturvamaksu	*204*	
Työnantajan eläkemaksu	*564*	
Tapaturmamaksu	*6*	

Esimerkki palkkausmenojen kirjausketjusta

Seuraavassa on esitetty palkanlaskentajärjestelmän välityksellä tapahtuvan palkkausmenojen kirjausketjun kuvaus sekä liikekirjanpidon että talousarviokirjanpidon osalta. Esimerkki sisältää seuraavat kirjanpitotapahtumat:

Palkkajärjestelmästä siirretään kirjanpitoon

1. *Bruttorahapalkan 3 000 euroa ja ennakonpidätyksen 800 euroa kirjaus*

2. *Sosiaaliturvamaksun ja tilitettävän määrän 204 euroa kirjaus*
3. *Työnantajan eläkemaksun ja tilitettävän määrän 564 euroa kirjaus*
4. *Tapaturmamaksun- ja tilitettävän määrän 6 euroa kirjaus*
5. *Työntekijältä perityn eläkevakuutusmaksun ja tilitettävän määrän 138 euroa kirjaus*
6. *Työntekijältä perityn työttömyysvakuutusmaksun ja tilitettävän määrän 6 euroa kirjaus*
7. *Ay-jäsenmaksun 10 euroa kirjaus*
8. *Ulosoton 30 euroa kirjaus*
9. *Rahana maksettavan nettopalkan 2 016 euroa kirjaus*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	41000 Virkasuhdepalkat	xx.xx.xx		3 000	
1.	25800 Ennakonpidätykset (T)				800
2.	41100 Työnantajan sosiaaliturva-maksut	xx.xx.xx		204	
2.	25810 Sosiaaliturvamaksut (T)				204
3.	41120 Eläkemaksut	xx xx xx		564	
3.	25920 Työnantajan eläkemaksut (T)				564
4.	41140 Tapaturmamaksut	xx.xx.xx		6	
4.	25820 Tapaturmamaksut (T)				6
5.	25930 Työntekijän eläkemaksut (T)				138
6.	25960 Työttömyysvakuutusmaksut (T)				6
7.	25940 Jäsenmaksut (T)				10
8.	25950 Ulosotot (T)				30
9.	25980 Palkkojen aputili (T)				2 016

Palkanmaksupäivänä kirjataan tiliotteelta palkan veloitus pankkitililtä.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				2 016
25980 Palkkojen aputili (T)			2 016	

Maksetaan eräpäivinä palkanmaksussa tilitystileille kirjatut erät.

1. *Ennakonpidätyksen 800 euroa ja sosiaaliturvamaksun 204 euroa tilitys verovirastolle*
2. *Eläkevakuutusmaksun 702 euroa (työnantaja sekä työntekijä) tilitys eläkerahastolle tai -laitokselle*
3. *Tapaturmamaksun 6 euroa tilitys Valtiokonttoriin*

4. *Työntekijän työttömyysvakuutusmaksun 6 euroa tilitys Valtiokonttoriin*
5. *Ay-jäsenmaksun 10 euroa tilitys liitolle*
6. *Ulosoton 30 euroa tilitys ulosottomiehelle*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	25800 Ennakonpidätykset (T)			800	
1.	25810 Sosiaaliturvamaksut (T)			204	
1.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				1 004
2.	25930 Työntekijän eläkemaksut (T)			138	
2.	25920 Työnantajan eläkemaksut (T)			564	
2.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				702
3.	25820 Tapaturmamaksut (T)			6	
3.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				6
4.	25960 Työttömyysvakuutusmaksut (T)			6	
4.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				6
5.	25940 Jäsenmaksut (T)			10	
5.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				10
6.	25950 Ulosotot (T)			30	
6.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				30

Esimerkki saadun päivärahan kirjauksesta

Virasto on saanut sosiaaliturvamaksun palautukseen oikeuttavaa päivärahaa 2000 euroa. Palautukset kirjataan momentille, jolta palkkameno, josta saadaan korvausta, on maksettu.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41020 Sairausvakuutus- yms. lakien mukaiset palautukset	xx.xx.xx			2 000
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			2 000	

Esimerkki sosiaaliturvamaksun palautuksen kirjauksesta

Virasto on saanut sosiaaliturvamaksun palautukseen oikeuttavaa päivärahaa 2 000 euroa, josta laskettu palautus on 136 euroa. Palautukset kirjataan momentille, jolta palkka on maksettu.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41130 Sairausvakuutus- yms. lakien mukaiset sosiaaliturvamaksujen palautukset	xx.xx.xx			136
25810 Sosiaaliturvamaksut (T)			136	

Esimerkki pankista palautettavaksi pyydetyn palkan kirjauksesta eli pankista perinnästä

Palkkaluettelon tarkastuksessa huomataan, että aiheeton palkka on menossa maksuun, esim. palkattoman virkavapauden ajalta. Peruutetaan maksu ja pyydetään pankkia palauttamaan ko. suoritus kirjanpitoyksikön tilille. Palkkaerät ovat samat kuin edellisessä esimerkissä. Kirjataan pankkitilille tullut palautus 2 016 euroa tiliotteelta.

Esimerkki tapauksesta, jossa korjaus saadaan saman kuukauden aikana seuraavaan palkka-ajoon, jolloin käytetään nettomaksujen selvittelyä, palkkojen aputilin alajaottelu on palkkajärjestelmässä. Kieku-palkanlaskennassa on yhtenäiset tiliöintikäytännöt. Valtiokonttori on päättänyt alajaottelut.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
25980 Palkkojen aputili (T)				2 016
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)			2 016	

Seuraavassa saman kuukauden palkka-ajossa tämä aiheeton palkanmaksu peruutetaan ja palkkajärjestelmä kirjaa aputilille vastakirjauksen ja kulujen ja muiden erien oikaisukirjaukset.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
25980 Palkkojen aputili (T)			2 016	
41000 Virkasuhdepalkat	xx.xx.xx			3 000
25800 Ennakonpidätykset (T)			800	
25930 Työntekijän eläkemaksut (T)			138	
25960 Työttömyysvakuutusmaksut (T)			6	
25940 Jäsenmaksut (T)			10	
25950 Ulosotot (T)			30	
25810 Sosiaaliturvamaksut (T)			204	
41100 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	xx.xx.xx			204
25920 Työnantajan eläkemaksut (T)			564	
41120 Eläkemaksut	xx.xx.xx			564
25820 Tapaturmamaksut (T)			6	
41140 Tapaturmamaksut	xx.xx.xx			6

Esimerkki tapauksesta, jossa korjaus saadaan vasta seuraavan kuukauden aikana palkka-ajoon, jolloin käytetään bruttomaksujen selvittelyä

Seuraavat kirjaukset tehdään suoraan kirjanpitoon:

1. *saadaan rahat 2 016 euroa ja kirjataan tiliotteelta*
2. *kirjataan peruutetun palkan bruttomäärä 3 000 euroa an 25980 Palkkojen aputili (T)*
3. *kirjataan edelleen tilitettävien erien tilitystileille palkanlaskennasta saatavilla tiedoilla hyvityskirjaukset, jotta maksuja ja ilmoituksia varten saadaan oikeat tiedot kirjanpitoon*
4. *kirjataan työnantajamaksujen tilitysten oikaisut tilitystileille ja niiden vastaviennit tilille 25980 Palkkojen aputili (T)*
5. *kirjataan ay-jäsenmaksun 10 euroa ja ulosoton 30 euroa oikaisut*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)			2 016	
2.	25980 Palkkojen aputili (T)				3 000
3.	25800 Ennakonpidätykset (T)			800	
3.	25930 Työntekijän eläkemaksut (T)			138	
3.	25960 Työttömyysvakuutusmaksut (T)			6	
4.	25810 Sosiaaliturvamaksut (T)			204	
4.	25980 Palkkojen aputili (T)				204
4.	25920 Työnantajan eläkemaksut (T)			564	
4.	25980 Palkkojen aputili (T)				564
4.	25820Tapaturmamaksut (T)			6	
4.	25980 Palkkojen aputili (T)				6
5.	25950 Ulosotot (T)			30	
5.	25940 Jäsenmaksut (T)			10	

Seuraavan kuukauden palkka-ajossa virheellinen maksu peruutetaan ja palkkajärjestelmä kirjaa

1. *bruttomaksujen selvittelytilille vastakirjauksen ja palkkatilin hyvityksen*
2. *työnantajamaksujen selvittelytilille vastakirjauksen ja työnantajamaksujen hyvityksen*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	25980 Palkkojen aputili (T)			3 000	
1.	41000 Virkasuhdepalkat	xx.xx.xx			3 000
2.	41100 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	xx.xx.xx			204
2.	41120 Eläkemaksut	xx.xx.xx			564
2.	41140 Tapaturmamaksut	xx.xx.xx			6
2.	25980 Palkkojen aputili (T)			774	

Aputilien saldot täsmätään ja jos palkkajärjestelmän laskemat määrät poikkeavat käsin kirjatuista, viennit korjataan oikeiksi.

4.5 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankinta ja luovutus sekä poistojen kirjaaminen

4.5.1 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenon sekä muiden pitkävaikutteisten menojen kirjaaminen

Valtion kansallisomaisuus ja käyttöomaisuus määritellään talousarvioasetuksen 66 §:n 2-3 momentissa seuraavasti:

> *Kansallisomaisuutta on kulttuuri- ja luonnonperintöä oleva valtion omaisuus, jonka omistuksen ensisijaisena tarkoituksena on omaisuuden säilyttäminen ja säilymisen turvaaminen. Valtiovarainministeriö antaa tarvittaessa tarkempia määräyksiä kansallisomaisuudesta. (600/1997)*
>
> *Käyttöomaisuutta ovat esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet, joiden vaikutusaika tuotannontekijänä ulottuu useammalle kuin yhdelle varainhoitovuodelle. (600/1997)*

Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenosta säädetään asetuksen 66 b §:ssä seuraavasti:

> *Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. (600/1997)*
>
> *Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen hankintamenoon nähden, saadaan 1 momentissa säädetystä poiketa siten, että hankintamenoon luetaan lisäksi siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista. (600/1997)*
>
> *Aktivoituun hankintamenoon luetut hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. (600/1997)*
>
> *Kirjanpitoyksikköjen välinen hallinnan siirto kirjataan liikekirjanpidossa hyödykkeen kuluksi kirjaamatta olevan hankintamenon määräisenä sen jälkeen, kun 66 f ja 66 g §:ssä tarkoitetut vähennykset on tehty siirtoajankohtaan asti. (1786/2009)*
>
> *Valtiokonttori antaa tarkemmat määräykset omaisuuden hankintamenon määrittelystä. (600/1997)*

Valtiokonttori on 19.12.1997 antanut määräyksen (19/03/97) Hankintamenon määrittely.

Asetuksen 66 g §:n 2-3 momentissa säädetään kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenon sekä muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottamisesta seuraavasti:

> *Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. (600/1997)*
>
> *Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. (600/1997)*

Asetuksen 59 §:ssä säädetään kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden tarkemmasta seurannasta seuraavasti:

> *Viraston ja laitoksen on pidettävä hallinnassaan olevasta kansallisomaisuudesta ja käyttöomaisuudesta käyttöomaisuuskirjanpitoa. Valtiokonttori voi antaa tarkempia määräyksiä käyttöomaisuuskirjanpidosta. (600/1997)*

Valtiokonttori on 19.12.2005 antanut määräyksen (388/03/2005) Käyttöomaisuuskirjanpito sekä poistosuunnitelmien laatiminen ja poistojen kirjaaminen. Määräystä sovelletaan kansallisomaisuuteen ja käyttöomaisuuteen sekä soveltuvin osin myös taseeseen aktivoitaviin muihin pitkävaikutteisiin menoihin.

4.5.2 Käyttöomaisuuskirjanpidon tarkoitus ja sisältö

Käyttöomaisuuskirjanpidon keskeisenä tarkoituksena on tukea viraston tai laitoksen hallinnassa olevan kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden asianmukaista hoitamista ja turvaamista. Tätä tarkoitusta varten käyttöomaisuuskirjanpidossa luetteloidaan kansallisomaisuus ja käyttöomaisuus hyödykkeittäin tai hyödykeryhmäkohtaisesti sekä niistä rekisteröidään tarpeellisia perustietoja.

Käyttöomaisuuskirjanpito palvelee osaltaan myös oikean ja riittävän kuvan antamista viraston ja laitoksen samoin kuin koko valtion tuotoista ja kuluista sekä taloudellisesta asemasta. Käyttöomaisuuskirjanpidon avulla tuotetaan kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta koskevat oikeat ja riittävät tiedot pääkirjanpitoa ja tilinpäätöstä varten. Näitä ovat tiedot kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden poistoista ja poistamattomista hankintamenoista. Tilinpäätöstä varten kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta koskevia tietoja tuotetaan tuotto- ja kululaskelman, taseen ja liitetietojen sekä tase-erittelyjen laatimiseksi.

Lisäksi käyttöomaisuuskirjanpidon avulla tuotetaan kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta koskevia tietoja tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimea varten. Näitä ovat esimerkiksi suoritteiden hinnoittelua varten tarvittavat tiedot suoritteiden tuottamisessa hyödynnettävän käyttöomaisuuden poistoista.

Käyttöomaisuuskirjanpitoon merkitään ja siinä seurataan taseeseen aktivoitavaa kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta. Myös muut pitkävaikutteiset menot, jotka eivät ole erikseen luovutettavissa olevan käyttöomaisuuden hankintamenoa, on sisällytettävä käyttöomaisuuskirjanpitoon, jos niitä aktivoidaan. Valtiokonttorin määräyksen mukaan ehdoton aktivointivelvoite koskee arvonlisäverottomalta hankintamenoltaan vähintään 10 000 euron arvoista kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta, jonka vaikutusaika ylittää yhden vuoden.

Virasto voi aktivoida myös hankintamenoltaan (ilman arvonlisäveroa) alle 10 000 euron arvoisen kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden taseeseen, mikäli aktivointi on tarkoituksenmukaista esimerkiksi johdon laskentatoimen hyödyntämiseksi tuloksellisessa johtamisessa. Virastossa voidaan aktivointikäytännön yksinkertaistamiseksi ja yhtenäistämiseksi laatia luettelo siitä, mitkä nimenomaiset hyödykkeet (nimikkeet) kirjataan aina aktivoitavaksi kansallisomaisuudeksi tai käyttöomaisuudeksi hankintamenon määrästä riippumatta.

4.5.3 Irtaimistorekisteri

Käyttöomaisuuskirjanpitojärjestelmään voidaan esimerkiksi omaisuuden turvaamiseksi sisällyttää erikseen myös sellaista kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta, jonka hankintameno kirjataan suoraan kuluksi. Aktivointivelvoitteen piiriin kuulumatonta kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta voidaan seurata myös erillisen luettelon avulla. Virastot ja laitokset päättävät tällaisen irtaimistorekisterin pitämisestä ja sisällöstä omien sisäisen valvonnan ym. tarpeidensa mukaisesti.

Irtaimistorekisterin avulla voidaan seurata esimerkiksi matkapuhelimia, mikäli sisäisen valvonnan kannalta ei katsota riittäväksi puhelinoperaattorin laskulla viitetietoina esitettäviä käyttäjien nimiä ja matkapuhelinliittymien numeroja. Irtaimistorekisteriin voidaan sisällyttää myös aktivointivelvoitteen piiriin kuuluvaa omaisuutta silloin, kun tällaista omaisuutta seurataan

käyttöomaisuuskirjanpidossa hyödykeryhmänä ja siitä halutaan hyödykekohtaista tietoa sisäistä valvontaa varten. Tällaista omaisuutta voi olla esimerkiksi käyttöomaisuuskirjanpitoon hyödykeryhmänä merkityt toimistokalusteet, kun halutaan tietää, minkä tyyppisiä kalusteita virastolla tai laitoksella on ja mikä on eri kalusteiden sijainti.

4.5.4 Sisäisen valvonnan käyttöomaisuuskirjanpidolle ja irtaimistorekisterille asettamat vaatimukset

Käyttöomaisuuskirjanpidon samoin kuin irtaimistorekisterin sisällön suunnittelussa on otettava huomioon omaisuuden hallinnan ja sisäisen valvonnan tarpeet. Sisäisen valvonnan toimenpitein varmistetaan, että viraston ja laitoksen:

- hallinnassa oleva käyttöomaisuus liittyy viraston tai laitoksen tehtävien suorittamiseen sekä tukee tehokasta ja taloudellista toimintaa, toisin sanoen viraston ja laitoksen hallussa pidetään vain toiminnan kannalta tarpeellista ja tarkoituksenmukaista käyttöomaisuutta sekä tarpeettomasta ja epätarkoituksenmukaisesta omaisuudesta luovutaan
- hallinnassa olevaa kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta hoidetaan asianmukaisesti, toisin sanoen omaisuuden häviäminen ja ennenaikainen arvon aleneminen ehkäistään, asianmukaisista huolloista huolehditaan, takuuajat hyödynnetään jne.

Omaisuuden rekisteröinnillä käyttöomaisuuskirjanpitoon tai irtaimistorekisteriin palvellaan edellä mainittuja sisäisen valvonnan tavoitteita. Sisäisen valvonnan kannalta olennaisia tietoja ovat mm. hyödykkeen tunniste sekä sijainti tai käyttäjä. Viraston ja laitoksen hallinnassa olevan omaisuuden sekä sitä koskevan käyttöomaisuuskirjanpidon ja tarvittaessa irtaimistorekisterin mukaisen omaisuusluettelon yhtäpitävyys varmistetaan säännöllisesti tehtävillä inventoinneilla.

Sisäisen valvonnan toimenpiteet on mitoitettava siten, että valvonnasta saatava hyöty on järkevässä suhteessa valvonnasta aiheutuviin kustannuksiin. On tärkeää tiedostaa olennaiset riskit ja pyrkiä hallitsemaan ne sopivin keinoin. Kansallisomaisuuteen ja käyttöomaisuuteen liittyviä sisäisen valvonnan menettelyjä ovat omaisuuden rekisteröinnin lisäksi mm. omaisuuden hallinnan ja hoidon vastuuttaminen sekä omaisuuden huolellista hoitoa korostavan sisäisen toimintakulttuurin edistäminen. Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden rekisteröinti ei siis ole sisäisen valvonnan kannalta itsetarkoitus eikä ainoa käytettävissä oleva valvontakeino. Omaisuuden hyödykekohtaista rekisteröintiä kannattaa käyttää valvontakeinona pääsääntöisesti vain arvoltaan merkittävän omaisuuden osalta.

4.5.5 Käyttöomaisuuskirjanpidon tekninen järjestäminen

Käyttöomaisuuskirjanpito on pakollinen kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta koskeva osakirjanpito, jonka tietojen on täsmättävä pääkirjanpidon tietojen kanssa. Käyttöomaisuuskirjanpito päivitetään ja täsmäytetään pääkirjanpitoon vähintään kuukausittain.

Käyttöomaisuuskirjanpidon tekniselle toteutukselle ei ole asetettu mitään erityisiä vaatimuksia. Käyttöomaisuuskirjanpitojärjestelmää valittaessa on pidettävä silmällä järjestelmän luotettavuutta, tehokkuutta ja taloudellisuutta.

Käyttöomaisuuskirjanpitoa on yleensä järkevintä pitää omana osakirjanpitonaan erillisellä atk -sovelluksella, josta on tiedonsiirtoyhteys pääkirjanpito-ohjelmistoon. Käyttöomaisuuskirjanpito voidaan hoitaa tätä varten suunnitellun ohjelmiston tai taulukkolaskentaohjelmalla laaditun sovelluksen avulla.

Käyttöomaisuuskirjanpitoa ja irtaimistorekisteriä on mahdollista hoitaa samalla ohjelmistolla. Tällöin irtaimistorekisteriin sisällytetyille hyödykkeille ei laadita poistosuunnitelmaa, eikä irtaimistorekisterin tietoja siirretä pääkirjanpitoon. Varsinaisen käyttöomaisuuskirjanpidon kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta koskevat tiedot on kyettävä erottamaan mm. pääkirjanpitoon täsmäyttämistä varten irtaimistorekisterin suoraan kuluiksi kirjattuja omaisuuseriä koskevista tiedoista.

4.5.6 Käyttöomaisuuskirjanpidon kohteita koskevat tiedot

Käyttöomaisuuskirjanpidon kohteet

Käyttöomaisuuskirjanpidossa seurataan kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta pääsääntöisesti hyödykkeittäin (esineittäin). Hyödyke voi koostua useista toisiinsa rakenteellisesti ja toiminnallisesti liittyvistä osista. Esimerkiksi mikrotietokoneen keskusyksikkö ja erillisnäyttöpääte voivat muodostaa yhden hyödykkeen, mikäli niillä on sama vaikutusaika. Toisaalta mikrotietokoneiden keskusyksikköjä ja näyttöpäätteitä voidaan käsitellä käyttöomaisuuskirjanpidossa myös eri hyödykkeinä, mikäli ne tosiasiallisesti ovat erillisiä hyödykkeitä esimerkiksi siten, että niitä siirretään tarpeen mukaan erikseen käyttäjiltä toisille. Erillisiä hyödykkeitä ovat myös atk-laitteet ja ohjelmistolisenssit edellyttäen, että ohjelmistolisenssiä ei ole sidottu johonkin tiettyyn atk-laitteeseen. Kullekin hyödykkeelle annetaan käyttöomaisuuskirjanpidossa oma tunnisteensa, josta käytetään tavallisesti nimitystä kohde- tai esinenumero.

Suuren toiminnallisen kokonaisuuden muodostava hyödyke, kuten rakennus tai tieverkko, voidaan jakaa käyttöomaisuuskirjanpidossa erillisiin osiin niiden toisistaan olennaisesti poikkeavien vaikutusaikojen perusteella. Esimerkiksi rakennusten tekniset laitteet, kuten hissit sekä lämmitys- ja ilmanvaihtokoneet, eroavat yleensä tässä suhteessa itse rakennuksista siinä määrin, että ne on syytä käsitellä käyttöomaisuuskirjanpidossa rakennuksista erillisinä hyödykkeinä. Tieverkko puolestaan jaetaan tiepohjista ja tierakenteista koostuviin osiin sekä tierakenteet edelleen alusrakenteisiin, päällysteisiin, siltoihin ja muihin tierakenteisiin (varusteet ja laitteet). Hyödykekokonaisuuden (hankintakokonaisuuden) erillisinä seurattavat osat ovat yleensä tarkoituksenmukaista yhdistää käyttöomaisuuskirjanpidossa omaksi raportointikokonaisuudeksi, mikäli käytössä oleva käyttöomaisuuskirjanpitojärjestelmä mahdollistaa tämän.

Yhtenä kokonaisuutena hankittuja, samanlaisia koneita ja kalustoa ja muuta niihin verrattavaa irtainta kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta voidaan olennaisuuden periaate huomioon ottaen seurata käyttöomaisuuskirjanpidossa myös hyödykeryhmäkohtaisesti. Hyödykeryhmään saa sisältyä vain liikekirjanpidossa samalle kansallisomaisuuden tai käyttöomaisuuden tilille kirjattavia eriä. Esimerkiksi toimiston ensikertaisessa kalustamisessa hankitut toimistokalusteet voivat muodostaa tällaisen hyödykeryhmän.

Kohteita koskevat perustiedot

Hyödykkeestä (tai hyödykeryhmästä) merkitään käyttöomaisuuskirjanpitoon Valtiokonttorin antaman määräyksen mukaan perustietoina:

- tunnistetiedot (esine- tai kohdenumero, nimi, tyyppi)
- hankintameno (ilman arvonlisäveroa)
- hankinta-ajankohta (kuukausi ja vuosi)
- liikekirjanpidon tili tai muu tunnistetieto, jonka perusteella hankintamenon kirjaustili määräytyy
- sovellettava poistomenetelmä tai tieto siitä, että hankintamenoa ei poisteta suunnitelman mukaan

- poistoaika, jos se ei käy ilmi poistomenetelmää koskevista tiedoista
- poistojen aloittamisajankohta (kuukausi ja vuosi)
- mahdollinen jäännösarvo, jota vastaavaa osaa hankintamenosta ei poisteta suunnitelman mukaan.

Sovellettavaa poistomenetelmää ja poistoaikaa koskevat perustiedot voidaan sisällyttää käyttöomaisuuskirjanpitoon myös ilmoittamalla, mihin poistosuunnitelman mukaiseen omaisuusryhmään hyödyke (tai hyödykeryhmä) kuuluu.

Hyödykkeestä (tai hyödykeryhmästä) merkitään käyttöomaisuuskirjanpitoon tavallisesti myös muita perustietoja, kuten tieto hyödykkeen sijainnista tai käyttäjästä sekä hyödykkeen tyyppi- tai sarjanumero taikka rekisteritunnus. Tällaiset lisätiedot palvelevat etenkin käyttöomaisuuskirjanpitoon merkityn omaisuuden hoitamista ja turvaamista.

Kohteita koskevat tapahtumatiedot

Hyödykkeestä (tai hyödykeryhmästä) merkitään käyttöomaisuuskirjanpitoon kuukausittain tapahtumatietoina:

- kauden aikana tapahtunut hankintamenon lisäys (ilman arvonlisäveroa)
- kauden suunnitelman mukainen poisto
- mahdollinen kauden suunnitelmasta poikkeava poisto
- kauden aikana tapahtunut hankintamenon vähennys luovutuksen, lopullisen käytöstä poistamisen (esim. romutuksen) tai menetyksen (esim. tuhoutumisen) johdosta
- edellä tarkoitettuun hankintamenon vähennykseen liittyvä kertyneiden poistojen vähennys
- mahdollinen arvonkorotus tai arvonkorotuksen peruutus.

Käyttöomaisuuskirjanpitoon sisällytetyn hyödykkeen (tai hyödykeryhmän) perusparannusmeno merkitään sen hankintamenon lisäykseksi. Perusparannusmenoa voidaan käsitellä myös omana hyödykkeenään, mikäli se on käyttöomaisuuskirjanpidon hoitamisen kannalta tarkoituksenmukaista. Sitä vastoin käyttöomaisuuskirjanpitoon merkityn omaisuuden korjaus- ja kunnossapitomenot kirjataan suoraan kuluiksi.

Kansallisomaisuuden perusparannusmenoille on tunnusomaista, että ne lisäävät olennaisesti omaisuuden säilymisaikaa. Käyttöomaisuuden perusparannusmenoina puolestaan käsitellään sellaiset menot, jotka lisäävät olennaisesti hyödykkeen (tai hyödykeryhmän) tuotantokykyä. Perusparannus pidentää usein hyödykkeen (tai hyödykeryhmän) vaikutusaikaa, mutta se voi merkitä myös sen tuotantokyvyn lisääntymistä alkuperäisen vaikutusajan pysyessä ennallaan. Sellaiset menot, joilla käyttöomaisuuden tuotantokykyä ei lisätä tai sitä lisätään vain vähäisessä määrin, kirjataan korjaus- ja kunnossapitomenoina suoraan kuluiksi. Rajanveto perusparannuksen sekä korjauksen ja kunnossapidon välillä ei ole aina yksiselitteistä, vaan edellyttää tapauskohtaista harkintaa edellä esitetyt periaatteet huomioon ottaen.

Käyttöomaisuuskirjanpidossa hyödykeryhmäkohtaisesti seurattavan kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden osalta on käytännössä ongelmana määritellä hankintamenon vähennyksen ja siihen liittyvän kertyneiden poistojen vähennyksen suuruus, kun vain osa hyödykeryhmään sisältyvistä hyödykkeistä luovutetaan, poistetaan lopullisesti käytöstä tai menetetään, Ne joudutaan tällöin arvioimaan hyödykeryhmään sisältyvistä hyödykkeistä käytettävissä olevien tietojen, esimerkiksi hyödykkeiden lukumäärän ja jälleenhankintahintojen, perusteella.

Kohteita koskevat kertymätiedot

Käyttöomaisuuskirjanpidosta tulee käydä ilmi Valtiokonttorin antaman määräyksen mukaan hyödykettä (tai hyödykeryhmää) koskevina kertymätietoina:

- hankintameno tilikauden alussa ja lopussa
- kertyneet poistot tilikauden alussa ja lopussa
- mahdollinen arvonkorotus tilikauden alussa ja lopussa
- kirjanpitoarvo tilikauden lopussa.

Pääkirjanpitoon täsmäyttämistä varten käyttöomaisuuskirjanpidosta tulee käydä ilmi hyödykkeen (tai hyödykeryhmän) kirjanpitoarvo myös vähintään kunkin kuukauden lopussa. Kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta koskevien liitetietojen ja tase-erittelyjen laatimiseksi käyttöomaisuuskirjanpidosta tulee lisäksi olla saatavissa hyödykettä (tai hyödykeryhmää) koskevina kertymätietoina:

- hankintamenon lisäykset tilikauden aikana
- hankintamenon vähennykset tilikauden aikana
- tilikauden suunnitelman mukainen poisto
- mahdollinen tilikauden suunnitelmasta poikkeava poisto
- hankintamenon vähennyksiin liittyvät kertyneiden poistojen vähennykset tilikauden aikana.

Hyödyke (tai hyödykeryhmä) pidetään käyttöomaisuuskirjanpidossa niin kauan kuin sen vaikutusaika jatkuu, vaikka sen koko hankintameno olisi jo kirjattu poistoina kuluksi. Kansallisomaisuuteen kuuluvan hyödykkeen vaikutusajan jatkuminen tarkoittaa sitä, että sen säilyttäminen ja säilymisen turvaaminen jatkuu. Käyttöomaisuuteen kuuluvan hyödykkeen vaikutusaika puolestaan jatkuu, mikäli sitä käytetään edelleen tuotannontekijänä tai se on muutoin tätä tarkoitusta varten, esimerkiksi varakalustona, edelleen viraston hallinnassa. Tilikauden aikana luovutettua, käytöstä lopullisesti poistettua (esim. romutettua) tai menetettyä (esim. tuhoutunutta) hyödykettä (tai hyödykeryhmää) koskevia tietoja ei sitä vastoin siirretä enää seuraavan tilikauden käyttöomaisuuskirjanpitoon.

Vaikka hyödyke (tai hyödykeryhmä) olisi jo poistettu käyttöomaisuuskirjanpidosta, voivat sitä koskevat tiedot jäädä kuitenkin käyttöomaisuuskirjanpitojärjestelmän rekisteriin käyttäjiltä piilossa oleviksi tiedoiksi. Myös järjestelmän rekisteritiedoista on syytä poistaa tarpeettomiksi käyneet tiedot säännöllisin väliajoin.

4.5.7 Käyttöomaisuuskirjanpidon ja pääkirjanpidon välinen tietojen siirto

Käyttöomaisuuskirjanpidon ja pääkirjanpidon välinen tietojen siirto on yleensä kaksisuuntaista. Pääkirjanpidosta voi siirtyä käyttöomaisuuskirjanpitoon tietoja kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankinnoista ja luovutuksista. Hankinnoista siirrettäviä tietoja voivat olla:

- hankinta-ajankohta (vähintään kuukausi ja vuosi)
- tositenumero
- tositteen selitetietona tallennettu tieto toimittajasta

- tasetili, jolle hankinta on kirjattu
- hankintameno.

Käyttöomaisuuskirjanpidosta pääkirjanpitoon siirtyviä tietoja ovat:

- tiedot kuukausittaisista suunnitelman mukaisista poistoista ja suunnitelmasta poikkeavista poistoista
- tiedot kuukausittaisista luovutettujen, lopullisesti käytöstä poistettujen (esim. romutettujen) ja menetettyjen (esim. tuhoutuneiden) hyödykkeiden poistamattomista menojäännöksistä.

Konekielisen tiedonsiirron sijaan voidaan esimerkiksi tiedot myytyjen käyttöomaisuushyödykkeiden poistamattomista menojäännöksistä tallentaa erikseen käyttöomaisuuskirjanpitoon ja pääkirjanpitoon.

4.5.8 Käyttöomaisuuskirjanpidon raportit

Käyttöomaisuuskirjanpidosta tulostetaan säännöllisesti raportteja sekä tilikauden aikana että tilinpäätöksen yhteydessä. Niitä ovat kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta sekä niissä tapahtuneita muutoksia koskevat luettelot, poistoselvitykset ja arvonkorotuksia koskevat yhteenvedot.

Kansallisomaisuutta ja käyttöomaisuutta koskevien luettelojen tietoja verrataan liikekirjanpidon pääkirjan vastaaviin tietoihin täsmäytettäessä käyttöomaisuuskirjanpidon ja pääkirjanpidon tietoja vähintään kuukausittain. Tilinpäätöksen yhteydessä laadittavat liitetiedot kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistoista samoin kuin tase-erittelyt kansallisomaisuudesta ja käyttöomaisuudesta saadaan yleensä käyttöomaisuuskirjanpidosta. Tilinpäätöksen liitetietoja ja tase-erittelyjä on selostettu tarkemmin jäljempänä tässä käsikirjassa.

Edellä mainittujen raporttien lisäksi tulostetaan käyttöomaisuuskirjanpidon ja pääkirjanpidon välillä konekielisenä tapahtuvaan tiedonsiirtoon liittyen siirrettyjen tietojen oikeellisuuden tarkistuksia ja täsmäytyksiä koskevia raportteja, joiden sisältö vaihtelee kirjanpitojärjestelmistä riippuen. Käyttöomaisuuskirjanpidosta tulostetaan myös erilaisia hyödyke- tai hyödykeryhmäkohtaisia tietoja esimerkiksi maksullisten suoritteiden hinnoittelua varten.

4.5.9 Poistosuunnitelmat

Poistojen tekemisestä säädetään talousarvioasetuksen 66 g §:n 2-3 momentissa seuraavasti:

> *Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. (600/1997)*
>
> *Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. (600/1997)*

Asetuksen 66 g §:n 4-5 momentissa säädetään poistoja ja niiden perusteita koskevien tietojen esittämisestä tilinpäätöksessä sekä poistosuunnitelmien laatimisesta seuraavasti:

Tuotto- ja kululaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava varainhoitovuoden tuotoista vähennetyt kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistot taseerien mukaan eriteltyinä sekä annettava selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista. Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset on laadittava kirjalliseen muotoon sekä liitettävä tase-erittelyihin. (600/1997)

Valtiokonttori antaa tarvittaessa tarkemmat määräykset poistoista ja poistosuunnitelmien laatimisesta sekä jaksottamisesta muuten. (600/1997)

Tarkempia määräyksiä poistosuunnitelmista on annettu 19.12.2005 Valtiokonttorin määräyksellä (388/03/2005) Käyttöomaisuuskirjanpito sekä poistosuunnitelmien laatiminen ja poistojen kirjaaminen.

Kirjanpitoyksiköllä ja talousarvion ulkopuolella olevalla valtion rahastolla tulee olla kirjallinen poistosuunnitelma. Poistosuunnitelman laatimisesta, ylläpitämisestä ja hyväksymisestä on määrättävä talousarvioasetuksen 69 b §:ssä (1786/2009) säädetyssä taloussäännössä, jonka kirjanpitoyksikkönä toimiva virasto tai laitos vahvistaa. Poistosuunnitelmaa laadittaessa ja tarkistettaessa tulee pitää silmällä muiden samankaltaista toimintaa harjoittavien kirjanpitoyksikköjen poistosuunnitelmia tilinpäätösten laatimiseksi yhtenäisellä tavalla myös poistojen kirjaamisen osalta.

Taseeseen aktivoitavat kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenot sekä muut pitkävaikutteiset menot kirjataan pääsääntöisesti ennalta laaditun suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Kansallisomaisuuden hankintamenosta tehdään kuitenkin suunnitelman mukaisia poistoja vain siltä osin, kuin kansallisomaisuutta käytetään tuotannontekijänä. Pitkävaikutteiset menot poistetaan suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jos kansallisomaisuuden tai käyttöomaisuuden hankintamenolle ei ole määriteltävissä rajallista vaikutusaikaa, kuten yleensä ei maa- ja vesialueiden eikä arvopapereiden osalta, siitä ei tehdä poistoja suunnitelman mukaan.

Poistosuunnitelman osatekijät

Poistosuunnitelman keskeisiä osatekijöitä ovat poistoaika, sovellettava poistomenetelmä, poistokohteen jäännösarvo sekä poistojen aloittamis- ja lopettamisajankohdat.

Valtiokonttorin määräyksessä käyttöomaisuuskirjanpidosta sekä poistosuunnitelmien laatimisesta ja poistojen kirjaamisesta on liikekirjanpidon tiliryhmittäin määritetty ohjeelliset poistoaikojen vaihteluvälit, joiden rajoissa viraston tai laitoksen on arvioitava kunkin pitkävaikutteisen hyödykkeen tai hyödykeryhmän poistoaika. Nämä poistosuunnitelmien puitteet on esitetty seuraavassa taulukossa.

Tiliryhmä	Omaisuusryhmä	Poistoaika
110	Perustamis- ja järjestelymenot	3–5 vuotta
111	Tutkimus- ja kehittämismenot	3–5 vuotta
112	Aineettomat oikeudet	3–17 vuotta
113	Liikearvo	3–5 vuotta
114	Muut pitkävaikutteiset menot	3–20 vuotta
119	Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	ei poistoaikaa
120	Maa- ja vesialueet	ei poistoaikaa, maa-ainesalueet käytön mukaan
121	Rakennusmaa- ja vesialueet	ei poistoaikaa, maa-ainesalueet käytön mukaan
122	Teollisuus- ja toimistorakennukset Asuinrakennukset	20–40 vuotta 30–50 vuotta
123	Rakennelmat	10–20 vuotta
124	Rakenteet	10–50 vuotta
125–126	Koneet ja laitteet Kuljetusvälineet Atk-laitteet	5–15 vuotta 4–7 vuotta 3–5 vuotta
127	Kalusteet	5–10 vuotta
128	Malmivarat ja muut maa-ainekset Muut aineelliset hyödykkeet	käytön mukaan 5–20 vuotta
129	Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	ei poistoaikaa
13	Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset	ei poistoaikaa

Virasto tai laitos voi muodostaa Valtiokonttorin määräyksessä mainittujen hyödykeryhmien sisälle omia poistoryhmiään. Tällöin käyttöomaisuuskirjanpitoon voidaan tallentaa hyödykkeen tai hyödykeryhmän poistoajan sijasta ao. poistoryhmän tunnus. Poistolaskennan helpottamiseksi on tarkoituksenmukaista muodostaa ryhmiä, joissa poistoaika ja poistomenetelmä sekä muut poistosuunnitelman keskeiset osatekijät ovat yhteneväiset. Valtiokonttorin määräyksessä mainituista poistoajoista saa poiketa vain erityisestä syystä.

Taseeseen aktivoidun, tuotannontekijänä käytettävän kansallisomaisuuden poistoaikana käytetään vastaavanlaiselle käyttöomaisuudelle Valtiokonttorin määräyksellä annettujen poistoaikojen puitteissa valittua poistoaikaa.

Poistoaika

Poistosuunnitelmat laaditaan pitkävaikutteisten menojen vaikutusajalle eli sille ajalle, jonka kansallisomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvien omaisuuserien taikka muiden

pitkävaikutteisten hyödykkeiden arvioidaan hyödyttävän kirjanpitoyksikköä toimimalla tuotannontekijänä tai tuottamalla tuloa. Tätä aikaa kutsutaan myös hyödykkeen taloudelliseksi pitoajaksi. Se on yleensä sama kuin omaisuuserän ennakoitu käyttöaika.

Pitkävaikutteisen tuotannontekijän poistoaikaan vaikuttavat ensisijaisesti käyttäjän suunnitelmat ja odotukset, kokemusperäiset tiedot sekä vallitsevat olosuhteet. Yleensä tarkin arvio poistoajan pituudesta syntyy kokemuksen perusteella kussakin virastossa ja laitoksessa. Poistoajan pituutta harkittaessa tulisi kiinnittää huomiota ainakin seuraaviin seikkoihin: hyödykkeen käyttötarkoitus, aikaisemmat kokemukset vastaavasta hyödykkeestä, fyysinen eli tekninen pitoaika (elinikä) sekä mahdolliset tulonodotukset ja todennäköisen luovutushinnan aleneminen ajan myötä. Lisäksi poistoaikaan voivat vaikuttaa hyödykkeen juridiset käyttörajoitukset.

Aineellisen omaisuuden tekninen pitoaika jatkuu usein sen taloudellisen pitoajan päättymisen jälkeen. Tällä ei kuitenkaan ole merkitystä poistolaskennan kannalta, vaan poistosuunnitelmien tulee aina perustua hyödykkeiden taloudellisiin pitoaikoihin. Mikäli poistot tehtäisiin taloudellisen pitoajan sijasta tekniseen pitoaikaan perustuen, muodostuisivat poistot useissa tapauksissa liian pieniksi muun muassa tekniikan nopean kehityksen johdosta. Esimerkiksi tietokoneen tekninen käyttöaika on kokemusperäisesti huomattavasti sen taloudellista pitoaikaa pitempi. Mikäli omaisuuserän hyödyntäminen jatkuu sen suunnitelman mukaisen poistoajan päätyttyä, se on pidettävä edelleen myös käyttöomaisuuskirjanpidossa.

Poistomenetelmä

Poistomenetelmänä käytetään pääsääntöisesti tasapoistomenetelmää. Malmivarojen ja muun maa-ainesomaisuuden (esimerkiksi soranottopaikat) osalta poistomenetelmänä on kuitenkin käytön mukainen eli substanssipoistomenetelmä. Muuten maa-alueet eivät ole suunnitelman mukaisten poistojen kohteena kuten eivät yleensä myöskään käyttöomaisuusarvopaperit eivätkä muut pitkäaikaiset sijoitukset.

Jäännösarvo

Hyödykkeen tai hyödykeryhmän jäännösarvolla tarkoitetaan sen todennäköistä luovutushintaa poistoajan päättyessä. Jäännösarvo on yleensä niin vähäinen, että se määritellään nollaksi. Jos kuitenkin erityisestä syystä on todennäköistä, että hyödykkeen tai hyödykeryhmän jäännösarvo on olennainen sen hankintamenoon nähden, jäännösarvo otetaan erikseen huomioon poistosuunnitelman osatekijänä. Erityisenä syynä voi olla esimerkiksi autojen osalta sellainen hankintaperiaate, että ne vaihdetaan uusiin tietyn käyttöajan kuluttua, joka on huomattavasti lyhyempi kuin niiden enimmäiskäyttöaika.

Jos hyödykkeelle on määritelty jäännösarvo ja hyödykettä käytetään edelleen suunnitelman mukaisen poistoajan päätyttyä tuotannontekijänä, tulee jäännösarvolle laatia uusi poistosuunnitelma.

Poistosuunnitelman muuttaminen

Poistosuunnitelman tulisi periaatteessa olla pysyvä, jatkuvasti noudatettavaksi tarkoitettu ohje eikä sitä saa ilman perusteltua syytä muuttaa. Näin varmistetaan poistojen vertailukelpoisuus eri tilikausien välillä. Poistosuunnitelmaan muutoksen aiheuttavana syynä voi olla esimerkiksi hyödykkeen vaikutusaikaa huomattavasti pidentävä perusparannus, hyödykkeen ennenaikainen tekninen vanheneminen taikka siihen liittyvien tulonodotusten olennainen lisääntyminen tai vähentyminen. Hyödykkeen vaikutusajan pidentyessä tai lyhentyessä olennaisesti on sen poistosuunnitelmaa muutettava vastaamaan muuttunutta vaikutusaikaa.

Mikäli poistosuunnitelmaan joudutaan tekemään muutos, se saa vaikuttaa vain tämän jälkeen tehtäviin poistoihin. Aikaisemmin tehtyjä poistoja ei saa tällöin muuttaa. Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset on laadittava kirjalliseen muotoon sekä liitettävä tase-erittelyihin.

Poistosuunnitelman hyväksyminen ja allekirjoittaminen

Investoinnit ja näin ollen myös investointimenojen jaksotusratkaisut ovat ensisijaisesti viraston tai laitoksen toiminnasta vastuussa olevan johdon päättämiä. Viraston tai laitoksen johtohenkilöillä on yleensä paras tieto oman toiminnan ja omien toimialojen erityispiirteistä, jotka vaikuttavat myös jaksotusongelmien ratkaisuihin.

Vastuu poistosuunnitelmaan sisältyvien tietojen oikeellisuudesta on kullakin virastolla ja laitoksella itsellään. Selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista kuuluu tilinpäätöksen liitetietoaineistoon, joten sen oikeellisuus vahvistetaan samalla, kun tilinpäätösasiakirjat allekirjoitetaan. Poistosuunnitelman laatimisesta, ylläpitämisestä ja hyväksymisestä tulee olla määräykset viraston tai laitoksen taloussäännössä.

4.5.10 Poistojen kirjaaminen

Poistot kirjataan liikekirjanpitoon kuukausittain. Poistojen kirjaaminen aloitetaan viimeistään hyödykkeen käyttöönottokuukautta seuraavan kuukauden alusta lukien. Koneen tai laitteen asennusaikaista koekäyttöä ei vielä katsota hyödykkeen käytöksi. Arvonkorotuksista ei tehdä poistoja, koska poistot tehdään talousarvioasetuksen 66 g §:n mukaan hankintamenosta.

Kansallisomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvan hyödykkeen tuotantokyky voi alentua esimerkiksi sen vahingoittumisen vuoksi. Mikäli hyödykkeen hankintamenosta sen vaikutusaikana saatavaksi ennakoitu vastine alenee tuotantokyvyn alenemisen vuoksi olennaisesti, tulee hyödykkeen hankintamenosta tehdä kertaluonteinen lisäpoisto. Liikekirjanpidossa lisäpoisto kirjataan suunnitelmasta poikkeavaksi poistoksi. Tällainen suunnitelmasta poikkeava lisäpoisto voidaan joutua tekemään myös sellaisen kansallisomaisuuden tai käyttöomaisuuden, kuten maa-alueen tai arvopaperin, hankintamenosta, jota poistosuunnitelman mukaan ei kirjata poistoina kuluksi.

Omaisuuden myynnin yhteydessä tehdään viimeinen poisto omaisuuden viimeiseltä käyttökuukaudelta, jonka jälkeen jäljellä oleva menojäännös kirjataan omaisuuden myyntivoittojen tai -tappioiden tilin veloitukseksi. Omaisuuden ilmaisluovutuksen, hallinnan siirron, lopullisen käytöstä poistamisen tai menetyksen yhteydessä sen mahdollinen jäljellä oleva menojäännös poistetaan kokonaan.

4.5.11 Kansallisomaisuuteen ja käyttöomaisuuteen liittyviä kirjauksia

4.5.11.1 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankinta

Jäljempänä olevissa esimerkeissä käyttöomaisuuden aktivointikirjaukset on tehty juoksevasti.

Esimerkki 1: Arvoltaan vähäinen hankinta

Jos käyttöomaisuuden hankintameno on alle 10 000 euroa tai sen pitoaika ei ylitä yhtä vuotta, sen hankintameno kirjataan suoraan vuosikuluksi. Virasto voi kuitenkin aktivoida alle 10 000 euron arvoisen käyttöomaisuuden hankintamenon, mikäli virasto noudattaa aktivoinnissa sellaista periaatetta, että kaikki tiettyyn omaisuusryhmään kuuluvien esineiden (esimerkiksi mikrotietokoneet) hankinnat aktivoidaan.

Ostetaan kämmenmikro, jonka hankintameno on 500 € + alv 120 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
40000 Arvoltaan vähäiset koneet, kalusteet ja kuljetusvälineet	xx.xx.21		500	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		120	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				620

Esimerkki 2: Valmiin hyödykkeen hankinta

Ostetaan atk-laitteita, joiden arvonlisäverollinen hankintahinta on 12 400 euroa.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12550 ICT-laitteet	28.20.01		10 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		2 400	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				12 400

Esimerkki 3: Käyttöomaisuuden hankinta, jossa toinen virasto toimii osarahoittajana

Hankinnan tekevä virasto kirjaa koko hankintahinnan käyttöomaisuuteensa.

Silloin kun hankinnan tekevällä virastolla on sekä käyttö- että kirjausoikeus rahoittavan viraston määrärahaan, hankintameno kirjataan suoraan momenteille sovitussa rahoitussuhteessa.

Jos määrärahaan on vain käyttöoikeus, hankinnan tekevä virasto laskuttaa rahoittavaa virastoa. Viraston lakisääteisten tehtävien hoitoon kuuluvasta hankinnasta saatu kustannusten korvaus kirjataan tilille 39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset. Määrärahaa antanut virasto kirjaa 43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset.

Silloin, kun hankitaan käyttöomaisuutta osana yhteisrahoitteista hanketta, rahoittajavirasto kirjaa maksunsa tilille 43978 Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet, sisäiset. Rahoitusta saava toteuttajavirasto kirjaa saadun rahoituksen tilille 39780 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot, sisäiset.

Hankitaan kahden viraston yhteishankintana pakettiauto, jonka hankintameno on 30 000 € + alv 7 200 €. Virastot kuuluvat samaan hallinnonalaan ja rahoitukseen osallistuva virasto maksaa hankinnan toteuttaneelle virastolle 8 000 €. Saatu rahoitus ei sisällä tässä arvonlisäveron osuutta.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12500 Autot ja muut maakuljetusvälineet	xx.xx.xx		30 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		7 200	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				37 200
39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset	xx.xx.xx			8 000
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			8 000	

Esimerkki 4: Hyödyke, joka toimitetaan vaiheittain

Ennen hyödykkeen käyttöönottoa hankintamenon kirjaustilinä käytetään soveltuvaa keskeneräisten hankintojen tililajin tiliä, jolta hankintameno siirretään käyttöomaisuustilille hyödykkeen käyttöönoton yhteydessä.

Käyttöomaisuuskirjanpitoon perustetaan hyödykkeelle seurantakohde (jos hyödykettä ei seurata ryhmäkohtaisesti) heti ensimmäisen laskun saapumisen jälkeen. Jos hankinta saadaan loppuun suoritetuksi varainhoitovuoden aikana, siirretään hyödyke käyttöomaisuuskirjanpidossa ao. käyttöomaisuustilille vasta hyödykkeen käyttöönoton yhteydessä. Myös poistojen tekeminen aloitetaan vasta käyttöönoton jälkeen.

Hankitaan uusi verkkopalvelin. Palvelimen toimituksen jälkeen myyjä laskuttaa 80 % hinnasta eli 8 000 € + alv 1 920 €. Myyjä asentaa palvelimen käyttökuntoon 2 kuukauden kuluessa.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12990 Muut keskeneräiset aineelliset käyttöomaisuushankinnat	xx.xx.21		8 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		1 920	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				9 920

Kahden kuukauden jälkeen palvelin on asennettu käyttökuntoon. Myyjä laskuttaa 20 % palvelimen hinnasta (2 000 € + alv 480 €) sekä asennusmenot 500 € + alv 120 €. Huom! Arvonlisäveroton asennusmeno lisätään hankintamenoon. Kirjataan koko hankintameno käyttöomaisuustilille.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12550 ICT-laitteet	xx.xx.21		2 500	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		600	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				3 100
12550 ICT-laitteet			8 000	
12990 Muut keskeneräiset aineelliset käyttöomaisuushankinnat				8 000

Esimerkki 5: Käyttöomaisuushyödyke, joka valmistetaan itse tai jonka valmistamiseksi ostetaan työtä toisesta virastosta

Hyödykkeen valmistamisesta aiheutuvat menot kirjataan menolajin mukaiselle kulutilille. Menot aktivoidaan asianomaiselle keskeneräisten hankintojen tililajin tilille. Vastatilinä tässä aktivointikirjauksessa on tili 47000 Valmistus omaan käyttöön. Hyödykkeen valmistuttua kirjataan hankintameno ao. käyttöomaisuustilille.

Kiekua käyttävien virastojen tulee kirjatessaan menoa menolajin mukaiselle kulutilille käyttää kirjauksessa aktivoitavan projektin projektikoodia. Tällöin erillistä menon aktivointikirjausta keskeneräisen käyttöomaisuuden tilin ja Valmistus omaan käyttöön -tilin kesken ei tehdä manuaalisesti, vaan kaudenvaihteen projektin purkuajo tekee tarvittavat kirjaukset.

Viraston kulurakenteesta saatava tieto pysyy muuttumattomana, kun aktivointikirjausta ei tehdä kirjaamalla menoa suoraan keskeneräisen käyttöomaisuuden tilille vaan tiliä 47000 käyttäen. Tilinpäätöksessä tämä aiheuttaa sen, että sama meno esiintyy sekä alkuperäisen menolajin mukaisella kulutilillä että käyttöomaisuustilillä. Valmistus omaan käyttöön -erä oikaisee kuluja tuotto- ja kululaskelmalla ja kertoo samalla sen, että menoja on aktivoitu.

Koska talousarviotalous on yksi kirjanpitovelvollinen, itse valmistaminen tarkoittaa oman viraston valmistuksen lisäksi myös niitä tilanteita, joissa valmistukseen liittyy toisessa virastossa tehtyä työtä. Toisen viraston veloittamat kulut, jotka aktivoidaan, tulee kirjata tässä kuvatulla tavalla, vaikka hyödykkeen valmistamiseen ei liittyisikään viraston omia kuluja.

Aktivoitavaan hankintamenoon sisällytetään pääsääntöisesti vain valmistuksesta aiheutuvat välittömät menot. Välittömiin menoihin voidaan sisällyttää palkkoja vastaavat henkilösivumenot sekä laskennallinen osuus lomapalkoista ja lomarahoista. Lomapalkka- ja lomarahaosuuden aktivointi on perusteltua vain silloin, kun sen laskemisesta ei aiheudu saavutettuun hyötyyn nähden kohtuuttomia kustannuksia. Kiinteitä menoja voidaan sisällyttää valmisteen hankintamenoon hankintamenon määrittelystä 19.12.1997 annetun Valtiokonttorin määräyksen 19/03/97 edellyttämällä tavalla. Aktivoitavat kiinteät menot on kyettävä osoittamaan kustannuslaskelmilla, jotka liitetään hankintamenoa koskevaan tositteeseen. Hankintamenon määrittely tulee aina tehdä johdonmukaisesti samoin perustein.

Valmistetaan omana työnä atk-ohjelmisto. Valmistuksessa käytetään apuna myös talousarviotalouden ulkopuolista konsulttia sekä toisen viraston asiantuntijoita. Ohjelmiston valmistus ajoittuu kahdelle varainhoitovuodelle. Esimerkin yksinkertaistamiseksi henkilösivumenojen ja lomapalkkaosuuden aktivointia ei esitetä.

A. Valmistuksen aikana (vuosi n)

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41010 Työsuhdepalkat	xx.xx.21		10 000	
43920 Asiantuntija- ja tutkimuspalve-	xx.xx.21		2 000	
43928 Asiantuntija- ja tutkimuspalve-lut, sisäiset		xxxx	1 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		480	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				13 480

B. Tilinpäätöskirjaukset (vuosi n)

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
11910 Keskeneräiset aineettomat käyttö-omaisuushankinnat			13 000	
47000 Valmistus omaan käyttöön				13 000

C. Valmistuksen aikana (vuosi n+1)

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41010 Työsuhdepalkat	xx.xx.21		8 000	
43920 Asiantuntija- ja tutkimuspalve-	xx.xx.21		3 000	
43928 Asiantuntija- ja tutkimuspalve-lut, sisäiset	xx.xx.21	xxxx	1 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		720	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				12 720

D. Tilinpäätöskirjaukset sekä ohjelmiston valmistumiseen ja käyttöönottoon liittyvät kirjaukset (vuosi n+1)

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
11400 Itse valmistetut ja teetetyt tietojärjestelmät			12 000	
47000 Valmistus omaan käyttöön				12 000
11400 Itse valmistetut ja teetetyt tietojärjestelmät			13 000	
11910 Keskeneräiset aineettomat käyttöomaisuushankinnat				13 000

Esimerkki 6: Hyödyke, joka on saatu lahjoituksena

Saadun kansallis- tai käyttöomaisuuslahjan arvo kirjataan lahjoituksena saadun hyödykkeen lajin mukaiselle tasetilille ja satunnaisiin tuottoihin. Saadun lahjoituksen kirjaus ei ole talousarviokirjanpidon tapahtuma. Saatu lahjoitus arvostetaan käypään arvoon ja saadulle omaisuudelle laaditaan tarvittaessa poistosuunnitelma. Viraston käyttöön saaman, valtiolle perintönä tulleen omaisuuden kirjaus tehdään samalla tavalla kuin lahjana saadun hyödykkeen kirjaus.

Saadaan lahjoituksena 20 000 €:n arvoinen mikrotietokone, joka aktivoidaan.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12550 ICT-laitteet			20 000	
60990 Muut satunnaiset tuotot				20 000

4.5.11.2 Omaisuuserän lisälaitteen hankinta ja omaisuuden perusparannus

Omaisuuserien lisälaitteita tai lisäominaisuuksia ovat esimerkiksi kopiokoneiden lajittelijat sekä mikrotietokoneiden lisämuistit, cd-asemat ja dvd-asemat. Tyypillistä tällaisille lisälaitteille on se, että ne ovat erottamaton osa hyödykettä. Edellä tarkoitettu lisälaite tai lisäominaisuus kirjataan kuten aktivoitavan hyödykkeen hankinta. Käyttöomaisuuskirjanpidossa lisälaite tai lisäominaisuus kirjataan hyödykkeen lisäykseksi. Sen sijaan poistosuunnitelmaan ei tehdä sen johdosta muutosta.

Hyödykkeen perusparannuksella lisätään olennaisesti hyödykkeen käytettävyyttä. Perusparannuksia ovat esimerkiksi rakennuksen tasakaton muuttaminen harjakatoksi, mikrotietokoneen tai palvelimen emolevyn teknologinen uusiminen tai prosessorin päivittäminen. Hyödykkeen perusparannuksen johdosta sen poistosuunnitelmaa muutetaan, mikäli hyödykkeen taloudellinen pitoaika pitenee tai tuotantokyky muuten lisääntyy olennaisesti.

Hyödykkeen perusparannusmeno voidaan merkitä käyttöomaisuuskirjanpitoon myös omaksi seurantakohteekseen eikä alkuperäisen hyödykkeen hankintamenon lisäykseksi, mikäli tällainen menettely on tarkoituksenmukaista. Näin meneteltäessä kannattaa hyödykkeen alkuperäinen hankintameno ja perusparannusmeno yhdistää käyttöomaisuuskirjanpidossa omaksi raportointikokonaisuudeksi (hankintakokonaisuudeksi), mikäli käytettävä käyttöomaisuuskirjanpitojärjestelmä mahdollistaa tämän.

4.5.11.3 Vuokrahuoneiston perusparannus ja muut pitkävaikutteiset menot

Vuokralaisen maksettavaksi kuuluvat vuokrahuoneiston laajat perusparannukset, kuten tilojen muutostyöt tai vuokralaisen lukuun tehty atk-kaapelointi, on myös mahdollista aktivoida. Vuokrahuoneiston perusparannusmenot aktivoidaan tilille 11490 Muut pitkävaikutteiset menot.

Vastaavantyyppisistä muista aktivoitavista pitkävaikutteisista menoista on esimerkkinä myös laajan tietovaraston perustamismenot. Tällöin aktivoinnin kohteena ei ole ohjelmisto, jonka avulla tietovarastoa ylläpidetään, vaan tietovarastoon kerätyn tiedon hankintameno. Mikäli tietovaraston tiedonkeruu tehdään omana työnä, sovelletaan menojen aktivointiin esimerkissä 5 mainittuja periaatteita

4.5.11.4 Poiston kirjaaminen

Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden poistot kirjataan kuukausittain. Kuukausittaiset poistot ja omaisuustilien kuukausittaiset muutokset siirretään käyttöomaisuuskirjanpidosta pääkirjanpitoon. Siirron jälkeen käyttöomaisuuskirjanpito ja pääkirjanpito täsmäytetään keskenään.

Kirjataan atk-laitteesta 500 €:n poisto.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12550 ICT-laitteet				500
48230 Poistot koneista ja laitteista			500	

Esimerkiksi onnettomuuden vuoksi hyödyke voi vahingoittua niin, että sen arvo tuotannontekijänä alenee pysyvästi. Mikäli hyödykkeen käyttöaika lyhenee, tulee hyödykkeen poistoaika muuttaa lyhentynyttä käyttöaikaa vastaavaksi. Jos taas hyödykkeen käyttöaika ei lyhene, mutta hyödykkeen tuotantokyky muuten alenee, tulee hyödykkeen osalta tehdä kertaluonteinen lisäpoisto. Tällainen lisäpoisto kirjataan suunnitelmasta poikkeavaksi poistoksi.

Kertaluonteinen lisäpoisto voidaan joutua tekemään myös sellaisen kansallisomaisuuden tai käyttöomaisuuden, esimerkiksi maa-alueen, hankintamenosta, jota poistosuunnitelman mukaan ei kirjata poistoina kuluksi. Maa-alueen osalta syynä voi olla esimerkiksi se, että alueelta ei saadakaan maa-ainesta ennakoitua määrää.

Myös osakkeiden tai muiden vastaavien pitkäaikaisten sijoitusten pysyväisluonteinen markkinahinnan aleneminen voi edellyttää kertaluonteisen lisäpoiston tekemistä. Käyttöomaisuusarvopapereiden ja muiden pitkäaikaisten sijoitusten olennaisten arvonalennusten takia tehdään kirjaukset muihin rahoituskuluihin tilille 51980 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot.

Ajoneuvo vahingoittuu onnettomuudessa niin, että sen arvo tuotannontekijänä alenee korjauksesta huolimatta. Ajoneuvon poistamaton hankintameno on 10 000 €. Tehdään ajoneuvosta 2 000 €:n suuruinen lisäpoisto.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12500 Autot ja muut maakuljetusvälineet				2 000
48900 Suunnitelmasta poikkeavat poistot			2 000	

4.5.11.5 Käyttöomaisuuden luovutus

Käyttöomaisuuden vastikkeellisesta luovutuksesta syntyy useimmiten joko luovutusvoittoa tai luovutustappiota siitä riippuen, onko saatu luovutushinta hyödykkeen poistamatonta hankintamenoa suurempi vai ei. Käyttöomaisuuden myyntikirjaus tehdään kaksivaiheisesti siten, että ensin kirjataan ao. saatu myyntihinta kokonaisuudessaan myyntivoitto- tai myyntitappiotilille, jonka jälkeen kirjataan poistamaton hankintameno omaisuustilin kredit-puolelle ja myyntivoitto- tai myyntitappiotilin debet-puolelle. Näin joudutaan menettelemään, koska talousarviokirjanpidossa koko myyntihinta on myyntivuoden talousarviotuloa.

Viranomaistoimintaan käytetyn hyödykkeen myynti on arvonlisäverotonta. Sen sijaan liiketaloudelliseen toimintaan käytetyn hyödykkeen hintaan on lisättävä arvonlisävero. Epäselvissä tapauksissa myynnin verollisuus ratkaistaan sen perusteella, kumpaan tarkoitukseen hyödykettä on pääasiassa käytetty.

Jos hyödykkeen poisto myyntikuukaudelta on kirjaamatta, tulee poisto kirjata ennen poistamattoman hankintamenon siirtämistä myyntivoitto- tai tappiotilille.

Luovutettu käyttöomaisuus poistetaan käyttöomaisuuskirjanpidosta.

Esimerkki: Hyödykkeen myynti (KOM-myyntivoitto)

Myydään viranomaistoimintaan käytetty auto. Auton myyntihinta on 2 800 € ja sen poistamaton hankintameno (kirjanpitoarvo) on 2 000 €. Saatu myyntivoitto on siis 800 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
39050 Kuljetusvälineiden myyntivoitot	xx.xx.xx			2 800
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			2 800	
39050 Kuljetusvälineiden myyntivoitot			2 000	
12500 Autot ja muut maakuljetusvälineet				2 000

Esimerkki: Ostetaan uusi hyödyke, josta saadaan hinnanalennusta luovuttamalla myyjälle vaihdossa vanha hyödyke (KOM-myyntitappio)

Luovutettaessa uuden hyödykkeen hankinnan yhteydessä vanha hyödyke on kirjanpidon ja arvonlisäverotuksen kannalta kyseessä kaksi erillistä liiketapahtumaa: hyödykkeen myynti ja osto. Tällöin on varmistuttava siitä, että myyjältä saadaan lasku, josta selkeästi ilmenee, että oston yhteydessä on myyty vanha hyödyke sekä vanhasta hyödykkeestä saatu hyvitys.

Ostetaan viranomaiskäyttöön auto ja luovutetaan vanha auto myyjälle. Vanhan auton poistamaton hankintameno (kirjanpitoarvo) on 2 000 € ja siitä saatu hyvitys on 1 500 €. Myyntitappiota siis syntyy 500 €. Uuden auton alkuperäinen hinta on 15 000 € + alv 3 600 €. Myyjälle maksetaan siis 18 300 € 1500 € eli 17 100 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
45550 Kuljetusvälineiden myyntitappiot			2 000	
12500 Autot ja muut maakuljetusvälineet				2 000
45550 Kuljetusvälineiden myyntitappiot	xx.xx.xx			1 500
12500 Autot ja muut maakuljetusvälineet	xx.xx.xx		15 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		3 600	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				17 100

Esimerkki: Hyödykkeen ilmaisluovutus ja romutus

Valtion ulkopuolelle ilman vastiketta luovutetun omaisuuden tai romutettavan omaisuuden osalta kirjataan suunnitelmasta poikkeava kertapoisto tai sijoitusten ja lainasaamisten tileistä poisto. Liikelaitoksille luovutettu omaisuus kirjataan tililajissa 131 Sijoitukset liikelaitoksiin olevalle tilille ja osakeyhtiöille apporttina luovutettu omaisuus tilille 13620 Pääomalainasaamiset ja muut vastaavat oman pääoman ehtoiset sijoitukset .

Romutetaan toimistokalusteita. Romutettavien kalusteiden poistamaton hankintameno on 100 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
48900 Suunnitelmasta poikkeavat poistot			100	
12700 Asuinhuoneisto- ja toimistokalusteet				100

Esimerkki: Hyödykkeiden vaihto valtionhallinnon ulkopuolisen tahon kanssa

Hallinnan vaihdot valtion ulkopuolisen tahon kanssa käsitellään yleensä kirjanpidossa normaaliin myyntiin ja ostoon rinnastettavina, jolloin luovutetun hyödykkeen mahdollinen myyntivoitto tai -tappio kirjataan kuten edellä esimerkissä 2.

4.5.11.6 Kirjanpitoyksikköjen väliset hallinnansiirrot

Talousarvioasetuksen 66 b §:n 4 momentissa säädetään hallinnan siirron kirjaamisesta seuraavasti:

> *Kirjanpitoyksikköjen välinen hallinnan siirto kirjataan liikekirjanpidossa hyödykkeen kuluksi kirjaamatta olevan hankintamenon määräisenä sen jälkeen kun 66 f ja 66 g §:ssä tarkoitetut vähennykset on tehty siirtoajankohtaan asti. (1786/2009)*

Omaisuustilin vastatilinä hallinnan siirroissa käytetään tiliä 20830 Hallinnan siirrot. Kirjaukset luovuttavassa ja vastaanottavassa virastossa tulee tehdä samalle kuukaudelle.

Luovuttaja ilmoittaa hallinnan siirron kohteena olevasta hyödykkeestä vastaanottajalle kaikki vastaanottajan käyttöomaisuuskirjanpidon hoidon kannalta tarpeelliset tiedot (kohteen perustaminen, poistosuunnitelman laatiminen). Kirjanpitoyksikön on tehtävä erittely 20830 tilistä Valtiokonttorille sen antaman määräyksen mukaisesti.

Jos luovutettavan omaisuuden hankintameno on kokonaan poistettu, tehdään siirto nolla-arvosta. Tällöin vastaanottava virasto kirjaa saadun omaisuuden käyttöomaisuuskirjanpitoonsa,

mutta sille ei tallenneta hankintamenoa eikä sille laadita poistosuunnitelmaa. Pääkirjanpitoon luovutuksesta ei synny kirjauksia.

Esimerkki: Hallinnan siirto

Virasto A luovuttaa virastolle B auton, jonka poistamaton hankintameno on 2 000 €.

Luovuttavan kirjanpitoyksikkö A:n kirjanpito

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
20830 Hallinnan siirrot		BBBB	2 000	
12500 Autot ja muut maakuljetusvälineet				2 000

Luovutuksen saajan (B) kirjanpito

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12500 Autot ja muut maakuljetusvälineet			2 000	
20830 Hallinnan siirrot		AAAA		2 000

Esimerkki: Omaisuuserien hallinnan vaihto kirjanpitoyksikköjen välillä ilman vastiketta (rahaa)

Virastojen välisissä vaihdoissa ei synny luovutusvoittoa eikä -tappiota, koska vaihto tapahtuu aina kirjanpitoarvolla. Mikäli kirjanpitoarvot eivät täsmää, eikä erotusta makseta rahalla, niin kumpikin kirjanpitoyksikkö kirjaa erotuksen oman pääoman tilille 20830 Hallinnan siirrot.

Kirjanpitoarvoltaan 10 000 euron toimistorakennus vaihdetaan kirjanpitoarvoltaan 8 000 euron metsäalueeseen.

Toimistorakennuksen luovuttava virasto kirjaa:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12210 Toimistorakennukset				10 000
12000 Metsäalueet			8 000	
20830 Hallinnan siirrot		BBBB	2 000	

Toimistorakennuksen vastaanottava virasto kirjaa:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12000 Metsäalueet				8 000
20830 Hallinnan siirrot		AAAA		2 000
12210 Toimistorakennukset			10 000	

Esimerkki: Omaisuuserien hallinnan vastikkeellinen vaihto kirjanpitoyksikköjen välillä

Kirjanpitoarvoltaan 8 000 euron metsäalue vaihdetaan kirjanpitoarvoltaan 10 000 euron toimistorakennukseen. Vaihtoa varten on talousarvioon budjetoitu 2 000 euroa. Vastapuolena olevalla virastolla on vastaava tuloarviotili.

Metsäalueen luovuttava virasto kirjaa:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12000 Metsäalueet				8 000
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				2 000
12210 Toimistorakennukset	Menoarviotili		2 000	
12210 Toimistorakennukset			8 000	

Metsäalueen vastaanottava virasto kirjaa:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12210 Toimistorakennukset				8 000
12210 Toimistorakennukset	Tuloarviotili			2 000
12000 Metsäalueet			8 000	
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			2 000	

4.5.12 Poistosuunnitelman ja poistojen määrän esittäminen tilinpäätöksessä

Talousarvioasetuksen 66 g §:n 4 ja 5 momentissa säädetään poistojen esittämisestä seuraavasti:

> *Tuotto- ja kululaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava varainhoitovuoden tuotoista vähennetyt kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistot taseerien mukaan eriteltyinä sekä annettava selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista. Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset on laadittava kirjalliseen muotoon sekä liitettävä tase-erittelyihin. (600/1997)*
>
> *Valtiokonttori antaa tarvittaessa tarkemmat määräykset poistoista ja poistosuunnitelmien laatimisesta sekä jaksottamisesta muuten. (600/1997)*

Poistosuunnitelma on laadittava ja allekirjoitettava myös siinä tapauksessa, että kirjanpitoyksiköllä ei ole poistettavaa kansallis- tai käyttöomaisuutta tai muita pitkävaikutteisia menoja.

Esimerkki suunnitelman mukaisten poistojen perusteiden esittämisestä kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen liitteenä

Poistojen tekeminen aloitetaan käyttöönottokuukaudesta, ja ensimmäisen vuoden poisto tehdään tilikauden käyttökuukausia vastaavana osuutena koko vuoden poistoista.

Kuljetusvälineistä tehdään 4 vuoden poistoaikaa ja 30 %:n jäännösarvoa vastaava tasapoisto. Muihin omaisuusryhmiin kuuluvista hyödykkeistä poistot tehdään taloudellisen pitoajan mukaisina tasapoistoina seuraavasti:

Omaisuusryhmä	Pitoaika	Vuotuinen poistoprosentti	Jäännös-arvo %
Aineettomat hyödykkeet	5 vuotta	20 %	0 %
Rakennukset	30 vuotta	3,3 %	10 %
Rakennelmat	15 vuotta	6,6 %	0 %
Kevyet koneet ja laitteet	5 vuotta	20 %	0 %
Kalusteet	10 vuotta	10 %	0 %
Muut aineelliset hyödykkeet	5 vuotta	20 %	0 %

Vähäiset omaisuushankinnat, joiden hankintameno on alle 10 000 euroa, poistetaan kokonaisuudessaan hankintavuonna.

Esimerkki viraston poistosuunnitelmasta

Hyödykkeen nimike tai ryhmänimi	Hankinta-hinta (ei sisällä arvonlisäveroa)	Poisto-aika	Jäännösarvo	Poistome-netelmä	Käyttöön-otto kuukausi
Sorakuoppa xx	1.700.000		0	käytön mukaan	08.2001
Kiinteistö xx	10.392.000	30	0	tasapoisto	06.1999
Kiinteistön turvajärjestelmä, xx	300.000	15	0	tasapoisto	11.1999
Saab 9000 CD xx	40.000	5	12 000	tasapoisto	12.2003
Tietokone xx	2.000	3	0	tasapoisto	03.2006
Toimitilan kalusteet xx	40.000	10	0	tasapoisto	01.2000

Tuotto- ja kululaskelman liitetietoja sekä tase-erittelyjä käsitellään jäljempänä tässä käsikirjassa.

4.6 Vaihto-omaisuuden hankinta ja luovutus

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 §:n 4 momentissa määritellään vaihto-omaisuus, 66 b §:ssä sen hankintameno ja 66 g §:ssä varainhoitovuoden päättyessä käytettävä varaston arvostusperuste seuraavasti:

> *66 §*
>
> *Vaihto-omaisuutta ovat sellaisenaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet. (600/1997)*
>
> *66 b §*
>
> *Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. (600/1997)*

Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen hankintamenoon nähden, saadaan 1 momentissa säädetystä poiketa siten, että hankintamenoon luetaan lisäksi siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista. (600/1997)

Aktivoituun hankintamenoon luetut hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. (600/1997)

Kirjanpitoyksikköjen välinen hallinnan siirto kirjataan liikekirjanpidossa hyödykkeen kuluksi kirjaamatta olevan hankintamenon määräisenä sen jälkeen kun 66 f ja 66 g §:ssä tarkoitetut vähennykset on tehty siirtoajankohtaan asti. (1786/2009)

Valtiokonttori antaa tarkemmat määräykset omaisuuden hankintamenon määrittelystä. (600/1997)

66 g §

Varainhoitovuoden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä hankintamenoa pienempi, erotus on kuitenkin kirjattava kuluksi. (600/1997)

Hankinnat ja myynnit kirjataan juoksevasti tuotto- ja kululaskelman mukaisille tileille. Hankinnat kirjataan esim. aineiden ja tarvikkeiden tilille ja palkat palkkojen tilille. Tilinpäätöksessä vaihto-omaisuus inventoidaan ja kirjataan aine-, tarvike- ja tavaravarastojen sekä valmistevarastojen muutos.

Varaston arvo lasketaan aina arvonlisäverottomin hinnoin.

Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi (alimman arvon periaate).

Riippumatta siitä mitä edellä on sanottu, arvostetaan vastikkeetta luovutettavat sekä hintatuetut hyödykkeet hankintahintaan tai tätä alhaisempaan tilikauden päättymishetken todennäköiseen hankintamenoon. Tämä tehdään siitä huolimatta, että ne luovutetaan eteenpäin ilman maksua, eikä niistä siis ole tuloja odotettavissa, tai että tulot hintatuen johdosta ovat jälleenhankintahintaa alhaisemmat.

Keskeneräinen tuotanto arvostetaan hankintamenon suuruiseksi.

Vaihto-omaisuuden hankintameno on siis sen tilikauden kulua, jona vaihto-omaisuus on luovutettu, kulutettu tai menetetty. Tilikauden päättyessä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenosta on tilikauden kulua kuitenkin se osa, joka ylittää vastaavan vaihto-omaisuuden hankintaan tilikauden päättyessä tarvittavan hankintamenon tai maksullisessa toiminnassa siitä samana ajankohtana todennäköisesti saatavan luovutushinnan.

Vaihto-omaisuuden arvon alentuminen (epäkuranttius) voidaan ottaa huomioon seuraavasti: Epäkuranttia on se osa vaihto-omaisuudesta, jolle ei ole käyttöä näköpiirissä tai jolle ei ole ollut käyttöä pitkään aikaan. Aikaperspektiivinä voidaan hallinnonalasta riippuen käyttää esim. yhtä vuotta tai sitä pidempää ajanjaksoa. Kun epäkuranttius on todettu, epäkurantin omaisuuden arvo kirjataan liikekirjanpidossa kuluksi. Talousarviokirjanpitoon se ei vaikuta.

Varaston arvon muutos tilikauden aikana vaikuttaa tilikauden kulujen määrään siten, että varaston arvon pienentyminen lisää tilikauden kuluja ja varaston arvon kasvu vähentää tilikauden kuluja.

Esimerkki arvonlisäverottoman vaihto-omaisuusoston kirjausketjusta, kun osa varastosta todetaan epäkurantiksi

1. *Varastossa on kaksi kappaletta myytäviksi tarkoitettuja hyödykkeitä á 10 € eli yhteensä 20 €. Hyödykkeistä toinen todetaan myöhemmin epäkurantiksi.*
2. *Ostetaan 10 kappaletta myytäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä á 10 € eli yhteensä 100 €.*
3. *Myydään 4 kappaletta hyödykkeitä á 20 € eli yhteensä 80 €.*

Vaihto-omaisuuden jaksotus. Varaston arvo kirjataan tasetilille, epäkurantti varasto kuluksi ja varaston muutos tuotto- ja kululaskelmaan.

Varasto	määrä	á-hinta	yhteensä
varaston alkusaldo	2	10	20
ostot tilikaudella	10	10	100
myynnit tilikaudella	-4	10	-40
epäkurantti varasto	-1	10	-10
loppuvarasto	7	10	70

Liikekirjanpito *TaKP*

	Rahoitus-tilit		Ostot		Maksullisen toiminnan tuotot		Vaihto-omaisuus-tilit		Varaston muutos		Talousarviotili	
1.							(20)					
2.		100	100								100	
3.	80					80						80
							50			50		
	20			100	80			70	50		100	80

	Tuotto- ja kulutili			Tasetili			Talousarvion yli-/ali-jäämätili	
		80	Tuotot		(20)	Pääoma	100	80
Ostot	100				20	Pääoman siirrot		
Varaston muutos		50	Vaihto-omaisuus	70				
Tuottojäämä	30				30	Tuottojäämä		
	130	130		70	70			20

Yhteenveto: Varaston muutoksen kirjauksen seurauksena tuotto- ja kululaskelma näyttää 30 euroa ylijäämää, kun taas talousarvion toteutumalaskelma näyttää 20 euroa alijäämää.

Esimerkki arvonlisäverollisen vaihto-omaisuusoston kirjausketjun kuvauksesta

1. *Ostetaan 10 kappaletta myytäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä á 12,4 € eli yhteensä 124 € (sis. alv 24 %).*
2. *Myydään 4 kappaletta hyödykkeitä á 24,8 € eli yhteensä 99,2 € (sis. alv 24 %).*
3. *Vaihto-omaisuuden jaksotus. Varaston arvo kirjataan tasetilille ja varaston muutos tuotto- ja kululaskelmaan.*

Varasto	määrä	á-hinta	yhteensä
varaston alkusaldo	0		
ostot tilikaudella	10		
myynnit tilikaudella	4		
varaston loppusaldo	6	10	60

Liikekirjanpito *TaKP*

	Rahoitustilit		*Ostot*		*Maksettu alv 24%*		*Maksullisen toiminnan tuotot*		*Peritty alv 24%*		*Talousarviotili*	
1		124	100		24						124	
2	99,2							80		19,2		99,2
				100		24	80		19,2			
			Vaihto-omai-suus		*Varaston muutos*							
3			60			60						
	24,8			60	60						124	99,2

	Tuotto- ja kulutili			*Tasetili*			*Talousarvion yli-/ali-jäämä-tili*	
		80	Tuotot		35,2	Tuotto-jäämä	124	99,2
Ostot	100				24,8	Pääoman siirrot		
Varaston muutos		60	Vaihto-omaisuus	60				
Maks. alv 24 %	24							
Peritty alv 24 %		19,2						
Tuotto-jäämä	35,2							
	159,2	159,2		60	60			24,8

Esimerkki valmistusprosessissa tarvittavien hyödykkeiden vaihto-omaisuuskirjauksesta / Jalostustoiminta tekemättä

1. *Ostetaan käteisellä 200 kpl aineita ja tarvikkeita á 62 € eli yhteensä 12 400 € (sis. alv 24 %).*
2. *Kirjataan aine- ja tarvikevaraston muutos (varaston alkusaldo 0 kpl).*

Varasto	Määrä	á-hinta	yhteensä
varaston alkusaldo	0		
ostot tilikaudella	200		
myynnit / käytöt tilikaudella	0		
varaston loppusaldo	200	50	10 000

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
2.	15090 Muut aineet ja tarvikkeet			10 000	
2.	40900 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)				10 000

Esimerkki valmistusprosessissa tarvittavien hyödykkeiden vaihto-omaisuuskirjauksesta / Jalostustoimintaa tehty (puolivalmiste- ja valmistevarastot)

Valmiiden tuotteiden varaston arvo sisältää valmistusprosessin mukaiset muuttuvat kulut (esimerkissä verottomat aine- ja tarvikemenot á 50 € sekä standardikustannuslaskennan mukaisen työn osuuden á 20 €).

1. *Ostetaan käteisellä 300 kpl aineita ja tarvikkeita á 62 € eli yhteensä 18 600 € (sis. alv 24 %).*
2. *Edellä ostetuista tarvikkeista käytetään 200 kpl valmistustoimintaan.*
3. *Valmiita tuotteita myydään 160 kpl.*
4. *Kirjataan valmiste- ja puolivalmistevarastojen muutokset (varastojen alkusaldot 0 kpl).*

Valmistevarasto	Määrä	á-hinta	yhteensä
varaston alkusaldo	0		
ostot tilikaudella	300	50	15 000
valmistus tilikaudella	200		
myynnit tilikaudella	160		
valmistevaraston loppusaldo	40	70	2 800
puolivalmistevaraston loppusaldo	100	50	5 000

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
4.	15090 Muut aineet ja tarvikkeet			5 000	
4.	40900 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)				5 000
4.	15200 Valmiit tuotteet			2 800	
4.	46000 Valmistevarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)				2 800

Esimerkki ulkopuolelta ostettujen edelleen sellaisinaan luovutettavaksi tarkoitettujen tavaroiden oston kirjauksesta

1. *Ostetaan käteisellä 200 kpl aineita ja tarvikkeita á 62 € eli yhteensä 12 400 € (sis. alv 24 %).*
2. *Kirjataan varaston muutos (alkuvarasto 0 kpl, loppuvarasto 40 kpl).*

Varasto	Määrä	á-hinta	yhteensä
varaston alkusaldo	0		
ostot tilikaudella	200		
myynnit tilikaudella	160		
varaston loppusaldo	40	50	2 000

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
2.	15210 Valmiit tavarat			2 000	
2.	40900 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)				2 000

Huom! Ulkopuolelta hankittujen, edelleen sellaisinaan luovutettavaksi tarkoitettujen tavaroiden varaston arvo kirjataan aina tilille 15210 Valmiit tavarat sekä varaston muutos aina toiminnasta aiheutuviin kuluihin tililajiin 409 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen muutos.

4.6.1 Keskeneräinen tuotanto

Vaihto-omaisuuteen kuuluu valmiiden suoritteiden lisäksi varainhoitovuoden päättyessä keskeneräisenä oleva tuotanto. Keskeneräiset tuotteet voivat olla niin aineellisia (tavarat) kuin aineettomiakin keskeneräisiä suoritteita (esim. itsenäisen kokonaisuuden muodostavista työsuorituksista koostuvat palvelut).

Hankkeet (eli projektit) ovat erityinen suoritteiden ryhmä keskeneräisessä tuotannossa. Niille on tunnusomaista, että ne on erikseen suunniteltu, järjestetty ja rahoitettu. Esimerkiksi varainhoitovuoden päättyessä kesken oleva tutkimusprojekti, joka muodostaa itsenäisen, suuruudeltaan merkittävän kokonaisuuden sitoen paljon pääomaa ja jonka valmistumisajankohta voidaan todeta, sisällytetään keskeneräiseen tuotantoon. Sitä vastoin valmisteilla olevia tavanomaisia päätöksiä tai muita vastaavia hallinnollisia suoritteita, jotka ovat enimmäkseen massasuoritteita, ei lueta keskeneräiseen tuotantoon, vaan niiden tuottamisesta aiheutuneet menot kirjataan toiminnan kuluiksi.

Hankkeiden kirjanpidollisessa käsittelyssä noudatetaan lähtökohtaisesti samoja käsittelysääntöjä kuin muunkin vaihto-omaisuuden hankintamenon ja myyntitulon käsittelyssä.

Hankkeiden menojen kirjauksen talousarviokirjanpidossa ao. talousarviotilille ratkaisee tuotannontekijän vastaanottoajankohta.

Liikekirjanpidossa menot kirjataan tilikauden aikana suoriteperustetta noudattaen juoksevasti asianomaisille kulutileille samalla tavalla kuin vaihto-omaisuushankinnat yleensäkin, esimerkiksi aineiden ja tarvikkeiden tai palkkojen tileille. Tilinpäätöksessä keskeneräiset hankkeet inventoidaan ja aktivoidaan taseeseen keskeneräisiin tuotteisiin. Samalla oikaistaan tuotto- ja kululaskelmaa kirjaamalla vastaava määrä kulun vähennykseksi tilille 46000 Valmistevarastojen lisäys (-) tai vähennys (+).

Hankkeiden tulot kirjataan talousarviokirjanpidossa tilille 600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille. Suoritteen luovuttamisen jälkeen hankkeen tulo siirretään ao. talousarviotilille.

Liikekirjanpidossa ennen suoritteen luovuttamista saadut tulot kirjataan saatuihin ennakoihin, joista ne kirjataan suoritteen luovuttamisen jälkeen tuotoiksi.

Edellä selostetuista pääsäännöistä on kuitenkin kaksi poikkeusta: yhteisrahoitteiset hankkeet sekä maksullisen toiminnan laajat, useista vaiheista koostuvat hankkeet.

4.6.1.1 Yhteisrahoitteiset hankkeet

Yhteisrahoitteisessa hankkeessa hankkeen toteuttava kirjanpitoyksikkö valmistaa suoritteen, jonka valmistuskustannuksista yhteistyökumppanit eli rahoittajat maksavat osan. Rahoittajina voivat olla muut kirjanpitoyksiköt tai talousarviotalouden ulkopuoliset tahot. Rahoittaja ei saa rahoitukselleen mitään välitöntä vastiketta eli kyseessä ei ole maksullinen toiminta. Rahoittajan rahoitusosuus on näin ollen luonteeltaan avustus.

Lähemmin yhteisrahoitteisten hankkeiden kirjanpidollista käsittelyä on selostettu toisaalla tässä käsikirjassa.

4.6.1.2 Maksullisen toiminnan laajat, useista vaiheista koostuvat hankkeet

Talousarvioasetuksen 5 b §:ssä säädetyin edellytyksin voidaan maksullisen toiminnan hankkeen tuloista kohdentaa talousarvioon (budjetoida) tuloksi hankkeen luovutuksen vaihetta tai valmistusastetta vastaava osuus kokonaistulosta. Menettelyä kutsutaan osakohdennukseksi. Osakohdentaminen vastaa teknisesti kirjanpitolain mukaista osatuloutusta.

Osakohdennusmenettelyn käytön edellytykset: budjetointi ja talousarviokirjanpito

Talousarvioasetuksen 5 b §:ssä osakohdentamisesta ja sen käytön edellytyksistä on säädetty seuraavasti:

> *Tuotannontekijän hankinnasta aiheutuva meno tai suoritteen luovutuksesta kertyvä tulo kohdennetaan talousarviossa kokonaisuudessaan sille varainhoitovuodelle, jona tuotannontekijä vastaanotetaan tai suorite luovutetaan. (1175/2002)*

Edellä 1 momentissa säädetyn estämättä voidaan laajuudeltaan merkittävässä ja eri vaiheista koostuvan suoritteen luovutuksesta kertyvästä tulosta kohdentaa varainhoitovuoden tuloksi luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmistusastetta vastaava osa. Suoritteesta varainhoitovuodelle kertyvän erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. (1175/2002)

Talousarvioasetuksen 5 b § koskee kohdentamista budjetoinnissa. Pykälä antaa mahdollisuuden budjetoida säädetyt edellytykset täyttävät hankkeet joko suoriteperusteella (1. momentti) tai osakohdennetusti eli luovutuksen vaiheen tai suoritteen valmistusasteen perusteella (2. momentti).

Talousarviokirjanpidossa on noudatettava valittua budjetointitapaa. Esimerkiksi 1. momentin mukaisesti suoriteperusteisesti budjetoitujen hankkeiden seuraavana varainhoitovuotena kertyviä tuloja ei enää kirjanpitovaiheessa voida osakohdentaa kuluvalle varainhoitovuodelle, vaikka hankkeet luonteensa puolesta sinällään täyttäisivät osakohdentamisen käytön edellytykset.

Talousarvioasetuksen 5 b §:n mukaan osakohdennusmenettelyn käytön edellytykset ovat seuraavat:

1. *Kyse on maksullisen toiminnan hankkeesta.*
2. *Hanke on laajuudeltaan merkittävä.*
3. *Hanke koostuu eri vaiheista.*
4. *Varainhoitovuodelle kohdentuva erilliskate on luotettavasti ennakoitavissa.*

Osakohdentaminen on sallittu vain maksullisen toiminnan hankkeissa. Tämä ilmenee säännöksen sanamuodosta (”... suoritteen luovutuksesta kertyvästä tulosta...”). Viranomaistyönä vastikkeetta toteutettaviin hankkeisiin ei liity tuloja. Yhteisrahoitteisiin hankkeisiin ei puolestaan liity suoritteen luovutusta tuloja vastaan yhteistyökumppanina olevalle rahoittajalle.

Vaatimus **hankkeen merkittävästä laajuudesta** koskee sekä hankkeen menoja että tuloja. Menojen ja tulojen merkittävyys arvioidaan suhteessa hankkeen rahoittamiseen käytettävän talousarviomomentin kokonaismenoihin ja – tuloihin. Mikäli hankkeesta kertyvä tulo ei ole merkittävä, ei osakohdennusmenettelyn käyttö ole tarkoituksenmukaista, koska menettelyn tarkoituksena on estää määrärahan loppuminen laajan hankkeen menojen ja tulon eriaikaisen kertymisen vuoksi.

Vaatimus hankkeen merkittävästä laajuudesta koskee myös hankkeen kestoa. Varainhoitovuoden taloudellisen tuloksen laskemisen näkökulmasta osakohdennusmenettely on perusteltavissa, kun suoritteiden tuottaminen kestää tyypillisesti niin pitkän ajan, että suoritteen valmistuksen aloittamis- ja päättymispäivät ajoittuvat eri varainhoitovuosille. Talousarvioasetuksen 5 b §:n 2 momentissa tarkoitetut hankkeet ovat toisin sanoen ns. pitkäaikaishankkeita. Hankkeen keston ei tarvitse ylittää vuotta, mutta valmistusajan tulee yleensä olla vähintään kuusi kuukautta.

Osakohdennusmenettelyn edellytyksenä on myös, että **hanke koostuu eri vaiheista**. Hanke voi ensinnäkin käsittää useita samanlaisia hyödykkeitä, jotka valmistuvat eri aikaan mutta jotka luovutetaan asiakkaalle vasta koko hankkeen valmistuttua. Esimerkiksi rakentamishankkeessa voidaan sopia useiden samanlaisten rakennusten rakentamisesta hankkeen kuitenkin muodostaessa kokonaisuuden, joka luovutetaan asiakkaalle käyttöönotettavaksi vasta viimeisen rakennuksen valmistuttua. Hanke voi myös olla laajuudeltaan merkittävä yksittäinen hyödyke, esimerkiksi tutkimushanke, jonka valmistumisen etenemisessä on selvästi erotettavissa

eri vaiheita. Nämä vaiheet tulee määritellä hankesuunnitelmassa, johon myös hankkeen etenemisen seuranta perustuu.

Hankkeen erilliskatteen luotettavan ennakoitavuuden vaatimus tarkoittaa käytännössä, että hankkeen luovutushinta on sovittu tilaajan kanssa kiinteänä tai kiinteästi esimerkiksi hankkeen kustannusten perusteella määräytyvänä korvauksena. Luovutushinnan maksaminen perustuu yleensä tilaajan kanssa sovittuun maksuerätaulukkoon. Lisäksi erilliskatteen luotettavan ennakoitavuuden vaatimus tarkoittaa, että hankkeen luovutustulon ohella myös hankkeesta aiheutuvien menojen tulee olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Käytännössä hankkeesta, johon osakohdennusmenettely on sovellettavissa, tulee laatia hankesuunnitelma, jossa hankkeen menot ja tulo sekä niiden syntymisen ajoittuminen on ennakoitu. Hankkeen menojen ja tulon seurannan tulee perustua hankeseurantaan.

Liikekirjanpito

Jos hankkeesta kertyvien tulojen kohdentamisperusteeksi on valittu osakohdennus, liikekirjanpidon jaksotusperusteena on käytettävä vastaavaa perustetta. Talousarviokirjanpidon kohdentamisperusteen ja liikekirjanpidon jaksotusperusteen on toisin sanoen vastattava toisiaan. Tästä on säädetty talousarvioasetuksen 66 f §:n 2 momentissa:

> *Jos laajuudeltaan merkittävän ja eri vaiheista koostuvan suoritteen luovutuksesta kertyvästä tulosta on valtion talousarviossa 5 b §:n 2 momentissa säädetyllä tavalla kohdennettu varainhoitovuoden tuloksi luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmistusastetta vastaava osa, suoritteen luovutus tulee kirjata liikekirjanpidossa tuotoksi luovutuksen vaiheen tai valmistusasteen perusteella. Kirjanpitoyksikön tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä momentissa tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoiksi. (1786/2009)*

Tulon ja tuoton kirjaaminen osakohdennusmenettelyssä

Osakohdentaminen voidaan tehdä joko hankkeen luovutuksen vaiheen tai valmistusasteen perusteella. Hankkeen luovutuksen vaihetta tai valmistusastetta varainhoitovuoden päättyessä vastaava osa hankkeen kokonaistulosta kirjataan talousarviokirjanpidossa varainhoitovuoden talousarviotuloksi ja liikekirjanpidossa tuotoksi. Esimerkiksi laajan, useista osaprojekteista koostuvan tutkimushankkeen sopimuksen mukaisesta luovutushinnasta kirjataan tuloksi ja tuotoksi varainhoitovuoden päättymiseen mennessä valmistuneita osaprojekteja vastaava osa.

Valmistusastetta vastaava osa on mahdollista määrittää kolmella eri tavalla:

1. *Ennakoidaan hankkeen toteutuvat kokonaismenot (kuten aine- ja tarvikemenot, alihankintamenot sekä henkilöstömenot) ja kirjataan hankkeen kokonaistulosta varainhoitovuoden tuloksi ja tuotoksi varainhoitovuonna toteutuneiden menojen ja ennakoitujen kokonaismenojen suhdetta vastaava osuus. Valmistusastetta määritettäessä sekä hankkeen varainhoitovuosittain toteutuneisiin menoihin että ennakoituihin kokonaismenoihin luetaan johdonmukaisesti joko talousarvioasetuksen 66 b §:n 1 momentissa tarkoitetut hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot tai lisäksi talousarvioasetuksen 66 b §:n 2 momentissa tarkoitettu osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista.*

Hankkeen kustannusarvion muuttuessa menojen ylitys on otettava huomioon osakohdennuksessa. Esimerkiksi, kun hankkeen alkuperäinen kustannusarvio ja (omakustannusarvoinen) myyntihinta ovat 1000 euroa ja ensimmäisenä varainhoitovuotena toteutuneet menot ovat olleet 200 euroa, hankkeen kokonaistulosta on kirjattu ao. varainhoitovuoden tuloksi 20 %. Jos toisen varainhoitovuoden päätyttyä hankkeen tarkistetuiksi kokonaismenoiksi

arvioidaankin 1500 euroa ja toisena varainhoitovuonna toteutuneet menot ovat 100 euroa, jolloin kumulatiivisesti toteutuneet kokonaismenot ovat 300 euroa, ei hankkeen kokonaistulosta voida kirjata toisen varainhoitovuoden tuloksi mitään, koska jo aiemmin tuloksi kirjattu osuus vastaa tarkistetun kustannusarvion perusteella kohdennettavissa olevaa määrää eli 20 %:a hankkeen kokonaistulosta.

2. *Ennakoidaan jonkin keskeisen tuotannontekijän (esim. työ) hankkeen valmiiksi saamiseksi tarpeellinen kokonaismäärä (esimerkiksi työpäivät) ja määritetään valmistusaste kunkin varainhoitovuoden lopussa suhteuttamalla siihen mennessä käytetty tuotannontekijämäärä ennakoituun kokonaismäärään.*
3. *Määritetään varainhoitovuosittain hankkeen fyysinen valmistusaste valmistusvaiheita kuvaavien eri tekijöiden avulla ja kirjataan varainhoitovuoden tuloksi fyysistä valmistusastetta vastaava osuus. Esimerkiksi tutkimushanketta koskevassa suunnitelmassa voidaan kuvata sen osavaiheet, ja tutkimushankkeesta saatava kokonaistulo kohdennetaan eri varainhoitovuosien tuloiksi ja tuotoiksi kunkin varainhoitovuoden loppuun mennessä valmistuneiden tutkimushankkeen osavaiheiden perusteella.*

Osakohdennus tehdään tilinpäätöksen yhteydessä. Hankkeesta saatavan kokonaistulon osakohdennus on laskentateknisesti mahdollista tehdä myös tilikauden aikana. Edellytyksenä on tällöinkin, että hankkeesta kertyvä erilliskate kyetään ennakoimaan luotettavalla tavalla sekä että hankkeen vaihe tai valmistusaste kyetään selvittämään asianmukaisesti jokaisen osakohdennuskirjauksen yhteydessä.

Kirjausperiaatteet

Jäljempänä olevissa taulukoissa on esitetty osakohdennukseen liittyvät kirjaukset periaatteellisella tasolla erikseen sekä talousarviokirjanpidossa että liikekirjanpidossa.

Talousarviokirjanpito:

Varainhoitovuoden aikana	Osakohdennuskirjaukset tilinpäätöksen yhteydessä
Keskeneräisestä hankkeesta saadut maksut kirjataan tilille 600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille.	Siirretään saadut maksut hankkeen vaihetta tai valmistusastetta vastaavilta osin tililtä 600 ao. talousarviotilille. Toisaalta kirjataan tuloksi talousarviotilille myös se osa hankkeen vaihetta tai valmistusastetta vastaavasta tulosta, josta ei vielä ole saatu maksua. Tässä kirjauksessa vastatilinä käytetään tiliä 640 Osakohdennetut talousarviotulot.

Liikekirjanpito:

Varainhoitovuoden aikana	Osakohdennuskirjaukset tilinpäätöksen yhteydessä
Keskeneräisestä hankkeesta saadut maksut kirjataan tilille 25600 Saadut hankintaennakot, jos hankkeen arvioidaan valmistuvan viimeistään varainhoitovuotta seuraavana vuonna. Muussa tapauksessa saatu ennakko kirjataan tilille 24990 Muut pitkäaikaiset velat.	Tehdään hankkeen vaihetta tai valmistusastetta vastaavan tulon osalta kirjaus per xxx Hankesaamiset an 30xx Maksullisen toiminnan tuotot. Tämä kirjaus sisältää hankkeen vaihetta tai valmistusastetta vastaavan tuoton myös siltä osin kuin siitä ei ole saatu maksua. Hankesaamisten tilinä käytetään joko lyhytaikaisten hankesaamisten tiliä tai pitkäaikaisten hankesaamisten tiliä riippuen siitä, valmistuuko hanke viimeistään varainhoitovuotta seuraavan vuoden aikana vai vasta myöhemmin.
Hanketta varten tehdyt tuotannontekijöiden hankinnat kirjataan ao. 4-alkuisille kulutileille.	Tuotannontekijöiden hankintamenoista kirjataan kuluiksi se osa, joka vastaa hankkeen vaihetta tai valmistusastetta. Loppuosa hankintamenoista aktivoidaan.

Hankkeen valmistumista edeltävän varainhoitovuoden tilinpäätöksessä siirretään ennakot, jotka on kirjattu tilille 24990 Muut pitkäaikaiset velat, tilille 25600 Saadut hankintaennakot. Vastaava kirjaus tehdään pitkä- ja lyhytaikaisten hankesaamisten tilien välillä.

Varainhoitovuoden tasetta laadittaessa nettoutetaan hankesaamisten ja muiden pitkäaikaisten velkojen ja saatujen hankintaennakoiden tilit hankkeittain keskenään. Käytännössä nettouttaminen tehdään päättämällä hankesaamisten tilin nettokertymä hankkeittain muiden pitkäaikaisten velkojen/saatujen hankintaennakoiden tilille silloin, kun hankkeen osalta ao. velkatilin tilin saldo on hankesaamisten tilin saldoa suurempi. Päinvastaisessa tapauksessa päätetään hankkeen osalta ao. velkatilin saldo hankesaamisten tilille. Nettoutuskirjaukset puretaan varainhoitovuoden alussa.

4.6.1.3 Kirjausesimerkit

Esimerkki: Laajan, useista vaiheista koostuvan suoritteen kirjaukset (suoriteperuste)

Virastolla X on meneillään pitkäaikainen vaihto-omaisuushanke, josta on aiheutunut varainhoitovuoden N aikana palkkamenoja 10 000 euroa sekä aine- ja tarvikemenoja 1 000 euroa. Lisäksi on ostettu ulkopuolisia palveluja 2 000 eurolla. Asiakkaalta saadaan 12 400 euron maksusuoritus. Suorite ei ole ennen tilikauden päättymistä valmis luovutettavaksi. (Esimerkin yksinkertaistamiseksi palkkojen sivukuluja ei ole esitetty.)

A. Kirjaukset valmistuksen aikana (varainhoitovuosi N)

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41010 Työsuhdepalkat	xx.xx.xx		10 000	
40090 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	xx.xx.xx		1 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		240	
43990 Muut palvelut	xx.xx.xx		2 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		480	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				13 720
25600 Saadut hankintaennakot	600			12 400
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			12 400	

B. Tilinpäätöskirjaukset

Tilinpäätöksen yhteydessä keskeneräinen hanke aktivoidaan taseeseen. Tässä tapauksessa hankintamenoon on luettu ainoastaan suoritteen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Varaston arvo lasketaan arvonlisäverottomin hinnoin. Hankeseurannan mukaan varainhoitovuonna N syntyneet suoritteen valmistuksen arvonlisäverottomat muuttuvat menot ovat 13 000 euroa (10 000 + 1 000 + 2 000).

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
15190 Muut keskeneräiset tuotteet			13 000	
46000 Valmistevarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)				13 000

C. Valmistus jatkuu seuraavana varainhoitovuonna (N+1).

Seuraavan varainhoitovuoden aikana valmistuksesta aiheutuu hankeseurannan mukaan lisää palkka-, aine- ja tarvikemenoja 5 000 euroa, jotka kirjataan juoksevasti ja aktivoidaan taseeseen samalla tavalla kuin kohdissa A ja B on esitetty varainhoitovuoden N osalta.

D. Suorite valmistuu

Kun suorite valmistuu, sen hankintameno siirretään keskeneräisistä tuotteista valmiiden tuotteiden ryhmään. Tämä kirjaus on tarpeen vain, mikäli suoritteen valmistuminen ja luovuttaminen ajoittuvat eri tilikausille. Alla esitetty kirjaus olisi tarpeen, mikäli tämän esimerkin hanke luovutettaisiin tilaajalle myöhemmin kuin varainhoitovuonna N+1.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
15200 Valmiit tuotteet			18 000	
15190 Muut keskeneräiset tuotteet				18 000

E. Suoritteen luovutus

Suorite luovutetaan asiakkaalle ja lähetetään lasku 10 000 euroa (+ alv 24 %). Kirjataan myynti suoriteperusteella tuloksi.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.xx			10 000
92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			2 400
17000 Myyntisaamiset (T)			12 400	

Kun suorite luovutetaan, kirjataan sitä vastaava varastonmuutos. Samalla kirjataan liikekirjanpidon tuotoksi ja talousarviotuloksi varainhoitovuonna N saatu ennakkomaksu. Tässä on varaston vähennys kirjattu keskeneräisen tuotannon vähennykseksi tilille 15190, koska hanke valmistuu samana vuonna kuin se luovutetaan.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
15190 Muut keskeneräiset tuotteet				18 000
46000 Valmistevarastojen vähennys			18 000	
25600 Saadut hankintaennakot	600		12 400	
30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.xx			10 000
92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			2 400

Esimerkki: Laajan, useista vaiheista koostuvan maksullisen suoritteen kirjaukset, kun suoritteen luovutuksesta kertyvä tulo kohdennetaan talousarviossa varainhoitovuoden tuloksi luovutuksen vaiheen tai valmistusasteen perusteella (osakohdennus)

Toteutetaan maksullisena palvelutoimintana kolmivuotinen hanke, joka koostuu useista vaiheista. Hanke täyttää laajuudeltaan talousarvioasetuksen 5 b §:n 2 momentissa säädetyt edellytykset hankkeen vaiheen tai valmistusasteen mukaiselle kohdentamiselle. (Esimerkin yksinkertaistamiseksi palkkojen sivukuluja ei ole esitetty.)

Esimerkin hankkeen tulo kohdennetaan talousarviotilille tuloksi ja liikekirjanpitoon tuotoksi fyysisen valmistusasteen perusteella. Vaihtoehtoinen tapa olisi tehdä kohdennus hankkeen arvioitujen kokonaismenojen ja kunkin varainhoitovuoden päättymiseen mennessä toteutuneiden menojen perusteella.

Hankesuunnitelman mukaan hankkeen kokonaistulo ja erillismenot kertyvät hanketta toteutettaessa varainhoitovuosina N, N+1 ja N+2 seuraavasti:

Hankesuunnitelma	N	N+1	N+2	Yhteensä
Arvonlisäverottomat tulot (maksusuoritukset)	14 170	18 530	21 800	54 500
Arvonlisäverottomat erillismenot	11 640	15 000	18 000	44 640
Erilliskate	2 530	3 530	3 800	9 860
Valmistusaste varainhoitovuoden päättyessä, %	26 %	60 %	100 %	
Arvonlisäverotulot	3 401	4 447	5 232	13 080
Menoihin sisältyvät arvonlisäverot	400	1 920	2 400	4 720
Arvonlisäverolliset tulot	17 571	22 977	27 032	67 580

Seuraavaan taulukkoon on koottu hankkeen todellista toteutumista koskevia tietoja esimerkin seuraamisen helpottamiseksi.

Hankesuunnitelma	N	N+1	N+2	N+3	Yh-
Toteutunut valmistusaste varainhoitovuoden päättyessä %	26 %	55 %	100 %		
Tilaajalta saadut arvonlisäverottomat maksusuoritukset	14 170	18 530	0	21 800	54 500
Tilaajalta saadut arvonlisäverolliset maksusuoritukset	17 571	22 977	0	27 032	67 580
Osakohdennetut valmistusvaiheen mukaiset tulot	14 170	15 805	20 306	0	54 500
Osakohdennetut valmistusvaiheen mukaiset arvonlisäverolliset tulot	17 571	19 598	25 179	5 232	67 580

A. Varainhoitovuosi N (Hankkeen toteutuneet menot vastaavat hankesuunnitelmaa.)

Maksetaan hankkeen palkkoja 10 000 euroa ja tarvikelasku 1 667 euroa (+alv 24 %). Saadaan tilaajalta maksusuoritus 17 571 euroa (sis. alv.).

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41010 Työsuhdepalkat	xx.xx.xx		10 000	
40090 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	xx.xx.xx		1 667	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		400	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				12 067
24990 Muut pitkäaikaiset velat	600			17 571
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			17 571	

B. Tilinpäätös varainhoitovuodelta N

Hankkeen arvioidaan valmistuvan varainhoitovuonna N+2. Todetaan, että hankkeen valmistusaste vastaa suunniteltua ja että myös syntyneet menot ja osakohdennetut tulot ovat suunnitelman mukaiset. Kirjataan tilaajan maksusuoritus talousarviotuloksi ja liikekirjanpitoon tuotoksi. Liikekirjanpidossa tuottokirjauksen vastatilinä käytetään saamisten tiliä 16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset, ts. saatu maksusuoritus jätetään tässä tapauksessa kokonaisuudessaan myös saatujen ennakoiden tilille. Samalla kirjataan lopulliselle talousarviokirjanpidon tilille talousarviotuloksi kirjattavaa osuutta vastaava arvonlisävero. Toteutuneita menoja ei ole tarpeen aktivoida, koska kaikki menot on käytetty suoritteen valmistamiseen.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset	600		17 571	
30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.xx			14 170
92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			3 401

Osakohdennetut tuotot esitetään tuotto- ja kululaskelmassa tavanomaiseen tapaan. Tasetta laadittaessa nettoutetaan tilien 16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset ja tilin 24990 Muut pitkäaikaiset velat nettokertymät käsiteltävän hankkeen osalta päättämällä tilin 16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset nettokertymä tilille 24990 Muut pitkäaikaiset velat.

Tase ennen nettoutusta, mutta osakohdennuskirjausten jälkeen:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset			17 571	
24990 Muut pitkäaikaiset velat				17 571

Nettoutuskirjaus

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset				17 571
24990 Muut pitkäaikaiset velat			17 571	

Nettoutuksen jälkeen ei tileille 16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset ja 24990 Muut pitkäaikaiset velat jää hankkeen osalta saldoa taseeseen.

C. Varainhoitovuosi N+1 (Hankkeesta saadut maksusuoritukset ovat suuremmat kuin hankesuunnitelman mukaan vuonna N+1 kertyvä tulo.)

Tilinavauksessa varainhoitovuoden N tilinpäätöksen yhteydessä tehty nettoutuskirjaus puretaan vastakkaisella kirjausviennillä.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset			17 571	
24990 Muut pitkäaikaiset velat				17 571

Tarkistetun arvion mukaan hankkeen luovutuksen arvioidaan siirtyvän varainhoitovuoteen N+3.

Maksetaan alihankintalasku 8 000 euroa (+alv 24 %) sekä palkkoja 7 000 euroa. Saadaan tilaajalta maksusuoritus 22 977 euroa (sis. alv).

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
43920 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut	xx.xx.xx		8 000	
41010 Työsuhdepalkat	xx.xx.xx		7 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		1 920	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				16 920
24990 Muut pitkäaikaiset velat	600			22 977
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			22 977	

D. Tilinpäätös varainhoitovuodelta N+1

Todetaan, että hankkeen valmistusaste on 55 %. Tämä ei vastaa hankesuunnitelmaa 60. Näin ollen saaduista maksusuorituksista voidaan varainhoitovuodelle tulouttaa 55 %:n valmistusastetta vastaava osuus eli 15 805 euroa (54 500 x 0,55 -14 170). Tuloutettavaa osuutta vastaava arvonlisävero on 3 793. Tilille 600 jää saldoa 3 379 euroa, josta saatujen ennakoiden veroton osuus on 2 725.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset	600		19 598	
30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.xx			15 805
92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			3 793

Taseen laatimisen yhteydessä nettoutetaan jälleen tilien 24990 Muut pitkäaikaiset velat ja tilin 16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset saldot keskenään kyseessä olevan hankkeen osalta päättämällä tilin 16080 saldo tilille 24990.

Tase ennen nettoutusta, mutta osakohdennuskirjausten jälkeen (luvuissa mukana varainhoitovuoden alkusaldot ja kertymät):

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset			37 169	
24990 Muut pitkäaikaiset velat				40 548

Nettoutuskirjaus

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset			37 169	
24990 Muut pitkäaikaiset velat				37 169

Nettoutuksen jälkeen taseessa näkyy tilin 24990 Muut pitkäaikaiset velat saldona hankkeen osalta 3 379 euroa.

E. Varainhoitovuosi N+2 (Hankkeen valmistusaste on suurempi kuin hankkeesta kertyneet ennakkomaksut.)

Tilinavauksessa varainhoitovuoden N+1 tilinpäätöksen yhteydessä tehty nettoutuskirjaus puretaan vastakkaisella kirjausviennillä.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset			37 169	
24990 Muut pitkäaikaiset velat				37 169

Maksetaan hankkeen palkkoja 8 000 euroa ja tarvikelasku 10 000 euroa (+alv 24 %). Hanke valmistuu varainhoitovuoden aikana, mutta hankkeen loppuselvityksen teko ja suoritteen luovutus siirtyvät varainhoitovuodelle N+3. Tämän vuoksi tilaajalta ei voida laskuttaa hankkeen viimeistä maksuerää.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41010 Työsuhdepalkat	xx.xx.xx		8 000	
40090 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	xx.xx.xx		10 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		2 400	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				20 400

F. Tilinpäätös varainhoitovuodelta N+2

Siirretään tilin 24990 Muut pitkäaikaiset velat saldo tilille 25600 Saadut hankintaennakot ja tilin 16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset saldo tilille 17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset.

Todetaan hankkeen valmistusasteeksi 100 %. Kirjataan talousarviokirjanpidon tilin 600 saldo tuloksi toimintamenomomentille ja arvonlisäverotuottomomentille sekä tuotoksi liikekirjanpitoon. Lisäksi kirjataan talousarviotuloksi ja liikekirjanpidon tuotoksi hankkeen fyysisen valmistusasteen perusteella laskuttamatta oleva loppuerä 21 800 euroa. Tulokirjauksen vastaviennissä käytetään talousarviokirjanpidossa tiliä 640 Osakohdennetut talousarviotulot.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
24990 Muut pitkäaikaiset velat			40 548	
25600 Saadut hankintaennakot				40 548
16080 Pitkäaikaiset hankesaamiset				37 169
17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset			37 169	
17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset	600		3 379	
30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.xx			2 725
92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			654
30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.xx			21 800
17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset	640		21 800	

Taseen laatimisen yhteydessä nettoutetaan jälleen tilien 25600 Saadut hankintaennakot ja tilin 17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset saldot keskenään kyseessä olevan hankkeen osalta.

Tase ennen nettoutusta, mutta osakohdennuskirjausten jälkeen (luvuissa mukana varainhoitovuoden alkusaldot ja kertymät):

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset			62 348	
25600 Saadut hankintaennakot				40 548

Tässä tapauksessa nettoutus tehdään päättämällä tilin 25600 Saadut hankintaennakot saldo tilille 17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset.

Nettoutuskirjaus

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset				40 548
25600 Saadut hankintaennakot			40 548	

G. Varainhoitovuosi N+3 (Hankkeen päättämiseen liittyvät kirjaukset)

Tilinavauksessa varainhoitovuoden N+2 tilinpäätöksen yhteydessä tehty nettoutuskirjaus puretaan vastakkaisella kirjausviennillä.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset			40 548	
25600 Saadut hankintaennakot				40 548

Tilaaja maksaa loppuselvityksen yhteydessä 10 000 euroa (+alv 24 %). Maksusuoritusta ei kirjata talousarviokirjanpitoon varsinaiselle talousarviomomentille, koska maksua vastaava määrä on kirjattu talousarviotuloksi jo varainhoitovuonna N+2. Talousarviokirjanpidon tilinä käytetään tiliä 640 ja liikekirjanpidossa tiliä 25600 Saadut hankintaennakot.

Luovutetaan suorite tilaajalle. Saadaan tilaajalta maksusuoritus 11 800 euroa (+alv 24 %). Maksusuoritus kirjataan liikekirjanpidossa tilille 25600 Saadut hankintaennakot. Maksua ei kirjata 3-alkuiselle tuottotilille, koska maksua vastaava summa on kirjattu liikekirjanpidon tuotoksi valmistusasteen perusteella jo varainhoitovuonna N+2. Talousarviokirjanpidon tilinä käytetään liikekirjanpidon hankintaennakoiden tilin kanssa tiliä 640. Tällöin tilin 640 saldo nollautuu.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
25600 Saadut hankintaennakot	640			10 000
92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			2 400
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			12 400	
25600 Saadut hankintaennakot	640			11 800
92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			2 832
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			14 632	

Taseen laatimisen yhteydessä nettoutetaan tilien 25600 Saadut hankintaennakot ja tilin 17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset saldot keskenään kyseessä olevan hankkeen osalta päättämällä tili 17380 tilille 25600.

Tase ennen nettoutusta, mutta osakohdennuskirjausten jälkeen (luvuissa mukana varainhoitovuoden alkusaldot ja kertymät):

LKP-tili	TaKP-tili	Kump-	Debet	Kredit
17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset			62 348	
25600 Saadut hankintaennakot				62 348

Nettoutuskirjaus

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17380 Lyhytaikaiset hankesaamiset				62 348
25600 Saadut hankintaennakot			62 348	

Nettoutuksen jälkeen ei tileille 17380 ja 25600 jää hankkeen osalta saldoa taseeseen. Tätä nettoutuskirjausta ei enää pureta, koska hanke on valmistunut ja luovutettu tilaajalle.

4.7 Ennakkomaksut

Ennakkomaksut syntyvät siten, että meno maksetaan ennen vastaavan hyödykkeen saamista, tai suoritus asiakkaalta saadaan ennen vastaavan suoritteen luovuttamista.

Maksettuja ennakkoja varten on taseen vastaavaa puolella kussakin omaisuusryhmässä omana eränään ennakkomaksut ja saatuja ennakkomaksuja varten taseen vastattavaa puolella on omat tilinsä ryhmässä Saadut ennakot. Aina kun ennakkomaksu saadaan tai maksetaan, tehdään samanaikainen kirjaus talousarviokirjanpitoon.

Seuraavassa käsitellään maksettujen ennakkomaksujen kirjaamista suoriteperusteella ja saatujen ennakkomaksujen kirjaamista, 1) silloin kun ne on budjetoitu suoriteperusteella ja 2) silloin kun ne on budjetoitu maksuperusteella. Ennakkomaksun budjetointi maksuperusteella edellyttää, että ennakkomaksun maksuperusteisuudesta on mainittu momentin päätösosassa. Se kirjataan lopulliselle talousarviotilille jo ennakon saamisen yhteydessä.

4.7.1 Maksetut ennakkomaksut

Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen (suoriteperuste). Tästä syystä maksettua ennakkoa ei vielä ennakon maksamisen yhteydessä lueta hankintamenoon, vaan se kirjataan liikekirjanpidossa maksettuihin ennakkomaksuihin. Vuoden 2020 valtion talousarviossa on maininta momentin 11.04.01 päätösosan perusteluissa arvonlisäveron kirjaamisesta ”Arvonlisävero kirjataan talousarviotilille samanaikaisesti, kun varsinainen myyntitulon tai ostomenon veroton osuus kirjataan lopulliselle talousarviokirjanpidon tilille.”

Silloin kun hankintameno on budjetoitu suoriteperusteella, käytetään ennakkoa maksettaessa talousarviokirjanpidossa tiliä 620 Talousarviomenot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille. Kun suorite vastaanotetaan, ennakkomaksu ja siihen sisältyvä arvonlisävero kirjataan lopullisille talousarviokirjanpidon tileille.

Esimerkki maksetusta ennakkomaksusta / suoriteperusteella budjetoitu hankinta (momentilta saa maksaa ennakkomaksun)

1. *Maksetaan 15.12.20x1 ennakkomaksu suuresta laitehankinnasta 74 400 (sis. alv 24 %).*
2. *Vastaanotetaan 15.5.20x2 kone ja lasku vielä maksamatta olevasta osuudesta 49 600 € (sis. alv 24 %). Samalla kirjataan aiemmin maksettu ennakko liikekirjanpidossa menoksi.*
3. *Maksetaan erotus 49 600 €.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	12940 Muut ennakkomaksut	xx.xx.xx		60 000	
1.	93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		14 400	
1.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				74 400
2.	12690 Muut koneet ja laitteet	xx.xx.xx		40 000	
2.	93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		9 600	
2.	25700 Ostovelat (T)				49 600
2.	12940 Muut ennakkomaksut				60 000
2.	12690 Muut koneet ja laitteet			60 000	
3.	25700 Ostovelat (T)			49 600	
3.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				49 600

4.7.2 Saadut ennakkomaksut

Tulon kirjaamisperusteena on suoritteen luovuttaminen (suoriteperuste). Silloin kun asiakkaalta saadaan suorituksia ennen suoritteen luovuttamista, kyseessä ovat saadut ennakkomaksut. Saadut ennakkomaksut kirjataan tuloksi, kun suorite luovutetaan. (TaA 42 d §)

Seuraavassa käsitellään saatujen ennakkomaksujen kirjaamista kahdessa tapauksessa, 1) silloin kun ne on budjetoitu suoriteperusteella ja 2) silloin kun ne on budjetoitu maksuperusteella.

Silloin kun tulo on budjetoitu suoriteperusteella, saatu ennakko kirjataan talousarviokirjanpidossa tilille 600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille. Kun suorite luovutetaan, myyntitulon veroton osuus ja siihen liittyvä arvonlisävero kirjataan lopullisille talousarviotileille.

Esimerkki saaduista ennakkomaksuista / momentti budjetoitu suoriteperusteella

Saadaan 124 000 € (sis. alv 24 %) arvoinen tilaus asiakkaalta. Toimituksen ehtona on 74 400 € ennakkomaksu (sis. alv 24 %).

1. *Asiakas suorittaa ennakkomaksun.*
2. *Suorite ja lasku vielä saamatta olevasta suorituksesta 49 600 € (sis. alv 24 %) toimitetaan asiakkaalle.*
3. *Asiakas suorittaa loppusumman maksun.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	25690 Muut saadut ennakot	600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista			60 000
1.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			14 400
1.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			74 400	
2.	30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	12.xx.xx			100 000
2.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			9 600
2.	25690 Muut saadut ennakot	600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille		60 000	
2.	17000 Myyntisaamiset (T)			49 600	
3.	17000 Myyntisaamiset (T)				49 600
3.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			49 600	

Esimerkki saadusta ennakkomaksusta, joka on budjetoitu maksuperusteella (momentilta saa maksaa ennakkomaksun)

Silloin kun ennakkomaksu on budjetoitu maksuperusteella, se kirjataan lopulliselle talousarviotilille jo ennakon saamisen yhteydessä. Tässäkin tapauksessa saatu ennakko kirjataan liikekirjanpidossa saatujen ennakoiden tilille. Kun suorite luovutetaan, maksettu ennakkomaksu kirjataan liikekirjanpidossa tuloksi. Tällöin on kyseessä ainoastaan liikekirjanpidon tapahtuma, jota ei kirjata enää talousarviokirjanpitoon.

Saadaan 124 000 € (sis. alv 24 %) arvoinen tilaus asiakkaalta. Toimituksen ehtona on 74 400 € ennakkomaksu (sis. alv 24 %). Ennakkomaksu on budjetoitu momentille 12.xx.xx.

1. *Asiakas suorittaa ennakkomaksun.*
2. *Suorite ja lasku vielä saamatta olevasta suorituksesta 49 600 € (sis. alv 24 %) toimitetaan asiakkaalle.*
3. *Asiakas suorittaa loppusumman maksun.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	25690 Muut saadut ennakot	12.xx.xx			60 000
1.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			14 400
1.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			74 400	
2.	30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	12.xx.xx			40 000
2.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			9 600
2.	17000 Myyntisaamiset (T)			49 600	
2.	25690 Muut saadut ennakot			60 000	
2.	30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä				60 000
3.	17000 Myyntisaamiset (T)				49 600
3.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			49 600	

4.8 Antolainat ja muut sijoitukset

Valtion varoista myönnetyillä lainoilla on pyritty aikaansaamaan vaikutuksia sellaisilla alueilla, joita halutaan poliittisesti edistää. Näiden vaikutusten aikaansaaminen ja seuranta on lainan myöntäjän vastuulla, minkä johdosta lainat kohdistetaan myöntäjäviraston taseeseen. Näin menetellään niissäkin tapauksissa, joissa lainan maksuliikettä hoitaa toinen kirjanpitoyksikkö.

Talousarvion bruttoperiaatteesta ja lainojen nettobudjetoinnista johtuen annetut lainat ja niiden takaisinmaksut kirjataan liikekirjanpidossa omille tileilleen tilikauden aikana. Tilinpäätöksessä saatavatilin saldoa oikaistaan tilikauden aikana saaduilla takaisinmaksuilla.

Käyttöomaisuusarvopapereihin ja muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvissa tiliryhmissä sijoitusten ja niiden takaisinmaksujen kirjaus noudattaa samaa logiikkaa kuin antolainojen kohdalla on mainittu. Toisin sanoen tehdyt sijoitukset ja niiden takaisinmaksut käsitellään tilikauden aikana omilla tileillään.

Virasto myöntää lainan ja hoitaa myös siitä aiheutuvan maksuliikkeen

Mikäli lainan myöntäjävirasto hoitaa myös lainan maksuliikkeen eli lainan ulos maksamisen ja lainan sekä korkojen takaisinperimisen, kohdistuu laina automaattisesti oikein lainan myöntäjäviraston taseeseen.

Esimerkki

1. *Lainan myöntäminen (budjetoitu maksuperusteella)*
2. *Lainan ulos maksaminen 1 200 000 €*
3. *Lainan lyhennys 200 000 € ja koron maksu 30 000 €*
4. *Tilinpäätöskirjaus: oikaistaan saatavatilin saldoa tilikauden aikana saaduilla takaisinmaksuilla 200 000 €*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
	Myöntäjävirasto				
1.	ei kirjausta				
2.	13400 Annetut euromääräiset velkakirjalainat	xx.xx.xx		1 200 000	
2.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				1 200 000
3.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			230 000	
3.	13410 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut	xx.xx.xx			200 000
3.	50000 Korot euromääräisistä saamisista	xx.xx.xx			30 000
4.	13400 Annetut euromääräiset velkakirjalainat				200 000
4.	13410 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut			200 000	

Viraston myöntämän lainan maksuliikettä hoitaa toinen virasto

Lainan myöntäjävirasto voi olla eri kuin lainan maksuliikettä hoitava virasto. Tällöin lainan maksuliikkeestä vastaava virasto lähettää kuukausittain lainan myöntäjävirastolle lainoja koskevat tiedot.

Lainan myöntäjävirasto kirjaa lainoihin liittyvät tapahtumat sekä liike- että talousarviokirjanpitoonsa asianomaisille tileille. Lainan maksuliikettä hoitava virasto käyttää seuraavia liike- ja talousarviokirjanpidon tilejä:

1. *lainan ulosmaksaminen*

liikekirjanpito: 19920 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot

talousarviokirjanpito: 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle

2. *lainan sekä korkojen takaisinperiminen*

liikekirjanpito: 25830 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät tulot

talousarviokirjanpito: 610 Talousarviotulot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle

Esimerkki

Opetusministeriö myöntää veikkausvoittovaroista lainoja, joiden maksuliikettä hoitaa Valtiokonttori. Esimerkki on yksinkertaistettu siten, että kaikki suoritukset kirjataan kirjanpitoon maksuperusteella.

1. Opetusministeriö myöntää lainan

2. Valtiokonttori maksaa lainan ulos 1 200 000 €

3a. Valtiokonttori ilmoittaa opetusministeriölle tiedot lainasta ja sen ulos maksamisesta ja kirjaa opetusministeriöltä saadun suorituksen 1 200 000 €

3b. Opetusministeriö saa Valtiokonttorilta lainaa koskevat tiedot ja kirjaa lainan lopullisille liike-kirjanpidon ja talousarviokirjanpidon tileille 1 200 000 €

4. Valtiokonttori kirjaa lainan lyhennyksen 200 000 € ja koron 30 000 €

5a. Valtiokonttori ilmoittaa opetusministeriölle lainan lyhennyksiä ja korkoja koskevat tiedot ja kirjaa opetusministeriölle hyvittämänsä suorituksen 230 000 €.

5b. Opetusministeriö saa lainaa koskevat tiedot ja kirjaa lainan lyhennyksen ja koron lopullisille liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon tileille, lyhennys 200 000 € ja korko 30 000 €

6. Tilinpäätöskirjaus: opetusministeriö oikaisee saatavatilin saldoa tilikauden aikana saaduilla takaisinmaksuilla 200 000 €

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	ei kirjausta				

Valtiokonttori

2.	19920 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot	630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle		1 200 000	
2.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				1 200 000

Valtiokonttori

3a.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			1 200 000	
3a.	19920 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot	630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle			1 200 000

Opetusministeriö

3b.	13400 Annetut euromääräiset vel-kakirjalainat	xx.xx.xx		1 200 000	
3b.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				1 200 000

Valtiokonttori

4.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			230 000	
4.	25830 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävä tulot	610 Talousarviotulot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle			230 000

Valtiokonttori

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
5a.	25830 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävä tulot	610 Talousarviotulot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle		230 000	
5a.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				230 000

Opetusministeriö

5b.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			230 000	
5b.	13410 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut	xx.xx.xx			200 000
5b.	50000 Korot euromääräisistä saamisista	xx.xx.xx			30 000

Opetusministeriö

6.	13410 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut			200 000	
6.	13400 Annetut euromääräiset velkakirjalainat				200 000

Kirjaukset voidaan tehdä myös lähetteiden tilin kautta, jos maksuliiketilien käyttö ei ole mahdollista tai tarkoituksenmukaista.

4.9 Valtion velka

Vieras pääoma jaetaan taseessa lyhytaikaiseen ja pitkäaikaiseen sen takaisinmaksun perusteella. Lyhytaikaiseen kuuluu sellainen laina tai se osa lainasta, joka erääntyy seuraavan varainhoitovuoden aikana. Pitkäaikaista lainaa on sellainen laina tai se osa lainasta, jonka maksuaika on tätä pitempi.

Vieraassa pääomassa on omat tilit sekä lainanotolle että lyhennyksille. Taseen liitteenä on ilmoitettava pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvat velat, jotka erääntyvät maksettavaksi viiden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluttua, pääomaerien mukaan eriteltyinä.

Tilinpäätöksessä täsmäytetään tilikauden aikana maksetut lyhennykset ja velkasaldo. Tilinpäätöksessä pitkäaikaisten lainojen seuraavan tilikauden lyhennystä vastaava osuus kirjataan ryhmään 252 Pitkäaikaisen vieraan pääoman lyhennykset. Tilinpäätöshetkellä ryhmä 252 Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset sisältää siis vain pitkäaikaisten lainojen seuraavana tilikautena erääntyvät lyhennykset. Tilikauden aikana ryhmä sisältää näistä lyhennyksistä kuolettamatta olevan osuuden.

Lyhytaikaisen lainan oton sekä siihen liittyvien lyhennysten kirjaus tapahtuu käyttäen tiliryhmiä 253 Lyhytaikaiset euromääräiset lainat ja 254 Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat.

Esimerkki pitkäaikaisen lainan otosta sekä siihen liittyvistä lyhennyksistä

1. *Pitkäaikaisen euromääräisen velkakirjalainan otto 1.6.20xx 3 600 000 € (3 vuotta, lyhennykset neljän kuukauden välein)*
2. *Pitkäaikaisen euromääräisen velkakirjalainan lyhennys 1.10.20xx 400 000 €.*
3. *Oikaistaan velkatilin saldoa tilikauden aikana tehdyillä ensimmäisen lainavuoden lyhenny sillä 400 000 €.*
4. *Seuraavan vuoden lyhennysosuuden siirto lyhytaikaisten velkojen ryhmään, 1200 000 € (3 600 € / 3 vuotta).*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	19300 Valtion PM-tili (T)			3 600 000	
1.	24010 Euromääräiset velkakirjalainat	15.02.01			3 600 000
2.	19300 Valtion PM-tili (T)				400 000
2.	25210 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset	15.02.01		400 000	

Tilinpäätöskirjaukset:

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
3.	25210 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset				400 000
3.	24010 Euromääräiset velkakirjalainat			400 000	
4.	24010 Euromääräiset velkakirjalainat			1 200 000	
4.	25210 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset				1 200 000

Esimerkki lyhytaikaisen lainan otosta sekä siihen liittyvistä lyhennyksistä

1. *Lyhytaikaisen euromääräisen velkakirjalainan otto 1.6.20xx 1 200 000 €. Laina-aika on alle yksi vuotta.*
2. *Lyhytaikaisen euromääräisen velkakirjalainan lyhennys 1.10.20xx 400 000 €.*

Tilinpäätöskirjaus:

3. *Oikaistaan velkatilin saldoa tilikauden aikana tehdyillä lyhennyksillä 400 000 €.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	19300 Valtion PM-tili (T)			1 200 000	
1.	25330 Lyhytaikaiset euromääräiset velkakirjalainat	15.02.01			1 200 000
2.	19300 Valtion PM-tili (T))				400 000
2.	25340 Lyhytaikaisten euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset	15.02.01		400 000	

Tilinpäätöskirjaus:

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
3.	25340 Lyhytaikaisten euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset				400 000
3.	25330 Lyhytaikaiset euromääräiset velkakirjalainat			400 000	

Valtion lainojen erityiskysymyksiä kuten emissio eroja käsitellään omassa erillisessä tämän käsikirjan luvussa.

4.10 Arvostuserät

Arvostuserät ovat liikekirjanpidon muiden tase-erien korjauseriä. Niille on omat tilinsä taseen vastaavaa ja vastattavaa puolella. Arvostuserillä ei ole vaikutusta talousarviokirjanpitoon. Valtion kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon arvonkorotuksesta.

Arvonkorotuksista on säädetty talousarvioasetuksen 66 d §:ssä seuraavaa:

> *Jos kansallisomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvan maa- tai vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai muun niihin verrattavan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi, taseeseen voidaan merkitä poistamattoman hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus. Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä arvostuseräksi vastattaviin. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava. (600/1997)*

Arvonkorotukset eivät ole realisoituneita menoja tai tuloja eivätkä siten liiketapahtumia. Arvonkorotusten tarkoituksena on informoida eräiden pitkävaikutteisten kansallis- ja käyttöomaisuushyödykkeiden alkuperäisen hankintahinnan pysyväisluontoisesti ylittävästä todennäköisestä luovutushinnasta eli hallussapitovoitosta.

Talousarvioasetus antaa mahdollisuuden tehdä arvonkorotuksia mutta ei pakota siihen. Arvonkorotus voidaan tehdä vain, mikäli seuraavat edellytykset täyttyvät:

1. *hyödyke on maa- tai vesialue, rakennus, arvopaperi tai muu niihin verrattava*
2. *hyödykkeen todennäköinen luovutushinta tilinpäätöshetkellä on suurempi kuin sen alkuperäinen hankintameno*
3. *arvoero on pysyvä ja*

4. *arvoero on olennainen.*

Jos arvonkorotuksen edellytykset täyttyvät, korotus voidaan tehdä korkeintaan todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotuksen suuruisena. Arvonkorotuksen tekemiseen sisältyy velvoite jatkuvaan seurantaan, sillä mikäli hyödyke menettää arvonsa tai tuhoutuu, arvonkorotus on purettava.

Arvonkorotuksesta ei saa tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Arvonkorotuksen tekemisen jälkeen arvoa korotetun hyödykkeen hankintamenosta jatketaan kuitenkin suunnitelman mukaisten poistojen kirjaamista.

Arvonkorotuksen kirjaaminen

Arvonkorotus on liikekirjanpidon kahden tasetilin välinen kirjaus, per asianomainen kansallis- tai käyttöomaisuuden tili an arvostuserät. Tilikartan vastattava-puolella eri omaisuusryhmien arvonkorotuksille on omat tilinsä. Vastaava-puolella arvonkorotuksia seurataan omilla kansallis- ja käyttöomaisuuden alatileillä. Arvonkorotuksia ei kirjata talousarviokirjanpitoon.

Koska arvonkorotus ei ole liiketapahtuma, sillä ei ole erityistä syntymisajankohtaa. Mikäli arvonkorotusten edellytykset täyttyvät, arvonkorotus voidaan kirjata kirjanpitoon.

Esimerkki arvonkorotuksen muodostamisesta

Kiinteistölaitos on ostanut vuonna 1988 rakennuksen hintaan 1 000 000 €. Vuonna 1998 rakennuksen todennäköiseksi luovutushinnaksi arvioidaan 1 500 000 €. Rakennuksen arvon arvioidaan tästä vielä kohoavan. Rakennuksen poistamaton hankintameno kirjanpidossa on 600 000 €.

Kaikki arvonkorotuksen tekemisen edellytykset todetaan täyttyvän, joten arvonkorotus on mahdollinen. Arvonkorotuksen suuruus on korkeintaan 1 500 000 € - 600 000 € = 900 000 €.

Kirjataan arvonkorotus

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12200 Asuinrakennukset			900 000	
23010 Käyttöomaisuuden ja muiden pitkäaikaisten sijoitusten arvonkorotukset				900 000

Mikäli arvoero ei ole pysyvä, arvonkorotus on purettava.

Talousarvion ulkopuolella olevilla valtion rahastoilla on mahdollisuus esittää arvostuserissä myös vieraan pääoman arvon muutokset. Ne esitetään joko taseen vastaavaa tai vastattavaa puolella sen mukaan, onko vieraan pääoman arvo lisääntynyt tai vähentynyt alkuperäiseen arvoon verrattuna.

4.11 Oikaisu- ja siirtokirjaukset

Talousarvioasetuksen 42 §:ssä säädetään oikaisu- ja siirtoeristä seuraavaa:

> *Liikekirjanpitoon merkitään liiketapahtumina tulot, menot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. (600/1997)*

Talousarviokirjanpitoon merkitään talousarviotapahtumina talousarviotulot ja talousarviomenot sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. (600/1997)

Oikaisu- ja siirtoerien avulla korjataan kirjanpitoon tehtyjä kirjauksia jälkeenpäin. Oikaisu- ja siirtokirjaukset voivat koskea mitä tahansa liike- ja talousarviokirjanpidon tilejä.

Oikaisukirjaustapahtumia on kahdentyyppisiä. Ensinnäkin oikaisukirjauksella korjataan kirjanpitoon aiemmin tehtyä virheellistä kirjausta. Toiseksi oikaisukirjauksiin joudutaan silloin, kun suoriteperusteinen, menon tai tulon syntyhetkellä tehty kirjaus ei ole euromäärältään lopullinen. Vasta kun maksu tapahtuu, tiedetään menon tai tulon lopullinen suuruus ja oikaistaan suoriteperusteinen kirjaus vastaamaan lopullista kassatapahtumaa.

Myös siirtokirjaukset liittyvät kahdentyyppisiin tapahtumiin. Liikekirjanpidossa siirtokirjaukset aiheutuvat siitä, että jonkin liikekirjanpidon tilille kirjatun menon käyttötarkoitus muuttuu toiseksi ja meno siirretään uutta tarkoitustaan vastaavalle tilille. Talousarviokirjanpidossa siirtokirjaukset liittyvät talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjausta odottavien erien käsittelyyn. Sellaisissa tapauksissa, joissa lopullista talousarviokirjanpidon tiliä ei ole tiedossa tai sille ei ole kirjauslupaa, talousarviotapahtuma ikään kuin siirretään odottamaan lopulliselle tilille kirjaamista.

Oikaisu- ja siirtokirjaukset tehdään sekä liike- että talousarviokirjanpitoon. Näin menetellään aina huolimatta siitä, että alkuperäinen kirjaus on ollut jommassakummassa oikein.

Kun oikaisu- tai siirtokirjaus koskee kuluvaa vuotta, kirjaukset tehdään alkuperäistä kirjauskombinaatiota käyttäen. Jos oikaisu- tai siirtokirjaus kohdistuu aikaisempaan, jo suljettuun varainhoitovuoteen, kirjauksessa käytetään niin ikään alkuperäistä liikekirjanpidon tiliä; sen sijaan talousarviokirjanpidossa tulee ratkaistavaksi, mitä ja minkä vuoden määrärahaa oikaisussa tulee käyttää. Poikkeuksen edelliseen liikekirjanpidon kirjaussääntöön muodostavat menot, jotka on aktivoitu väärin tai jätetty aktivoimatta aiempana varainhoitovuotena. Nämä erät korjataan satunnaisten tuottojen ja kulujen tilien avulla.

4.11.1 Menonoikaisut

Menonoikaisuja ovat menonvähennykset ja menonlisäykset. Menonvähennyksiä ovat esimerkiksi saadut käteis-, vuosi- ja muut alennukset, saadut hyvitykset ja tuotannontekijöiden hankinnan yhteydessä syntyneet kurssivoitot. Menonlisäyksiä ovat esimerkiksi ulkomailta velaksi ostetuista tuotannontekijöistä aiheutuvat kurssitappiot.

Esimerkki virheellisen kirjauksen oikaisusta saman tilikauden aikana

On ostettu kopiopaperia, josta on saatu lasku suuruudeltaan 2 480 euroa (sis. alv. 24 %). Lasku on viety kirjanpitoon seuraavasti.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
40010 Toimistotarvikkeet	28.20.01		2 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		480	
25700 Ostovelat (T)				2 480

Jälkeenpäin todetaan, että lasku on viety kirjanpitoon 248 euroa liian suurena. Havaittu virhe kirjataan alkuperäisten tilien oikaisuksi.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
40010 Toimistotarvikkeet	28.20.01			200
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx			48
25700 Ostovelat (T)			248	

Kirjanpidon virheen korjaamisesta on todettu talousarvioasetuksen 45 §:ssä seuraavaa:

> *Kirjanpidon virhe on korjattava siten, että voidaan selvästi todeta, mikä on korjattava tosite, mitä on korjattu ja miten korjaus on tehty. (600/1997)*
>
> *Korjaus-, oikaisu- ja siirtokirjauksen todentava tosite on asianmukaisesti hyväksyttävä. (600/1997)*

Esimerkki saadun alennuksen kirjaamisesta

Vastaanotetaan tilattua paperitavaraa ja lasku 1 240 € (sis. alv 24 %).

Maksetaan lasku, josta vähennetään 10 %:n käteisalennus. Kirjataan maksu ja käteisalennus.

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	40010 Toimistotarvikkeet	28.20.01		1 000	
1.	93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		240	
1.	25700 Ostovelat (T)				1 240
2.	25700 Ostovelat (T)			1 240	
2.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				1 116
2.	93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx			24
2.	40010 Toimistotarvikkeet	28.20.01			100

4.11.2 Tulonoikaisut

Tulonoikaisuja ovat tulonvähennykset ja tulonlisäykset. Ne syntyvät vasta myynnin jälkeen ja nimensä mukaisesti vähentävät tai lisäävät aikaisemmin kirjattuja tuloja. Tulonvähennyksiä ovat esimerkiksi annetut käteis-, vuosi- ym. alennukset, annetut hyvitykset sekä myynteihin liittyvät kurssitappiot. Tulonlisäys on esimerkiksi ulkomailla velaksi tapahtuvassa myynnissä syntyvä kurssivoitto. Luottotappiot kirjataan tileistäpoistojen tileille, ei alkuperäisen myynnin oikaisuksi.

Esimerkki annetun alennuksen kirjaamisesta

Myydään suorite hintaan 1 240 €. Asiakas maksaa suoritteen vähennettynä 10 %:n käteisalennuksella.

1. *Tulokirjaus 1 240 €*
2. *Tulon maksu vähennettynä 10 %:n käteisalennuksella sekä käteisalennuksen kirjaus*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	12.28.99			1 000
1.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			240
1.	17000 Myyntisaamiset (T)			1 240	
2.	17000 Myyntisaamiset (T)				1 240
2.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			1 116	
2.	30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	12.28.99		100	
2.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01		24	

4.11.3 Siirtoerät

Liikekirjanpidossa menot kirjataan eri tileille niiden tarkoituksen ja lajin mukaan. Mikäli alkuperäinen menon käyttötarkoitus muuttuu, meno on siirrettävä uutta tarkoitustaan vastaavalle tilille. Tämä on tärkeää, jotta kirjanpito sisältää oikeat tiedot kulujen rakenteesta eli siitä, mihin varat on käytetty. Myös tilinpäätöskäsittely eri menoilla on erilainen.

Esimerkki menonsiirtokirjauksesta saman tilikauden aikana

On ostettu myytäväksi tarkoitettuja laitteita 6 200 eurolla (sis. alv. 24 %). Tapahtuma on viety kirjanpitoon seuraavasti.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
40090 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	28.20.01		5 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		1 200	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				6 200

Laitteita otetaan saman tilikauden aikana viraston omaan käyttöön 1 000 euron arvosta. Kirjataan menon luonteen muutos.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
40090 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	28.20.01			1 000
12690 Muut koneet ja laitteet	28.20.01		1 000	

4.11.4 Tileistäpoistot

Liikekirjanpidossa toteutuneet luottotappiot kirjataan siihen tuottojen ryhmään oikaisuksi, johon tuotto alun perin on kirjattu. Myös edellisen tilikauden tuottoihin liittyvät luottotappiot kirjataan kuluvan tilikauden tapahtumiksi, jos edellinen tilikausi on päätetty. Luottotappion kirjaus vääristää tältä osin tilikauden suoriteperusteista tuotto- /kulujäämää.

Talousarvion yleisten soveltamismääräysten mukaan (TM 9509 12.4.1995):

> *”Valtion saamisen perimisestä luopuminen saa tapahtua vasta sen jälkeen, kun on luotettavasti selvitetty, ettei saamisesta velallisen todetun varattomuuden tai muun siihen verrattavan syyn takia voida saada perittyä. Tämänkin jälkeen on ao. viraston tai laitoksen seurattava jatkuvasti velallisen taloudellista asemaa ja mikäli tälle ilmaantuu varoja, ryhdyttävä perimistoimenpiteisiin.*
>
> *Vähäiset saamiset jätetään perimättä sen mukaisesti kuin niistä on erikseen säädetty (Laki eräiden saatavien perimättä jättämisestä 266/50)”.*
>
> *”Mikäli saatava on merkitty hallinnollisessa kirjanpidossa tulorästiksi tai muuksi saamiseksi, päätöksen saatavan tileistä poistamisesta tekee ao. kirjanpitoyksikkö. Tileistä poisto tehdään tähän tarkoitukseen käytettävissä olevasta viraston tai laitoksen omasta määrärahasta. Jos virasto tai laitos harjoittaa liiketoimintaa tai maksullista toimintaa, on tästä toiminnasta aiheutuneiden saatavien tileistä poistamiseen käytettävä aina ensin mainitussa tapauksessa liiketoimintaan ja jälkimmäisessä tapauksessa maksulliseen toimintaan käytettävissä olevia varoja.”*

Lainasaamisten poistamisen menettely lainakirjanpidosta on em. soveltamismääräyksessä.

Julkisoikeudellisten suoritteiden maksujen perinnästä on säädetty valtion maksuperusteasetuksessa.

Esimerkki oikaisusta maksullisen toiminnan tuottoja sisältävään laskuun, jota ei ole saatu asiakkaalta perittyä.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17000 Myyntisaamiset (T)				124
30900 Maksullisen toiminnan saamisten tileistäpoistot	28.20.01		100	
92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01		24	

Esimerkki 2. Oikaistaan edelliseen laskuun liittyvä viivästyskorkolasku, joka on kirjattu saamiseksi kirjanpitoon

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17390 Muut siirtosaamiset (T)				10
50980 Rahoitustuottosaamisten tileistä-poistot	xx.xx.xx		10	

4.12 Kurssierot

Valuuttamääräiset liiketapahtumat merkitään kirjanpitoon pääsääntöisesti tapahtuman syntymispäivän mukaiseen kurssiin euroiksi muutettuna. Muuntoperusteena käytetään Euroopan keskuspankin menon, tulon tai rahoitustapahtuman syntymispäivänä noteeraamaa valuuttakurssia. Tätä noudatetaan johdonmukaisesti myös liiketapahtumien mahdollisten oikaisujen kirjauksissa.

Käytettäessä muita kuin Valtiokonttorin nimissä olevien valuuttatilien valuuttoja, myynneissä ja ostoissa viraston tavanomaisesta toiminnasta aiheutuvat kurssierot kirjataan myyntien ja ostojen oikaisuiksi samalle LKP- ja TaKP-tilille, jolle alkuperäinen tulo ja meno on kirjattu. Valuuttamääräisen velan tai sen lyhennyksen yhteydessä syntyvä realisoitunut kurssiero kirjataan tilille 51100 Realisoituneet kurssierot veloista. Valuuttamääräisiin saamisiin liittyvät kurssierot kirjataan tilille 50100 Kurssierot saamisista.

Ulkomaanrahan määräiset ennakkomaksut merkitään tasetileille syntymispäivän kurssiin. Ulkomaanrahan määräisiin liiketapahtumiin liittyvät hyvityslaskut ja käteisalennukset kirjataan käyttäen samaa vaihtokurssia kuin alkuperäistä menoa tai tulos kirjattaessa on käytetty.

Esimerkki ostojen kurssieron kirjauksesta, kun käytetään Valtiokonttorin nimissä olevien valuuttatilien ulkopuolella olevaa valuuttaa

1. *Tilataan eteläafrikkalaiselta toimittajalta viestintälaite aktivoitavaksi käyttöomaisuuteen. Keskuksen hinta on 5 000 000 ZAR. Kyseessä hankinta ns. kolmansista maista. Esimerkissä käytetään valuutoista niiden ISO-koodeja, joita pankit käyttävät maksunvälityksessään.*
2. *Kirjanpitoyksikkö vastaanottaa varavoimalan ja sitä koskevan laskun. Euroopan keskuspankin kurssi on 155,75 eli 5 000 000 ZAR /155,75 = 32 102,73 EUR*
3. *Lasku maksetaan. Euroopan keskuspankin kurssi on nyt 149,45. Maksettava rahatililtä 5 000 000 ZAR / 149,45 = 33 456,01 EUR. Kurssitappio 33 456,01 – 32 102,73 = 1353,28 EUR*

Huomaa, että esimerkissä on kyse tavaraostosta ns. kolmansista maista. Ostoon liittyvä arvonlisävero tulee tällöin kirjatuksi tullauspäätöksen yhteydessä.

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	ei kirjausta				
2.	12570 Puhelinkeskukset ja muut viestintälaitteet	28.20.01		32 102,73	
2.	25700 Ostovelat (T)				32 102,73
3.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				33 456,01
3.	12570 Puhelinkeskukset ja muut viestintälaitteet	28.20.01		1353,28	
3.	25700 Ostovelat (T)			32 102,73	

Esimerkki valuuttamääräisen lainan kurssieron, koron ja lyhennyksen kirjauksista

1. *Lainan määrä vuonna N on 1 000 USD. Tilikauden alussa lainan arvo on 1 000 euroa. Tilikauden päättyessä euron dollarin kurssi on 1 USD = 1,05000. Arvostetaan laina tilinpäätökseen tilinpäätöshetken kurssiin ja kirjataan kurssitappio 50 euroa.*
2. *Vuoden N+1 alussa puretaan edellisen vuoden tilinpäätöksen kurssitappiokirjaus.*
3. *Kirjataan maksettu lainan korko 2 % = 20 USD. Kirjaushetkellä dollarin kurssi = 1,05000. Korko = 20 * 1,05000 = 21 euroa. (Yksinkertaisuuden vuoksi ei tässä korkomenoa jaksoteta.)*
4. *Vuoden N+2 tilinpäätöshetkellä dollarin kurssi on 1,04000. Arvostetaan laina tilinpäätökseen tilinpäätöshetken kurssiin ja kirjataan kurssitappio 40 euroa.*

5. *Lainasta erääntyy vuonna N+2 lyhennyksiä 500 USD. Ennakoitu lainan lyhennys 500 * 1,04000 = 520 euroa, kirjataan lyhytaikaisten velkojen tilille.*
6. *Puretaan vuoden N+2 alussa tilinpäätöksen N+1 kurssitappiokirjaus, jolloin realisoituneen kurssieron laskenta tehdään lainan alkuperäisen kurssin ja takaisinmaksuhetken kurssin perusteella.*
7. *Maksetaan erääntynyt lyhennys. Maksuhetkellä dollarin kurssi on 1,0300. Kirjataan lainan maksu ja realisoitunut kurssitappio. Kurssitappio = 500 * 0,03 = 15 euroa.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	24100 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat				50
1.	51110 Realisoitumattomat kurssierot veloista			50	
2.	24100 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat			50	
2.	51110 Realisoitumattomat kurssierot veloista				50
3.	51010 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.01.90		21	
3.	19200 Kirjanpitoyksikön yleinen maksuliikemenotili (T)				21
4.	24100 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat				40
4.	51110 Realisoitumattomat kurssierot veloista			40	
5.	24100 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat			520	
5.	25230 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset				520
6.	24100 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat			20	
6.	25230 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			20	
6.	51110 Realisoitumattomat kurssierot veloista				40
7.	25230 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	15.03.01		500	
7.	51100 Realisoituneet kurssierot veloista	15.03.01		15	
7.	19200 Kirjanpitoyksikön yleinen maksuliikemenotili (T)				515

Valuuttatileihin liittyvät kurssierot

Valuuttatilien saldo arvostetaan tilinpäätöksessä tilinpäätöshetken mukaiseen arvoon. Mahdollinen kurssiero kirjataan kurssieroksi saamisista.Esimerkki

1. *Valuuttatilin avaus Valtiokonttorin luvalla ja siirto maksuliikemenotililtä valuuttatilille 10 000 USD. Euroopan keskuspankin kurssi on 0,8693, jolloin 10 000 USD / 0,8693 = 11 503,51 EUR*
2. *Tilinpäätöspäivänä tilin saldo on 10 000 USD. Tilinpäätöskurssi on 0,7905, jolloin 10 000 USD / 0,7905 = 12 650,22 EUR Kurssivoitto on 12 650,22 – 11 503,51= 1146,71. Kurssivoitto on kirjattu valuuttatilin saldon lisäykseksi ja saamisten kurssierotilille.*
3. *Seuraavan vuoden tammikuussa käyttö 2 000 USD, kurssi 0,7724, 2 000 USD / 0,7724 = 2 589,33 EUR. (Tilin saldo maksun jälkeen on tilinpäätöshetken saldo – maksu eli 12 650 EUR – 2 589,33 EUR = 10 060,89 EUR).*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	19310 Valuuttatilit (T)			10 000,00	
1.	19310 Valuuttatilit (T)				1 800,00
2.	xxxxx Kulutili	xx.xx.21		1 800,00	
3.	50100 Kurssierot saamisista	xx.xx.21		1 192,70	
3.	19310 Valuuttatilit (T)				1 192,70

4.13 Kansainvälisille järjestöille suoritettavat maksut

VTV on laillisuustarkastuskertomuksessaan vuodelta 2018 kiinnittänyt huomiota siihen, että Suomen rahoitus kansainvälisille järjestöille ja organisaatioille on tosiasiallisesti suurempi kuin suoraan voidaan keskuskirjanpidon liikekirjanpidon toteutumatiedoista arvioida.

Niiden kirjanpitoyksiköiden, jotka suorittavat esimerkiksi jäsenmaksuja kansainvälisille järjestöille ja muille organisaatioille, tulisi mahdollisuuksien mukaan verrata kirjaamansa maksetun summan kyseisen järjestön näkemykseen rahoituksen suuruudesta suurten erojen välttämiseksi. Yhtä kansainvälistä järjestöä saattavat rahoittaa suoraan Suomen valtio, EU ja rahastot, joille Suomi on maksanut rahoitusosuuksia. Siksi on tärkeää, että keskuskirjanpidosta on läpinäkyvästi ja yksiselitteisesti selvitettävissä, kuinka paljon kansainvälisille järjestöille eri maksujen muodossa siirtyy rahaa.

5 Kirjanpitoyksikköjen välisten ja kirjanpitoyksikön sisäisten tapahtumien kirjaukset

Tässä luvussa käsitellään kirjanpitoyksikköjen ja virastojen ja laitosten välisten tapahtumien kirjaamista siltä osin kuin niissä ei noudateta samoja sääntöjä kuin kirjauksissa muutoin. Luvussa käsitellään myös toisen kirjanpitoyksikön määrärahan käyttöön liittyvien kirjausten periaatteet. Lisäksi tässä luvussa käsitellään toisen viraston puolesta maksettujen menojen ja toisen viraston puolesta perittyjen tulojen kirjauksia sekä lähetteiden tilin käyttöä.

Sisäisten erien kirjauksista

Koska talousarviotalous on yksi kirjanpitovelvollinen, virastojen ja laitosten välisten eli ***talousarviotalouden sisäisten*** kirjanpitotapahtumien vaikutus valtion tilinpäätöksen tuotto- ja kululaskelmaan ja taseeseen eliminoidaan valtion keskuskirjanpidossa valtion tuotto- ja kululaskelmaa ja tasetta laadittaessa. Eliminointi ei vaikuta kirjanpitoyksikköjen tuotto- ja kululaskelmiin tai taseisiin.

Sisäisten erien eli virastojen ja laitosten välisten tuottojen, kulujen, saatavien ja velkojen eliminointi tehdään sisäisten erien kirjaukseen tarkoitettujen liikekirjanpidon tilien perusteella. Siksi sisäiset erät tulee kirjata näille erikseen määritellyille tileille. Tilit on listattu liikekirjanpidon tileistä annetun määräyksen liitteessä ja lisäksi tilin nimessä ja/tai selitteessä on yleensä maininta siitä, että tilille kirjataan ne tapahtumat, joissa vastapuolena on talousarviotalouteen kuuluva virasto tai laitos tai talousarvion ulkopuolella oleva valtion rahasto.

Sisäisten erien kirjauksille tulee merkitä myös kumppanikoodi, sillä sitä käytetään sisäisten erien täsmäyttämiseen ja apuvälineenä eliminointeja suoritettaessa. Sisäisten erien kirjaukset täsmäytetään osana tilitietojen oikeellisuustarkistuksia ennen eliminointien suorittamista. Täsmäytys tehdään kirjanpitoyksikkötasolla eliminointiryhmittäin. Tämä tarkoittaa, että kirjanpitoyksikön kirjauksia verrataan kumppanikirjanpitoyksikön kirjauksiin tiettyjen liikekirjanpidon tilien muodostamissa ryhmissä. Esimerkiksi palvelujen myynnin ja ostojen tilit muodostavat yhden ryhmän.Vaikka talousarvion ulkopuolella olevien rahastojen tietoja ei sisällytetä valtion tilinpäätökseen, samoja sisäisten erien kirjaamiseen liittyviä sääntöjä sovelletaan kirjauksiin, joissa vastapuolena on talousarvion ulkopuolella oleva valtion rahasto. Vastaavasti talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston kirjanpidossa sovelletaan samoja sääntöjä kirjauksissa, joissa vastapuolena on talousarviotalouteen kuuluva virasto tai laitos.

5.1 Toisen kirjanpitoyksikön määrärahan käyttö omaan toimintaan

Kirjanpitoyksiköllä voi olla tai kirjanpitoyksikkö voi saada oikeuden käyttää oman toimintansa rahoittamiseen muuta kuin sille tilijaottelussa osoitettua määrärahaa. Tähän liittyen on ainakin seuraavia tilanteita:

1. *Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus, jolloin rahoittajavirasto myöntää hankkeen toteuttajavirastolle määrärahansa käyttö- ja kirjausoikeuden (hallinnollinen määrärahan jakopäätös).*
2. *Useiden viranomaisten viranomaistehtäviin kuuluvan tietyn tehtäväkokonaisuuden budjetointi keskitetysti yhdelle momentille (jakamaton määräraha).*
3. *Eräät virastojen väliset viranomaistehtäviin liittyvät lakisääteiset kustannusten korvaukset, jotka eivät ole maksullista toimintaa. Tällaisia eriä ovat esimerkiksi korvaus virka-avusta, korvaus toisen viraston suoritteiden*

perustana olevan järjestelmän ylläpidosta aiheutuvista menoista sekä korvaus matka- ym. menoista, joita toiselle virastolle aiheutuu ministeriön asettamaan tai vastaavaan, viranomaistehtäviin liittyvään työryhmään osallistumisesta.

4. *Virastojen välisen, tietyn viranomaistehtävän hoitamista ja rahoittamista koskevan sopimuksen perusteella toiselle virastolle maksettavat korvaukset.*
5. *Talousarvion tilijaottelussa teknisistä syistä jakamattomat määrärahat.*

Toiselle kirjanpitoyksikölle tilijaottelussa osoitettua määrärahaa käytettäessä on otettava huomioon menomomentteja koskevat yleiset määräykset ja momentin päätösosan määräykset. Menot on jaettu talousarviossa momenteiksi tehtävän tai menojen laadun mukaan. Momentin määrärahaa saa käyttää ainoastaan momentin numerotunnuksen osoittaman menoryhmän menoihin. Siten kulutusmenoihin tarkoitettua määrärahaa ei saa käyttää siirtomenoihin eikä siirtomenoihin tarkoitettua määrärahaa kulutusmenoihin, ellei momentin perusteluissa ole määrätty toisin. Momentilla yksilöityyn käyttötarkoitukseen ei saa käyttää muuta käyttötarkoitukseltaan yleisempää määrärahaa (esim. toimintamenomomentin määrärahaa), vaikka kyseisen yleisemmän määrärahan perusteluissa mainittua yksilöityä käyttötarkoitusta ei olisi suljettu pois. Tästä voidaan poiketa, jos momentin perusteluissa on asiaa koskeva maininta.

Valtionavustuksista

Valtioavustus on siirtomeno, joka myönnetään ja maksetaan valtion talousarviotalouden ulkopuoliselle toimijalle (yhteisölle, säätiölle tai yksityishenkilölle). Niitä varten tarvittavat määrärahat otetaan talousarvioon pääsääntöisesti siirtomenomomentille. Siirtomenoihin tarkoitettua määrärahaa ei saa käyttää kulutusmenoihin eikä kulutusmenoihin myönnettyä määrärahaa siirtomenoihin, ellei momentin perusteluissa määrätä toisin. Avustuksia varten talousarvioon otettua siirtomenomäärärahaa saa siten käyttää myös valtion kulutusmenoihin (ml. myöntää toiselle budjettitalouden organisaatiolle), mikäli tämä on sallittu määrärahan päätösosassa.

Kun toiselle virastolle myönnetään siirtomenomäärärahaa (valtionavustusmäärärahaa), kyse ei ole valtionavustuslain nojalla myönnetystä valtionavustuksesta, vaan kyse on talousarvion toimeenpanoon liittyvästä hallinnollisesta määrärahan jakopäätöksestä. Tätä ei käsitellä kirjanpidossa siirtomenona (valtionavustuksena) vaan valtion kulutusmenona ja määrärahan käyttöoikeuden myöntämisenä, joka kirjataan yhteistoiminnan kustannusten korvausten tileille sekä myöntäjä- että saajaviraston kirjanpidossa (ks. tilien käytöstä määrärahan käyttöoikeuden kirjausten esimerkki 2 luvussa 5.3). Valtion ulkopuoliselle taholle myönnettävä valtionavustus kirjataan liikekirjanpidossa siirtotalouden kuluksi.

Edellä olevan johdosta on syytä erottaa valtionapupäätös määrärahan jakopäätöksestä (virastolle myönnettävä rahoitus) nimittämällä asiakirja esimerkiksi rahoituspäätökseksi.

5.2 Talousarviomenojen kirjaaminen suoraan toisen kirjanpitoyksikön määrärahaan

Silloin, kun menojen maksajalla on oikeus kirjata menot suoraan momentille (**käyttö- ja kirjausoikeus**), kirjaukset tehdään kuten käytettäessä omaa määrärahaa.

Silloin kun suoraan kirjaaminen ei ole mahdollista, talousarviomenot oikaistaan omassa kirjanpidossa ns. **itselaskutuksella**, josta jäljempänä on esimerkki (esimerkki 1 luvussa 5.3). Menettely kirjanpidossa on pääpiirteiltään samantapainen sekä silloin, kun määrärahan käyttö laskutetaan myöntäjävirastolta, että käytettäessä itselaskutusmenettelyä, jossa määrärahan käyttö oikaistaan omassa kirjanpidossa muistiotositteella. Käytettävät liikekirjanpidon tilit ovat

samoja molemmissa tapauksissa, mutta ns. itselaskutuksen yhteydessä sekä tuotto- että kulukirjauksen tekee sama virasto, kun taas laskutettaessa tuotto- ja kulukirjaus ovat eri virastojen kirjanpidossa.

5.3 Talousarviomenojen ns. itselaskutus ja laskuttaminen

Toiselle kirjanpitoyksikölle tilijaottelussa osoitettua määrärahaa voidaan käyttää vain laskuttamalla talousarviomenoja, koska käyttäjäkirjanpitoyksikkö ei voi ottaa tällaista talousarviotiliä omaan kirjanpitoonsa (**vain käyttöoikeus, ei kirjausoikeutta**). Tästä on esimerkki (esimerkki 2) jäljempänä tässä luvussa. Jakamattoman määrärahan käyttö voi tapahtua joko kirjaamalla menot suoraan kyseiselle talousarviotilille (kirjausoikeus) tai laskuttamalla.

Esimerkit määrärahan itselaskuttamisesta ja toiselta kirjanpitoyksiköltä laskuttamisesta

Valtion kirjanpidossa kaikki viennit kirjataan liikekirjanpitoon. Määrärahan laskutus toiselta kirjanpitoyksiköltä ja itselaskutuksella tapahtuva talousarviomenojen oikaisu omassa kirjanpidossa kirjataan tiliryhmään 39 Muut toiminnan tuotot tilille 39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset. Tämän tilin vastatili on määrärahan laskutustapahtumissa aina tili 43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset. Poikkeuksena on yhteisrahoitteiseen toimintaan saatu määrärahan käyttöoikeus, joka kirjataan tilille 39780 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot, sisäiset, jonka vastatili on aina 43978 Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet, sisäiset. Tilit ovat sisäisiä tilejä, jotka eliminoidaan valtion tuotto- ja kululaskelmassa.

Liikekirjanpidossa toisen kirjanpitoyksikön määrärahasta maksettavat menot ja niitä vastaava arvonlisävero kirjataan lopullisille menotileilleen. Talousarviokirjanpidossa menot maksetaan ja kirjataan ensin esim. nettobudjetoidulta toimintamenomomentilta ja oman hallinnonalan arvonlisäveromenomomentilta. Kirjaukseen valitaan tarkoituksenmukainen sisäisen laskennan seurantakohde esim. kustannuspaikka, projekti tai hanke tai muu tarkentava seurantakohde, jolla rekisteröidään toiselta virastolta saadusta määrärahasta maksettavat menot. Seurantakohteen avulla laaditaan raportti, joka todentaa oikaistavien talousarviomenojen määrän. Raportti liitetään tositteeseen, jolla talousarviomeno hyvitetään em. nettobudjetoidulle momentille ja veloitetaan momentilta, jolle käyttö- ja kirjausoikeus saatiin.

Esimerkki 1: Määrärahan käytön oikaisukirjaus yhteissummana TaKP-tililtä toiselle eli itselaskutus

Määrärahaa (yy.yy.yy), jolle saatiin käyttö- ja kirjausoikeus, vastaava TaKP-tili avataan kirjanpitoon.

Määrärahan yy.yy.yy käyttö- ja kirjausoikeuden saanut kirjanpitoyksikkö maksaa ja kirjaa menot ensin omalle toimintamenomomentilleen, joka on nettobudjetoitu. Esimerkissä kirjataan projektin zzz1 menot, jotka voidaan maksaa määrärahalla yy.yy.yy.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Projekti	Debet	Kredit
4xxxx menotilit	xx.xx.01		zzzz1	10 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		zzzz1	2 400	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)					12 400

Käyttöoikeuden kirjausta varten kirjanpitoyksikkö laatii zzzz1 seurantakohteelle rekisteröidyistä menoista raportin, jolla todennetaan määrärahan käyttö.

Raportti projektilta zzzz1 (määrärahalla yy.yy.yy maksettavat menot)	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	10 000
Henkilöstökulut	25 000
Vuokrat	2 000
Palvelujen ostot	50 000
Muut kulut	1 000
Momentilta xx.xx.01 maksetut menot	88 000
Arvonlisäverokulut* momentilta xx.xx.29	15 000

**Mikäli määrärahan käyttöoikeuden antanut virasto on samalla hallinnonalalla ja yy.yy.yy on veroton momentti, ei arvonlisäveromenoa kirjata uudestaan. Mikäli yy.yy.yy on verollinen momentti, arvonlisäveromeno sisällytetään määrärahan käytön oikaisukirjaukseen.*

A. Verottoman määrärahan käytön oikaisukirjaus:

Kirjanpitoyksiköt ovat eri hallinnonaloilla ja kirjausoikeus on verottomalle momentille. Momenttia, jolta menot maksettiin, hyvitetään ja määräraha veloitetaan momentilta, jolle on saatu kirjausoikeus. Arvonlisäveroa vastaava tulo tuloutetaan arvonlisäveromenomomentin vakiosisällön mukaisesti sekalaisiin tuloihin momentille 12.39.10.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Projekti	Debet	Kredit
39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset	xx.xx.01	xxxx	zzzz1		88 000
39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset	12.39.10	xxxx	zzzz1		15 000
43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset	yy.yy.yy	xxxx	zzzz1	88 000	
43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset	yy.yy.29	xxxx	zzzz1	15 000	

Määrärahan käytön oikaisukirjauksessa (itselaskutus) käytetään kumppanikoodina oman kirjanpitoyksikön koodia sekä tuotto- että kulukirjauksen osalta.

Talousarviokirjanpidossa määrärahan yy.yy.yy käyttö on 88 000 kirjauksen jälkeen.

Määrärahan yy.yy.yy käytön erittely menolajeittain raportoituna projektiseurantakohteen avulla on esim. seuraavanlainen:

Raportti projektilta zzzz1		
Menolajit	TaKP-tili	€
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	xx.xx.01	10 000
Henkilöstökulut	xx.xx.01	25 000
Vuokrat	xx.xx.01	2 000
Palvelujen ostot	xx.xx.01	50 000
Muut kulut	xx.xx.01	1 000
Sisäiset tuotot (tili 39670)	xx.xx.01	- 88 000
Sisäiset kulut (tili 43968)	yy.yy.yy	88 000
TaKP yy.yy.yy yhteensä		88 000

B. Verollisen määrärahan käytön oikaisukirjaus:

Kirjausoikeus on verolliselle momentille. Momenttia, jolta menot maksettiin, hyvitetään ja määräraha veloitetaan momentilta, jolle on saatu kirjausoikeus. Arvonlisäveroa vastaava tulo tuloutetaan arvonlisäveromenomomentin vakiosisällön mukaisesti sekalaisiin tuloihin momentille 12.39.10.

LKP-tili	TaKP-tili	Kump-	Projekti	Debet	Kredit
39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset	xx.xx.01	xxxx	zzzz1		88 000
39670Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset	12.39.10	xxxx	zzzz1		15 000
43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset	yy.yy.yy	xxxx	zzzz1	103 000	

Määrärahan käytön oikaisukirjauksessa (itselaskutus) käytetään kumppanikoodina oman kirjanpitoyksikön koodia sekä tuotto- että kulukirjauksen osalta.

Esimerkki 2: Määrärahan käytön laskutus toiselta kirjanpitoyksiköltä

Menojen maksaja on saanut vain käyttöoikeuden mutta ei kirjausoikeutta toisen kirjanpitoyksikön määrärahaan, joten se ei voi ottaa vastaavaa talousarviotiliä omaan kirjanpitoonsa. Määrärahan käyttö laskutetaan myöntäjäkirjanpitoyksiköltä.

Määrärahan yy.yy.yy käyttöoikeuden saanut kirjanpitoyksikkö maksaa ja kirjaa menot ensin omalle toimintamenomomentilleen, joka on nettobudjetoitu. Kirjauksessa projektilla, hankkeella tms. seurantakohteella zzzz1 rekisteröidään menot, jotka voidaan maksaa määrärahalla yy.yy.yy. Kts. edellinen esimerkki.

Käyttöoikeuden kirjausta varten kirjanpitoyksikkö laatii zzzz1 seurantakohteelle rekisteröidyistä menoista raportin, jolla todennetaan määrärahan käyttö. Kts. edellinen esimerkki.

Määrärahan käytön laskutuksen kirjaus (laskuttaja kirjanpitoyksikkö xxxx). Kirjanpitoyksiköt ovat eri hallinnonaloilla. Momenttia, jolta menot maksettiin, hyvitetään ja määräraha veloitetaan laskulla myöntäjävirastolta. Arvonlisäveroa vastaava tulo tuloutetaan arvonlisäveromenomomentin vakiosisällön mukaisesti sekalaisiin tuloihin momentille 12.39.10.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Projekti	Debet	Kredit
39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset	xx.xx.01	yyyy	zzzz1		88 000
39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset	12.39.10	yyyy	zzzz1		15 000
17498 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		yyyy	zzzz1	103 000	

Määrärahan käyttöoikeuden myöntänyt kirjanpitoyksikkö (yyyy) kirjaa saamansa laskun. Määräraha on veroton.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Projekti	Debet	Kredit
43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset	yy.yy.yy	xxxx	zzzz1	88 000	
43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset	yy.yy.29	xxxx	zzzz1	15 000	
26298 Muut lyhytaikaiset velat, sisäiset (T)		xxxx			103 000

Määrärahan käyttöoikeuden myöntänyt kirjanpitoyksikkö kirjaa (yyyy) saamansa laskun. Määräraha on verollinen, joten arvonlisävero kirjataan samalle momentille kuin varsinainen menokin.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Projekti	Debet	Kredit
43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset	yy.yy.yy	xxxx	zzzz1	103 000	
26298 Muut lyhytaikaiset velat, sisäiset (T)		xxxx			103 000

5.4 Talousarviomenojen kohdentaminen laskutettaessa

Laskuttamisessa on otettava huomioon myös oikea kohdentaminen. Laskuttamisen tulee johtaa samaan menojen kohdentamiseen kuin kirjausoikeuden käyttäminen. Se, millaista menettelyä käyttäen menot siirretään lopullisesti maksavalle kirjanpitoyksikölle, ei toisin sanoen saa vaikuttaa menojen kohdentamisperusteeseen. Kun toiminnasta rahoitusta saavalle virastolle aiheutuvat menot ovat palkka- yms. suoriteperusteisia menoja, menot on laskutettava rahoittavalta virastolta varainhoitovuoden aikana riittävin väliajoin ja joka tapauksessa varainhoitovuosittain siten, että myös rahoittava virasto ehtii kirjaamaan menot sille varainhoitovuodelle, jona ne ovat toteuttajavirastolle suoriteperusteisesti syntyneet.

5.5 Toisen kirjanpitoyksikön puolesta perityt tulot ja maksetut menot

Toisen kirjanpitoyksikön puolesta perityt tulot ja toisen kirjanpitoyksikön puolesta maksetut menot ovat eriä, jotka eivät liity tuloja perivän tai menoja maksavan viraston omaan toimintaan. Tämän vuoksi niitä ei kirjata tuloja perivän tai menoja maksavan viraston talousarviotuloksi tai -menoksi eikä liikekirjanpidon tuloksi tai menoksi.

Tulot

Virasto voi periä toisen viraston puolesta tuloja sellaisista suoritteista, jotka eivät ole perivän viraston omia suoritteita. Talousarviokirjanpidossa perityt tulot kirjataan tilille 610 Talousarviotulot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle. Liikekirjanpidossa käytetään tasetiliä 25830 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät tulot. Tilinpäätöksessä tileillä 610 ja 25830 ei saa olla saldoa.

Talousarviotulot siirretään aika ajoin tililtä 610 toiselle virastolle. Tulot vastaanottava kirjanpitoyksikkö kirjaa tulot lopulliselle talousarviokirjanpidon tilille ja liikekirjanpidossa tulojen luonteen mukaiselle tuottotilille.

Esimerkki:

Kirjanpitoyksikkö A perii kirjanpitoyksikkö B:n puolesta talousarviotuloja. A kirjaa B:n suoritteista saadut tulot talousarviokirjanpidossa tilille 610 Talousarviotulot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			100	
25830 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät tulot	610 Talousarviotulot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle			100

Kirjanpitoyksikkö A siirtää kirjanpitoyksikkö B:lle sille kuuluvat tulot:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
25830 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät tulot	610 Talousarviotulot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle		100	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				100

Kirjanpitoyksikkö B kirjaa kirjanpitoyksikkö A:n perimät ja B:lle siirtämät tulot talousarviokirjanpidossa tilijaottelun mukaiselle talousarviotilille ja liikekirjanpidossa tulon luonteen mukaiselle tuottotilille.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			100	
xxxxx tuottotili	xx.xx.xx			100

Menot

Toisen kirjanpitoyksikön puolesta maksetulla menolla tarkoitetaan tässä tilannetta, jossa kirjanpitoyksikkö A maksaa kirjanpitoyksikkö B:n suoritetuotantoon liittyvän menon B:lle tilijaottelussa osoitetuista määrärahoista. Tämä edellyttää, että A:lla on käyttöoikeus B:n määrärahaan.

Virastojen tulee välttää maksamasta toiselle kuuluvia menoja esimerkiksi sopimalla laskujen osoittamisesta suoraan sille virastolle, jonka menosta on kyse. Toisen puolesta maksettujen

menojen käsittely aiheuttaa ylimääräistä työtä ja helposti myös puutteita valtion kirjanpidon ajantasaisuuteen ja oikeellisuuteen.

Toisen viraston menon alun perin maksava virasto kirjaa menon arvonlisäveroineen liikekirjanpidon tilille 19920 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot ja talousarviokirjanpidon tilille 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle.

Kun menon maksanut virasto siirtää menon toiselle virastolle, tehdään vastakirjaus liikekirjanpidon tilille 19920 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot ja talousarviokirjanpidon tilille 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle. Tällöin meno ”nollautuu” menon alun perin maksaneen viraston kirjanpidossa. Meno siirretään joko laskulla maksuliiketilien kautta tai muistiolla lähetteiden tilin kautta. Menon siirto tulee tehdä sellaisessa aikataulussa, että molemmat osapuolet ehtivät kirjata sekä menon siirron että varsinaisen menon oikealle varainhoitovuodelle. Tilinpäätöksessä tileillä 19920 ja 630 ei saa olla saldoa.

Virasto, jolle meno siirretään, kirjaa sen mahdollisine arvonlisäveroineen lopullisille menotileille liike- ja talousarviokirjanpitoon. Tilit valitaan samoin perustein kuin jos alkuperäinen lasku olisi tullut suoraan menon lopulta kirjaavalle virastolle. Liikekirjanpidon tili määräytyy sen mukaan, millaisesta menosta on kyse (palvelunosto, sähkö, vuokra, arvonlisävero jne). Mikäli menon alkuperäinen laskuttaja on ulkoinen toimija (eli muu kuin budjetti- tai rahastotalous), jolloin kyseessä on ulkoinen meno. Tällöin kirjauksella ei saa käyttää sisäisten erien kulutiliä, vaan meno kirjataan ulkoiselle kulutilille. Mikäli menon alkuperäinen laskuttaja on sisäinen eli budjetti- tai rahastotalouteen kuuluva toimija, käytetään sisäisten erien kulutilejä.

Valtiokonttori on julkaissut kysymys-vastaus-tyyppisenä ohjeena esimerkkejä toiselle virastolle siirrettävien menojen kirjauksista.

5.6 Lähetteiden tilin käyttö

Kirjanpitoyksikköjen välisissä kirjauksissa on laskutettaessa mahdollista käyttää maksuliiketilien sijasta tiliä 19910 Lähetteiden tili (T), jos maksuliiketilien käyttö ei ole tarkoituksenmukaista.

Lähetteiden tilin käytöstä on ilmoitettava viipymättä sille kirjanpitoyksikölle, jonka määrärahan käytöstä on kysymys. Ilmoituksen saajan on tehtävä lähetteiden tiliä koskevat kirjaukset heti ilmoituksen saatuaan. Ilmoituksessa on mainittava, mille kuukaudelle kirjaukset on tehty, koska kirjanpitoyksikköjen on tehtävä kirjaukset samalle kuukaudelle. Tilinpäätöksessä lähetteiden tilin saldo siirretään tilille 20820 Siirrot lähetteiden tililtä (T). Tilinpäätöksessä lähetteiden tilillä ei saa olla saldoa.

Esimerkki:

Käyttöoikeuden saanut kirjanpitoyksikkö maksaa hankkeeseen kuuluvan menon (kirjanpitoyksiköt kuuluvat eri hallinnonaloihin, joten myös arvonlisävero laskutetaan):

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
4xxxx menotilit	1. xx.xx.01 2. 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle		100	
93000 Arvonlisäverokulut	1. xx.xx.29 2. 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle		24	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				124

1. *Menon veroton osa maksetaan toimintamenomomentilta ja arvonlisäveron osuus hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta.*
2. *Talousarviokirjanpidon tilin 630 käyttö: sekä menon veroton osa että arvonlisävero kirjataan tilille 630.*

Kirjanpitoyksikkö (xxxx) laskuttaa yhteishankkeeseen liittyvät kulunsa toiselta kirjanpitoyksiköltä (yyyy). Tulon kirjaaminen:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19910 Lähetteiden tili (T)		yyyy	124	
39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset	1. xx.xx.01 2. 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle	yyyy		100
39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset	1. 12.39.10 2. 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle	yyyy		24

1. *Menon veroton osuus kirjataan laskutettaessa tuloksi toimintamenomomentille ja arvonlisäveron osuus tuloutetaan arvonlisäveromenomomentin vakiosisällön mukaisesti sekalaisiin tuloihin momentille 12.39.10.*
2. *Talousarviokirjanpidon tilin 630 käyttö: sekä menon veroton osa että arvonlisävero kirjataan tilille 630.*

Määrärahan käyttöoikeuden myöntäneen kirjanpitoyksikön (yyyy) kirjaukset:

Määräraha on budjetoitu verottomana, jolloin käytetään arvonlisäveromenomomenttia.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset	yy.yy.01	xxxx	100	
43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset	yy.yy.29	xxxx	24	
19910 Lähetteiden tili (T)		xxxx		124

Määräraha on budjetoitu verollisena, jolloin käytetään sitä momenttia, jolle arvonlisävero on budjetoitu.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset	yy.yy.50	xxxx	124	
19910 Lähetteiden tili (T)		xxxx		124

5.7 Kirjanpitoyksikön sisäiset suoritukset ja hallinnan siirrot

Tiliä 19950 Kirjanpitoyksikön sisäinen lähetteiden tili (T) käytetään kirjanpitoyksikön sisäisessä maksuliikkeessä silloin, kun sitä ei hoideta maksuliiketilien kautta. Kirjaukset lopullisille meno- ja tulotileille tekee se, jonka puolesta meno on maksettu tai tulo peritty. Tilin käytöstä on viipymättä ilmoitettava sille, jota kirjaus koskee. Ilmoituksen saajan on tehtävä kirjanpitoyksikön sisäisten suoritusten tiliä koskevat kirjaukset heti ilmoituksen saatuaan. Kirjaukset on tehtävä samalle kuukaudelle. Vuoden vaihteessa on huolehdittava siitä, että kirjaukset tehdään oikean tilikauden kirjanpitoon.

Tilinpäätöksessä tilillä 19950 Kirjanpitoyksikön sisäinen lähetteiden tili (T) ei saa olla saldoa.

Esimerkki kirjanpitoyksikön sisäisen lähetteiden tilin käytöstä toisen viraston puolesta maksetun menon kirjaamisessa

Virasto B maksaa samassa kirjanpitoyksikössä olevan virasto A:n puolesta menon 100 euroa. B ilmoittaa tilin 19950 Kirjanpitoyksikön sisäinen lähetteiden tili (T) käytöstä A:lle.

Kirjaukset maksun suorittajan, virasto B:n, kirjanpidossa:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19950 Kirjanpitoyksikön sisäinen lähetteiden tili (T)			124	
19210 Muut maksuliikemenotilit (T)				124

Kirjaukset menot kirjaavan virasto A:n kirjanpidossa:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19950 Kirjanpitoyksikön sisäinen lähetteiden tili (T)				124
40070 Lämmitys, sähkö ja vesi	xx.xx.xx		100	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		24	

Esimerkki kirjanpitoyksikön sisäisen lähetteiden tilin käytöstä toisen viraston puolesta perityn tulon kirjaamisessa

Virasto B perii samassa kirjanpitoyksikössä olevan virasto A:n puolesta tulon 50 euroa ja ilmoittaa tilin 19950 Kirjanpitoyksikön sisäinen lähetteiden tili (T) käytöstä A:lle.

Kirjaukset tulon perivän virasto B:n kirjanpidossa:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19950 Kirjanpitoyksikön sisäinen lähetteiden tili (T)				50
19110 Muut maksuliiketulotilit (T)			50	

Kirjaukset tulon kirjaavan virasto A:n kirjanpidossa:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19950 Kirjanpitoyksikön sisäinen lähetteiden tili (T)			50	
30010 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot kotitalouksilta	xx.xx.xx			50

Kirjanpitoyksikön sisäinen hallinnan siirto

Kirjanpitoyksikön sisäisessä hallinnan siirrossa sekä omaisuuden luovuttaja että vastaanottaja käyttävät vastatilinä oman pääoman tiliä 20830 Hallinnan siirrot. Hallinnan siirto on kirjattava molemmin puolin saman kuukauden aikana. Siirto tehdään kirjanpitoarvolla. Tilinpäätöksessä tilillä 20830 ei saa olla kirjanpitoyksikön sisäisistä kirjauksista aiheutuvaa saldoa.

Esimerkki kirjanpitoyksikön sisäisestä hallinnan siirrosta

Virasto A luovuttaa samassa kirjanpitoyksikössä olevalle virasto B:lle hallinnassaan olevan auton, jonka kirjanpitoarvo on 40 000 euroa.

A kirjaa:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12500 Autot ja muut maakuljetusvälineet				40 000
20830 Hallinnan siirrot		BBBB	40 000	

B kirjaa:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
12500 Autot ja muut maakuljetusvälineet			40 000	
20830 Hallinnan siirrot		AAAA		40 000

5.8 Myynti toiselle virastolle tai laitokselle

Viraston toiselta valtion virastolta tai laitokselta saamat maksullisen toiminnan tulot, vuokra- ja käyttökorvaustulot sekä käyttöomaisuuden myyntivoitot kirjataan sisäisille tuottotileille (LKP-tilit 30xx0 ja 31xx0). Muilta osin kirjauksissa ei ole eroa sen suhteen, saadaanko tuotto toiselta virastolta tai laitokselta vai talousarviotalouden ulkopuolelta. Talousarviotalouden sisäiseen myyntiin ei kuitenkaan liity arvonlisäverokirjauksia, koska valtioverovelvollisen sisällä tapahtuvaa myyntiä pidetään verovelvollisen sisäisenä toimituksena.

Käyttöomaisuuden siirtoa toiselle virastolle ei käsitellä kirjanpidossa käyttöomaisuuden myyntinä vaan hallinnan siirtona. Mikäli käyttöomaisuuden siirtoon liittyy määräraha, hallinnan siirron kirjausten lisäksi tehdään kirjaukset yhteistoiminnan kustannusten korvausten tilien kautta vastaavasti kuin määrärahan käytön laskutuksen yhteydessä, ks. esimerkit kohdasta 5.3.

Esimerkki: Maksuperustelain mukaisen liiketaloudellisen suoritteen myynti toiselle virastolle.

Arvonlisäveroa ei veloiteta budjettitalouden sisällä.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17008 Myyntisaamiset, sisäiset (T)		xxxx	100	
30080 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot, sisäiset	xx.xx.xx	xxxx		100

Esimerkki: Edellisen esimerkin myyntiä vastaava ostokirjaus toisessa virastossa

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
43928 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut, sisäiset	xx.xx.xx	yyyy	100	
25708 Ostovelat, sisäiset (T)		yyyy		100

Talousarviotalouden sisäisten palvelukeskusten palveluveloitukset

Sisäisillä palvelukeskuksilla tarkoitetaan talousarviotalouden sisäisiä palveluyksiköitä, joiden tuottama palvelu perustuu palvelusopimukseen ja/tai lakiin ja/tai asetukseen. Palvelukeskuksen veloituksessa on kyse palvelukeskuksen palveluiden tuottamisesta aiheutuneiden kustannusten korvauksesta ja siksi niille on tilikartassa tämän luonteen mukaiset tilit sekä palvelun tuottajan että sen ostajan kirjauksille.

Palvelukeskus kirjaa palveluveloitustuoton tilille 39680 Palvelutoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset. Palvelukeskukselle maksettavan palveluveloituksen ostaja kirjaa joko 43250 ICT-palvelujen ostot, sisäiset tai 43280 Talous- ja henkilöstöhallinnon palvelujen ostot, sisäiset riippuen siitä, kummasta palvelusta on kyse. Palveluveloituksia ei tule kirjata muille kulutileille.

Palveluveloitukset sisältävät menoja, jotka palvelukeskus on jo kirjannut valtion kirjanpitoon menolajin mukaiselle tilille (esimerkiksi henkilöstökulut, ICT-käyttöpalvelut tai asiantuntijapalvelut). Mikäli sekä palvelukeskus että sen asiakas kirjaisi nämä menot menolajin mukaiselle tilille, nämä kulut tulisivat kahteen kertaan valtion kirjanpitoon ja vääristäisivät siten valtiotasoista raportointia.

Valtiokonttori on julkaissut kysymys-vastaus-tyyppisenä ohjeena esimerkkejä virastojen, laitosten ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen välisten myyntien ja ostojen sekä palvelukeskusveloitusten kirjaamisesta.

5.9 Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitteinen toiminta

Yhteisrahoitteista toimintaa kokonaisuutena sisältäen talousarviotalouden sisäisen ja talousarviotalouden ulkopuolelta saadun rahoituksen käsitellään tarkemmin toisaalla tässä käsikirjassa. Tässä käsitellään vain talousarviotalouden sisäisessä yhteisrahoituksessa noudatettavia kirjausmenettelyjä.

5.9.1 Yhteisrahoitteisen toiminnan tulojen laskutus

Jos viraston toimintamenomomentti on yhteisrahoitteisen toiminnan osalta nettobudjetoitu, yhteisrahoitteisen toiminnan hankkeiden menot maksetaan toimintamenomomentilta ja tulot tuloutetaan tälle momentille. Talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten mukaan toimintamenomomentille voidaan nettobudjetoida mm. viraston tai laitoksen vastuulla toteutettavasta tutkimus- tms. yhteishankkeesta tai yhteisestä toiminnasta tuloina saatavat muiden osapuolten maksuosuudet ja hankkeesta tai toiminnasta aiheutuvat menot. Näistä yhteishankkeen voidaan katsoa viittaavan yhteisrahoitteiseen toimintaan.

Rakennerahastohankkeiden osalta kansallisina hallinto- ja maksuviranomaisina toimivien ministeriöiden määräykset tai ohjeet voivat kuitenkin edellyttää bruttobudjetointia. Jos kyseinen toiminta ei ole nettobudjetoitu toimintamenomomentille, laskutus on tehtävä talousarviokirjanpidon tilin 630 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät talousarviomenot kautta.

Määrärahan käyttöoikeuden saanut virasto kirjaa liikekirjanpidossa laskutettavan ostomenon ja sitä vastaavan arvonlisäveron lopullisille menotileilleen. Talousarviokirjanpidossa käytetään nettobudjetoitua toimintamenomomenttia ja arvonlisäveromenomomenttia tai tiliä 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle.

Esimerkki:

Rahoittajaviraston XXXX määrärahaan käyttöoikeuden saanut virasto YYYY maksaa hankkeeseen kuuluvan menon. Virastot kuuluvat eri hallinnonaloihin, joten myös arvonlisävero laskutetaan. (Vuoden 2020 talousarvion mukainen numerointi):

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
40010 Toimistotarvikkeet	1. xx.xx.01 2. 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle		100	
93000 Arvonlisäverokulut	1. xx.xx.29 2. 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle		24	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				124

1. *Nettobudjetoidun toimintamenomomentin käyttö: menon veroton osa maksetaan toimintamenomomentilta ja arvonlisäveron osuus hallinnonalan yleiseltä alv-momentilta (vuoden 2020 talousarvion mukainen numerointi).*
2. *Talousarviokirjanpidon tilin 630 käyttö: sekä menon veroton osa että arvonlisävero kirjataan tilille 630.*

Myöntäjävirastoa velkoessaan määrärahan käyttöoikeuden saanut virasto kirjaa myöntäjävirastolta saadun tulon käyttäen sisäistä tuottotiliä (LKP-tili 39780 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot, sisäiset).

Virasto YYYY laskuttaa virastolta XXXX yhteisrahoitteiseen hankkeeseen liittyvät kulunsa. Virastot kuuluvat eri hallinnonaloihin, joten myös arvonlisävero laskutetaan.

Tulon kirjaaminen:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			124	
39780 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot, sisäiset	1. xx.xx.01 2. 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle	XXXX		100
39780 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot, sisäiset	1. 12.39.10 2. 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle	XXXX		24

1. *Menon veroton osuus kirjataan laskutettaessa tuloksi toimintamenomomentille ja sisäisen arvonlisäveron osuus tuloutetaan arvonlisäveromenomomentin vakiosisällön (talousarvio 2020) mukaisesti sekalaisiin tuloihin momentille 12.39.10.*
2. *Talousarviokirjanpidon tilin 630 käyttö: sekä menon veroton osa että arvonlisävero kirjataan tilille 630.*

Määrärahan käyttöoikeuden myöntänyt virasto kirjaa käyttöoikeuden saaneelta virastolta saamansa laskun liikekirjanpidossa vastaavasti valtion sisäiselle kulutilille. Talousarviokirjanpidossa käyttöoikeuden myöntänyt virasto kirjaa menon ja sitä vastaavan arvonlisäveron lopullisille talousarviotileille.

Menon kirjaaminen (vuoden 2020 talousarvion mukainen numerointi):

Määräraha on budjetoitu verottomana.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
43978 Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet, sisäiset	xx.xx.01	YYYY	100	
43978 Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet, sisäiset	xx.xx.29	YYYY	24	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				124

Määräraha on budjetoitu verollisena.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
43978 Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet, sisäiset	xx.xx.xx	YYYY	124	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				124

5.10 Yhteisrahoituksen arvonlisäveromenojen laskuttaminen kirjanpitoyksikköjen kesken

Pääsääntönä on, että myös arvonlisäveromenot laskutetaan rahoittavalta virastolta. Ilman arvonlisäveroa budjetoitujen momenttien osalta tämä johtuu siitä, että arvonlisäveromenot on budjetoitu hallinnonaloittain, minkä vuoksi ne on rahoitettava oikean hallinnonalan arvonlisäveromenomomentilta. Arvonlisäveroineen budjetoitujen momenttien osalta arvonlisäveromenot puolestaan rahoitetaan jäljempänä mainittavia poikkeustapauksia lukuun ottamatta samalta momentilta kuin menon verotonkin osa.

Maksettuja arvonlisäveromenoja vastaava laskutettava korvaus tuloutetaan arvonlisäveromenomomentin vakiosisällön säädöksen mukaisesti sekalaisiin tuottoihin tilille 12.39.10.

Poikkeuksena pääsääntöön on eräitä tilanteita, joissa arvonlisäveroa joko ei saa laskuttaa tai sitä ei tarvitse laskuttaa määrärahaa hallinnoivalta kirjanpitoyksiköltä. Näitä tilanteita ovat seuraavat:

1. *Virastot ovat samalla hallinnonalalla ja rahoittajan määräraha on budjetoitu ilman arvonlisäveroa. Tässä tilanteessa, jos toteuttajavirasto on maksanut rahoitettavaan toimintaan liittyvät arvonlisäveromenot hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta, ei arvonlisäveron laskuttaminen talousarvion erittelyperiaatteen nojalla ole enää tarpeen, koska toteuttajaviraston sisäinen arvonlisäverotuotto ja rahoittajakirjanpitoyksikön sisäinen arvonlisäverokulu kirjattaisiin tällöin samalle momentille, hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille. Näissäkin tilanteissa arvonlisäveron saa kuitenkin laskuttaa, jos virastot niin sopivat (vrt. kohta 2).*
2. *Rahoittajan määräraha on budjetoitu ilman arvonlisäveroa ja rahoittaja edellyttää, että erillismenoihin liittyvät arvonlisäveromenot kirjataan suoraan rahoittajaviraston hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille. Näissä tilanteissa rahoittajavirasto on ilman arvonlisäveroa budjetoidun määrärahansa käyttöä koskevassa jakopäätöksessä edellyttänyt, että hankkeen arvonlisäveromenot kirjataan suoraan rahoittajaviraston hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille.*

3. *Budjetoinnista johtuvat erityiset poikkeukset. Tällaiset mahdolliset poikkeukset ilmenevät sen momentin, jolta menon veroton osa maksetaan, päätösosasta tai hallinnonalan yleisen arvonlisäveromenomomentin päätösosasta. Esimerkiksi momentin päätösosan perustelujen mukaan tietyn ministeriön hallinnonalaan kuuluvan rahoituksen saajan ei tarvitse laskuttaa hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille kirjaamiaan arvonlisäveromenoja (ks. kohta 1). Muihin hallinnonaloihin kuuluvat rahoituksen saajat sen sijaan laskuttavat maksamansa arvonlisäveromenot.*

6 Arvonlisäveroon liittyvät kirjaukset

Tässä luvussa käsitellään pääasiassa arvonlisäverolain (1501/1993) mukaista ostoon ja myyntiin liittyvää arvonlisäveroa sekä arvonlisäveron kirjausta eräissä muissa tilanteissa. Viraston ja laitoksen toteuttamissa yhteisrahoitteisissa hankkeissa syntyneiden arvonlisäveromenojen kirjanpitoon liittyviä kysymyksiä käsitellään pääosin luvussa 7.

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

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

Valtion virastot, laitokset ja valtion talousarvion ulkopuoliset rahastot, lukuun ottamatta Huoltovarmuusrahastoa, eivät tilitä arvonlisäveroa verohallinnolle eivätkä lähetä verohallinnolle muita arvonlisäveroilmoituksia kuin yhteenvetoilmoitukset EU:n jäsenvaltioiden välisestä kaupasta. Yhteenvetoilmoitus on annettava sähköisesti OmaVerossa (omavero.fi).

Valtion virastojen ja laitosten on kotimaan kaupassa merkittävä laskuihin Suomen valtion Y-tunnus, joka on 0986674-0. Verohallinto on ohjeistanut ALV-numeron käyttöä ohjeessaan (Verohallinto 6.10.2017: Arvonlisäverotunnisteen, arvonlisäveronumeron ja nimen merkitseminen valtion virastojen ja laitosten antamiin laskuihin). Lisäksi Verohallinto on 27.9.2019 antanut ohjeen laskutusvaatimuksista arvonlisäverotuksessa, jossa määritellään tarkemmin myyntilaskun laskutusmerkinnöistä.

Yhteisökaupassa laskuun tulee merkitä myyjän Y-tunnuksen lisäksi ostajan ja myyjän arvonlisäveronumerot (ALV-numero, VAT-tunniste). Tätä arvonlisäveronumeroa ei muodosteta Suomen valtion Y-tunnuksesta, vaan viraston omasta Y-tunnuksesta kuten tähänkin asti. Arvonlisäveronumero saadaan jättämällä viraston Y-tunnuksesta väliviiva pois ja lisäämällä sen eteen FI. Esimerkiksi, jos viraston Y-tunnus on 1234567-8, arvonlisäveronumero on FI12345678.

Valtioverovelvolliseen kuuluvien virastojen, laitosten ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen tulee Verohallinnon ohjeen mukaan merkitä laskuun myyjän nimeksi Suomen valtio, minkä lisäksi laskuun merkitään viraston tai laitoksen nimi ja osoite, eli Suomen valtio/virasto x. Tämä vaatimus koskee kaikkia arvonlisäverolain alaisia laskuja. Verohallinnon Itä-Suomen yritysverokeskus neuvoo mitkä virastot, laitokset ja muut yksiköt kuuluvat valtion piiriin yhtenä verovelvollisena.

Kolmansien maiden kanssa käytävä arvonlisäverotus siirtyi Tullilta Verohallinnolle 1.1.2018 arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen tekemien tuontien osalta. Verohallinto on ohjeistanut tarkemmin maahantuonnin arvolisäveromenettelyä ohjeessaan (Verohallinto 28.11.2017: Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen). Valtion virasto tai laitos käyttää tuonnissa ja EU:n jäsenmaiden välisessä yhteisökaupassa kirjanpitoyksikön Y-tunnuksesta muodostettua ALV-numeroa (VAT-tunnus).

6.1 Arvonlisäveroneuvonta

Kaikkiin arvonlisäverotuksen aineellisoikeudellisiin kysymyksiin saa neuvontaa Verohallinnon Itä-Suomen yritysverokeskuksesta sekä useista Verohallinnon arvonlisäverotusta koskevista ohjeista. Virasto ja laitos voi myös pyytää verohallinnolta asiaa koskevan ennakkoratkaisun tai kirjallisen ohjauksen. Veroneuvonnan yhteystiedot löytyvät verohallinnon internetsivustolta osoitteesta www.vero.fi.

Valtiokonttorin roolina arvonlisäveroasioissa on antaa määräykset ja ohjeet arvonlisäveron kirjanpidollisesta käsittelystä.

6.2 Arvonlisäveron kirjaaminen käytettäessä omaa määrärahaa

Liikekirjanpito

Liikekirjanpidossa arvonlisäverolliset ostot ja myynnit kirjataan siten, että oston tai myynnin veroton määrä kirjataan asianomaiselle meno- tai tulotilille ja arvonlisäveron määrä arvonlisäverokulu- tai tuottotilille. Arvonlisäverotuotot kirjataan verokannan mukaan. Poikkeuksen muodostavat tavarana tai palveluna luovutettavat valtionavut ja avustukset, joiden ostomenot kirjataan liikekirjanpidossa siirtotalouden kuluksi arvonlisäveroineen. Näissä tilanteissa arvonlisäveron osuutta ei siis eritellä arvonlisäverokulutilille.

Liikekirjanpidossa ostomenoon liittyvä arvonlisävero kirjataan arvonlisäverokulutilille samanaikaisesti, kun ostomenon veroton osuus kirjataan menoksi, lukuun ottamatta maksettuja ja suoritettuja ennakkomaksuja (ALV 15 § 1 momentti 2 kohta). Näin menetellään myös yhteisöhankintojen kohdalla. Myyntiin liittyvä arvonlisävero kirjataan arvonlisäverotuotoksi samanaikaisesti, kun myyntitulon veroton osuus kirjataan tuloksi.

Talousarviokirjanpito

Arvonlisäverotulo kirjataan talousarvion mukaisesti arvonlisäverotulomomentille 11.04.01. Arvonlisäveromeno kirjataan talousarviokirjanpidon tilille sen mukaan, mille talousarviokirjanpidon tilille hankinta on budjetoitu. Kun arvonlisäverolliseen hankintaan käytetään määrärahaa, joka on budjetoitu ilman arvonlisäveroa (talousarviossa momentit 1–29 ja 70–79, ellei asianomaisen momentin päätösosassa ole tehty tähän poikkeusta), ostohintaan sisältyvä arvonlisävero kirjataan asianomaisen hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille (talousarviossa 29-momentit).

Valtion talousarvioesityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa menomomentteja koskevissa yleisissä määräyksissä todetaan arvonlisäveromenoista seuraavasti:

Jos menoa, johon liittyvä arvonlisävero maksetaan hallinnonalan arvonlisäveromenomäärärahasta, vastaan saadaan tuloa (kuten maksullinen toiminta, EU- ja muu yhteisrahoitus), tulon arvonlisäveromenoa vastaava osuus tuloutetaan momentille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot. Valtion viraston tai laitoksen arvonlisäverollisten suoritteiden myynnistä arvonlisäverolain mukaan suoritettava vero tuloutetaan kuitenkin momentille 11.04.01 Arvonlisävero.

Esimerkkejä arvonlisäveromenoa vastaavan osuuden tuloutuksesta momentille 12.39.10 löytyy mm. luvusta 5.3 Talousarviomenojen ns. itselaskutus ja laskuttaminen.

Tilanteita, joissa edellisen varainhoitovuoden sulkemisen jälkeen tulee korjata edellisen varainhoitovuoden arvonlisäverokirjauksia, käsitellään luvussa 8.2 Edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvat erät.

Talousarvioon sisältyy myös määrärahoja, jotka on budjetoitu arvonlisäverollisina. Näitä ovat talousarviossa kaikki siirtomenomomentit 30–69, ellei asianomaisen siirtomenomomentin tai hallinnonalan yleisen arvonlisäveromenomomentin päätösosassa ole tehty tähän poikkeusta. Näitä verollisia määrärahoja käytettäessä arvonlisäveron osuus menosta kirjataan ao. määrärahan käytöksi. On huomattava, että osa siirtomenomomenteista on ns. sekamomentteja, jolloin momentin määrärahaa saa talousarvion mukaan käyttää myös valtion omiin sinällään kulutusmenoluonteisiin ostomenoihin (ks. esimerkki 4).

Arvonlisävero kirjataan talousarviotilille samanaikaisesti, kun varsinainen myyntitulon tai ostomenon veroton osuus kirjataan lopulliselle talousarviokirjanpidon tilille. Asiasta on maininta Valtion talousarviossa momentin 11.04.01 päätösosan perusteluissa.

Esimerkki 1. Viraston omaan toimintaan liittyvän arvonlisäverollisen menon kirjaaminen

Kirjataan verollinen osto 124 €, joka sisältää arvonlisäveroa 24 %.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
xxxxx Menotili	xx.xx.xx yy.yy.yy		100	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29 yy.yy.yy		24	
25700 Ostovelat (T)				124

Määräraha xx.xx.xx on budjetoitu verottomana, jolloin käytetään arvonlisäveromenomomenttia.

Määräraha yy.yy.yy on budjetoitu verollisena, jolloin käytetään sitä momenttia, jolle arvonlisävero on budjetoitu.

Esimerkki 2. Arvonlisäverollisen tulon kirjaaminen

Kirjataan verollinen myynti 124 €, joka sisältää arvonlisäveroa 24 %.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.xx			100
92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			24
17000 Myyntisaamiset (T)			124	

Esimerkki 3. Tavarana tai palveluna annettavaan valtionapuun liittyvän ostomenon kirjaaminen

Kirjataan muina aineina, tarvikkeina ja tavaroina elinkeinoelämälle annettava valtionapu 124 000 €, joka sisältää arvonlisäveroa 24 %. Momentti on verollinen.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
82310 Valtionavustukset käyttötalous, elinkeinoelämä	xx.xx.xx		124 000	
25700 Ostovelat (T)				124 000

Esimerkki 4. Siirtomenojen momenteilla olevien määrärahojen käyttäminen valtion omiin ostomenoihin

Kirjataan siirtomenojen momentilla olevan määrärahan käyttäminen viraston omiin aine-, tarvike- ja tavaraostoihin, 124 000 €, joka sisältää arvonlisäveroa 24 %. Momentti on verollinen, joten arvonlisäverokulun osuus kirjataan momentille.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
40090 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	xx.xx.50		100 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.50		24 000	
25700 Ostovelat (T)				124 000

Esimerkki 5. Saadun ennakkomaksun kirjaaminen (talousarvioasetuksen 42 d § säätää suoriteperusteen kirjausperusteeksi myynnille)

A. Talousarviotulo on budjetoitu suoriteperusteella

1. *Asiakas suorittaa ennakkomaksun 124 000 € (sis. alv 24 %).*
2. *Suorite toimitetaan asiakkaalle.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	25690 Muut saadut ennakot	600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista			100 000
1.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			24 000
1.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			124 000	
2.	25690 Muut saadut ennakot	600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista		100 000	
2.	30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.xx			100 000

B. Talousarviotulo on budjetoitu maksuperusteella

1. *Asiakas suorittaa ennakkomaksun 124 000 € (sis. alv 24 %).*
2. *Suorite toimitetaan asiakkaalle.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	25690 Muut saadut ennakot	xx.xx.xx			100 000
1.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			24 000
1.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			124 000	
2.	25690 Muut saadut ennakot			100 000	
2.	30020 Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä				100 000

Esimerkki 6. Maksetun ennakkomaksun kirjaaminen

Talousarviomeno on budjetoitu suoriteperusteella (momentilta saa maksaa ennakkomaksun)

1. *Maksetaan ennakkomaksu 124 000 €, joka sisältää arvonlisäveroa 24 %.*
2. *Vastaanotetaan kone.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	12940 Muut ennakkomaksut	xx.xx.01		100 000	
1.	93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		24 000	
1.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit				124 000
2.	12940 Muut ennakkomaksut				100 000
2.	12690 Muut koneet ja laitteet			100 000	

6.3 Arvonlisäveron kirjaaminen käytettäessä toisen kirjanpitoyksikön hallinnoimaa määrärahaa

Kirjanpitoyksiköllä voi olla tai kirjanpitoyksikkö voi saada oikeuden käyttää oman toimintansa rahoittamiseen toisen kirjanpitoyksikön hallinnoimaa määrärahaa (määrärahan käyttöoikeus). Tilanteet voivat liittyä joko talousarviotalouden sisäiseen yhteisrahoitukseen tai viranomaistehtävien hoitamiseen.

Toisen kirjanpitoyksikön hallinnoiman määrärahaan käyttöön liittyviä arvonlisäverokysymyksiä on käsitelty kokonaisuutena luvussa 5.

6.4 Yhteisökaupan (EU:n jäsenvaltioiden välisen tavarakaupan) arvonlisäveromenettely

Valtion virastot ja laitokset sekä talousarvion ulkopuoliset valtion rahastot lukuun ottamatta Huoltovarmuusrahastoa käyttävät EU:n jäsenmaiden välisessä yhteisökaupassa kirjanpitoyksikön tai talousarvion ulkopuolisen valtion rahaston Y-tunnuksesta muodostettua ALV-numeroa (VAT-tunnus). Verohallinto on ohjeistanut ALV-numeron käyttöä ohjekirjeessään (Verohallinto 6.10.2017: Arvonlisäverotunnisteen, arvonlisäveronumeron ja nimen merkitseminen valtion virastojen ja laitosten antamiin laskuihin). Lisäksi Verohallinto on antanut ohjeen laskutusvaatimuksista arvonlisäverotuksessa 27.9.2019, jossa määritellään tarkemmin myyntilaskun laskutusmerkinnöistä.

Arvonlisäverotietoja käytetään mm. yhteisökauppaa koskevassa valvonnassa. Tarvitsemansa arvonlisäverotiedot Verohallinto saa suoraan keskuskirjanpidosta. Tästä syystä on tärkeää, että kaikki yhteisökaupan arvonlisäverokirjaukset tehdään täydellisinä seuraavassa käsiteltyjen ohjeiden mukaisesti.

Yhteisöhankinnat

Arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneiden välisessä yhteisökaupassa yhteisöhankintalaskut ovat verottomia laskuja. Virastot ja laitokset sekä talousarvion ulkopuoliset valtion rahastot laskevat näihin arvonlisäveron Suomen arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti ja kirjaavat veron seuraavasti.

Yhteisöhankinnoista kirjattava arvonlisävero lasketaan ja kirjataan kustakin hankintaerästä (laskusta) erikseen. Veromeno kirjataan liikekirjanpitoon verokannan mukaiselle yhteisöhankintojen arvonlisäverokulutilille. Talousarviokirjanpitoon veromeno kirjataan sen mukaan, mitä tässä luvussa talousarviokirjanpidosta on aikaisemmin sanottu.

Laskettua arvonlisäveroa ei makseta rahasuorituksena verovirastolle. Maksun sijasta laskettu arvonlisävero kirjataan menokirjauksen kanssa samanaikaisesti kuluksi ja tuotoksi liikekirjanpitoon yhteisöhankintojen arvonlisäverokulu- ja -tuottotilille sekä menoksi ja tuloksi talousarviokirjanpitoon. Talousarviokirjanpidon tulokirjaus tehdään aina arvonlisäverotulomomentille riippumatta siitä, minkä tilin veloitukseksi itse ostomeno talousarviokirjanpidossa on kirjattu.

Esimerkki 7. Yhteisöhankinnan arvonlisäveron kirjaaminen

Kirjataan EU-jäsenmaasta saatu (veroton) yhteisöhankintalasku 1 000 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
xxxxx Menotili	xx.xx.01[1] xx.xx.50[2]		1 000	
93100 Arvonlisäverokulut yhteisöhankinnoista	xx.xx.29[1] xx.xx.50[2]		240	
92120 Arvonlisäverotuotot yhteisöhankinnoista 24 %	11.04.01			240
25700 Ostovelat (T)				1 000

[1)]Määräraha on budjetoitu verottomana, jolloin käytetään arvonlisäveromenomomenttia.

[2)]Määräraha on budjetoitu verollisena (siirtomeno), jolloin käytetään sitä momenttia, jolle arvonlisävero on budjetoitu.

Esimerkki 8. Yhteisöhankinnan ennakkomaksumenon kirjaaminen

Talousarviomeno on budjetoitu suoriteperusteella (momentilta saa maksaa ennakkomaksuja)

1. *Maksetaan ennakkomaksu 60 000 €.*
2. *Vastaanotetaan kone.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	12940 Muut ennakkomaksut	xx.xx.01		60 000	
1.	93100 Arvonlisäverokulut yhteisöhankinnoista	xx.xx.29		14 400	
1.	92120 Arvonlisäverotuotot yhteisöhankinnoista 24 %	11.04.01			14 400
1.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				60 000
2.	12940 Muut ennakkomaksut				60 000
2.	12690 Muut koneet ja laitteet			60 000	

Yhteisömyynnit

Myyjän on varmistettava, että ostaja on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenmaassa. Sen, onko ostajan ilmoittama arvonlisäveronumero (VAT-tunnus) voimassa, voi varmistaa joko komission internetsivuilta tai Verohallinnolta.

Jos verottoman myynnin edellytykset eivät täyty, myyjän on veloitettava arvonlisävero tavaroiden myynnistä Suomessa. Tällöin arvonlisävero kirjataan liikekirjanpidossa verokannan mukaiselle arvonlisäverotuottotilille (tililaji 920) ja talousarviokirjanpidonssa tuloksi arvonlisäverotulomomentille.

Britannian täysimääräinen ero EU:sta tuli voimaan 1.1.2021. Tämän seurauksena Britannian ja EU:n välisessä kaupankäynnissä ei enää sovelleta EU:n sisäkaupan säädöksiä ja ohjeistuksia arvonlisä- ja valmisteverotuksen osalta vaan Britanniaa kohdellaan EU:n ulkopuolisena kolmantena maana. Kuitenkin Pohjois-Irlannin ja EU-jäsenvaltioiden väliseen tavarakauppaan sovelletaan EU-tavarakaupan yhteisömyyntiä ja -hankintaa koskevia arvonlisäverosäännöksiä. Sopimuksella ei ole vaikutusta osapuolten palveluiden ulkomaankaupan arvonlisäverotukseen, sillä palvelujen verokohtelu ei eroa EU:n jäsenvaltioiden ja EU:n ulkopuolisten eli kolmansien maiden välillä.

EU:n ja Britannian välisestä sopimuksesta löytyy tarkemmin tietoa englanniksi Euroopan komission verkkosivuilla ja suomeksi Valtioneuvoston kanslian verkkosivuilla. Erosopimukseen sisältyy Irlantia ja Pohjois-Irlantia koskeva pöytäkirja.

Brexitin vaikutuksista verotukseen voi lukea tarkemmin Verohallinnon kotisivuilla.

6.5 Kolmansien maiden kanssa käytävä tavarakauppa

Arvonlisäverotuksessa maahantuonnilla tarkoitetaan tavaroiden tuontia EU:n ulkopuolelta EU:n alueelle. Viennillä vastaavasti tarkoitetaan tavaroiden myyntiä EU:n alueelta sen ulkopuolelle. Arvonlisävero jää tullauspäätökseltä automaattisesti pois, mikäli tuonti-ilmoituksessa on valittu toimijan luonteeksi V eli valtio. Valtion virastot, laitokset ja valtion talousarvion ulkopuoliset rahastot laskevat maahantuonnista suoritettavan veron sen sijaan oma-aloitteisesti. Maahantuonnin suoritettava ja vähennettävä vero kohdistetaan ko. kuukaudelle, jonka aikana tullauspäätös on annettu. Tiedot veron määrästä Verohallinto saa suoraan keskuskirjanpidosta, minkä vuoksi valtion virastot ja laitokset sekä talousarvion ulkopuoliset valtion rahastot eivät tee maahantuonnista suoritettavasta verosta Verohallinnolle erillistä arvonlisäveroilmoitusta tai tilitä arvonlisäveroa.

Tulli hoitaa luovutus- ja tullauspäätökset, jotka lähetetään vastauksena tulli-ilmoituksen antajalle. Jos ilmoittajalla ei ole ilmoitukseen liittyvää tullaus- tai luovutuspäätöstä arkistoituna, Tulli voi päätöksen toimittaa ilmoittajalle jälkikäteen. Tullauslistoja voi tilata osoitteesta arkistoedi(at)tulli.fi ja yksittäisiä päätöksiä osoitteesta arkisto(at)tulli.fi.

Esimerkki 9: Maahantuonnin veron kirjaaminen

1. *Kirjataan EU:n ulkopuolelta (kolmansista maista) maahantuodun hyödykkeen lasku 1000 euroa.*

2. *Saadaan lasku rahtikuluista 100 euroa.*

3. *Lasketaan oma-aloitteisesti veron peruste ja kirjataan laskettu arvonlisäveromeno ja -tulo.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	4XXXX	xx.xx.xx		1000	
1.	27500 Ostovelat				1000
2.	40000 Arvoltaan vähäiset koneet, kalusteet ja kuljetusvälineet	xx.xx.xx		100	
2.	25700 Ostovelat				100
3.	93300 Arvonlisäverokulut maahantuonnista 24 %	xx.xx.29[1] xx.xx.50		264	
3.	92420 Arvonlisäverotuotot maahantuonnista 24 %	11.04.01[2]			264

[1] Määräraha on budjetoitu verottomana, jolloin käytetään arvonlisäveromenomomenttia.

[2] Määräraha on budjetoitu verollisena, jolloin käytetään sitä momenttia, jolle arvonlisävero on budjetoitu.

6.5.1 Ahvenanmaan veroraja

Verohallinnon ohjeessa (24.11.2017) ”Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa” on todettu, että Suomen EU-liittymissopimuksen mukaan Ahvenanmaan maakunta ei kuulu Euroopan yhteisön arvonlisävero- eikä valmisteveroalueeseen. Ahvenanmaa on arvonlisäverotuksessa kolmannen maan (eli EU:n ulkopuolisen maan) asemassa suhteessa muuhun Suomeen ja toisiin EU-maihin. Ahvenanmaa kuuluu kuitenkin EU:n tulliliittoon ja -alueeseen. Ahvenanmaan maakunnan ja muun Suomen sekä maakunnan ja muiden EU:n jäsenvaltion välillä on veroraja. Veroraja merkitsee sitä, että Ahvenanmaan ja EU:n arvonlisäveroalueen välisiin tavaran myynteihin ja siirtoihin sovelletaan arvonlisäverolain kolmansien maiden kanssa käytävään kauppaan liittyviä vientiä ja maahantuontia koskevia säännöksiä.

Ahvenanmaan erityisasemalla ei ole vaikutusta Suomen valtion verotusoikeuteen. Arvonlisäverolaissa Suomella tarkoitetaan EU:n lainsäädännön mukaista Suomen arvonlisäveroaluetta ja Ahvenanmaan maakuntaa. Arvonlisäverolakia sovelletaan siis myös Ahvenanmaalla. Tavaroiden ja palvelujen myynti Ahvenanmaan sisällä on arvonlisäverollista samoin edellytyksin kuin muualla Suomessa.

6.6 Palveluiden ulkomaankauppa

Palvelujen verokohtelu ei eroa EU:n jäsenvaltioiden ja EU:n ulkopuolisten, kolmansien maiden välillä eli pääsääntö on, että myyjä on verovelvollinen liiketaloudellisesta maksullisesta toiminnasta tapahtuvasta palvelun myynnistä.

Palvelujen ulkomaankauppaan sovelletaan arvonlisäverolain 9 §:n mukaista käännettyä verovelvollisuutta (ks. 6.8.4.käännetty verovelvollisuus ja valtio) silloin, kun kyseessä on ei-verovelvollisen ulkomaalaisen Suomessa myymät palvelut. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta kuitenkaan arvonlisäverolain 9 §:n erityissäännöksen mukaan silloin, kun ostajana on valtio arvonlisäverovelvollisena.

Verohallinto on ohjeistanut ulkomaankaupan arvonlisäverotuksen säännöt palvelujen osalta ohjeessaan (Verohallitus 15.11.2021: Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus).

6.7 Kehitysyhteistyöstä ja lähialueyhteistyöstä aiheutuvat arvonlisäveromenot

Arvonlisäverolain mukaan ministeriöiden kehitysyhteistyötä varten kotimaasta ostamat palvelut ovat arvonlisäverollisia. Vaikka kehitys- ja lähialueyhteistyömäärärahat on budjetoitu siirtomenomomenteille, niiden toteuttamiseen liittyvien kotimaasta tehtävien hankintojen arvonlisäveromenot on yleensä budjetoitu erikseen arvonlisäveromenomomentille, jotta arvonlisäverolla ei rasiteta Suomen kehitysyhteistyötä ja lähialueyhteistyötä.

6.8 Eräitä erityiskysymyksiä

Yksittäisiä kysymyksiä arvonlisäveron kirjauksista sisältyy myös Valtiokonttorin kotisivuilla julkaistuihin Kysymyksiä ja vastauksia -dokumentteihin.

6.8.1 Toimitilan jälleenvuokraus

Jälleenvuokraus vähennyskelpoiseen käyttöön

Silloin, kun virasto tai laitos tai talousarvion ulkopuolinen valtion rahasto vuokraa edelleen itse arvonlisäverollisena vuokraamiaan toimitiloja valtion ulkopuolisen jälleenvuokraajan vähennyskelpoiseen käyttöön, jälleenvuokraus on arvonlisäverollista.

Arvonlisäverolain kiinteistönluovutusta koskevan pääsäännön (27 §) mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen on verotonta. Lain 30 §:n mukaan käyttöoikeuden luovuttaminen voidaan käsitellä verollisena, jos luovuttaja hakeutuu tästä erikseen verovelvolliseksi. Valtion arvonlisäverotyöryhmän (VM 31/2001) mukaan valtion virasto tai laitos ei noudatetussa verotuskäytännössä kuitenkaan hakeudu erikseen arvonlisäverovelvolliseksi tiloista, jotka se luovuttaa edelleen. Tästä huolimatta se käsittelee verollisina vuokraamiensa tilojen edelleen vuokrauksen verollisena silloin, kun vuokralainen käyttää tiloja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Tämä koskee vuodesta 2021 alkaen myös talousarvion ulkopuolisia valtion rahastoja lukuun ottamatta Huoltovarmuusrahastoa.

Esimerkki 10. Jälleenvuokraus vähennyskelpoiseen käyttöön

1. *Virasto vuokraa toimitilaa ja maksaa tästä vuokraa 124 000 €, joka sisältää arvonlisäveroa 24 %.*
2. *Virasto vuokraa osan toimitilasta edelleen ja saa tästä vuokratuottona 12 400 €, joka sisältää arvonlisäveroa 24 %.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	42020 Muiden rakennusten vuokrat	xx.xx.xx		100 000	
1.	93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		24 000	
1.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				124 000
2.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			12 400	
2.	31020 Vuokrat muista rakennuksista	xx.xx.xx			10 000
2.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			2 400

Jälleenvuokraus vähennyskelvottomaan käyttöön

Silloin, kun virasto tai laitos tai talousarvion ulkopuolinen valtion rahasto jälleenvuokraa itse arvonlisäverollisena vuokraamiaan tiloja valtion ulkopuolisen jälleenvuokraajan vähennyskelvottomaan käyttöön, jälleenvuokraus on arvonlisäverotonta. Tällöin viraston tulee hinnoitella jälleenvuokra siten, että vuokra sisältää myös viraston maksaman arvonlisäveron. Viraston hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta maksama arvonlisäveroa vastaava osuus vuokratuotosta kirjataan sekalaisiin tuloihin momentille 12.39.10.

Esimerkki 11. Jälleenvuokraus vähennyskelvottomaan käyttöön

Virasto vuokraa toimitilaa ja maksaa tästä vuokraa 12 400 €, joka sisältää arvonlisäveroa 24 %.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
42020 Muiden rakennusten vuokrat	xx.xx.xx		10 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		2 400	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				12 400

Virasto jälleenvuokraa toimitilan ja saa tästä vuokratuottona 12 400 €, joka sisältää arvonlisäveroa 24 %. Momentti on nettobudjetoitu.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			12 400	
31020 Vuokrat muista rakennuksista	xx.xx.xx			10 000
31020 Vuokrat muista rakennuksista	12.39.10			2 400

Vuokran arvonlisävero maksetaan hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta, ja tätä vastaava osuus jälleenvuokratulosta tuloutetaan momentille 12.39.10.

6.8.2 Käytetyn käyttöomaisuuden myynti

Valtion virastojen ja laitosten ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen käytössä olleiden käyttöomaisuushyödykkeiden kuten koneiden ja kaluston myynnin arvonlisäverollisuus riippuu siitä, mihin toimintaan niitä on käytetty. Ainoastaan liiketaloudellisessa maksullisessa toiminnassa käytetyn käyttöomaisuushyödykkeen myynti on arvonlisäverollista. Muussa käytössä olleen käyttöomaisuushyödykkeen myynti on arvonlisäverotonta.

Jos samaa käyttöomaisuutta on käytetty sekä verollisessa että verottomassa toiminnassa, on myyntihinta jaettava verolliseen ja verottomaan osaan, jos hyödykkeen myyntihinta on merkittävä. Jako voidaan tehdä esimerkiksi käytön suhteessa. Jaon perusteet tulee voida osoittaa. Vähäisen myynnin verollisuus voidaan ratkaista hyödykkeen pääasiallisen käytön perusteella.

Myynnistä saatu tulo voidaan talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten mukaan nettouttaa toimintamenomomentille, jos hyödykkeen hankinta on rahoitettu toimintamenomäärärahasta.

Esimerkki 12. Käytetyn käyttöomaisuuden myynti

Esimerkki kirjauksista, kun liiketaloudellisessa maksullisessa toiminnassa käytetty tietokone myydään käytettynä yritykselle. Myyntihinta on 1 240 € (sis. alv 240 €). Tietokoneen tasearvo käyttöomaisuuskirjanpidon mukaan on myyntihetkellä 900 €. Poistoja on kirjaamatta 100 €.

1. *Poisto-osuuden kirjaaminen.*
2. *Myyntivoiton kirjaaminen.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit

1.	48230 Poistot koneista ja laitteista			100	
1.	12550 ICT-laitteet				100
2.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			1 240	
2.	39060 Muiden koneiden ja laitteiden myyntivoitot	xx.xx.xx			1 000
2.	92020 Arvonlisäverotuotot 24 %	11.04.01			240
2.	39060 Muiden koneiden ja laitteiden myyntivoitot			800	
2.	12550 ICT-laitteet				800

6.8.3 Ulkomaisen arvonlisäveron kirjaaminen

Ulkomaista arvonlisäveroa tai muuta vastaavaa kulutusveroa ei käsitellä arvonlisäveromenona ja -kuluna valtion kirjanpidossa. Liikekirjanpidossa ulkomainen arvonlisäveromeno kirjataan samaksi kululajiksi kuin menon veroton osa. Talousarviokirjanpidossa ulkomaista arvonlisäveroa tai muuta vastaavaa kulutusveroa ei ilman arvonlisäveroa budjetoitujen momenttien yhteydessä saa maksaa hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta, ellei talousarviossa ole erikseen toisin mainittu.

Esimerkki 13. Ulkomaisen arvonlisäveron kirjaaminen

Maksetaan virkamiehen ulkomaanmatkasta aiheutunut 120 €:n hotellilasku, joka sisältää 20 % kyseisen maan arvonlisäveroa.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
45020 Matkustuspalvelut	xx.xx.01[1] xx.xx.50[2]		120 120	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				120

[1] *Verottomana budjetoitu määräraha*

[2] *Verollisena budjetoitu määräraha*

Huomaa, että valtiolla arvonlisäverovelvollisena on tietyin reunaehdoin mahdollisuus saada takaisin arvonlisäverolliseen toimintaansa (eli liiketaloudelliseen maksulliseen toimintaansa) liittyvät maksetut ulkomaiset arvonlisäveromenot ns. arvonlisäveron ulkomaalaispalautuksena. Takaisin saanti on epävarmaa ja esimerkiksi Suomen valtio ei anna palautusta toiselle valtiolle, koska Suomen arvonlisäverolain mukaan valtiolla ei ole vähennysoikeutta Suomen arvonlisäverosta. Palautuksen hakuprosessi koskee EU-maita, ei kolmansia maita.

6.8.4 Käännetty verovelvollisuus ja valtio

Yleisessä arvonlisäverotuksessa sovelletaan arvonlisäverolain 9 §:n mukaan käännettyä verovelvollisuutta, jos ulkomaalaisella tavaroiden tai palveluiden myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä ulkomaalainen myyjä ole hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi.

Käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan ostajan velvollisuutta suorittaa vero myyjän puolesta.

Arvonlisäverolain 9 §:n erityissäännöksen mukaan käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta silloin, kun ostajana on valtion virasto tai laitos tai talousarvion ulkopuolinen valtion rahasto lukuun ottamatta Huoltovarmuusrahastoa. Käännetyn verovelvollisuuden tilanteissa ei näin ollen tehdä lainkaan arvonlisäverokirjauksia.

AVL 9 § käsittelee vain tavaroita ja palveluita, jotka ulkomaalainen myy Suomessa. Tämä pykälä ei siis koske yhteisömyyntiä tai yhteisöhankintaa eli kun toisesta EU-maasta oleva elinkeinonharjoittaja myy tavaraa suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle (luku 6.4.). Tavarakaupassa myyntimaa määräytyy pääsääntöisesti tavaran luovutuspaikan tai kuljetuksen alkamispaikan mukaan. Tällöin siis tapahtuu Suomessa yhteisöhankinta ja arvonlisävero suoritetaan Suomeen. Vastaavasti valtio tekee kolmansien maiden kanssa käydystä tavarakaupasta kirjaukset maahantuonnin alv-tileille. Jos myyjä ei ole elinkeinonharjoittaja tai myynti jää vähäisen toiminnan perusteella arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, kyse ei ole yhteisömyynnistä eikä myöskään yhteisöhankinnasta, mutta ei myöskään Suomessa tapahtuvasta myynnistä. Palvelukauppa on asia erikseen. Palvelukaupassa myyntimaa määräytyy palvelun ja ostajan mukaan. Jos palvelun myyntimaan katsotaan olevan Suomi, niin silloin valtion ollessa ostaja, veroa ei ole suoritettava AVL 9 §:n nojalla, mikäli myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa eikä se ole hankkiutunut verovelvolliseksi.

7 Yhteisrahoitteinen toiminta

7.1 Käsite ja luonne

Yhteisrahoitteisella toiminnalla tarkoitetaan sellaista toimintaa, johon saadaan rahoitusta joko talousarviotalouden ulkopuolelta tai toiselta kirjanpitoyksiköltä ilman velvoitetta luovuttaa rahoittajalle välitöntä vastiketta. Välittömän vastikkeen puuttumisesta seuraa, että kyseessä ei koskaan ole maksullinen toiminta. Rajanvetotapauksissa maksulliseen toimintaan nähden viraston itse tai viime kädessä asianomaisen ministeriön on ratkaistava (ks. valtion maksuperustelain 8 ja 9 §), onko tietyssä toiminnassa kysymys virastoa tai laitosta koskevassa, maksuperustelain nojalla annetussa maksuasetuksessa tai erityismaksulainsäädännössä tarkoitetusta maksullisesta toiminnasta vai yhteisrahoitteisesta toiminnasta.

Yhteisrahoitteinen toiminta on yleisintä erilaisessa tiede-, tutkimus- ja kehittämistoiminnassa. Tyypillisiä talousarviotalouden ulkopuolisia yhteisrahoittajia ovat Euroopan Unioni (rakennerahastot sekä puiteohjelmat ja muu suora rahoitus), tietyn alan toimintaa rahoittavat koti- ja ulkomaiset säätiöt ja yleishyödylliset yhdistykset, kunnat ja kuntayhtymät (paitsi EU-hankkeen osarahoittajina myös muuten) sekä osin myös yritykset. Suurimpia talousarviotalouden sisäisiä yhteisrahoittajia ovat Suomen Akatemia, Innovaatiorahoituskeskus Business Finland sekä ministeriöt.

Yhteisrahoitteisessa toiminnassa ei ole kysymys viraston lakisääteisesti pakollisten viranomaistehtävien toteuttamisesta. Lakisääteisten viranomaistehtävien hoitamiseen esimerkiksi toiselle kirjanpitoyksikölle osoitetusta tai jakamattomasta määrärahasta saatu rahoitus ei siten ole yhteisrahoitusta. Yhteenvetona voidaan todeta, että yhteisrahoitteisen toiminnan tuloja eivät ole ainakaan:

- maksullisen toiminnan tulot, joihin rinnastetaan myös sponsorirahoitus,
- käyttötarkoitukseltaan täysin avoimet eli puhtaat lahjoitukset ja testamentit, koska niitä ei saada mihinkään tiettyyn toimintaan,
- muille tahoille välitettävät läpikulkuerät kuten koordinoitava EU- tai muu vastaava rahoitus, koska kyseiset varat eivät ole koordinaattorin omia tuloja,
- lakisääteistä viranomaistehtävää varten toiselle kirjanpitoyksikölle osoitetusta tai jakamattomasta määrärahasta saatu rahoitus kuten kustannusten korvaus virka-avusta, korvaus toisen viraston suoritteiden perustana olevan järjestelmän ylläpidosta aiheutuvista menoista sekä korvaus matka- ym. menoista, joita toiselle virastolle aiheutuu ministeriön asettamaan tai vastaavaan viranomaistehtäviin liittyvään työryhmään osallistumisesta, eivätkä
- hallintolain 3 §:ssä (434/2003) tarkoitetun hallintosopimuksen nojalla hoidettavaksi otettuihin tehtäviin saatu rahoitus.

7.2 Budjetointi

Viraston omaa yhteisrahoitteista toimintaansa varten saamat tulot ja suorittamat menot ovat viraston tai laitoksen toiminnasta kertyviä tuloja ja siitä aiheutuvia menoja. Tällaiset tulot ja menot voidaan talousarviolain 3 a §:n mukaan nettobudjetoida (toimintamenomomentti). Jos tuloja ei ole nettobudjetoitu, tulojen käyttäminen edellyttää lisätalousarvion laatimista. Lisätalousarviossa momentti voidaan muuttaa kyseisten yhteisrahoitteisten tulojen osalta

nettobudjetoiduksi tai säilyttää bruttobudjetoituna lisäten määrärahaa tulomomentille kirjattavan yhteisrahoitustulon verran.

Jos toimintamenomomentti on nettobudjetoitu, sille nettobudjetoidaan vuoden 2020 talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten brutto- ja nettobudjetointia koskevien määräysten mukaan seuraavat yhteisrahoitteiseen toimintaan liittyvät tulot ja näitä vastaavat menot:

- viraston tai laitoksen vastuulla toteutettavasta tutkimus- tms. yhteishankkeesta tai yhteisestä toiminnasta tuloina saatavat muiden osapuolten maksuosuudet ja hankkeesta tai toiminnasta aiheutuvat menot,
- viraston tai laitoksen toimintaan liittyvät, EU:lta saatavat tulot ja näihin tuloihin liittyvät menot sekä
- viraston tai laitoksen lahjoituksina ja testamentilla saamat varat silloin, kun virastolla tai laitoksella on oikeus ottaa ne vastaan eikä kysymys ole viraston tai laitoksen tavanomaiseen toimintaan ja talouteen nähden epätavallisen suurista määristä.

Koska käyttötarkoitukseltaan täysin avoimet eli puhtaat lahjoitus- ja testamenttisaannot eivät ole yhteisrahoitteisen toiminnan tuloja, lahjoitus- ja testamenttisaannot ovat yhteisrahoitteista toimintaa vain siltä osin kuin ne on osoitettu käytettäväksi tietynlaiseen (esim. biolääketieteen tutkimus) tai tiettyyn (biolääketieteen hanke x) viraston omaan toimintaan. Tällaisia yhteisrahoitteisen toiminnan tuloja ovat esimerkiksi lahjoitusprofessuuria varten saadut varat. Jos taas kyse on valtiolle lahjoitetuista tai testamentatuista varoista, jotka on käytettävä tiettyyn kolmatta osapuolta hyödyttävään määrätarkoitukseen, jossa ei miltään osin ole kysymys valtion omasta toiminnasta, varat pelkästään rahastoidaan tasetilille 19510 Rahastojen varat (T). Ks. tilinpäätöksen liitettä 13 koskeva ohjeistus.

Osa talousarviotalouden ulkopuolelta saatavista yhteisrahoitteisen toiminnan tuloista on bruttobudjetoitu.

Jos talousarviotalouden sisäistä yhteisrahoitteista hanketta toteuttavan viraston toimintamenomomentti ei ole nettobudjetoitu, toiselta kirjanpitoyksiköltä laskutettava yhteisrahoitusosuus kirjataan talousarviokirjanpidossa tilille 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle.

7.3 Tulojen kohdentaminen

Talousarviolain 6 a §:ssä säädetään budjetoinnissa ja talousarviokirjanpidossa noudatettavista kohdentamisen yleisperiaatteista. Näitä konkretisoivat talousarvioasetuksen 5 a § ja 5 b § sekä mahdollisesti talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleiset määräykset ja asianomaisen momentin päätösosan perustelut, joilla voidaan poiketa talousarvioasetuksessa säädetyistä kohdentamisperusteista. Jos talousarviossa ei ole toisin säädetty, noudatetaan asetuksen kohdentamisperusteita.

7.3.1 Talousarviotalouden ulkopuolinen yhteisrahoitus

Yleistä

Yhteisrahoitteisen toiminnan tulot ovat muita sekalaisia tuloja (TaA 3 §:n 2 momentin 2 kohta). Talousarvioasetuksen 5 a §:n 2 momentin nojalla yhteisrahoitteisen toiminnan tulon kohdentamisperusteena on tulon kertyminen tehdyn sitoumuksen perusteella. Kyseessä on suoriteperustetta vastaava peruste, jota kutsutaan myös ”tulo menon kohdalle” -periaatteeksi.

Vähäinen tulo saadaan edellä mainitun säännöksen mukaan kirjata tuloksi kuitenkin myös maksuperusteella.

”Tulo menon kohdalle” -periaatteen mukaan oikeus talousarviotalouden ulkopuolisen rahoittajan rahoitukseen syntyy rahoittajan rahoitusosuuden mukaisena sitä mukaa, kun hankkeessa syntyy niitä menoja, joita rahoittaja on yhteisrahoitusta koskevassa sopimuksessa sitoutunut rahoittamaan. Jos esimerkiksi hankkeessa on varainhoitovuoden aikana syntynyt yhteisrahoittajan rahoittamiksi hyväksymiä menoja 100 ja jos yhteisrahoittajan rahoitusosuus on 40 %, viimeistään tilinpäätöksessä kirjataan 40:n suuruinen yhteisrahoitustulo. (Tilinpäätösmenettelyä on yksityiskohtaisesti selostettu toisaalla tässä käsikirjassa.)

Purkavien ja lykkäävien ehtojen vaikutus

Periaatteessa on mahdollista, että virasto on hyväksynyt yhteisrahoitussopimukseen rahoitusta koskevia purkavia tai lykkääviä ehtoja.

Purkavalla ehdolla tarkoitetaan tällöin ehtoa, joka toteutuessaan antaa rahoittajalle oikeuden vetäytyä rahoituksesta ja saada se takaisin. Vaikka tällaiset ehdot sinällään voivat olla viraston kannalta vaarallisia tai ainakin epätarkoituksenmukaisia, ne eivät vaikuta yhteisrahoitteisen toiminnan tulon kohdentamiseen. Yhteisrahoitustulo kirjataan purkavasta ehdosta huolimatta ”tulo menon kohdalle” -periaatteella.

Lykkäävällä ehdolla tarkoitetaan ehtoa, joka saattaa rahoituksen riippuvaiseksi jostakin tulevaisuuden epävarmasta tapahtumasta, esimerkiksi hankkeen loppuraportin valmistumisesta tiettyyn hetkeen mennessä. Pelkästään laskutusajankohtien sopiminen tietyiksi ajankohdiksi ei ole rahoituksen epävarmuutta lisäävä ja siten lykkäävä ehto. Lykkäävä ehto vaikuttaa talousarviotalouden ulkopuolelta saatavan yhteisrahoitustulon kohdentamisperusteeseen siten, että tulo kirjataan vasta, kun lykkäävä ehto on toteutunut.

7.3.2 Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus

Valtio on talousarviolain 12a §:n 1 momentin mukaisesti yksi kirjanpitovelvollinen. Valtion meno syntyy silloin, kun hankkeen toteuttamisesta aiheutuva meno syntyy hankkeen toteuttavalle virastolle. Talousarviotalouden sisällä rahoittaja- ja toteuttajavirastojen välillä tapahtuva menojen laskutus ei saa vaikuttaa menojen tosiasialliseen ajalliseen kohdentamiseen, vaan valtion menon syntyminen toteuttajavirastolle määrää sen varainhoitovuoden, jolle menot on kohdennettava myös rahoittajavirastossa.

Toteuttajavirastolle hankkeen toteuttamisesta aiheutuvat menot ovat palkka-, aine- ja tarvike- yms. menoja. Nämä menot kohdennetaan suoriteperusteisesti. Talousarviotalouden sisällä ”tulo menon kohdalle” -periaatteen noudattaminen merkitsee näin ollen sitä, että toteuttajaviraston suoriteperusteiset palkka-, aine- ja tarvike- yms. menot, näitä vastaavat rahoittajavirastolta laskutettavat talousarviotalouden sisäiset yhteisrahoitustulot sekä rahoittajaviraston näitä vastaavat menot tulee kaikki kohdentaa samalle varainhoitovuodelle silloin kun rahoittajavirastonkin momentti on suoriteperusteella budjetoitu. Vuoden vaihteen tilanne on aina määrärahan jakopäätöstä tai virastojen välistä rahoitussopimusta tehtäessä määrättävä yhdeksi laskutusajankohdaksi, jotta myös rahoittajavirasto ehtii kirjata sisäiset menot suoriteperusteisesti päättyvälle varainhoitovuodelle. Erityisesti on huomattava, että virastot eivät voi keskinäisillä laskutusaikataulua tai muita seikkoja koskevilla sopimuksillaan ohittaa molempia velvoittavia kohdentamissäännöksiä. Virastot eivät siten voi sopia laskutusajankohdista tai muistakaan seikoista siten, että ne johtaisivat talousarvioasetuksen vastaiseen kohdentamiseen.

Poikkeustilanteita voi muodostua seuraavissa tapauksissa. Mikäli mahdollista, valtion sisäiset tapahtumat kohdennettaisiin suoriteperusteella myös rahoittajan talousarviossa (tulo menon kohdalle):

- Tilanne, jossa rahoittajan momentin kohdentamisperuste estää yllä kuvatun menettelyn: Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi silloin, kun kyseisen menon rahoittamiseen osoitettu momentti on maksatuspäätös- tai maksuperusteinen, eikä toteuttajavirastolle syntyneiden kulujen selvittäminen ja rahoittajan maksatuspäätöksen tekeminen päättyvän varainhoitovuoden aikana ole mahdollista. Koska tässäkin tapauksessa on noudattava talousarviota, edelliselle vuodelle kuuluva meno toteutuu talousarvion seurannassa vasta seuraavana varainhoitovuonna rahoittajan kirjatessa oman menonsa. Seuraavassa kuviossa kuvataan syntyvä tilanne aikajanalla.

-

KUVA: Toteuttajavirastolle syntyy yhteisrahoitteiseen hankkeeseen liittyviä menoja 100€ vuonna 2019. Joulukuun menot ovat selvillä noin tammikuun toisella viikolla, kun toteuttajaviraston kaikki ostomenot ovat selvillä ja jakopalkka-ajo tehty. Rahoittajavirasto ennättää tehdä maksatuspäätöksen vasta silloin, kun vuoden 2019 kirjanpito on suljettu. Rahoittajaviraston momentti on maksatuspäätösperusteinen, joten rahoittaja kirjaa menonsa vuodelle 2020. Lopputuloksena vuonna 2019 syntynyt meno näkyy valtion talousarviomenona vasta vuonna 2020. Myöskään valtion sisäiset erät (rahoittaja- ja toteuttajaviraston keskinäiset kirjaukset) eivät eliminoidu liikekirjanpidossa.

- Voi syntyä tilanne, jossa toteuttajaviraston ei ole mahdollista laskuttaa rahoittajavirastoa loppuvuoden toteutuneiden kustannusten osalta sellaisessa aikataulussa, että laskutettu meno ehtisi toteuttajaviraston lisäksi myös rahoittajaviraston kirjanpitoon samalle päättyvälle varainhoitovuodelle. Tilanne voi syntyä esimerkiksi siten, että

- Toteuttajavirastolla syntyy joulukuussa toteutuneeseen työaikaan perustuvaa, rahoittajavirastolta laskutettavaa työtä
- Toteuttajaviraston joulukuun palkkakustannukset kohdistetaan työajanseurantaan perustuen seurantakohteille tammikuussa (jakopalkkalaskenta). Laskennan tuloksena saadaan selville myös rahoittajavirastolta laskutettavan projektin todellisiin palkkoihin perustuvat palkkakustannukset

Kun toteuttajaviraston projektille aiheutuneet kustannukset ovat selvillä, rahoittajaviraston kirjanpito on jo suljettu joulukuun osalta. Rahoittajavirastolla jäisi ainoaksi vaihtoehdoksi kirjata syntynyt meno alkaneelle uudelle varainhoitovuodelle.

7.4 Arvonlisäverokysymyksiä

7.4.1 Toiminnan arvonlisäverollisuus

Yhteisrahoitteisen toiminnan luonteeseen kuuluu, ettei rahoittaja saa rahoituspanostaan vastaan mitään välitöntä vastiketta toisin kuin maksullisessa toiminnassa. Tämän vuoksi perusoletuksena on, että yhteisrahoitteisessa toiminnassa ei voi olla kysymys arvonlisäverollisesta tavaran tai palvelun myynnistä. Toiminnan verollisuus on toisin sanoen merkki maksullisesta toiminnasta.

Viraston tai laitoksen maksullisista suoritteista päättää valtion maksuperustelain 8 §:n mukaan asianomainen ministeriö, jonka antamaa maksuasetusta virastot ja laitokset soveltavat toiminnassaan. Kannan ottaminen tietyn toiminnan arvonlisäverollisuuteen tai verottomuuteen puolestaan on tarvittaessa veroviranomaisen tehtävä ja tämän toimivallassa.

Koska tietyn toiminnan käsittelemisestä maksullisena toimintana päättää viime kädessä eri taho kuin toiminnan arvonlisäverollisuudesta, virastot ovat joissakin tilanteissa käsitelleet myös yhteisrahoitteiseen hankkeeseen talousarviotalouden ulkopuolelta saatua rahoitusta arvonlisäverollisena tavaran tai palvelun myyntinä. Tässä käsikirjassa ei voida ottaa kantaa näiden ratkaisujen oikeellisuuteen, vaan vain todeta kumpaankin eri tilanteeseen liittyvät arvonlisäveron kirjausmenettelyt. Jos on epäselvää, sovelletaanko tiettyyn toimintaan arvonlisäverolakia vai ei, asiaa tulee tarvittaessa kysyä veroviranomaiselta.

7.4.2 Hankkeen arvonlisäveromenojen kirjaaminen ja laskuttaminen rahoittajalta

Talousarviotalouden sisäisessä yhteisrahoituksessa on kysymys toisen kirjanpitoyksikön hallinnoiman määrärahan käyttämisestä omaan toimintaan. Näihin liittyviä arvonlisäverokirjauksia ja arvonlisäveron laskuttamista on arvonlisäverokirjauksia käsittelevissä jaksoissa.

Talousarviotalouden ulkopuolelta saatavan yhteisrahoituksen kirjausmenettelyt riippuvat siitä, käsitelläänkö saatavaa rahoitusta verottomana vai poikkeuksellisesti verollisena tavaran tai palvelun myyntinä (ks. edellä luku 7.4.1).

Verottomassa yhteisrahoituksessa on sääntönä, että hankkeen arvonlisäveromenot on maksettava ulkopuolelta saatavasta rahoituksesta samassa suhteessa kuin rahoituksesta on ulkopuolisen rahoittajan kanssa muutenkin sovittu.

Arvonlisäveromenojen tukikelpoisuus erilaisissa hankkeissa vaihtelee. Tarvittaessa arvonlisäveromenojen tukikelpoisuutta erilaisissa EU- ja muissa yhteisrahoitteisissa hankkeissa tulee kysyä rahoittavilta viranomaisilta.

Tässä yhteydessä on huomattava, että arvonlisäverolain 116 §:n säännöksellä, jonka mukaan valtio ei saa tehdä hankinnoistaan vähennystä, ei ole tässä merkitystä. Säännös ei vaikuta arvonlisäveron tukikelpoisuuden arviointiin.

Jos talousarviotalouden ulkopuolelta saatavaa yhteisrahoitusta poikkeuksellisesti käsitellään arvonlisäverollisena myyntinä, rahoittajalta laskutetaan tämän rahoitusosuutta vastaavat arvonlisäverottomat menot, jonka päälle lisätään kyseistä tavaraa tai palvelua arvonlisäverolain mukaan koskevan verokannan mukainen arvonlisävero.

7.5 Kirjausesimerkkejä

Tämän luvun esitys perustuu kuvion mukaiseen numerojaotteluun. Kuvion perusteella erilaiset yhteisrahoitustilanteet voidaan jakaa seuraavasti:

Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus (luku 7.5.1)

Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus (A-B)

Talousarviotalouden ulkopuolelta saatava yhteisrahoitus (luku 7.5.2)

Talousarviotalouden ulkopuolelta saatava yhteisrahoitus (X-A)

Koordinaattoritilanteet (luku 7.5.3)

Talousarviotalouden sisältä saatavan yhteisrahoituksen välittäminen koordinaattorina toiselle virastolle (B välittää A:n rahoituksen C:lle)

Talousarviotalouden sisältä saatavan yhteisrahoituksen välittäminen koordinaattorina talousarviotalouden ulkopuoliselle toimijalle (B välittää A:n rahoituksen Z:lle)

Talousarviotalouden ulkopuolelta saatavan yhteisrahoituksen välittäminen koordinaattorina toiselle virastolle (A välittää X:n rahoituksen B:lle).

Talousarviotalouden ulkopuolelta saatavan yhteisrahoituksen välittäminen koordinaattorina talousarviotalouden ulkopuoliselle toimijalle (A välittää X:n rahoituksen Z:lle).

Talousarviotalouden ulkopuolelta saatavan yhteisrahoituksen saaminen koordinaattorin kautta (Y välittää X:n rahoituksen B:lle).

Kuvio: Erilaiset kirjanpitoyksikön saamaan yhteisrahoitukseen liittyvät tilanteet.

7.5.1 Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus

Talousarviotalouden sisäisessä yhteisrahoituksessa on taloushallinnollisesti kysymys toisen kirjanpitoyksikön hallinnoiman määrärahan käyttämisestä joko laskuttamalla nettobudjetoidun toimintamenomomentin tai talousarviokirjanpidon tilin 630 kautta tai kirjaamalla menot suoraan määrärahaa hallinnoivan viraston talousarviotilille. Kirjaukset tehdään rahoittajan rahoitusosuuden suuruisina.

Suurimpia talousarviotalouden sisäisiä yhteisrahoittajia ovat Suomen Akatemia, Innovaatiorahoituskeskus Business Finland sekä ministeriöt. Rahoitusta saavan kirjanpitoyksikön budjetoinnin ja kirjanpidon näkökulmasta myös EU:n rakennerahastorahoitus voidaan ymmärtää talousarviotalouden sisäiseksi yhteisrahoitukseksi, koska rahoitus rakennerahastovarojen bruttobudjetoinnin vuoksi saadaan talousarvion määrärahoista eikä suoraan EU:lta. Tällöin rahoittajana voi toimia esimerkiksi ELY-keskus. Rakennerahastovaroihin ja näitä vastaaviin valtion rahoitusosuuksiin voidaan soveltaa nettobudjetointia samalla tavalla kuin muuhunkin yhteisrahoitukseen, jos saajan toimintamenomomentti on kyseisen toiminnan osalta nettobudjetoitu ja edellyttäen, ettei rakennerahastohankkeiden kansallisina hallinto- ja maksuviranomaisina toimivien ministeriöiden määräyksistä tai ohjeista rakennerahastohankkeiden osalta muuta johdu.

Talousarviotalouden sisäistä yhteisrahoitteista toimintaa on kuvattu tarkemmin luvun 5 (Kirjanpitoyksikköjen välisten ja kirjanpitoyksikön sisäisten tapahtumien kirjaukset) talousarviotalouden sisäistä yhteisrahoitteista toimintaa käsittelevässä alaluvussa 5.9.

7.5.2 Talousarviotalouden ulkopuolelta saatava yhteisrahoitus

Kohdentaminen ”tulo menon kohdalle” -periaatteen mukaan merkitsee tulon kirjaamista syntyneiden menojen perusteella. Ennen rahoituksen perusteena olevien menojen syntymistä saatu rahoitusosuus kirjataan siten saaduksi ennakoksi.

Esimerkki: Saadun ennakkomaksun kirjaaminen sekä arvonlisäverokorvauksen käsittely ja kohdentaminen

Saadaan säätiöltä 1.2.2014 ennakkomaksu ennen tutkimushankkeen aloittamista. Hanke alkaa 1.3.2014.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			100	
25690 Muut saadut ennakot	600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille			100

Kun hankkeessa on maksettu menoja, joita yhteisrahoittaja rahoittaa, ennakkomaksua tuloutetaan rahoittajan rahoitusosuuden suhteessa. Arvonlisäveromenoja vastaava kustannusten korvaus kirjataan liikekirjanpidossa yhteisrahoitteisen toiminnan tuotoksi ja talousarviokirjanpidossa momentille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot, jos arvonlisäveromeno on maksettu hallinnonalan arvonlisäveromenomomentilta. Se osa jo saadusta ennakosta, jota vastaavia menoja hankkeessa ei vielä ole syntynyt, jää tilinpäätöksessä saaduksi ennakoksi tileille 25690 Muut saadut ennakot ja 600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille. Yhteisrahoitteiseen toimintaan liittyvät tilinpäätösviennit on ohjeistettu luvussa 11 Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen laatiminen.

Hankkeen menot 1.3.2020 – 31.12.2020 ilman arvonlisäveromenoja ovat 130 ja arvonlisäveromenojen osuus on 20 (näitä aiemmin tehtyjä menokirjauksia ei ole esitetty tässä), yhteensä 150. Arvonlisäveromenot on maksettu hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta. Rahoittaja rahoittaa myös arvonlisäveromenoja. Rahoitussopimukseen ei sisälly kohdentamiseen vaikuttavia lykkääviä ehtoja.

Säätiön rahoitusosuus on 50 % hankkeen menoista. Puretaan saatua ennakkomaksua rahoittajan rahoitusosuutta vastaavassa suhteessa tuotoiksi: 50 % x 130 eli 65 kirjataan yhteisrahoitteisen toiminnan tuotoksi nettobudjetoidulle toimintamenomomentille ja arvonlisäveron osuus 50 % x 20 eli 10 yhteisrahoitteisen toiminnan tuotoksi muiden sekalaisten tulojen momentille 12.39.10.

Tilinpäätöksessä tileille 25690 ja 600 jää saldoa 100 – 75 = 25.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
25690 Muut saadut ennakot	600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille		75	
39790 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.01			65
39790 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	12.39.10			10

”Tulo menon kohdalle” -periaatteen mukaan oikeus talousarviotalouden ulkopuolisen rahoittajan rahoitukseen syntyy rahoittajan rahoitusosuuden mukaisena sitä mukaa kun hankkeessa syntyy niitä menoja, joita rahoittaja on yhteisrahoitusta koskevassa sopimuksessa sitoutunut rahoittamaan.

Käytännössä rahoittaja usein maksaa osuutensa vasta rahoituksen perusteena olevien menojen syntymisen jälkeen laskutusta vastaan. Tilikauden aikana virasto kirjaa tavallisesti laskutuksen yhteydessä yhteisrahoitteisen toiminnan tulon ja saamisen. Tilinpäätöksessä on tuloutettava myös rahoittajalta laskuttamaton osuus yhteistoiminnan menoista.

Esimerkki: Saamisen kirjaaminen rahoittajan rahoitusosuudesta

Kunnan kanssa on 1.9.2020 tehty sopimus kehittämishankkeen rahoittamisesta. Kunnan rahoitusosuus on 50 %. Kunta ei maksa ennakkoa. Rahoitussopimuksen mukaan laskutus tapahtuu puolivuosittain tilanteesta 30.6. ja 31.12.

Hankkeessa syntyy 1.9.2020 – 31.12.2020 menoja ilman arvonlisäveromenojen osuutta 130 ja arvonlisäveromenojen osuus on 20, yhteensä 150.

Menot on kirjattu seuraavasti:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
4xxxx Menotilit	xx.xx.01		130	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		20	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				150

Kunta ei sopimuksen mukaan ole suostunut rahoittamaan arvonlisäveromenoja. Koska vastaavaa tuloa ei ole, tukikelvoton arvonlisäveromeno jää maksetuksi arvonlisäveromenomomentilta.

Rahoituspäätökseen ei sisälly kohdentamiseen vaikuttavia lykkääviä ehtoja.

Kirjataan tilinpäätöksessä kunnan rahoitusosuutta vastaava saaminen sekä yhteisrahoitteisen toiminnan tuotto ja talousarviotulo. Koska kunta ei rahoita arvonlisäveromenoja, saamiseksi ja yhteisrahoitteisen toiminnan tuotoksi kohdennetaan vain syntyneitä verottomia menoja vastaava osuus eli 50 % x 130 = 65.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17390 Muut siirtosaamiset (T)			65	
39790 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.01			65

Kuntaa laskutetaan sen osuudesta vuonna 2021.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17390 Muut siirtosaamiset (T)				65
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			65	

7.5.3 Koordinaattoritilanteet

Yhteisrahoitteisessa toiminnassa on melko yleistä, että yksi rahoitusta saavista hankeosapuolista toimii koordinaattorina rahoittajan ja muiden rahoitusta saavien koti- tai ulkomaisten organisaatioiden eli koordinoitavien välillä. Koordinaattorin velvollisuuksiin kuuluu tyypillisesti mm. keskitetty raportointi rahoittajalle sekä rahoittajan rahoitusosuuksien välittäminen koordinoitaville.

Aina keskitetystä raportoinnista huolehtiva hankeosapuoli ei kuitenkaan huolehdi rahoituksen välittämisestä muille hankeosapuolille, vaan rahoittaja saattaa koordinaattorin hoitamasta keskitetystä raportoinnista huolimatta maksaa kullekin hankeosapuolelle kuuluvan rahoituksen erikseen. Tällöin ei ole kyse tässä tarkoitetusta ”kirjanpidollisesta” koordinaattoritilanteesta, jonka edellytyksenä on aina koordinoitavien varojen välittäminen muille hankeosapuolille. Esimerkiksi Suomen Akatemian ja Innovaatiorahoituskeskus Business Finlandin rahoittamissa hankkeissa saattaa olla hankkeen sisällön hallitsemiseen, etenemisraportointiin tms. liittyvä koordinaattori-koordinoitavat -tilanne. Näissä hankkeissa kuitenkin rahoittaja maksaa rahoitusosuutensa suoraan lopullisille toteuttajille, jolloin näissä hankkeissa ei ole kysymys tässä alaluvussa tarkoitetusta koordinaattoritilanteesta.

Kirjanpidon näkökulmasta toimintamalli, jossa maksut maksetaan suoraan lopullisille toteuttajille, on pääsääntöisesti yksinkertaisempi. Tässä ohjeessa ei kuitenkaan oteta kantaa toimintamallin valintaan, sillä muut seikat kuin kirjanpidon prosessin sujuvuus saattavat puoltaa toimintamallia, jossa maksut välitetään koordinaattorin kautta.

Kirjanpitoyksikkö koordinaattorina

Koordinaattori kirjaa rahoittajalta saadut varat talousarviotuloksi ja tuotoksi vain siltä osin kuin varat saadaan omaan käyttöön. Näihin voi varsinaisten yhteisrahoitteisista hankkeista aiheutuneiden välittömien menojen korvauksen lisäksi kuulua tietty korvaus koordinaattoritehtävästä aiheutuneista hallintomenoista.

Omaan toimintaan talousarviotalouden ulkopuolelta saatujen varojen osalta kirjaukset tehdään, kuten edellä kohdassa 7.5.2 on kerrottu.

Oman osuutensa hankkeeseen saatavasta rahoituksesta koordinaattori kirjaa saamisena sekä talousarviotulona ja yhteisrahoitteisen toiminnan tuottona nettobudjetoidulle toimintamenomomentilleen tai talousarviotalouden sisäisessä yhteisrahoituksessa, jossa toimintamenomomenttia ei ole nettobudjetoitu, talousarviokirjanpidon tilille 630.

Kun koordinaattorivirasto laskuttaa rahoittajaa muiden hankeosapuolten puolesta, se kirjaa saamisen ja velan. Näitä koordinoitaville välitettäviä varoja käsitellään taseessa läpikulkueränä tilillä 26230 Yhteisrahoitteisen hankkeen koordinoitavat varat (T).Vuoden 2020 loppuun asti käytettiin tiliä 26220 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T)). Tätä tiliä käytetään, mikäli virastolla on muuhun kuin yhteisrahoitteiseen toimintaan liittyviä koordinaattoritilanteita. Näin tehdään myös silloin, kun koordinoitavana on toinen virasto.

Kirjanpitoyksikkö koordinoitavana

Kun koordinoitava kirjanpitoyksikkö lähettää koordinaattorille laskun (maksatushakemuksen) edelleen rahoittajalta veloitettavaksi, se kirjaa saamisen ja yhteisrahoitteisen toiminnan tuoton nettobudjetoidulle toimintamenomomentilleen tai talousarviokirjanpidon tilille 630 (Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle). Liikekirjanpidon tuotto kirjataan saaduksi rahoittajan sektorilta (ks. tililajin 397 tilien sektorijako). Esimerkiksi koordinaattorina olevan toisen kirjanpitoyksikön kautta saatu rahoitus EU:n tutkimuksen ja innovoinnin Horisontti 2020 -ohjelmasta kirjataan tilille 39710 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot EU:lta, kun rahoituspäätöksen tekijä on talousarviotalouden ulkopuolinen taho (tässä EU). Toisin sanoen kyseessä ei ole talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitteinen toiminta, vaikka koordinoitava virasto saakin maksun toiselta kirjanpitoyksiköltä (koordinaattorilta)..

Esimerkki: EU rahoittajana, valtion virasto koordinaattorina ja koordinoitavana. Toimijat eivät laskuta toisiaan.

Esimerkissä kuvataan kirjanpidon kirjauksia tietyn tyyppisessä koordinaattoritilanteessa. Esimerkissä ei kuvata kattavasti kaikkien mahdollisten koordinaattoritilanteiden kirjauksia. Esimerkissä esiintyvät valtion virastot muodostavat kukin oman kirjanpitoyksikkönsä

Kirjanpitoyksikkö A on EU-hankkeen koordinaattori. Muut hankeosapuolet ovat kirjanpitoyksikkö B, ammattikorkeakoulu C ja ulkomainen yliopisto D. EU:n (E) rahoitusosuus on 100 %. EU ei ole maksanut ennakkoa. Koordinoitaville on syntynyt menoja seuraavasti: A 150, B 50, C 40 ja D 250, yhteensä 490.

Tässä esimerkissä toimijat eivät laskuta rahoittajaa, vaan lähettävät rahoittajalle tiedon hankkeeseen liittyvistä rahoitettavista menoista (maksatushakemus). Tyypillisesti tiedon toimittaminen tapahtuu kirjaamalla tiedot rahoittajan tähän tarkoitukseen osoittamaan portaaliin.

Kirjanpitoyksikkö B kirjaa tekemänsä maksatushakemuksen mukaisesti. Kirjanpitoyksikkö ei lähetä laskua. Kirjanpitoyksikkö ei käytä esimerkiksi sisäistä saamisten tiliä tai A:n kumppanikoodia, sillä saaminen syntyy suhteessa rahoittajaan (EU).

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		-	50	
39710 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot EU:lta	xx.xx.xx	-		50

Kirjanpitoyksikkö A (koordinaattori) kirjaa tekemänsä maksatushakemuksen mukaisesti. Kirjanpitoyksikkö kirjaa vain oman osuutensa hankkeesta, ei koordinoitavien toimijoiden B, C ja/tai D osuuksia. Kirjanpitoyksikkö ei lähetä laskua.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		-	150	
39710 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot EU:lta	xx.xx.xx	-		150

Vastaavasti ulkoiset toimijat C ja D tekevät maksatushakemuksen omista osuuksistaan (40+250 = 290).

EU hyväksyy maksatuspäätöksessään kaikki ilmoitetut menot tukikelpoisiksi kustannuksiksi ja maksaa kaikkien toimijoiden osuudet koordinaattori A:lle (150+50+40+250 = 490). **Koordinaattori A:n kirjaukset**:

LKP-tili	*TaKP-tili*	*Kumppani*	*Debet*	*Kredit*
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)		*-*	*490*	
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		*-*		*150*
26230 Yhteisrahoitteisen hankkeen koordinoitavat varat (T)				*340*

***Koordinaattori A** maksaa B:n osuuden (50) ja muiden osuudet (290), ja kirjaa seuraavasti:*

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
26230 Yhteisrahoitteisen hankkeen koordinoitavat varat (T)			340	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)		-		340

Kirjanpitoyksikkö B kirjaa koordinaattorilta saamansa maksun:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		-		50
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)		-	50	

7.6 EU-hankkeiden tositteiden säilytysaika ja -tapa

Tositteiden säilytysaikaa koskee yleisenä määräyksenä Valtiokonttorin kirjanpitoaineistojen säilytysajoista antama määräys. Jos tositteita on kansalliseen tai EU-lainsäädäntöön sisältyvän erityissäännöksen, toimivaltaisen viranomaisen päätöksen tai ohjeen tai rahoittajan kanssa tehdyn sopimuksen mukaan säilytettävä Valtiokonttorin määräyksen mukaisia säilytysaikoja kauemmin, noudatetaan aina tällaisia pidempiä säilytysaikoja.

Tositteiden säilytystapaa koskevat yleissäännöksenä talousarvioasetuksen säännökset.

8 Talousarviokirjanpidon erityiskirjaukset

8.1 Siirtomäärärahat

Siirtomäärärahat ovat kaksi-, kolme- tai viisivuotisia määrärahoja. Varainhoitovuoden päätyttyä käyttämätön osa siirtomäärärahasta voidaan siirtää seuraavalle varainhoitovuodelle käytettäväksi.

8.1.1 Siirtomäärärahan siirto

Siirtomäärärahan siirto tehdään tilinpäätöksen yhteydessä. Se on kyseisen tilikauden talousarviomeno mutta liikekirjanpidon meno vasta todellisena käyttövuonna. Siitä huolimatta siirtomäärärahan siirtoon liittyy kirjaus sekä talousarvio- että liikekirjanpitoon.

Talousarviokirjanpidossa siirrettyjä määrärahoja seurataan siirrettyjen määrärahojen tileillä. Siirretyn määrärahan tili on 9-15 numeron pituinen. Se muodostetaan määrärahan myöntämisvuoden talousarviotilistä lisäämällä talousarviotilin eteen tunnus 4 ja määrärahan myöntämisvuoden vuosiluvun kaksi viimeistä numeroa. Siirretyn määrärahan tili muodostetaan aina talousarvion tilijaottelun tarkkuudella.

Siirretyn määrärahan tili muodostetaan seuraavasti:

Siirtomäärärahan siirtokirjaus on talousarviokirjanpidossa kahdenkertainen kirjaus. Siirtomäärärahasta siirrettävä määrä kirjataan päätettävän vuoden talousarviokirjanpitoon menoarviotilin käytöksi tilin debetiin sekä samalla muodostettavan siirretyn määrärahan tilin kreditiin.

Liikekirjanpidossa siirtomäärärahan siirto kirjataan kaksipuolisena vientinä tilin 99000 Siirtomäärärahojen siirrot sekä debetiin että kreditiin. Tällöin kirjauksella ei ole vaikutusta tuotto- ja kululaskelman mukaisen tuotto-/kulujäämän muodostumiseen. Tilin 99000 Siirtomäärärahojen siirrot saldo tulee aina olla nolla.

Esimerkki siirtomäärärahan siirtokirjauksesta

Määräraha 28.05.21 on kaksivuotinen siirtomääräraha. Siirretään varainhoitovuoden päätyttyä määrärahan 28.05.21 käyttämätön osa seuraavalle vuodelle (vv = vuosiluvun kaksi viimeistä numeroa).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
99000 Siirtomäärärahojen siirrot	28.05.21	100 000	
99000 Siirtomäärärahojen siirrot	4.vv.28.05.21		100 000

8.1.2 Siirretyn määrärahan käyttö

Siirrettyä määrärahaa voidaan käyttää niin kauan, kun määrärahaa ja määrärahan voimassaoloaikaa on jäljellä. Edellisiltä tilikausilta siirrettyjen määrärahojen käyttö ei vaikuta kuluvan vuoden talousarvion toteutumiseen mutta vaikuttaa tuotto- ja kululaskelman mukaisen tuotto-/kulujäämän muodostumiseen.

Kun menon maksamiseen käytetään siirrettyä määrärahaa, kirjataan se talousarviokirjanpidossa siirretyn määrärahan tilille ja liikekirjanpidossa asianomaiselle menotilille.

Esimerkki siirretyn määrärahan käytön kirjaamisesta.

Ostetaan toimistotarvikkeita 10 000 eurolla. Menon maksamiseen käytetään siirrettyä määrärahaa 4.vv.28.05.21 (vv = vuosiluvun kaksi viimeistä numeroa).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
40010 Toimistotarvikkeet	4.vv.28.05.21	10 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx	2 400	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)			12 400

8.1.3 Siirretyn määrärahan peruutus

Siirretty määräraha tulee peruuttaa seuraavissa tilanteissa:

- Siirretyn määrärahan voimassaoloaika umpeutuu ja määrärahaa on vielä jäljellä.
- Eduskunta on talousarvion yhteydessä päättänyt peruutuksesta.
- Valtiontalouden tarkastusviraston antamassa tilintarkastuskertomuksessa on tuotu esiin talousarvion vastainen menettely / talousarvion noudattamatta jättämisestä, jonka seurauksena tulee tehdä määrärahan peruutus.

Siirretyn määrärahan peruutus on kyseisen tilikauden talousarviotulo, mutta ei liikekirjanpidon tulo. Peruutus kirjataan talousarviokirjanpidossa siirretyn määrärahan tilin käytöksi tilin debetiin sekä tuloarviotilin hyvitykseksi tilin kreditiin. Liikekirjanpidossa siirretyn määrärahan peruutus kirjataan kaksipuolisena vientinä tilin 99100 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset sekä debetiin että kreditiin. Tällöin kirjauksella ei ole vaikutusta tuotto- ja kululaskelman mukaisen tuotto-/kulujäämän muodostumiseen. Tilin 99100 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset saldo tulee aina olla nolla. Siirretty määräraha peruutetaan viimeistään tilinpäätöksen yhteydessä.

Esimerkki siirretyn määrärahan peruutuksen kirjaamisesta

Peruutetaan siirretyn määrärahan 4.vv.28.05.21 käyttämätön osa 40 000 euroa (vv = vuosiluvun kaksi viimeistä numeroa).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
99100 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset	4.vv.28.05.21	40 000	
99100 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset	12.39.04		40 000

8.2 Edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvat erät

Varainhoitovuoden vaihtumisen jälkeen saattaa ilmaantua laskuja, jotka kuuluvat edelliselle varainhoitovuodelle. Mikäli edellisen varainhoitovuoden kirjanpito on vielä auki, viedään laskut normaalisti edellisen varainhoitovuoden kirjanpitoon.

Mikäli edellisen varainhoitovuoden sulkemisen jälkeen tulee edelliselle varainhoitovuodelle kuuluva lasku, jota ei ole kirjattu siirtovelaksi tilinpäätöksessä, se viedään uuden varainhoitovuoden kirjanpitoon. Tapahtuma ei aiheuta ongelmaa liikekirjanpidossa. Lasku kirjataan asianomaisille liikekirjanpidon tileille. Sen sijaan talousarviokirjanpidossa tulee ratkaistavaksi, mistä ja minkä vuoden määrärahasta lasku on mahdollista maksaa.

- Mikäli edellisen varainhoitovuoden kyseiseen tarkoitukseen budjetoitua, siirrettyä määrärahaa on käytettävissä, maksetaan lasku kyseisestä määrärahasta. Vastaavasti myös hyvitykset (menojen oikaisut) voidaan tulouttaa siirrettyyn määrärahaan.
- Mikäli edellisen varainhoitovuoden kyseiseen tarkoitukseen budjetoitua määrärahaa ei ole enää käytettävissä, meno voidaan maksaa kuluvan varainhoitovuoden vastaavaan tarkoitukseen käytettävissä olevasta määrärahasta, mikäli talousarviolain 20 § ja valtiovarainministeriön päätös TM 8801 sen sallivat. Vastaavassa tapauksessa saadut hyvitykset (menojen oikaisut) tulee kuitenkin tulouttaa tuloarviotilille.

Talousarviolaki 20 §

Jos varainhoitovuonna tulee maksettavaksi varainhoitovuotta aikaisempaan vuoteen kohdistuva meno, se voidaan maksaa valtiovarainministeriön luvalla kulumassa olevan varainhoitovuoden vastaavaan tarkoitukseen käytettävissä olevasta määrärahasta. Valtiovarainministeriön päätöksellä voidaan kuitenkin määrätä, että kirjanpitoyksikkö voi päätöksessä tarkemmin määrätyin edellytyksin päättää menon maksamisesta ilman valtiovarainministeriön lupaa. (1096/2009)

TM 8801

Kuluvan vuoden määrärahaa voidaan tiliviraston päätöksellä käyttää menon maksamiseen seuraavin edellytyksin:

1) Kuluvan vuoden määrärahaa voidaan käyttää aikaisempaan vuoteen kohdistuvaa menoa vastaavaan tarkoitukseen

2) Mikäli määrärahasta on jäänyt käyttämättä vähintään menoa vastaava määrä. Arviomäärärahan osalta on lisäksi huomioitava se määrä, joka vastaa asianomaisen ministeriön antamaa lupaa ylittää kyseinen määräraha.

Erillistä arvonlisäveron menomomenttia koskevat korjaukset tehdään varainhoitovuoden jälkeen kuluvan varainhoitovuoden arvonlisäveron menomomentille. Samoin myös arvonlisäveron tulomomenttia koskevat korjaukset tehdään varainhoitovuoden jälkeen kuluvan varainhoitovuoden arvonlisäveron tulomomentille. Toisin sanoen, jos erillinen arvonlisäveron meno- tai tulomomentti on muuttunut, edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvien arvonlisäverokirjausten yhteydessä käytetään muuttunutta, vastaavaa arvonlisäveron meno- tai tulotiliä.

Esimerkki edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvan menon maksamisesta, kun edellisen varainhoitovuoden määrärahaa (siirtomääräraha) on käytettävissä

Saadaan lasku edellisenä tilikautena ostetuista ja vastaanotetuista ICT-laitteista 10 000 euroa (+ alv 24 %). Edellinen tilikausi on jo kiinni. Koska edellisen tilikauden kyseiseen tarkoituksen budjetoitua määrärahaa on vielä käytettävissä (siirtomääräraha), maksetaan lasku kyseisestä määrärahasta.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
12550 ICT-laitteet	4.vv.28.05.21	10 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx	2 400	
25700 Ostovelat (T)			12 400

Arvio- tai kiinteän määrärahan osalta katso edempänä olevaa esimerkkiä.

Esimerkki edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvan menon oikaisusta, kun edellisen varainhoitovuoden määrärahaa (siirtomääräraha) on käytettävissä.

Saadaan edellisenä vuonna hankittuihin (96 000 €) kopiokoneisiin liittyvä hyvityslasku 48 000 €. Määrärahaa, jota käytettiin edellisenä vuonna kopiokoneiden maksamiseen, on edelleen käytettävissä (siirtomääräraha). Tuloutetaan saatu hyvitys siirretyn määrärahan tilille.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		59 520	
12560 Toimistokoneet ja laitteet	4.vv.28.05.21		48 000
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		11 520

Esimerkki edelliselle tilikaudelle kuuluvan menon maksamisesta, kun edellisen tilikauden määrärahaa ei ole enää käytettävissä (TaL 20§)

Saadaan lasku edellisenä tilikautena ostetuista ja vastaanotetuista ICT-laitteista 10 000 € (+ alv 24 %). Edellinen tilikausi on jo kiinni. Edellisen tilikauden määrärahaa ei ole enää käytettävissä. Maksetaan lasku kuluvan vuoden määrärahasta edellyttäen, että TaL 20 § ja TM 8801 sen sallivat.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
12550 ICT-laitteet	xx.xx.xx	10 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx	2 400	
25700 Ostovelat (T)			12 400

Esimerkissä käytetty määräraha on budjetoitu verollisena, joten myös arvonlisäveron osuus kirjataan samalle momentille kuin ostomeno.

Esimerkki edelliselle tilikaudelle kuuluvan menon oikaisusta, kun määrärahaa ei ole enää käytettävissä.

Saadaan edellisenä tilikautena ostettuihin kopiokoneisiin (96 000 €) liittyvä hyvityslasku 48 000 € (+ alv 24 %). Määrärahaa, jota käytettiin edellisenä tilikautena kopiokoneiden maksamiseen, ei ole enää käytettävissä. Tuloutetaan saatu hyvitys tuloarviotilille.

Meno on aikanaan maksettu siirtomäärärahasta (budjetoitu ilman arvonlisäveroa) ja siihen liittyvä arvonlisävero kirjattu arvonlisäveromomentille xx.xx.29.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		59 520	
12560 Toimistokoneet ja laitteet	12.28.xx		48 000
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		11 520

8.3 Talousarvion ulkopuoliset varat

Kirjanpitoyksikkö saa pääosan toimintaansa tarvitsemastaan rahoituksesta valtion talousarviosta. Kirjanpitoyksikkö voi saada rahoitusta käytettäväksi omaan toimintaansa myös valtion talousarvion ulkopuolelta. Lisäksi kirjanpitoyksikkö voi vastaanottaa sellaisia varoja, jotka se varojen antajan puolesta tilittää edelleen. Näiden erien kirjanpidollinen käsittely eroaa toisistaan siten, että omaan toimintaan käytettävät, talousarvion ulkopuolisetkin varat ja niiden käyttö, käsitellään liikekirjanpidossa tuloina ja menoina. Varojen antajan puolesta edelleen tilitettävät varat käsitellään ainoastaan tasetileillä.

Kirjanpitoyksikössä ulkopuolisella rahoituksella ymmärretään tavallisesti sellaista rahoitusta, jota ei valtion talousarviossa ole merkitty kirjanpitoyksikön omille momenteille. Valtion kirjanpidossa ulkopuoliseksi rahoitukseksi katsotaan vain valtion talousarvion ulkopuolelta tuleva rahoitus. Esimerkiksi toisen kirjanpitoyksikön momentin käyttöoikeuden perusteella käytetyt varat eivät ole tässä kohdassa tarkoitettua ulkopuolista rahoitusta; ei myöskään maksullisesta toiminnasta saadut tuotot.

Rahastoja ja lahjoitettujen varojen käyttöä on selostettu luvussa 9 Rahastot.

8.3.1 Tuotto- ja kululaskelmaan kirjattava ulkopuolinen rahoitus

Pääsäännön mukaan silloin, kun saadut varat käytetään viraston vastuulla tapahtuvaan toimintaan, ne tuloutetaan liikekirjanpidossa tuottotilille ja kirjataan talousarviokirjanpitoon talousarviotilille. Seuraavassa on esitetty, miten kirjanpitoyksikön omaan toimintaansa saamaa

ulkopuolista rahoitusta (tuloja ja menoja) käsitellään kirjanpidossa silloin, kun varoja ei ole otettu eikä pitäisikään ottaa valtion talousarvioon.

Varoja vastaanotettaessa ne kirjataan liikekirjanpidossa taseeseen tilille 26210 Tuotto- ja kululaskelmaan kirjattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus sekä talousarviokirjanpidossa tähän tarkoitukseen varatulle tilille 670 Talousarvion ulkopuolinen rahoitus ja sillä rahoitetut menot. Varoja käytettäessä ne kirjataan liikekirjanpidossa oikeille menotileille ja talousarviokirjanpidossa tilin 670 vähennykseksi.

Viimeistään tilinpäätöksen yhteydessä tasetililtä 26210 ”tuloutetaan” tähän tarkoitukseen varatulle liikekirjanpidon tulotilille 39900 Talousarvion ulkopuoliset tuotot varojen käyttöä vastaava määrä. Tässä yhteydessä ei käytetä talousarviokirjanpidon tiliä 670. Tämän tulokirjauksen voi tehdä myös menojen kertymisen tahdissa tilikauden aikana. Tasetilille 26210 tilinpäätöksessä jäävä saldo osoittaa käyttämättä olevien, vieraiden varojen määrän. Tilin 670 saldo siirtyy seuraavalle vuodelle siirrettyjen määrärahojen tapaan.

Talousarviokirjanpidon tilillä 670 käsitellään vain omaan toimintaan käytettävää talousarvion ulkopuolista rahoitusta. Tilille ei voida milloinkaan kirjata sellaista rahoitusta, joka on peräisin talousarviosta. Mikäli kirjanpitoyksikkö saa käyttöönsä varoja, jotka talousarvion tilijaottelussa on osoitettu toiselle kirjanpitoyksikölle, varoja ei saa kirjata tilille 670.

Kirjanpitoyksikkö voi halutessaan seurata saamansa valtion talousarvion ulkopuolista rahoitusta rahoittajakohtaisesti tarkentavalla seurantakohteella.

Esimerkki tuotto- ja kululaskelmaan kirjattavasta talousarvion ulkopuolisesta rahoituksesta

1. *Kirjanpitoyksikkö saa pankkitililleen talousarvion ulkopuolista rahoitusta 10 000 €.*
2. *Kirjanpitoyksikkö käyttää saamaansa rahaa rahoittajan edellyttämään tarkoitukseen tilikauden aikana 8 000 €.*
3. *Tehdään tulokirjaus.*

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000	
1.	26210 Tuotto- ja kululaskelmaan kirjattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus	670 Talousarvion ulkopuolinen rahoitus ja sillä rahoitetut menot		10 000
2.	43220 Tietoliikennepalvelut	670 Talousarvion ulkopuolinen rahoitus ja sillä rahoitetut menot	4 839	
2.	93000 Arvonlisäverokulut	670 Talousarvion ulkopuolinen rahoitus ja sillä rahoitetut menot	1 161	
2.	43290 Muut toimistopalvelut	670 Talousarvion ulkopuolinen rahoitus ja sillä rahoitetut menot	1 613	
2.	93000 Arvonlisäverokulut	670 Talousarvion ulkopuolinen rahoitus ja sillä rahoitetut menot	387	
2.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)			8 000
3.	39900 Talousarvion ulkopuoliset tuotot			8 000
3.	26210 Tuotto- ja kululaskelmaan kirjattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus		8 000	

8.3.2 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus

Silloin, kun on kyse puhtaasti edelleen tilitettävistä eristä, jotka eivät liity viraston toimintaan, varoja käsitellään kirjanpidossa pelkästään liikekirjanpidon tasetilillä 26220 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T). Ne ovat varoja, joiden käytöstä on ilmoitettava luovuttajalle myöhemmin ja joiden vastaanotolle kirjanpitoyksikössä on oikeusperusta tai velvoite. Nämä erät eivät ole valtion tuloja tai menoja, eikä niiden vastaanottaminen tai käyttäminen saa vaikuttaa viraston tuotto- ja kululaskelmaan.

Katso esimerkkejä taseessa seurattavasta talousarvion ulkopuolisesta rahoituksesta myös kohdasta 7.5.3 Koordinaattoritilanteet.

Esimerkki omassa tililuokassa seuraamisesta:

Saadaan edelleen tilitettäviä varoja 1 000 euroa.

Varoja käytetään 366 euroa.

	LKP-tili	TaKP-tili	Tarkentava seurantakohde	Debet	Kredit
1.	19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)			1 000	
1.	26220 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T)				1 000
2.	19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				366
2.	26220 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T)		yyyy	300	
2.	26220 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T)		yyyy	66	

8.4 Valtiokonttorin määräämät talousarviokirjanpidon muut tilit

Talousarviokirjanpidossa on varsinaisten talousarviotilien, siirrettyjen määrärahojen tilien lisäksi 6-alkuisia talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilejä, osakohdennukseen liittyvä tili, sitoumusperusteella kirjattujen vastikkeellisten talousarviotulojen ja -menojen tili sekä talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili.

Talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilien avulla pyritään varmistamaan talousarvion toteutumisen aukoton seuranta. Tämä tarkoittaa sitä, että aina kun maksetaan sellaisia menoja tai saadaan sellaisia tuloja, jotka vaikuttavat talousarvion toteutumiseen, tapahtuma kirjataan sekä liikekirjanpitoon että talousarviokirjanpitoon. Liikekirjanpidossa maksu kirjataan heti oikealle meno- tai tulolajin mukaiselle tilille. Talousarviokirjanpidossakin tulee pyrkiä siihen, että tapahtuma kirjataan maksun yhteydessä heti sille talousarviokirjanpidon tilille, jolle meno tai tulo on budjetoitu. Aina ei kuitenkaan voida tehdä näin. Tällöin tapahtuma kirjataan talousarviokirjanpidossa 6-alkuisille tileille ja se jää odottamaan kirjaamista lopulliselle tilille, joka voi olla joko kyseisen varainhoitovuoden talousarviotili tai siirrettyjen määrärahojen tili.

Talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilit sisältävät kahdentyyppisiä tiliryhmiä:

Talousarviotilille kirjaamista odottavien tapahtumien tileillä käsitellään sellaisia tapahtumia, jotka kirjanpitoyksikkö kirjaa lopulliselle tilille omassa kirjanpidossaan.

Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävien tapahtumien tileillä käsitellään sellaisia tapahtumia, jotka toinen kirjanpitoyksikkö kirjaa lopulliselle tilille kirjanpidossaan.

Osakohdennetut talousarviotulot tiliä käytetään kirjattaessa ns. osakohdennusmenettelyn mukaisesti tuloja talousarviokirjanpitoon silloin, kun talousarviotulo kirjataan ennen sitä vastaavan maksun kertymistä.

Sitoumusperusteella kirjatut vastikkeelliset talousarviotulot ja -menot tiliä käytetään talousarviotilin vastatilinä silloin, kun kirjataan talousarviokirjanpitoon sellaisia sitoumusperusteella budjetoituja tuloja tai menoja, joita ei kirjaamissäännöistä johtuen vielä kirjata liikekirjanpitoon.

Talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili on luonteeltaan erilainen kuin muut 6-alkuiset talousarviokirjanpidon tilit. Tällä tilillä on seurattu talousarvion ulkopuolelta saatua sellaista rahoitusta, jota ei ole otettu ja jota ei ole pitänytkään ottaa talousarvioon. Käytännössä tili on perustettu vuoden 1998 kirjanpitouudistuksen siirtymävaiheeseen liittyvien menettelyjen vuoksi. Tilillä olleet tapahtumat on tullut selvittää ja purkaa ao. talousarviokirjanpidon tilille.

Koska kaikki valtion tulot ja menot otetaan valtion talousarvioon, ei tilille myöskään kuulu kertyä uutta saldoa.

8.4.1 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät talousarviotulot ja -menot

Maksaessaan menojaan tai periessään tulojaan kirjanpitoyksikkö kirjaa tapahtuman liikekirjanpitoon ja talousarviokirjanpitoon. Liikekirjanpidossa kirjaus tehdään meno- tai tulolajin mukaiselle tilille. Talousarviokirjanpidossa kirjanpitoyksikkö kirjaa tapahtuman sille talousarviotilille, jolta meno on budjetoitu maksettavaksi tai jolle tulo on budjetoitu tuloutettavaksi. Kyseinen talousarviotili on talousarvion tilijaottelussa yleensä osoitettu kirjanpitoyksikölle itselleen.

Talousarvion tilijaottelussa kirjanpitoyksikölle itselleen osoitettujen määrärahojen lisäksi kirjanpitoyksikkö voi saada oikeuden käyttää menojensa maksamiseen toiselle kirjanpitoyksikölle budjetoituja määrärahoja. Määrärahan käyttöoikeuteen voi liittyä kirjaamisoikeus eli oikeus kirjata talousarviomenot suoraan ao. talousarviotilille. Jos kirjaamisoikeus on olemassa, kirjataan tapahtumat samalla tavalla kuin silloin, jos käytettäisiin kirjanpitoyksikölle itselleen osoitettuja talousarviotilejä.

Aina määrärahaa käyttävälle kirjanpitoyksikölle ei anneta kirjaamisoikeutta, joten määrärahaa käyttävä kirjanpitoyksikkö ei voi kirjata määrärahan käyttöä lopulliselle talousarviotilille. Kirjaamisoikeuden olemassa oleminen tai sen puuttuminen ei saa vaikuttaa talousarvioseurannan ajantasaisuuteen ja täydellisyyteen, vaan talousarviokirjanpidosta tulee ajantasaisesti käydä ilmi, kuinka paljon talousarvioon vaikuttavia menoja valtion varoista on maksettu ja paljonko tuloja kertynyt. Näistä syistä talousarviokirjanpitoon on perustettu toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävien talousarviotulojen ja -menojen tilit.

Talousarviokirjanpidon tiliä 610 Talousarviotulot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle, käytetään, kun kirjanpitoyksikkö saa tuloja mutta sillä ei ole kirjaamisoikeutta sille talousarviotilille, jolle tulot on budjetoitu. Yleensä tällaiset tulot eivät ole kirjanpitoyksikön omia tuloja ja ne kirjataan liikekirjanpidossa tasetilille 25830 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät tulot. Tulot siirretään oikealle kirjanpitoyksikölle rahana tai lähetteiden tilin välityksellä, jolloin edellä mainituille liike- ja talousarviokirjanpidon tileille tehdään vastakkainen kirjaus. Siirrot on hyvä tehdä vähintään kerran kuukaudessa. Kun kirjanpitoyksikkö on siirtänyt tapahtuman toiselle kirjanpitoyksikölle, tilin 610 saldo on nolla ja kirjanpitoyksikkö on siirtänyt vastuun tapahtuman kirjaamisesta toiselle kirjanpitoyksikölle.

Vastaanottava kirjanpitoyksikkö kirjaa tulon liikekirjanpidossa tulolajin mukaiselle tuottotilille ja talousarviokirjanpidossa sille talousarviotilille, jolle tulo on budjetoitu.

Tilinpäätöksessä tilillä 610 Talousarviotulot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle ei saa saldoa.

Talousarviokirjanpidon tiliä 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle, käytetään, kun kirjanpitoyksikkö on määrärahan jakopäätöksellä saanut käyttöönsä talousarvion tilijaottelussa toiselle kirjanpitoyksikölle osoitettua määrärahaa, mutta ei oikeutta kirjata määrärahasta maksettavia menoja kyseiselle talousarviotilille. Yleensä menot ovat kirjanpitoyksikön omia menoja, jolloin liikekirjanpidossa käytetään asianomaisia kulutilejä. Siinä epätavallisessa tilanteessa, että kirjanpitoyksikkö käyttää toisen kirjanpitoyksikön määrärahaa toisen kirjanpitoyksikön menojen maksamiseen, käytetään liikekirjanpidossa tasetiliä 19920 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot. Kun toisen viraston menot laskutetaan tai siirretään lähetteiden tilin kautta, tehdään 19920 tilille menot oikaiseva vastakkainen kirjaus.

Maksettaessa omia menoja talousarviokirjanpidon tili 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle, liitetään menolajin mukaiseen tiliin ja arvonlisäveromenotiliin. Meno laskutetaan tai siirretään lähetteiden tilin kautta käyttöoikeuden myöntäneelle kirjanpitoyksikölle. Laskutus kirjataan liikekirjanpidossa käyttäen asianmukaista sisäisten tuottojen tiliä, joko 39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset tai 39780 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot, sisäiset. Vastaavasti myös menoon liittyvä arvonlisävero laskutetaan toiselta kirjanpitoyksiköltä ja kirjataan samalle tilille kuin veroton meno. Kun tapahtuma on laskutettu toiselta kirjanpitoyksiköltä, tilin 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle, saldo on nolla. Tällöin kirjanpitoyksikkö on siirtänyt vastuun tapahtuman kirjaamisesta toiselle kirjanpitoyksikölle.

Määrärahan käyttöoikeuden myöntänyt kirjanpitoyksikkö kirjaa menon liikekirjanpidossa asianmukaiselle sisäisten kulujen tilille, joko 43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset tai 43978 Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet, sisäiset ja talousarviokirjanpidossa sille talousarviotilille, jolle meno on budjetoitu. Menoon liittyvä arvonlisävero kirjataan liikekirjanpidossa samalla tavoin kuin veroton meno ja talousarviokirjanpidossa sille talousarviotilille, jolle vero on budjetoitu.

Tilinpäätöksessä tilillä 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle ei saa olla saldoa.

8.4.2 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot ja -menot

Talousarviokirjanpidon tilejä 600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille ja 620 Talousarviomenot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille käytetään, kun on saatu tuloja tai maksettu menoja, joita jostakin syystä ei vielä maksun yhteydessä voida kirjata sille talousarviotilille, jolle ne on budjetoitu. Kun talousarviotili selviää, tapahtuma oikaistaan pois talousarviotilille kirjaamista odottavien tapahtumien tililtä. Näitä tilejä ei käytetä talousarviotalouden sisäisissä tapahtumissa, joissa käytetään Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät talousarviotulot ja -menot tilejä.

Kirjaamista odottavien talousarviotapahtumien tilejä tarvitaan mm. saataessa ennakkomaksu suoriteperusteisesti budjetoidusta myyntitulosta tai maksettaessa ennakkomaksu suoriteperusteisesti budjetoidusta ostomenosta. Suoriteperusteinen talousarviotulo tai – meno ei vielä ole syntynyt (koska suoritetta ei ole luovutettu tai vastaanotettu), vaikka valtion kassaan on kertynyt tuloja tai sieltä on maksettu menoja. Kun suoriteperuste toteutuu, oikaistaan ennakkomaksu sille talousarviotilille, jolle meno on budjetoitu. Jos ennakkomaksu on budjetoitu maksuperusteella, se kirjataan jo maksun yhteydessä talousarviotilille.

Edellä mainitusta tapauksesta on kuitenkin maksettujen ennakoiden osalta erotettava se, milloin ja millaisia ennakoita kirjanpitoyksikkö ylipäätään saa maksaa. Viraston tai laitoksen toimintaan liittyvät tavanomaiset maksetut ennakkomaksut kirjataan nimittäin aina lopulliselle talousarviotilille jo ennakkomaksun yhteydessä. Tämä johtuu talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisen osan menomomentteja koskevista määräyksistä, joiden mukaan määrärahaa voidaan käyttää momentin toimintaan liittyvien tavanomaisten ennakoiden maksamiseen, ellei momentin päätösosassa muuta johdu. Muiden kuin toimintaan liittyvien tavanomaisten ennakkomaksujen maksaminen puolestaan edellyttää momentin päätösosassa olevaa nimenomaista mainintaa siitä, että ennakon maksaminen on sallittua.

Tilinpäätöksessä talousarviotilille kirjaamista odottavien tapahtumien tileillä ei saa olla sellaisia tuloja ja menoja, jotka kuuluvat päätettävän varainhoitovuoden talousarvioon.

Talousarviotilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilien oikaisukirjauksessa peruutetaan ensin alkuperäinen kirjaus. Sitten kirjataan uudelleen samalle liikekirjanpidon tilille ja sille talousarviokirjanpidon tilille, jolle meno tai tulo on budjetoitu. Tilin 620 Talousarviomenot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille saldoa ei voi siirtää tulotilin avulla lopulliselle talousarviotilille niin kuin tilin 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle, tilin saldo siirretään.

8.4.3 Osakohdennettavat talousarviotulot

Laajuudeltaan merkittävän ja eri vaiheista koostuvan suoritteen eli hankkeen luovutuksesta saatava tulo voidaan talousarvioasetuksen 5 b §:n 2 momentin mukaan kohdentaa (budjetoida) talousarvioon hankkeen vaiheen tai valmistusasteen perusteella edellyttäen, että hankkeesta varainhoitovuodelle kertyvä erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Tällöin hankkeesta kirjataan hankkeen vaiheen tai valmistusasteen perusteella talousarviotuloja, joista ei ole välttämättä vielä saatu maksusuoritusta. Tällaisen ilman maksusuoritusta tehtävän tulokirjauksen vastakirjaus kirjataan talousarviokirjanpidossa tilille 640 Osakohdennetut talousarviotulot.

Kun maksu saadaan, kirjataan saaminen pois liikekirjanpidon saatavatilin lisäksi myös tältä tililtä. Hankkeen kaikkien maksusuoritusten kerryttyä kassaan ei tilille 640 Osakohdennetut talousarviotulot saa jäädä hankkeeseen liittyvää saldoa.

8.4.4 Sitoumusperusteella kirjatut vastikkeelliset talousarviotulot ja -menot

Talousarviokirjanpidon tiliä 650 Vastikkeelliset talousarviotulot ja -menot, jotka kirjataan sitoumusperusteella, käytetään talousarviotilin vastatilinä silloin, kun kirjataan talousarviokirjanpitoon sellaisia sitoumusperusteella budjetoituja tuloja tai menoja, joita ei kirjaamissääntöjen takia vielä kirjata liikekirjanpitoon.

Vastikkeellista sitoumusperusteista myyntituloa kirjattaessa käytetään liikekirjanpidossa sekä debet- että kredit-kirjauksessa tiliä 99200 Sitoumusperusteinen tulokirjaus. Vastikkeellista sitoumusperusteista ostomenoa kirjattaessa käytetään liikekirjanpidossa sekä debet- että kredit-kirjauksessa tiliä 99300 Sitoumusperusteinen menokirjaus.

8.4.5 Talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili

Suomen perustuslain (731/1999) 84 §:n mukaan valtion talousarvioon otetaan arviot vuotuisista tuloista ja määrärahat vuotuisiin menoihin sekä määrärahojen käyttötarkoitukset ja muut talousarvion perustelut (budjetin täydellisyysperiaate).

Talousarviokirjanpidon tilillä 670 Talousarvion ulkopuolinen rahoitus ja sillä rahoitetut menot voidaan siis seurata vain sellaisia tuloja ja menoja, joita ei ole otettu ja joita olisi pitänytkään ottaa talousarvioon. Tulo on saatava ennen menoja ja missään tapauksessa valtion kassavaroilla ei tällaista toimintaa saa rahoittaa.

9 Rahastot

Valtion rahastot voidaan karkeasti jakaa kolmeen ryhmään: talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot, talousarvion sisäiset valtion rahastot sekä muut valtion rahastot.

Jos valtion pysyvän tehtävän hoitaminen edellyttää, voidaan valtion varoja siirtää rahastoon talousarviotalouden ulkopuolelle. Rahaston varat voidaan myös varata tulevien vuosien menojen maksuun. Tällaisia ovat esim. suhdannevaihteluiden tasaamiseksi perustetut ns. suhdannerahastot. Niitä ei voida pitää varsinaisena budjetin ulkopuolisena rahastona vaan valtion tekeminä talletuksina, joiden purkamisesta ja tulouttamisesta talousarvioon päättää valtioneuvosto. Valtion suhdannerahastoja on lailla perustettu vuosien 1934-53 ja 1969-88 välisiksi ajoiksi.

Talousarvioasetuksen 35 § edellyttää valtion hoidossa olevien rahastojen varojen kirjanpidollista erottamista toisistaan ja muista varoista. Jollei rahastolle ole myönnetty lupaa omien pankkitilien käyttämiseen on rahastojen maksuliike hoidettava rahaston maksuliikettä ja kirjanpitoa hoitavan kirjanpitoyksikön maksuliiketilien tai kassan välityksellä. Varat ja sellainen pääoma, joista on rajoittavia erityismääräyksiä, on ilmoitettava taseessa erikseen (66 a §:n 2 mom.). Rahastoista ja lahjoitetuista varoista on tarpeen mukaan pidettävä erillistä liikekirjanpitoa.

9.1 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot

Talousarvion ulkopuolella olevia valtion rahastoja ovat Valtion asuntorahasto, Huoltovarmuusrahasto, Maatalouden interventiorahasto, Maatilatalouden kehittämisrahasto, Valtion eläkerahasto, Valtion ydinjätehuoltorahasto, Valtiontakuurahasto, Rahoitusvakausrahasto, Öljysuojarahasto, Valtion televisio- ja radiorahasto ja Palosuojelurahasto. Rahastojen kuukausikohtaiset tilitiedot kerätään keskuskirjanpitoon.

Talousarvion ulkopuolella olevilla valtion rahastoilla ei yleensä ole omaa kassaa eikä omia pankkitilejä (poikkeuksena tämän tekstin laatimishetkellä Valtion eläkerahasto, Maatalouden interventiorahasto ja Maatilatalouden kehittämisrahasto). Rahaston omaan pankkitiliin on aina oltava lupa Valtiokonttorista (talousarvioasetus, 33 §). Maksut rahastoon ja rahastosta hoidetaan rahastoa hoitavan kirjanpitoyksikön maksuliikemenotilin ja -tulotilin kautta. Valtion liikekirjanpidon tilikartassa on talousarviotalouden ja rahaston välisen saamis- ja velkasuhteen rahastokohtaisesti osoittavat yhdystilit. Näille tileille kirjataan maksutapahtumakirjausten lisäksi kirjanpitotapahtumat, jotka syntyvät siirrettäessä varoja rahastoon tai siirrettäessä rahastosta varoja takaisin talousarviotalouteen (=valtiovarasto). Rahastoa hoitava kirjanpitoyksikkö kirjaa tapahtuman kyseisen rahaston yhdystilille (tililaji 250 251 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen yhdystilit). Rahasto kirjaa vastaavan tapahtuman tilille 19580 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat. Jos rahastolla on omia pankkitilejä, käytetään pääsääntöisesti yhdystilien sijaan omiin pankkitileihin liitettyjä liikekirjanpidon tilejä. Jos Rahaston omien pankkitilien kattaminen ja tyhjennykset on järjestetty kirjanpitoyksikön yleisen tulo- ja/tai menotilin kautta, kirjaa rahastoa hoitava kirjanpitoyksikkö kate-/tyhjennystapahtuman kyseisen rahaston yhdystilille (tililaji 250 251 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen yhdystilit). Rahasto kirjaa vastaavan tapahtuman tilille 19580 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat.

9.1.1 Talousarviotalouden ja rahastotalouden sisäiset tapahtumat

Sisäisiä tapahtumia ovat talousarviotalouteen kuuluvien virastojen ja laitosten ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen keskinäiset saamiset, velat, tuotot ja kulut. Talousarvion ulkopuolella olevalla valtion rahastolla voi siten olla sisäisiä tapahtumia sekä toisen talousarvion ulkopuolisten valtion rahaston että talousarviotalouteen kuuluvan viraston ja laitoksen kanssa. Sisäiset tapahtumat kirjataan soveltaen samoja liikekirjanpidon tilejä ja kumppanikoodeja niin virastoissa, laitoksissa kuin talousarvion ulkopuolisissa valtion rahastoissa.

Alla olevassa taulukossa on esitetty liikekirjanpidon vastintiliparit sellaisille liiketapahtumille, joita esiintyy vain talousarviotalouden ja rahastotalouden välillä. Lisäksi taulukossa esitetään ne tapahtumat, joiden osalta Valtiokonttori tekee sisäisten tapahtumien eliminoinnin kuukausiraportoinnin yhteydessä muutoin kuin liikekirjanpidon tili – kumppanikoodi -kombinaatioon perustuvan kirjanpidon kertymän perusteella.

Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston käyttämä LKP-tili	Talousarviotalouden (virasto, laitos) käyttämä LKP-tili
13290 Muiden talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamiset 17500 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lyhytaikaiset lainasaamiset 17510 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamisten takaisinmaksut	24400 Lainat eläkerahastolta 24410 Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta 25290 Talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta otettujen lainojen lyhennykset
21010 Talousarviosiirrot	80900 Siirrot valtion eläkerahastosta 80910 Muut siirrot talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista 82900 Siirrot talousarviosta talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille
50080 Korkotuotot euromääräisistä saamisista talousarviotaloudelta	51080 Korkokulut euromääräisistä veloista rahastotaloudelle
80920 Käyttötalouden tuotot rahastotaloudesta 80930 Pääomatalouden tuotot rahastotaloudesta	82910 Siirrot talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta valtion talousarvioon
Valtiokonttorin kuukausiraportointi:	
19580 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat	250-251 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen yhdystilit
39810 Eläkemaksutuotot valtion virastoilta ja laitoksilta	Ei vastintiliä. Rahastotalouden tilin kertymällä oikaistaan talousarviotalouden kertymiä.
17320 Arvonlisäverosaamiset 26130 Arvonlisäverovelat	Ei vastintiliä. Rahastotalouden tilien kertymällä oikaistaan talousarviotalouden kertymiä.

9.1.2 Siirrot talousarviosta rahastoon ja takaisin (=valtiovarastoon)

Talousarviosta voidaan eduskunnan päätöksellä siirtää varoja valtion rahastoihin. Jos rahastoon kertyy ylimääräisiä varoja tai jo alun perin on ollut tarkoitus käyttää rahat tulevien menojen rahoittamiseen, voidaan varoja tulouttaa takaisin talousarviotalouteen ottamalla budjettiin tätä koskeva tulomomentti. Talousarviotaloutta ja sen varoja kutsutaan lakitekstissä usein valtiovarastoksi.

Esimerkki:

Talousarviossa on määräraha, joka momentin päätösosan perustelujen mukaan saa käyttää Öljysuojarahastoon tehtävän siirron maksamiseen.

Siirretään 150 000 euroa Öljysuojarahastoon.

Ympäristöministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
25040 Öljysuojarahaston yhdystili (T)				150 000
82900 Siirrot talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille	xx.xx.xx	9240	150 000	

Öljysuojarahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
21010 Talousarviosiirrot		7000		150 000
19580 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			150 000	

9.1.3 Rahaston hallinnon hoidosta saatava korvaus

Rahaston hallinto on usein ns. isäntäviraston hoidossa. Yleensä isäntävirastona toimii jokin ministeriö mutta myös virasto tai laitos voi olla isäntävirastona. Isäntävirasto perii rahaston hallintotehtävien hoidosta maksun, joka on luonteeltaan kustannusten korvauksia niistä kustannuksista, joita isäntävirastolle on aiheutunut. Kustannusten korvauksia peritään palkkausmenojen lisäksi toimitilavuokrista, siivouksesta, virastopalveluista, posti- ja puhelinmenoista ja rahaston tilinpidosta sekä henkilöstöhallinnon tehtävistä. Esimerkiksi tilinpidon ja tilinpäätöksen osalta kustannukset muodostuvat mm. henkilötyön, tarvikkeiden ja laitteiden, tietojärjestelmien ja tietoliikenteen kustannuksista.

Esimerkki:

Palosuojelurahastolain nojalla toiminnasta aiheutuvat hallintomenot suoritetaan rahaston varoista. Palosuojelurahasto maksaa sisäministeriölle saamistaan hallinnon palveluksista:

Maksetaan palkkaa 10 000 euroa (yksinkertaisuuden vuoksi henkilösivukuluja ei tässä esitetä)

Laskutetaan se rahastolta

Sisäministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41000 Virkasuhdepalkat	26.xx.xx		10 000	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				10 000
39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, saadut, sisäiset	26.xx.xx	9330		10 000
25100 Palosuojelurahaston yhdystili (T)			10 000	

Palosuojelurahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
43968 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset, sisäiset		2000	10 000	
19580 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat				10 000

9.2 Muut valtion rahastot

Tili 21280 Muut rahastot (T) sisältää sellaiset viraston lahjoituksena saamat varat, jotka on rahastoitu.

Kirjanpitoyksikön hoidossa olevat rahastoidut varat

Rahastoidut valtion saamat lahjoitukset ovat lahjoituksia ja testamentattuja varoja, joihin liittyy erityisehtoja varojen käytöstä. Yleensä ne on pidettävä erillään niitä hoitavan kirjanpitoyksikön muista varoista. Tällaisten rahastojen rahaliikennettä ei tavallisesti hoideta valtion kassavarojen kautta. Tilinpäätöksen liitteenä kirjanpitoyksikkö esittää sen hoidossa olevien rahastojen nimet ja niiden taseen loppusummat sekä rahaston käyttötarkoituksen.

Rahastoidut valtion saamat lahjoitukset merkitään kirjanpitoon siten, että rahastoa hallinnoivan viraston taseen vastaavaa puolelle tilille 19510 Rahastojen varat (T) ja taseen vastattavaa puolelle tilille 21280 Muut rahastot (T) merkitään rahaston taseen loppusumma.

Esimerkki:

Rahastojen kirjausketjun kuvaus silloin kun rahaston varat eivät sisälly valtion yleisiin kassavaroihin

A. Rahastoa hoitavan kirjanpitoyksikön kirjanpito

Tilinavaustiedot: Lahjoitetut varat, vastaavaa 5 000 euroa ja lahjoitetut varat, vastattavaa 5 000 euroa. Kyseessä valtion saamasta lahjoituksesta tehty talletus, jota ei voida käyttää valtion yleisiin tarkoituksiin.

Rahaston varojen käyttö 500 euroa palkanmaksuun sekä 200 euroa ulkopuolisten palveluiden ostoon.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1. 19510 Rahastojen varat (T)			5 000	
1. 21280 Muut rahastot (T)				5 000
2. 19510 Rahastojen varat (T)				700
2. 21280 Muut rahastot (T)			700	

B. Rahaston kirjanpito

Tilinavaustiedot: Pankkitili 5 000 euroa ja Pääoma 5 000 euroa.

Rahaston varojen käyttö 500 euroa esim. palkanmaksuun.

Rahaston varojen käyttö 200 euroa ulkopuolisten palveluiden ostoon.

LKP-tili	Debet	Kredit
1. Pankkitili	5 000	
1. Pääoma		5 000
2. Palkat	500	
2. Pankki		500
3. Palvelujen ostot	200	
3. Pankki		200

Tasetilit			Tuotto- ja kulutilit		
Pääoma 1.1.		5 000	Palkat	500	
Alijäämä		-700	Palvelujen ostot	200	
Pankkitili	4 300		Alijäämä		700
	4 300	4 300		700	700

9.3 Taseeseen sisältymättömät kirjanpitoyksikön hallinnoimat rahastoidut varat, säätiöt ja yhdistykset

Niillä lahjoitetuilla varoilla, jotka on säätiöity tai joita hoitamaan on perustettu yhdistys, ei ole yhteyttä valtion kirjanpitoon. Säätiöt ja yhdistykset ovat oikeushenkilöitä ja pitävät kirjanpitonsa kirjanpitolain mukaan. Kirjanpitoyksikkö ilmoittaa tilinpäätöksen liitteenä taseeseen sisältymättömien kirjanpitoyksikön hallinnoimien rahastoitujen varojen, säätiöiden ja yhdistysten nimet ja niiden taseiden loppusummat. Lisäksi tulisi mahdollisuuksien mukaan ilmoittaa rahastoitujen varojen, säätiön ja yhdistyksen käyttötarkoitus.

10 Valtion velka

Valtio voi ottaa lainaa vain eduskunnan suostumuksella. Valtion velanhoidon strategisena tavoitteena on velasta aiheutuvien kustannusten minimointi siten, että velanhoidollisten toimenpiteiden ja itse velkasalkun riskit pysyvät hyväksyttävällä tasolla ja siten, että valtion maksuvalmius turvataan kaikissa olosuhteissa. Kustannuksia minimoidaan muokkaamalla aktiivisesti velkasalkun korkorakennetta siten, että velasta aiheutuvia korkomenoja voitaisiin hallitusti vähentää. Lisäksi pidetään yllä mahdollisimman likvidit viitelainamarkkinat edullisen rahoituksen turvaamiseksi.

Valtiovarainministeriö vastaa valtion budjettitalouden velkasalkun hoidon strategisesta ohjauksesta. Valtiokonttori toteuttaa velanhoidossa tarvittavat rahoitusoperaatiot. Valtiovarainministeriö laatii vuosittain toimintaohjeen, jossa määritellään Valtiokonttorille valtion budjettitalouden velanhoidossa noudatettavat riskirajat ja käytettävät instrumentit.

Talousarvioasetuksen 5 a §:n mukaan valtionvelan kuoletus ja valtionvelan ottamiseen tai vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomatappio kohdennetaan talousarvioon maksuperusteella. Valtionvelan korkoon ja pääomaan liittyvistä johdannaisista saatava tulo ja niistä aiheutuva meno kohdennetaan talousarvioon sille varainhoitovuodelle, jolta ne kertyvät. Valtion lainanotto sekä valtionvelan ottamiseen ja vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomavoitto kohdennetaan talousarvioon maksuperusteella.

Liikekirjanpidon kirjausperusteesta säädetään asetuksen 42 d §:ssä. Sen mukaan korot ja koronluonteiset tulot ja menot kirjataan liikekirjanpidossa suoriteperustetta vastaavalla tavalla. Muut velanhoitoon liittyvät tulot ja menot kirjataan samoin kuin talousarviokirjanpidossa.

Valtionvelan korot kirjataan tilikartan mukaisesti bruttoperiaatteesta poiketen nettoperiaatteella. Valtionvelan korkoihin kirjataan lainojen ja johdannaisten korkoja. Velanhallintaan liittyvät johdannaissopimukset ovat luonteeltaan valuuttariskiä suojaavia tai korkoriskiasemaa muokkaavia. Johdannaisten ja velan korkomenoja on tarkoituksenmukaista seurata yhtenä kokonaisuutena. Bruttoperiaatteella tehtävä korkomenojen seuranta ei sovellu luontevasti operatiiviseen päätöksentekoon ja sen hyöty olisi rajallinen.

Koronvaihtosopimuksissa valtio maksaa laskennallisesti vastapuolille vaihtuvaa korkoa ja saa vastapuolilta kiinteää korkoa tai toisinpäin. Valtion koronvaihtosopimuksissa kassavirrat kuitenkin netotetaan kansainvälisen johdannaismarkkinoiden osapuolten järjestön ISDA:n sopimusehtojen puitteissa. Mikäli johdannaisten kirjaukset tehtäisiin bruttoperiaatteella, perustuisivat ne laskennallisiin kassavirtoihin, joita todellisuudessa ei makseta bruttomääräisinä vaan nettomääräisinä.

Näistä syistä nettomääräinen raportointi soveltuu kustannusten seurantaan bruttomääräistä paremmin.

Seuraavia pääperiaatteita sovelletaan kaikkien rahoitusinstrumenttien käsittelyssä tilinpäätöksessä viraston toimialasta riippumatta.

10.1 Velanhoidon kirjauksissa käytettävät tilit

Emissioero jaksotetaan laina-ajan kulumisen perusteella tilikausille korkotuotoiksi ja -kuluiksi. Pitkäaikaiset korkotulot kirjataan pitkäaikaisten siirtosaamisten tilille ja pitkäaikaiset korkomenot pitkäaikaisten korkovelkojen tilille. Lainan takaisinmaksun yhteydessä emissioero

puretaan korkovelkoja ja -saamisia vastaan. Lainan liikkeellelaskumenojen jaksottamista ei pidetä tarkoituksenmukaisena oikeiden ja riittävien tietojen antamisen kannalta.

Kirjapidossa on emissioerojen käsittelyyn tarvittavat tilit euro- ja valuuttamääräisiä velkoja varten. Kirjanpidon tiedoista tuotetaan valtion tilinpäätöksen velkojen liitetietojen, valtiontalouden rahavirtalaskelman ja Valtiokonttorin Rahoitustoimialalla laadittavien raporttien tarvitsemat tiedot.

Pitkäaikaisia euro- ja valuuttamääräisiä eriä käsitellään seuraavilla tileillä:

24.-29. Vieras pääoma

24. Pitkäaikainen

240 Otetut euromääräiset lainat

24000 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat

24060 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiovoitot

24070 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot

241 Otetut valuuttamääräiset lainat

24100 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat

24160 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiovoitot

24170 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot

Lyhytaikaisia euro- ja valuuttamääräisiä eriä käsitellään seuraavilla tileillä:

24.-29. Vieras pääoma

25.-26. Lyhytaikainen

252 Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset

25200 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset

25230 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset

25250 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot

25260 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot

25270 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot

25280 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot

Emissioerojen jaksotuksiin liittyvissä kirjauksissa käytetään seuraavia pitkäaikaisten siirtosaamisten ja velkojen tililajeihin kuuluvia tilejä:

16030 Pitkäaikaiset saamiset jaksotetuista emissiovoitoista

24710 Pitkäaikaiset siirtovelat jaksotetuista emissiotappioista

Varsinaisia velkakirjassa sovittuja korkojen jaksotusta varten on tilikartassa lyhytaikaisten ja pitkäaikaisten ryhmissä seuraavat siirtosaamisten ja velkojen tilit:

16020 Pitkäaikaiset siirtosaamiset

17310 Korkosaamiset

24790 Muut pitkäaikaiset siirtovelat

26120 Korkovelat

26150 Korkovelat (T)

10.2 Varainhankinta: Kirjaukset velkaa nostettaessa

Säännökset korkojen kirjaamisesta on siirretty talousarviolaista talousarvioasetukseen. Velan hankinta-arvoksi kirjataan sopimuksen perusteella saatu rahamäärä (nimellisarvo ± emissio-ero) seuraavasti: Nimellisarvotilille kirjataan velan nimellisarvo ja mahdollinen emissiovoitto tai -tappio kirjataan omille tasetileille.

Johdannaissopimuksen hankinta-arvoksi kirjataan saatu tai maksettu rahamäärä.

Sitovasta takaisinostosopimuksesta hankinta-arvoksi kirjataan siitä saatu rahamäärä.

Korko-option hankinta-arvo on siitä maksettu tai saatu hintaero (preemio).

Valuuttajohdannaisten hankinta-arvoksi kirjataan saatu tai maksettu rahamäärä.

Valuuttatermiinien hankinta-arvoksi kirjataan saatu tai maksettu rahamäärä.

Lainan liikkeellelaskusta aiheutuvat menot ovat menoja, jotka maksetaan lainan noston yhteydessä pääsääntöisesti lainan markkinoivalle taholle kuten investointipankille.

10.2.1 Viitelainat: (Syndikoitu & huutokauppa)

Viitelainat ovat Suomen valtion sarjaobligaatiolainoja, joita voidaan laskea liikkeeseen mm. syndikoidulla liikkeeseenlaskulla tai huutokaupalla. Syndikaattilaina on suurien lainojen yhteydessä käytettävä järjestely, jossa lainan antajina on yhden rahalaitoksen sijasta useita rahalaitoksia. Yksi rahalaitoksista on lainan pääjärjestäjä. Syndikaattilaina hajauttaa esimerkiksi yksittäisen suuren lainan riskiä useille rahalaitoksille, jolloin yhden lainaajan riski pienenee.

Suomen viitelainoissa on tällä hetkellä kiinteä korko ja niiden maturiteetti (juoksuaika) on n. 3-5 vuotta. Viitelainat muodostavat pääosan valtion pitkäaikaisesta varainhankinnasta.

Esimerkki a:

Valtio laskee liikkeeseen syndikoidun sarjaobligaatiolainan 31.5.200x
Nimellismäärä: 4 000 000 000,00
Korko: 4.25 %, ensimmäinen kuponki lyhyt, seuraava koronmaksupäivä 15.9.200x
Emissiohinta: 99,605 % -> 4 000 000 000,00 x 99,605 % = 3 984 200 000,00
Emissiotappio: 4 000 000 000,00 – 3 984 200 000,00 = 15 800 000,00

Syndikaatille maksetaan myyntipalkkiota 0,10 % nimellismäärästä 4 000 000 000,00 x 0,10 % = 4 000 000,00

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit

1.	24000 Euromääräiset joukkovelka-kirjalainat	15.03.01.11**)		4 000 000 000,00
1.	51020 Emissioerot euromääräisistä veloista *)	15.03.01.22	15 800 000,00	
1.	19300 Valtion PM -tili (T) (Target2)		3 984 200 000,00	
2.	51990 Muut rahoituskulut	36.09.20.1	4 000 000,00	
2.	19300 Valtion PM -tili (T) (Target2)			4 000 000,00

**) Mahdollinen emissiovoitto kirjataan: Kredit 51020/15.03.01.21*

***) Osasto 15, nettolainanotto, alijäämäinen budjetti. Pääluokka 37, nettokuoletukset, ylijäämäinen budjetti*

Esimerkki b:

Valtio laskee huutokaupalla liikkeelle jatkoemission edellisessä esimerkissä mainitulle sarjaobligaatiolainalle 4.12.200x
Nimellismäärä: 1 001 000 000,00
Korko: 4.25 %, ensimmäinen kuponki lyhyt 31.5.200x – 15.9.200x, ensimmäinen koronmaksupäivä 15.9.
Emissiohinta: 101,14 %
Emissiovoitto: 1 001 000 000,00 – 1 012 411 400,00 = -11 411 400,00

Sijoittaja maksaa korkoa ajalta 15.9.200x – 4.12.200x 4.25 % 1 001 000 000,00 nimellismäärälle =9 298 907,11

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
24000 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	15.03.01.11**)		1 001 000 000,00
51020 Emissioerot euromääräisistä veloista *)	15.03.01.21		11 411 400,00
51000 Korot euromääräisistä veloista	36.09.20.1		9 298 907,11
19300 Valtion PM -tili (T) (Target2)		1 021 710 307,11	

**) Mahdollinen emissiotappio kirjataan: Debet 51020/15.03.01.22*

***) Osasto 15, nettolainanotto, alijäämäinen budjetti. Pääluokka 37, nettokuoletukset, ylijäämäinen budjetti*

10.2.2 Takaisinostot (Sarjaobligaatiolainat)

Sarjaobligaatiolaina on valtion tärkein varainhankintainstrumentti. Valtio voi käyttää takaisin ostamansa sarjaobligaatiot ennenaikaisesti kuoletukseen, pitää ne salkussaan tai laskea ne uudestaan liikkeeseen. Takaisinostamista koskeva ehto on kaikissa sarjaobligaatioissa. Pääsääntöisesti takaisinostot kohdistuvat sarjaobligaatioihin, jotka ovat menettäneet viitelainaasemansa (jäljellä oleva laina-aika on alle vuosi). Joskus on myös tarpeen vähentää jonkun viitelainan ulkona olevaa kantaa. Mikäli valtio joutuu enenevässä määrin turvautumaan vakuuksiin rahoitusoperaatioissa tai turvaamaan rahoituksen maksuliikenteen oikea-aikaisen sujumisen, voi valtio käyttää tähän tarkoitukseen ostamiaan sarjaobligaatioita. Takaisinostaminen määräytyy kuitenkin aina markkina- ja budjettitilanteiden mukaan.

Esimerkki:

Valtio ostaa 25.5.2005 takaisin sarjaobligaatiolainaa RFGB 2.75, jonka eräpäivä on 4.7.2006.
Nimellismäärä: 10 000 000,00
Korko: 2,75 %, ensimmäinen kuponki lyhyt 19.2.2003 – 4.7.2003, ensimmäinen koronmaksupäivä 4.7.
Takaisinostohinta: 100,670 % -> 10 000 000,00 + 67 000,00 = 10 067 000,00
Pääomatappio: 67 000,00
Valtio maksaa korkoa ajalta 4.7.2004 – 25.5.2005, 2,75 % nimellismäärälle 10 000 000,00 =244 863,01

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
25200 Euromääräisten jvk-lainojen lyhennykset	15.03.01.13	10 000 000,00	
51040 Pääomaerot euromääräisistä veloista *)	15.03.01.31	67 000,00	
51000 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90.12	244 863,01	
19300 Valtion PM -tili (T) (Target2)			10 311 863,01

**) Mahdollinen pääomavoitto kirjataan: Kredit 51040/15.03.01.32*

10.3 Likviditeetin hallinta

Likviditeetin hallinta perustuu Valtiokonttorin ylläpitämään koko valtiosektorin kassaennustejärjestelmään. Ennustetietojen perusteella Valtiokonttori joko sijoittaa ylimääräisiä kassavaroja tai hakee markkinoilta lyhytaikaista rahoitusta.

Valtiovarainministeriö on asettanut rajoitteita ennustettujen kattamattomien maksujen suuruuteen. Sijoituspäätöksiä tehtäessä valtio tähtää luottoriskittömiin vaihtoehtoihin, esimerkiksi vakuudelliseen sijoittamiseen ensisijaisena vaihtoehtona. Lyhytaikaisina varainhankintamuotoina ovat mm. valtion velkasitoumukset, joita voidaan laskea liikkeeseen sekä euro- että USD-määräisinä sekä muut lyhytaikaiset lainat.

10.3.1 Valtion velkasitoumus (Euromääräinen)

Valtion velkasitoumus on jälkimarkkinakelpoinen rahamarkkinainstrumentti, jolla valtio laskee liikkeeseen lyhytaikaista velkaa. Instrumentin enimmäisjuoksuaika on 364 päivää. Kyseessä on diskonttoinstrumentti, jossa koronlaskentakonventio on Act/360. Instrumenttityyppi on diskonttopaperi, jolloin velan määrä lasketaan ns. likvidiarvon perusteella (ilman korkoa).

Esimerkki:

1. *Valtio laskee liikkeelle euromääräisen valtion velkasitoumuksen 9.9.200x*
   Nimellismäärä: 200 000 000,00, Hinta: 97.937384275, Yield: 2,27 %
   9.9.200x valtio vastaanottaa 195 874 765,55
2. *Erääntyminen ja koronmaksu arvolla 9.12.200y*
   9.8.200y valtio maksaa korkoa ja kuoletusta yht. 200 000 000,00

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	25350 Muut lyhytaikaiset euromääräiset lainat	15.03.01.11		195 874 768,55
1.	19300 Valtion PM -tili (T) (Target2)	15.03.01.13	195 874 768,55	
2.	25360 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten lainojen lyhennykset		195 874 768,55	
2.	51000 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90.15	4 125 231,45	
2.	19300 Valtion PM -tili (T) (Target2)			200 000 000,00

3. *Tilinpäätökseen kirjataan kertyneet korot.*

Mikäli laina-aika jatkuu vuodenvaihteen yli, jaksotetaan korkovelkaa liikkeellelaskuajankohdasta lähtien vuoden viimeiseen päivään asti liikekirjanpidontilille 26150 Korkovelat (T) käyttäen vastatilinä tiliä 51000 Korot euromääräisistä veloista sekä talousarvioon momentille 36.01.90.15 Korot velkasitoumuslainoista.

10.3.2 USD-määräisen velkasitoumuksen liikkeeseenlasku ja EUR/USD FX-swap

USD-määräisten valtion velkasitoumusten liikkeeseenlaskujen yhteydessä tehdään valuuttaswapit, joilla USD-määräiset maksut vaihdetaan euromääräisiksi maksuiksi. Liikkeeseenlaskuun liittyvistä myyntikaupoista arvopäivänä saatavat dollarit Valtiokonttori maksaa swap-vastapuolelle, jolta Valtiokonttori saa swap-sopimuksen mukaisen määrän euroja. Velanhoitoon liittyvistä lunastustapahtumista (erääntymiset) eräpäivänä maksettavat dollarit saadaan swap-vastapuolelta, jolle Valtiokonttori maksaa swap-sopimuksen mukaisen määrän euroja.

Esimerkki:

Valtio laskee liikkeelle USD-määräisen valtion velkasitoumuksen 8.12.200x
Nimellismäärä: USD 50 000 000
Hinta: 99,196180286
Yield: 4.29 %
8.12.200x Valtiokonttori vastaanottaa USD 49 598 090,14 = EUR 42 160 906,27
Kurssi 8.12.200x EUR/USD 1.1764

FX-swap 8.12.200x
Valtio ostaa EUR 42 142 994,43
Valtio myy USD 49 598 090,14 hintaan 1.1769 (valtio saa euroja 42 142 994,43)
Kurssi 8.12.200x EUR/USD 1.1764 (valtio myy arvopäivänä saatavat dollarit USD 49 598 090,14/1.1764= 42 160 906,27)

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	25440 Muut valuuttamääräiset lainat	15.03.01.12		42 160 906,27
1.	19310 Valuuttatilit (T)		42 160 906,27	
2.	25350 Muut lyhytaikaiset euromääräiset lainat	15.03,01.11		42 142 994,43
2.	19300 Valtion PM -tili (T) (Target2)		42 142 994,43	
2.	25440 Muut valuuttamääräiset lainat	15.03.01.12	42 160 906,27	
2.	19310 Valuuttatilit (T)			42 160 906,27

Tilinpäätökseen kirjataan kertyneet korot

Mikäli laina-aika jatkuu vuodenvaihteen yli, jaksotetaan korkovelkaa liikkeellelaskuajankohdasta lähtien vuoden viimeiseen päivään asti liikekirjanpidontilille 26150 Korkovelat (T) käyttäen vastatilinä tiliä 51000 Korot euromääräisistä veloista sekä talousarvioon momentille 36.01.90.15 Korot velkasitoumuslainoista.

10.3.3 USD -määräisen velkasitoumuksen ja EUR/USD FX-swapin erääntyminen

Esimerkki:

1. *USD -määräinen velkasitoumus erääntyy 14.2.2006, jolloin valtio maksaa USD 50 000 000,00*
   Kurssi 14.2.2006 EUR/USD 1.1898 USD 50 000 000,00 /1.1898= EUR 42 023 869,56
   Kurssi 8.12.2005 EUR/USD 1.1764 USD 49 598 090,14 /1.1764= EUR 42 160 906,28
   Kurssiero = lyh. 42 160 906,27 + korko 337 796,15 = 42 498 702,42 – 42 023 869,56 = 474 832,86
   Korko 0,80381972 % USD 50 milj. pääomalle = USD 401 909,86 / 1.1898= EUR 337 796,15

2. *FX -swap erääntyy samanaikaisesti 14.2.2006, jolloin valtio vastaanottaa USD 49 598 090,14 ja maksaa EUR 42 327 684,00*
   Kurssi 14.2.2006 EUR/USD 1.1898 USD 49 598 090,14 / 1,1898 = 41 686 073,41
   Kurssi 8.12.2005 EUR/USD 1.1764 USD 49 598 090,14 / 1,1764 = 42 142 994,43
   Lyh. 42 142 994,43 + korko 184 689,57 = 42 327 684,00
   Korko 0,43824501 % EUR 42 142 994,43 pääomalle = EUR 184 689,57

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	25450 Muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset	15.03.01.14	42 160 906,27	
1.	51010 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.01.90.19	337 796,15	
1.	51100 Realisoituneet kurssierot veloista	15.03.01.14		474 832,86
1.	19310 Valuuttatilit (T)			42 023 869,56
2.	25360 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten lainojen lyhennykset	15.03.01.13	42 142 994,43	
2.	51000 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90.15	184 689,57	
2.	19300 Valtion PM-tili (T) (Target2)			42 327 684,00
2.	25450 Muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset	15.03.01.14		42 160 906,27
2.	51010 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.01.90.19		337 796,15
2.	51100 Realisoituneet kurssierot veloista	15.03.01.14	474 832,86	
2.	19310 Valuuttatilit (T)		42 023 869,56	

10.4 Portfolion hallinta

Rahoituksen maailmassa eri arvopapereista koostuvaa sijoitussalkkua kutsutaan portfolioksi. Portfoliolla suojaudutaan korko- ja valuuttariskiltä.

Korkoriskiaseman hallinnan keskeinen periaate on eriyttää pääosin johdannaisinstrumentein toteutettava korkoriskin hallinta varainhankinnasta. Portfolionhallinnan tehtävänä on hallita todellisen velan korkoriskiä asetettujen riskilimiittien puitteissa.

Portfolion hallinnassa käytetään johdannaissopimuksia, joilla muokataan velkasalkun korkoriskiasemaa, jolla tarkoitetaan velkasalkun keskimääräistä uudelleenhinnoittelujaksoa.

10.4.1 Valuuttatermiini (Valuuttakauppa Forward)

Valuuttatermiinikauppa on sopimus tulevaisuudessa tapahtuvasta valuuttakaupasta eli kahden valuutan vaihdosta markkinaehtoisesti määräytyvään vaihtokurssiin. Termiinin eräpäivä eli valuuttojen vaihtopäivä voidaan valita vapaasti, sikäli kun se on molemmissa valuutoissa pankkipäivä. Termiinivaluuttakurssi eroaa spot-kurssista siten, että spot-kurssiin lisätään (positiiviset tai negatiiviset) termiinipisteet. Nämä kuvastavat vaihdettavien valuuttojen välistä korkoeroa eli sitä korkohyötyä, jonka jompikumpi kaupan osapuolista saa pitäessään hallussaan korkeampikorkoista valuuttaa yli spot-päivän.

Termiinikauppoja voidaan tehdä kaikissa niissä valuutoissa, joissa on toimivat toimitukselliset valuuttamarkkinat, yleisimmissä jopa 5 vuoteen asti. Termiinikaupan kassavirrat tapahtuvat eräpäivänä. Termiinisopimus velvoittaa ostamaan (myymään) sovitun valuuttamäärän termiinin eräpäivänä.

Valtio käy termiinivaluuttakauppaa hankkiakseen ulkomaanvaluuttamääräiseen erääntyvään velkaerään tai kassavirtaan tarvittavia valuuttoja tai vaihtaakseen valuuttamääräisiä tuloeriä tai kassavirtoja euromääräisiksi (esim. valtion osakemyyntitulot ulkomaanvaluutassa).

Valuuttatermiini ei ole kirjanpitotapahtuma eikä se näin ollen myöskään näy velkakannassa. Vuodenvaihteessa avoinna olevat termiinit esitetään tilinpäätöksen liitteellä 12 Valtiontakaukset ja -takuut sekä muut monivuotiset vastuusitoumukset.

Esimerkki:

Valtio ostaa termiini-valuuttakaupalla JPY 501 369 863,00 kurssiin 134,544 arvolla 16.9.200x.
Transaktioiden spot-hinta oli 134,56, joten termiinipisteet olivat 0,016. Arvopäivänä valtio maksaa sovitun kaupantekohinnan (134,544) EUR 3 726 437,92 ja vastaanottaa JPY 501 369 863,00.

Kaupassa realisoituu kurssieroa CR 36 470,09 euroa, joka muodostuu kaupantekohinnan 134,544 (JPY 501 369 863/134,544= 3 726 437,92) ja spot-hinnan 134,56 (JPY 501 369 863/133,24 = 3 725 994,82) välisestä erotuksesta eli 3 726 437,92 - 3 725 994,82 = DB 443,1 (termiinipisteet 0.016)

Spot -hinnan 134,56 (JPY 501 369 863/134,544= 3 725 994,82) ja arvopäivän kurssin 133,24 (JPY 501 369 863/133,24 = 3 762 908) välisestä erotuksesta eli 3 725 994,82 - 3 762 908,01 = 36 913,19.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	51100 Realisoituneet kurssierot veloista	620	443,10	
1.	51100 Realisoituneet kurssierot veloista	620		36 913,19
2.	19300 Valtion PM -tili (T) (Target2)			3 726 437,92
2.	19310 Valuuttatilit (T)		3 762 908,01	

Korko ja kuoletus oikaistaan muistiolla sille TaKP -tilille, jolle se on budjetoitu.

10.4.2 Koron- ja valuutanvaihtosopimus (swap)

Koron- ja valuutanvaihtosopimus (swap) on johdannaissopimus, jossa kaupan osapuolet sitoutuvat vaihtamaan keskenään kahden eri valuutan korko- ja pääomavirrat. Sopijaosapuolet sopivat kaupantekohetkellä vaihdettavien kassavirtojen valuutasta, korkosidonnaisuudesta ja maturiteetista. Pääomia vaihdetaan sopimuksen alussa ja lopussa.

Koron- ja valuutanvaihtosopimuksia käytetään eri valuutoissa olevien kassavirtojen vaihtamiseen. Samalla voidaan esim. kiinteäkorkoista kassavirtaa vaihtaa vaihtuvakorkoiseksi. Tällöin voidaan hallita velkasalkun valuutta- ja korkoriskiä (duraatiota, keskimaturiteettia ja muita riskilukuja) ilman käteisinstrumenteilla käytävää kauppaa.

Koron- ja valuutanvaihtosopimuksen määrä velassa lasketaan nimellisarvon perusteella.

Esimerkki:

Valtio tekee koron- ja valuutanvaihtosopimuksen FINL 3.25 15.05.09 USD lainaan, jonka liikkeeseenlasku tapahtui 10.3.2004.

Voimaantulopäivä: 10.3.2004
Eräpäivä: 15.5.2009
Nimellisarvo: USD 400 000 000
Voimaantulopäivänä vaihdetaan pääomia.
Valuuttakurssi per 10.3.2004 EUR/USD 1.2299 USD 400 000 000 / 1.2299 = EUR 325 229 693,47
Valuuttakurssi per 15.5.2009 EUR/USD 1.3518 USD 400 000 000 / 1.3518 = EUR 295 901 760,62

1. *Voimaantulopäivänä*
   valtio maksaa pääoman USD 400 000 000, kurssi 1.2299 = EUR 325 229 693,47
   ja vastaanottaa pääoman EUR 328 596 073,28.
2. *Eräpäivänä*
   valtio maksaa pääoman EUR 328 596 073,28 ja koron EUR 1 360 305,59,
   valtio vastaanottaa pääoman USD 400 000 000, kurssi 1.2299 = EUR 325 229 693,47
   ja koron USD 957 966,67, kurssi 1,3518 = EUR 708 660,06.
   Kurssiero 325 229 693,47 – 295 901 760,62 = 29 327 932,85

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	24000 Euromääräiset jvk-lainat (nimellisarvo)	15.03.01.11		328 596 073,28
1.	24100 Valuuttamääräiset jvk-lainat, (nimellisarvo)	15.03.01.12	325 229 693,47	
1.	19300 Valtion PM-tili (T) (Target2)		328 596 073,28	
1.	19310 Valuuttatilit (T)			325 229 693,47
2.	25200 Euromääräisten jvk-lainojen lyhennykset (nimellisarvo)	15.03.01.13	328 596 073,28	
2.	51000 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90.13	1 360 305,59	
2.	25230 Valuuttamääräisten jvk-lainojen lyhennykset (nimellisarvo)	15.03.01.14		325 229 693,47
2.	51010 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.01.90.19		708 660,06
2.	51100 Realisoituneet kurssierot veloista	15.03.01.14	29 327 932,85	
2.	19300 Valtion PM-tili (T) (Target2)			329 956 378,87
2.	19310 Valuuttatilit (T)		296 610 420,68	

Lainanhoitojärjestelmässä dollarimääräisen pääoman nosto kirjautuu lyhennysten tilille.

10.5 Tilinpäätös

Tilinpäätöksessä jaksotettavia eriä ovat velkakirjassa sovitut korot ja emissioerot. Emissioero on lainasta sen liikkeelle laskettaessa saadun summan ja siitä lainan sopimuksen mukaan maksettavan summan erotus. Lainaan liittyvää korkoa voidaan siis tavanomaisen tavan lisäksi maksaa tällä tavalla emissioeron muodossa. Lainan liikkeellelaskun yhteydessä saatu määrä voi olla enemmän kuin nimellisarvo, jolloin emissioero on positiivinen.

Tavanomaisista koroista jaksotetaan päättyneelle tilikaudelle kuuluva osuus. Se osa, jota ei vielä ole maksettu ja joka erääntyy maksettavaksi seuraavan tilikauden aikana, esitetään lyhytaikaisten siirtovelkojen ryhmässä. Se osa, joka erääntyy tätä myöhemmin, esitetään pitkäaikaisten siirtovelkojen ryhmässä.

Lainan emissioerot jaksotetaan koko laina-ajalle. Riittävä jaksotustarkkuus saavutetaan useimmiten, kun edellä mainitut erät jaksotetaan tasaisesti laina-ajalle, ottamatta kantaa lainan kulloisenkin pääoman suuruuteen. Näin jaksotetut erät ovat laina-ajan alussa lainan pääomaan nähden pieniä ja lopussa suuria. Yksittäisen lainan osalta tämä johtaa kulujen epätarkkaan ajoitukseen sillä rahoitettuun toimintaan nähden. Koska valtion velkaa kuitenkin lyhennetään ja uutta lainaa otetaan jatkuvasti, niin eri elinkaaressa olevat lainat tasaavat toisiansa näiden erien osalta. Suurempi teoreettinen tarkkuus saavuttaisiin, jos käytettäisiin IAS 39:ssä esitettyä menettelyä, joka käytännössä tarkoittaisi diskonttauslaskentaa.

Valtion kirjanpidossa jaksotuksen perustana käytetään ensin mainittua havainnollista ja riittävän tarkkuuden tuottavaa tapaa. Edellä mainitut aktivoinnit ja niiden kuluksi kirjaamiset

tehdään viimeistään tilinpäätösten yhteydessä. Mikäli kirjanpitoyksiköllä on erityinen tarve raportoida näitä asioita tilikauden aikana, voidaan nämä kirjaukset tehdä useamminkin, esimerkiksi kolmannes vuosittain, kuukausittain tai tapahtumittain. Jos kirjanpitoyksikkö haluaa esittää myös IAS 39:n mukaiset tiedot, on ne esitettävä tilinpäätöksen liitteessä.

Tilinpäätöksessä seuraavan vuoden lyhennykset siirretään pitkäaikaisista eristä lyhennysten tileille lyhytaikaisiin velkoihin. Samoin tehdään pitkäaikaisten korkovelkojen kanssa siirtämällä ne pitkäaikaisista siirtoveloista lyhytaikaisiin siirtovelkoihin.

Tasetta laadittaessa pitkäaikaisten emissiovoittojen ja -tappioiden tileille (24060, 24070, 24160, 24170) kirjatut määrät oikaisevat tileille 24000 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat sekä 24100 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat kirjatut lainojen nimellisarvot saadun rahamäärän suuruisiksi.

Vastaavasti lainojen lyhennyksiin liittyvien emissiovoittojen ja -tappioiden tileille (25250, 25260, 25270, 25280) kirjatut määrät oikaisevat tileille 25200 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset sekä 25230 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset kirjatut lainojen nimellisarvoja vastaavat lyhennykset saatua rahamäärää vastaavien lyhennysten suuruisiksi.

Tilinpäätöksessä kaikki ulkomaanrahan määräisten erien arvostukset tehdään tilinpäätöshetken valuuttakurssin mukaan.

Kuponkikorollinen velka arvostetaan tilinpäätöksessä hankinta-arvoon vähennettynä maksetuilla lyhennyksillä sekä oikaistuna jaksotetulla alkuperäisen hankinta-arvon ja nimellisarvon erotuksella (emissioeron jaksotus). Valuuttamääräinen velka arvostetaan tilinpäätöspäivän kurssiin.

Tilinpäätöksessä ei-suojaava johdannaissopimus arvostetaan markkinahinnan mukaan (käypä arvo). Ero kirjataan tuotto- ja kululaskelmaan rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmään. Suojaava johdannaissopimus arvostetaan tilinpäätöksessä valuuttakurssimuutoksella korjattuun hankinta-arvoonsa. Tämä koskee kaikkia johdannaisia, myös valuuttajohdannaisia.

Tilinpäätöksessä sitovaa takaisinostosopimusta arvostettaessa kirjataan myyntihinta velaksi ja takaisinostohinnan ja myyntihinnan erotus jaksotetaan juoksuajalle korkokuluihin ja siirtovelaksi. Ulkomaanrahan määräiset erät arvostetaan tilinpäätöspäivän kurssiin.

Korko-optiosta (cap, collar, floor) saatu tai maksettu hintaero (preemio) jaksotetaan tilinpäätöksessä suojausajalle.

Valuuttajohdannaiset käsitellään kuten muut johdannaissopimukset. Valuuttatermiinit arvostetaan tilinpäätöshetken valuuttakurssin mukaan.

Markkinahintaan arvostetuista johdannaisista (TaA 5 a §) syntyvä realisoitumaton voitto tai tappio kirjataan tilinpäätöksessä sekä talousarvio- että liikekirjanpitoon. Valuuttakurssin muutoksesta aiheutunut realisoitumaton tulo tai meno kirjataan vain liikekirjanpitoon.

10.5.1 Korkovelat

Esimerkki

1. *Puretaan edellisen tilinpäätöksen korkovelka*
2. *Kirjataan uusi korkovelka*

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	51000 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90.		100
1.	26150 Korkovelat (T)		100	
2.	51000 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90.	110	
2.	26150 Korkovelat (T)			110

10.5.2 Emissioerot

Esimerkki

1. *Puretaan edellisen tilinpäätöksen alkuperäinen emissiovoitto ja -tappio sekä emissiovoittojen ja -tappioiden jaksotukset*

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
16030 Pitkäaikaiset saamiset jaksotetuista emissiovoitoista			100
24060 Euromääräisten jvk-lainojen emissiovoitot		100	
24070 Euromääräisten jvk-lainojen emissiotappiot			100
24710 Pitkäaikaiset siirtovelat jaksotetuista emissiotappioista		100	

2. *Kirjataan uudet saldot alkuperäisille emissioeroille ja uudet emissioerojen jaksotukset*

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
16030 Pitkäaikaiset saamiset jaksotetuista emissiovoitoista		100	
24060 Euromääräisten jvk-lainojen emissiovoitot			100
24070 Euromääräisten jvk-lainojen emissiotappiot		100	
24710 Pitkäaikaiset siirtovelat jaksotetuista emissiotappioista			100

3. *Siirretään seuraavana vuonna erääntyvän sarjaobligaatiolainan alkuperäinen emissioero ja jaksotus lyhytaikaiseen velkaan*

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
24060 Euromääräisten jvk-lainojen emissiovoitot		100	
25250 Euromääräisten jvk-lainojen lyhennysten emissiovoitot			100
16030 Pitkäaikaiset saamiset jaksotetuista emissiovoitoista			100
25250 Euromääräisten jvk-lainojen lyhennysten emissiovoitot		100	
24070 Euromääräisten jvk-lainojen emissiotappiot			100
25270 Euromääräisten jvk-lainojen lyhennysten emissiotappiot		100	

4. *Seuraavana vuonna erääntyvän sarjan jaksotusten siirto korkovelkoihin*

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
24710 Pitkäaikaiset siirtovelat jaksotetuista emissiotappioista		100	
26120 Korkovelat			100

10.5.3 Lyhennystilien saldojen päättäminen

Jos lyhennystileillä on jäänyt saldoa, eli arvioitu lyhennys ei ole ollut oikea kirjataan lyhennystilien saldot ensin pääomiin, jonka jälkeen tehdään uudet arviot.

Esimerkki

1. *Euromääräisten jvk-lainojen lyhennystilin saldon päättäminen lainapääomaan*

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
24000 Euromääräiset jvk-lainat		100	
25200 Euromääräisten jvk-lainojen lyhennykset			100

2. *Muiden euromääräisten lyhytaikaisten lainojen lyhennystilin saldon päättäminen lainapääomaan*

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
25350 Muut lyhytaikaiset euromääräiset lainat		100	
25360 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten lainojen lyhennykset			100

3. *Velkakirjalainojen lyhennystilin saldon päättäminen lainapääomaan*

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
24010 Euromääräiset velkakirjalainat		100	
25210 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset			100

4. *Valuuttamääräisten jvk-lainojen lyhennystilin saldon päättäminen sekä toteutuneiden kurssierojen oikaisu*

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
25230 Valuuttamääräiset jvk-lainojen lyhennykset		100	
51100 Realisoituneet kurssierot veloista			100

5. *Valuuttamääräisten velkakirjalainojen lyhennystilin saldon päättäminen sekä toteutuneiden kurssierojen oikaisu*

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
25240 Valuuttamääräisten velkakirjalainojen ja muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset		100	
51100 Realisoituneet kurssierot veloista			100

10.5.4 Euromääräisten lyhennysten siirto lyhennystileille

Esimerkki

Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ja velkakirjalainojen arvioitujen lyhennysten siirto lainapääomista lyhennysten tileille

LKP-tili	TaKP-tili	Debet (EUR)	Kredit (EUR)
24000 Euromääräiset jvk-lainat		100	
25200 Euromääräisten jvk-lainojen lyhennykset			100
24010 Euromääräiset velkakirjalainat		200	
25210 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset			200

11 Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen laatiminen

Tässä luvussa käsitellään kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen laatimista. Luvussa ohjeistetaan tilinpäätöksen laadinnassa noudatettavat pysyvät periaatteet ja menettelyt.

Toimintakertomusohje on julkaistu erikseen Valtiokonttorin kotisivulla.

11.1 Tilinpäätöksen säännöstausta ja kokonaisuus

Kirjanpitoyksikön tilinpäätös laaditaan noudattaen talousarviolakia ja -asetusta sekä valtiovarainministeriön ja Valtiokonttorin määräyksiä ja ohjeita. Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen laatimisesta on säädetty valtion talousarvioasetuksen 61 – 66 h §:ssä. Ministeriön tilinpäätöskannanotosta on säädetty asetuksen 66 i §:ssä. Asetuksen 62 §:n mukaan Valtiokonttori antaa tarvittavat määräykset tilinpäätöstietojen ja tilinpäätösten teknisestä toimittamisesta Valtiokonttorille sekä lisäksi tarvittavat ohjeet kirjanpitoyksikköjen tilinpäätöksistä sekä niiden liitteistä ja laadinnasta.

11.2 Tilinpäätöksen sisältö, aikataulu ja hyväksyminen

Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen sisällöstä, aikataulusta ja hyväksymisestä säädetään talousarvioasetuksen 63 §:ssä seuraavasti:

63 § (1786/2009)

Kirjanpitoyksikön on laadittava kultakin varainhoitovuodelta tilinpäätös. Kirjanpitoyksikön tilinpäätös sisältää:

1. *toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä vaikutuksia yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen kuvaavan toimintakertomuksen;*
2. *talousarvion toteutumista kuvaavan talousarvion toteutumalaskelman;*
3. *tuottoja ja kuluja kuvaavan tuotto- ja kululaskelman;*
4. *tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen;*
5. *liitteenä ilmoitettavat tiedot (liitetiedot).*

Kirjanpitoyksikön 1 momentin 2 5 kohdassa tarkoitettujen tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteiden tiedot on laadittava ja toimitettava päättyneeltä varainhoitovuodelta valtiokonttoriin sen määräämänä aikana. Tilinpäätös on laadittava ja hyväksyttävä viimeistään varainhoitovuotta seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä. (1435/2014).

Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen hyväksyvät ja allekirjoittavat kirjanpitoyksikköön kuuluvien virastojen ja laitosten päälliköt kukin omalta osaltaan. Jos virastolla tai laitoksella on hallitus tai muu vastaava monijäseninen toimielin ylintä johtoa ja päätöksentekoa varten, myös tämä hyväksyy ja allekirjoittaa tilinpäätöksen asianomaisen viraston tai laitoksen osalta. Ministeriön tilinpäätöksen hyväksyy ja allekirjoittaa ministeriön päällikkönä toimiva ministeri ministeriön kansliapäällikön tehtäviä hoitavan virkamiehen esittelystä. Jos ministeriön toimialan asioita käsittelemään on määrätty myös muu ministeri, hän hyväksyy ja allekirjoittaa tilinpäätöksen oman tehtäväalansa osalta.

Tilinpäätöksen hyväksymisen jälkeen kirjanpitoyksikön on viipymättä lähetettävä tilinpäätös ministeriölle, valtiontalouden tarkastusvirastolle ja valtiokonttorille. Tilinpäätös sijoitetaan valtiokonttorin ylläpitämään yleisessä tietoverkossa saatavilla olevaan tietopalveluun, jollei julkisuuslaista tilinpäätöksen joidenkin osien osalta muuta johdu.

Kirjanpitoyksikön tilinpäätös koostuu toimintakertomuksesta, tilinpäätöslaskelmista ja niiden liitteenä annettavista tiedoista. Tilinpäätöslaskelmia ovat talousarvion toteutumalaskelma, tuotto- ja kululaskelma sekä tase. Tilinpäätöslaskelmien liitteenä annettavista tiedoista säädetään talousarvioasetuksen 66 h §:ssä ja toimintakertomuksen sisällöstä asetuksen 65 §:ssä.

Talousarvioasetuksen 64 §:n mukaan tilinpäätöslaskelmia varmentamaan laaditaan tase-erittelyt. Tase-erittelyjen laatimisesta säädetään tarkemmin asetuksen 66 e §:ssä.

Tilinpäätösohjeistuksessa on termejä varainhoitovuosi ja tilikausi käytetty samassa merkityksessä.

Kirjanpitoyksikössä laadittava tilinpäätös perustuu tilitietoihin, jotka toimitetaan keskuskirjanpitoon valtion tilinpäätöstä varten. Tase-erittelyjen laadinta ennen tilitietojen toimittamista varmentaa osaltaan tilitietojen oikeellisuutta. Valtiokonttoriin toimitetaan kopiot tilinpäätöksen liitteistä 1, 9-12, 16 ja 17.

Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen liitteineen ja tase-erittelyineen tulee olla laadittuna ja hyväksyttynä varainhoitovuotta seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä.

Tilinpäätöksen allekirjoituksella varmennetaan myös se, että tilinpäätöksen ja liitteiden tiedot vastaavat valtion tilinpäätöstä varten toimitettuja tilitietoja.

Tilinpäätöksen hyväksymisestä ja allekirjoittamisesta on oltava määräys kirjanpitoyksikön taloussäännössä.

Tilinpäätöksen allekirjoituksen yhteydessä tulee olla maininta sen hyväksymisestä ja siitä tulee ilmetä paikka, aika ja allekirjoittajan nimenselvennys / allekirjoittajien nimenselvennykset.

11.3 Tilinpäätösprosessi

Talousarviolain 21 §:n mukaan viraston ja laitoksen tulee antaa tilinpäätöksessä ja tulosvastuun toteuttamista varten laadittavassa toimintakertomuksessa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta sekä viraston ja laitoksen tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta (oikea ja riittävä kuva). Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen liitteenä on talousarvioasetuksen 66 h §:n mukaan annettava myös muut oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset täydentävät tiedot. Tilinpäätöksessä on siten ilmoitettava kaikki tarpeelliset tiedot, vaikka kyseistä tietoa ei olisi erikseen vaadittu esitettäväksi.

Ennen tilinpäätöksen laatimista juoksevan kirjanpidon kirjaukset on oikaistava ja täydennettävä säädösten ja määräysten mukaisiksi, eli tulot ja menot on kohdennettava oikealle tilikaudelle. Liikekirjanpidossa menot on myös jaksotettava sekä saamiset ja velat on arvostettava.

Kohdentamisen sekä jaksottamisen ja arvostamisen lisäksi tilinpäätösprosessiin kuuluu tase-erittelyjen tekeminen ennen tilinpäätöslaskelmien laatimista. Tase-erittelyjen laatimista varten täsmäytetään osakirjanpidot pääkirjaan, selvitetään kaikkien tasetilien sisältö ja tehdään mahdolliset oikaisukirjaukset. Myös oman pääoman eriä koskevat tilinpäätösviennit kirjataan.

Oikea kirjausperuste (kohdentaminen)

Oikea kirjausperuste tarkoittaa sitä, että menot ja tulot kohdennetaan oikean varainhoitovuoden (tilikauden) kirjanpitoon sekä talousarviokirjanpidossa että liikekirjanpidossa.

Tulot ja menot kohdennetaan oikealle tilikaudelle niiden kirjaamisperusteen mukaan. Pyrkimyksenä on, että oikeaa kirjaamisperustetta noudatetaan jo juoksevassa kirjanpidossa. Aina se ei kuitenkaan ole mahdollista, vaan kirjanpidossa voidaan joutua noudattamaan rinnakkain eri kirjaamisperusteita. Talousarvioasetuksen 42 c § ja 42 d §, joissa säädetään varainhoitovuoden aikana noudatettavista kirjaamisperusteista, antavat tähän mahdollisuuden.

Talousarvioasetuksen 42 d §:ssä, johon jatkossa viitataan, säädetään tulojen ja menojen kirjaamisperusteesta seuraavaa:

> *Liikekirjanpidossa tuotannontekijöiden hankinnasta aiheutuvan menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen. Suoritteiden myynnistä saatavan tulon kirjaamisperusteena on liikekirjanpidossa suoritteen luovuttaminen (suoriteperuste). (1111/1998)*
>
> *Korot ja koronluonteiset tulot ja menot kirjataan liikekirjanpidossa suoriteperustetta vastaavalla tavalla. Veroihin liittyvät korot ja koronluonteiset tulot ja menot kirjataan liikekirjanpidossa samoin kuin talousarviokirjanpidossa. (1253/2004)*
>
> *Liikekirjanpidossa muut kuin 1 ja 2 momentissa tarkoitetut tulot ja menot kirjataan samoin kuin talousarviokirjanpidossa. (1175/2002)*
>
> *Liikekirjanpidossa menot ja tulot voidaan varainhoitovuoden kuluessa kirjata myös maksun perusteella (maksuperuste). (1111/1998)*
>
> *Jos kirjaukset tehdään liikekirjanpitoon maksuperusteen mukaan, velat ja saamiset on voitava jatkuvasti selvittää. (1111/1998)*

Lisäksi tulojen kirjaamisperusteista säädetään talousarvioasetuksen 66 f §:n 2 momentissa:

> *Jos laajuudeltaan merkittävän ja eri vaiheista koostuvan suoritteen luovutuksesta kertyvästä tulosta on valtion talousarviossa 5 b §:n 2 momentissa säädetyllä tavalla kohdennettu varainhoitovuoden tuloksi luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmistusastetta vastaava osa, suoritteen luovutus tulee kirjata liikekirjanpidossa tuotoksi luovutuksen vaiheen tai valmistusasteen perusteella. Kirjanpitoyksikön tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä momentissa tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoiksi. (1786/2009)*

Oikeaan kirjausperusteeseen on siirryttävä viimeistään tilinpäätöksessä. Oikeaan kirjausperusteeseen siirtymisestä säädetään talousarvioasetuksen 42 f §:ssä seuraavaa:

> *Jos 42 d §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetut menot ja tulot on varainhoitovuoden aikana kirjattu liikekirjanpitoon maksuperusteen mukaan, kirjaukset on vähäisiä 42 d §:n 2 momentissa tarkoitettuja tuloja ja menoja koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, oikaistava ja täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista suoriteperusteen tai suoriteperustetta vastaavan tavan mukaisiksi. Edellä 5 a §:n 2 momentissa tarkoitettu vähäinen tulo ja meno sekä sellainen tulo ja meno, jonka lain säännöksen tai tehdyn sitoumuksen perusteella muodostuvaa määrää ei voida ilman olennaisia lisäkustannuksia luotettavasti ennakoida ennen maksuvelvoitteen erääntymistä, voidaan liikekirjanpidossa kohdentaa kuitenkin maksuun perustuen. (30.12.2014/1435)*

Jos muita kuin 1 momentissa tarkoitettuja menoja ja tuloja ei ole liikekirjanpidossa kirjattu talousarviokirjanpidon mukaisesti varainhoitovuoden kuluessa, kirjaukset liikekirjanpidossa on oikaistava ja täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista noudattamaan varainhoitovuoden talousarviokirjanpitoa. (1111/1998)

Jos talousarviokirjanpidossa talousarviomenoja ja talousarviotuloja ei ole varainhoitovuoden kuluessa kirjattu varainhoitovuoden talousarvion mukaisesti, kirjaukset talousarviokirjanpidossa on oikaistava ja täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista noudattamaan varainhoitovuoden talousarviota. (1111/1998)

Talousarviomenojen ja talousarviotulojen kohdentamisesta talousarviossa säädetään talousarvioasetuksen 5 a §:ssä seuraavasti:

Tulo tai meno kohdennetaan talousarviossa varainhoitovuoteen kuuluvaksi siten kuin jäljempänä säädetään, jollei talousarviosta muuta johdu. (1175/2002)

Maksullisen toiminnan tulon ja muun sekalaisen tulon sekä kulutus-, sijoitus- ja muun menon kohdentamisperusteena on suoritteen luovuttaminen tai tuotannontekijän vastaanottaminen (suoriteperuste) taikka tulon tai menon kertyminen laissa säädetyn tai tehdyn sitoumuksen perusteella (suoriteperustetta vastaava peruste), jollei jäljempänä toisin säädetä. Korkotulo ja korkomeno kohdennetaan siihen varainhoitovuoteen kuuluvaksi, jolta se kertyy lain säännöksen tai tehdyn sitoumuksen perusteella. Vähäinen tulo ja meno, valtioon palvelussuhteessa olevan loma-ajan palkka ja lomaraha sekä sellainen tulo ja meno, joiden lain säännöksen tai tehdyn sitoumuksen perusteella muodostuvaa määrää ei voida ilman olennaisia lisäkustannuksia luotettavasti ennakoida ennen maksuvelvoitteen erääntymistä, voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen (maksuperuste). (936/2003)

Siirtomenon kohdentamisperusteena on valtionavun myöntöpäätöksen tekeminen (myöntöpäätösperuste) tai muu vastaava sitoutuminen menoon (muu sitoumusperuste). Silloin, kun oikeus saada valtionapu tai muu suoritus perustuu lakiin ja siirtomenon myönnettävästä ja maksettavasta määrästä säädetään yksityiskohtaisesti laissa tai maksettavaksi tuleva määrä määräytyy yksityiskohtaisesti lain nojalla (lakisääteinen siirtomeno), kohdentamisperusteena on kuitenkin menon maksettavaksi tulevan määrän yksityiskohtaista vahvistamista koskevan päätöksen tekeminen (maksatuspäätösperuste). Euroopan unionin rakennerahaston rahoitusosuus ja siihen liittyvä valtion rahoitusosuus kohdennetaan maksatuspäätöksen tai sitä vastaavalla perusteella. (1175/2002)

Veron ja veronluonteisen tulon, osinkotulon, liikelaitosten voiton tuloutuksen ja valtiolle saatavan muun voitto-osuuden kohdentamisperusteena on maksuperuste. (1175/2002)

Valtionvelan kuoletus ja valtionvelan ottamiseen tai vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomatappio kohdennetaan maksuperusteella. Valtionvelan korkoon ja pääomaan liittyvistä johdannaisista saatava tulo ja niistä aiheutuva meno kohdennetaan sille varainhoitovuodelle, jolta ne kertyvät. Valtion lainanotto sekä valtionvelan ottamiseen ja vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomavoitto kohdennetaan maksuperusteella. (936/2003)

Valtiolle takaisin maksettava laina kohdennetaan maksuperusteella. (1175/2002)

Talousarviomenojen ja talousarviotulojen kohdentamisesta talousarviossa säädetään lisäksi talousarvioasetuksen 5 b §:ssä:

> *Tuotannontekijän hankinnasta aiheutuva meno tai suoritteen luovutuksesta kertyvä tulo kohdennetaan talousarviossa kokonaisuudessaan sille varainhoitovuodelle, jona tuotannontekijä vastaanotetaan tai suorite luovutetaan. (1175/2002)*
>
> *Edellä 1 momentissa säädetyn estämättä voidaan laajuudeltaan merkittävässä ja eri vaiheista koostuvan suoritteen luovutuksesta kertyvästä tulosta kohdentaa varainhoitovuoden tuloksi luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmistusastetta vastaava osa. Suoritteesta varainhoitovuodelle kohdentuvan erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. (1175/2002)*

Valtaosa tulo- ja menotapahtumista kohdennetaan liikekirjanpitoon ja talousarviokirjanpitoon samanaikaisesti. Seuraavassa taulukossa esitetään liikekirjanpidossa ja talousarviokirjanpidossa noudatettavat talousarvioasetuksen mukaiset kirjausperusteet eri tulo- ja menolajien osalta.

Meno- ja tulolajit (liikekirjanpidossa myös rahoitustapahtumalajeja)	Kirjaamisperuste liikekirjanpidossa	Kirjaamisperuste talousarviokirjanpidossa (TaA 5 a §)
Suoritteiden myynnistä saatavat tulot (maksullisen toiminnan tulot), muut toiminnan tulot	Suoriteperuste Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen.	Suoriteperuste Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen.
Tuotannontekijöiden hankinnasta aiheutuvat menot (toiminnan menot, käyttöomaisuuden hankintamenot, sijoitusmenot)	Suoriteperuste Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen.	Suoriteperuste Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen.
Korkotulot ja koronluonteiset tulot	Suoriteperustetta vastaava peruste (käytännössä kuten suoriteperuste). Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen	Suoriteperustetta vastaava peruste (käytännössä kuten suoriteperuste). Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen
Korkomenot ja koronluonteiset menot	Suoriteperustetta vastaava peruste (käytännössä kuten suoriteperuste). Vähäinen meno voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen	Suoriteperustetta vastaava peruste Vähäinen meno voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen
Osinkotulot, liikelaitosten voitontuloutukset ja muut voittoosuudet	Maksuperuste	Maksuperuste
Siirtotalouden tulot	Varainhoitovuoden talousarvion mukainen kirjaamisperuste (myöntöpäätösperuste, maksatuspäätösperuste, muu sitoumusperuste)	Varainhoitovuoden talousarvion mukainen kirjaamisperuste (myöntöpäätösperuste, maksatuspäätösperuste, muu sitoumusperuste)
Siirtotalouden menot	Varainhoitovuoden talousarvion mukainen kirjaamisperuste (myöntöpäätösperuste, maksatuspäätösperuste, muu sitoumusperuste)	Varainhoitovuoden talousarvion mukainen kirjaamisperuste (myöntöpäätösperuste, maksatuspäätösperuste, muu sitoumusperuste)
Valtionvelan ottamiseen ja vähentämiseen liittyvät tulot ja menot (lainan nostot ja lyhennykset)	Maksuperuste	Maksuperuste
Valtiolle takaisin maksettavat lainat	Maksuperuste	Maksuperuste

Edellä olevassa taulukossa talousarviokirjanpidon kohdentamisperusteet eri tulo- ja menolajeille on ilmoitettu sen mukaisesti kuin niistä on talousarvioasetuksen 5 a §:n 2 – 6 momenteissa säädetty. Kuitenkin jos varainhoitovuoden talousarviossa on jokin tulo tai meno kohdennettu muulla perusteella, käytetään tätä kohdentamisperustetta ao. tulon tai menon kirjaamisessa talousarviokirjanpitoon. Talousarvioasetuksen 5 a §:n 2 – 6 momenttien mukaisista kohdentamisperusteista poikkeavista perusteista on mainittava talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisissä määräyksissä tai ao. momentin perusteluissa.

Oikeaan kirjausperusteeseen siirtyminen edellyttää talousarviokirjanpidossa myös sellaisia kohdentamiskirjauksia, jotka eivät asiallisesti koske liikekirjanpitoa, kuten esimerkiksi siirtomäärärahan siirtokirjaukset.

Jaksottaminen

Liikekirjanpidossa tulot ja menot tulee myös jaksottaa. Tulojen jaksottamisella tarkoitetaan sitä, että varainhoitovuodelle kohdennetut tulot kirjataan tuotoiksi. Muut tulot kirjataan taseeseen asianomaiselle taseen vastattavien tilille. Menojen jaksottamisella tarkoitetaan niiden jakamista kahteen osaan: menoihin tai niiden osiin, jotka kuuluvat päättyneen tilikauden tuotto- ja kululaskelmaan sekä menoihin tai niiden osiin, jotka aktivoidaan taseeseen.

Jaksottamisesta säädetään valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 f §:n 1 momentissa seuraavaa:

> *Tilinpäätöksessä varainhoitovuoden liikekirjanpidon tulot kirjataan tuotoiksi. Tuotoista vähennetään kuluina ne liikekirjanpidon menot, joita vastaava suorite on luovutettu, samoin kuin muut varainhoitovuoden menot, joista ei todennäköisesti enää saada niitä vastaavaa vastinetta ja menetykset. Muut liikekirjanpidon menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä säädetään. (600/1997)*

Asetuksen 66 g §:n 1 – 3 momenteissa säädetään lisäksi menojen aktivoinnista seuraavaa:

> *Varainhoitovuoden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä hankintamenoa pienempi, erotus on kuitenkin kirjattava kuluksi. (600/1997)*
>
> *Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. (600/1997)*
>
> *Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. (600/1997)*

Arvostaminen

Liikekirjanpitoon merkittävät tulot, menot ja rahoitustapahtumat arvostetaan juoksevassa kirjanpidossa todellisiin rahamääriinsä, esimerkiksi suoritteen myynnistä saatava tulo suoritteen myyntihintaan ja tuotannontekijän hankinnasta aiheutuva meno tuotannontekijän hankintahintaan. Tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä saamiset ja velat on vielä erikseen arvostettava taseeseen merkittäessä. Euromääräisten saamisten ja velkojen arvostamisesta on säädetty valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 c §:n 1 momentissa sekä ulkomaanrahan määräisten (valuuttamääräisten) saamisten ja velkojen arvostamisesta saman pykälän 2 momentissa. Ulkomaanrahan määräiset saamiset samoin kuin ulkomaanrahan määräiset velat ja muut sitoumukset muunnetaan euromääräisiksi varainhoitovuoden viimeisen Euroopan keskuspankin julkaiseman kurssin mukaan. Jos saamiset, velat tai muut sitoumukset on kuitenkin sopimuksilla tai muuten sidottu tiettyyn kurssiin, ne muunnetaan euromääräisiksi sitä noudattaen.

Tase-erittelyjen laatiminen

Tilinpäätöksessä tulee laatia tase-erittelyt liikekirjanpidon tasetileistä sekä talousarviokirjanpidon 6-alkuisista tileistä. Tase-erittelyjen tekeminen edellyttää sitä, että kirjanpidossa selvitetään jokaisen tasetilin saldon sisältö.

Tase-erittelyjä laadittaessa varmistetaan se, että osakirjanpitojärjestelmien tiedot ovat ajan tasalla ja että ne täsmäävät pääkirjanpidon ja tilinpäätöksen tietoihin. Tällaisia osakirjanpitojärjestelmiä ovat esimerkiksi kassakirjanpito, reskontrat, käyttöomaisuuskirjanpito, palkanlaskentajärjestelmät, varastokirjanpito ja projektiseurantajärjestelmät.

Tase-erittelyjä laadittaessa varmistutaan myös siitä, että mahdolliset epäselvät erät tulevat selvitetyiksi viimeistään tilinpäätöksessä.

Luvussa 14 Tilinpäätöserittelyt ja muu tilinpäätösaineisto on ohjeistettu tase-erittelyjen, muiden tilinpäätöserittelyjen sekä tilinpäätöksen yhteydessä laadittavien luetteloiden laadintaa.

Kirjanpitoa tarkasteltaessa tasetileittäin voidaan myös varmistua siitä, että talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon virhetileillä tai näiden kirjanpitojen kirjausyhdistelmien kombinaatioilla ei ole saldoa. Millekään talousarviokirjanpidon tilille ei siten saa jäädä toteutumaa minkään liikekirjanpidon virhetilin kanssa, eikä päinvastoin.

Seuraava kuvio esittää yhteenvedon tilinpäätösprosessista:

TILINPÄÄTÖSPROSESSI

11.4 Tilinpäätösmenettelyt

Tässä luvussa tarkastellaan kirjanpitoyksikön tilinpäätöksessä huomioon otettavia asioita sekä liikekirjanpidon että talousarviokirjanpidon osalta. Liikekirjanpidon tilinpäätösmenettelyjä käsitellään tase-erittäin. Talousarviokirjanpidon tilinpäätösmenettelyt esitetään siirtomäärärahojen ja talousarviokirjanpidon muiden tilien osalta. Joidenkin erien kohdalla on käsitelty paitsi tilinpäätökseen liittyviä kirjauksia ja siirtoja, myös tilinavaukseen liittyviä siirtoja.

Talousarvioasetuksen 66 a §:ssä säädetään taseen sisällöstä seuraavaa:

> *Taseeseen merkitään riittävästi eriteltyinä vastaaviin kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistamaton osa sekä arvostuserät samoin kuin vaihto-omaisuuden aktivoidut hankintamenot ja rahoitusomaisuus. Vastattaviin merkitään oma pääoma, varaukset, arvostuserät sekä vieras pääoma jaoteltuna pitkä- ja lyhytaikaisiin velkoihin. Pitkäaikaiseksi katsotaan velka tai se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluttua. Jos virastolla tai laitoksella on saaminen siltä, jolle virasto tai laitos itse on velkaa, saaminen ja velka on ilmoitettava taseessa erikseen. (600/1997)*
>
> *Varat ja sellainen pääoma, joista on rajoittavia erityismääräyksiä, on ilmoitettava taseessa erikseen. (600/1997)*

Kirjanpitoyksikön tase toimii eri tilikausien kirjanpitojen yhdyssiteenä. Tilinavauksessa noudatetaan ns. tasejatkuvuuden periaatetta, jonka mukaan uuden tilikauden tilinavaus tehdään edellisen tilikauden päättävän taseen perusteella viemällä tilien edellisen tilikauden saldot seuraavalle tilikaudelle alkusaldoiksi.

Päättävä ja avaava tase eivät ole kaikilta osin identtisiä, koska avaavaa tasetta varten tehdään oman pääoman tileihin liittyvät tilinavaussiirrot. Nämä siirrot on ohjeistettu omaa pääomaa käsittelevässä luvussa. Siltä osin kuin Kirjanpidot tilit -määräyksessä ei ole tilin tilinavauksesta mitään erikseen mainittu, tasetilin saldo siirretään sellaisenaan tilinavauksessa uuden tilikauden alkusaldoksi. Tilinavauksessa millään tuotto- ja kululaskelman tilillä (3-9 -alkuiset liikekirjanpidon tilit) ei ole saldoa.

Tilinpäätöksessä seuraavalle tilikaudelle siirrettävistä, päätettävän varainhoitovuoden talousarvioon kuuluvista määrärahoista muodostetaan siirrettyjen määrärahojen tilit, joiden saldot siirretään tilinavauksessa seuraavalle tilikaudelle. Myös Valtiokonttorin määräämien talousarviokirjanpidon muiden tilien (6-alkuisten tilien) saldot siirretään tilinavauksessa seuraavalle tilikaudelle. Tilinavauksessa millekään 1-3 -alkuiselle talousarviokirjanpidon tilille ei viedä alkusaldoa.

11.4.1 Kansallisomaisuus ja käyttöomaisuus

Kansallis- ja käyttöomaisuushankinnat kirjataan juoksevassa kirjanpidossa tilikauden aikana asianomaiselle kansallis- tai käyttöomaisuuden tasetilille. Jos hyödyke valmistetaan itse, tilikauden aikana valmistuksesta aiheutuvat menot kirjataan juoksevasti asianomaisille toiminnan kulujen kulutileille ja hankintameno siirretään Valmistus omaan käyttöön -tiliä hyvittäen asianomaiselle tasetilille, kun hyödyke on valmistunut.

Mikäli itse valmistettava hyödyke ei ole valmis vielä varainhoitovuoden päättyessä, sen hankintameno aktivoidaan taseeseen keskeneräisten hankintojen tilille. Taseen vastaavaa -puolella sekä kansallis- että käyttöomaisuuden ryhmissä on useita eri hankinnan luonteen mukaisia keskeneräisten hankintojen tilejä (10940 -10970, 11910, 12950 -12990). Vastatilinä

käytetään tiliryhmään 47 kuuluvaa Valmistus omaan käyttöön -tiliä, jolloin myös toiminnan kulut tulevat oikaistuiksi hankintamenoa vastaavalla määrällä.

Tilinpäätöksessä liikekirjanpitoon tehtävä keskeneräisen kansallisomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvan hyödykkeen aktivointi ei aiheuta kirjausta talousarviokirjanpitoon.

Esimerkki hankintamenon aktivoinnista tilinpäätöksessä (keskeneräinen oma valmistus)

A. *Valmistetaan omana työnä ICT-ohjelmisto, josta aiheutuu tilikauden aikana palkkamenoja 100.000 euroa. Kirjaukset valmistuksen aikana (esimerkissä ei ole huomioitu palkkojen sivukuluja):*

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41010 Työsuhdepalkat	28.05.21		100 000	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				100 000

B. *Ohjelmisto ei ole valmis käyttöönotettavaksi tilikauden päätyttyä. Aktivoidaan keskeneräinen ICT-ohjelmisto tilinpäätöksessä keskeneräisten aineettomien käyttöomaisuushankintojen tilille.*

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
11910 Keskeneräiset aineettomat käyttöomaisuushankinnat			100 000	
47000 Valmistus omaan käyttöön				100 000

11.4.1.1 Suunnitelman mukaiset poistot

Kuluvan kansallis- ja käyttöomaisuuden hankintamenot samoin kuin muut pitkävaikutteiset menot jaksotetaan vuosittaisiksi kuluiksi ennalta laaditun poistosuunnitelman mukaan. Suunnitelman mukaisesta poistamisesta on säädetty talousarvioasetuksen 66 g §:n 2 momentissa seuraavasti:

> *Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. (600/1997)*

Poistosuunnitelmat laaditaan sille ajalle, jonka omaisuuserän arvioidaan hyödyttävän virastoa tuottamalla tuloa tai toimimalla muutoin tuotannontekijänä. Tätä aikaa kutsutaan omaisuuden taloudelliseksi pitoajaksi ja se on yleensä sama kuin omaisuuden käyttöaika.

Poistolaskennassa voidaan käyttää yleisesti käytössä olevia menetelmiä, joista tavallisimmat ovat tasapoisto ja menojäännöspoisto. Poistolaskennassa voidaan käyttää myös muuta poistoperiaatetta, joka mahdollisimman hyvin noudattaa meno suoritteen luovuttamisen kohdalle -periaatteen mukaista ajattelutapaa.

11.4.1.2 Poistojen määrän ja perusteiden esittäminen tilinpäätöksessä

Talousarvioasetuksen 66 g §:n 4 ja 5 momentissa säädetään poistojen ja niiden perusteiden esittämisestä seuraavasti:

Tuotto- ja kululaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava varainhoitovuoden tuotoista vähennetyt kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistot taseerien mukaan eriteltyinä sekä annettava selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista. Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset on laadittava kirjalliseen muotoon sekä liitettävä tase-erittelyihin. (600/1997)

Valtiokonttori antaa tarvittaessa tarkemmat määräykset poistoista ja poistosuunnitelmien laatimisesta sekä jaksottamisesta muuten. (600/1997).

Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet ja niiden muutokset esitetään tilinpäätöksen liitteenä, minkä lisäksi poistosuunnitelmat liitetään myös tase-erittelyihin. Valtiokonttori on antanut asiasta määräyksen Käyttöomaisuuskirjanpito sekä poistosuunnitelmien laatiminen ja poistojen kirjaaminen.

Poistojen ja poistosuunnitelman esittäminen tilinpäätöksessä on ohjeistettu lähemmin tilinpäätöslaskelmien liitteitä sekä tase-erittelyjä käsittelevissä kohdissa.

11.4.1.3 Kansallis- ja käyttöomaisuuden inventointi

Kansallis- ja käyttöomaisuus on inventoitava riittävän usein. Inventointimenettelyt tulee dokumentointia siten, että inventointien tulokset, mahdolliset inventointieroille tehdyt selvittelyt ja lopputuloksen hyväksyminen ovat jälkikäteen vaikeuksitta todennettavissa. Myös inventointiprosessia koskeva ohjaus, inventoinnin tekijät ja ajankohta tulisi riittävällä tarkkuudella dokumentoida ja dokumentaatio arkistoida, jotta valvonnan toteutumista on mahdollista tarkastella jälkikäteen. Kirjanpitoyksikön on taloussäännössään annettava tarkemmat määräykset kansallis- ja käyttöomaisuuden inventointimenettelyistä. Luettelo valtion aloittavasta taseesta 1.1.1998 puuttuvasta kansallisomaisuudesta

Valtiovarainministeriön 31.10.1997 antaman aloittavan taseen laatimista koskevan määräyksen (TM 9705) perusteella tilivirastojen aloittavaa tasetta 1.1.1998 laadittaessa oli mahdollista jättää arvostamatta ja aloittavaan taseeseen merkitsemättä sellainen ennen 1.1.1998 hankittu kansallisomaisuus, jota ei käytetä käyttöomaisuuden lailla tuotannontekijänä, toimitilana tai muussa tuotannossa.

Valtiokonttori on 18.9.2014 antanut määräyksen, että valtion aloittavasta taseesta 1.1.1998 puuttuvasta kansallisomaisuudesta tulee laatia luettelo tilanteesta 31.12.2014. Luettelo on allekirjoitettava ja arkistoitava vuoden 1998 aloittavan taseen yhteyteen.

Mikäli luetteloon merkitystä omaisuudesta myöhemmin luovutaan, tulee siitä tehdä merkintä luetteloon. Jos 31.12.2014 jälkeen vielä löytyy sellaista kansallisomaisuutta, jota ei ole merkitty aloittavaan taseeseen eikä lueteltu määräyksen mukaisessa luettelossa, se merkitään taseeseen käypään arvoon. Jos käypää arvoa ei pystytä määrittämään, tulee kyseinen omaisuuserä lisätä luetteloon.

11.4.1.4 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden arvonkorotukset

Mikäli oikeiden ja riittävien tietojen esittäminen niin edellyttää, voidaan kansallis- tai käyttöomaisuuden tase-eriin tehdä arvonkorotus talousarvioasetuksen 66 d §:n ehtojen mukaisesti.

11.4.2 Vaihto-omaisuus

Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet.

Vaihto-omaisuuden hankinnat ja myynnit kirjataan tilikauden aikana juoksevasti asianomaisille toiminnan kulujen ja toiminnan tuottojen tileille. Tilinpäätöksessä vaihto-omaisuus inventoidaan ja arvostetaan niin, että voidaan kirjata varaston muutos.

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 g §:n 1 momentissa säädetään seuraavasti:

> *Varainhoitovuoden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä hankintamenoa pienempi, erotus on kuitenkin kirjattava kuluksi. (600/1997)*

Vaihto-omaisuuden inventointi on osa viraston ja laitoksen normaalia omaisuuden hallintaa ja sen olemassaolon valvontaa. Inventaario tehdään vähintään kerran vuodessa ja, jos viraston tai laitoksen ei tarvitse pitää vaihto-omaisuudestaan varastokirjanpitoa, aina vuoden lopun tilanteesta (TaA 58 §). Inventointiajankohdan ei tarvitse tällöin olla vuoden viimeinen päivä edellyttäen, että vuoden päättymisajankohdan varasto kyetään selvittämään luotettavasti.

Vaihto-omaisuuden hankintameno lasketaan aina arvonlisäverottomin hinnoin.

Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno (jälleenhankintahinta) tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden osalta luovutushinta (myyntihinta) on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, erotus kirjataan kuluksi. Tällainen vaihto-omaisuuden hankintamenon hinnanalentumisesta ja epäkuranttiudesta johtuva vähennys kirjataan kuluksi samoin kuin varaston todellinen vähennys.

Aleneva hintakehitys tai heikentyneet myyntinäkymät voivat johtaa sellaiseen tilanteeseen, jossa vaihto-omaisuuden jälleenhankintahinta tai todennäköinen myyntihinta on alempi kuin sen alkuperäinen hankintahinta. Vaihto-omaisuuden inventoinnin yhteydessä on tärkeää selvittää myös epäkurantin vaihto-omaisuuden määrä. Epäkuranttia on se osa vaihto-omaisuudesta, jolle ei ole käyttöä näköpiirissä. Usein kyseessä on sellainen vaihto-omaisuus, jolla ei ole ollut käyttöä pitkään aikaan. Kun epäkuranttius on todettu, epäkurantin vaihto-omaisuuden hankintameno kirjataan liikekirjanpidossa kuluksi todennäköistä arvonalennusta vastaavalta osaltaan.

Vaihto-omaisuuden hankintamenon aktivoinnissa noudatetaan olennaisuuden periaatetta. Tämän periaatteen mukaisesti vain sellainen luovutettavaksi tai kulutettavaksi tarkoitettu vaihto-omaisuus aktivoidaan, jonka aktivoimisella on vaikutusta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen kirjanpitoyksikön toiminnasta ja taloudesta ja niiden kehityksestä tuotto- ja kululaskelmassa ja taseessa. Esimerkiksi kirjanpitoyksikön toiminnan laajuus huomioon ottaen hankintamenoltaan vähäisiä lomake- tai julkaisuvarastoja ei aktivoida.

Varaston muutos ilmaisee tilikauden lopussa varastossa olevien hyödykkeiden kirjanpitoarvon muutoksen verrattuna edellisen tilikauden lopun tilanteeseen. Varaston muutos tilikauden aikana vaikuttaa tilikauden kulujen määrään siten, että varaston vähentyminen lisää tilikauden kuluja ja varaston lisääntyminen vähentää tilikauden kuluja. Varaston muutoksen kirjaaminen korjaa näin taseeseen aktivoitavan hankintamenon tilinpäätöshetken tilannetta vastaavaksi sekä oikaisee tuotto- ja kululaskelmassa ostot tilikauden aikana vastaamaan tilikaudelle jaksotettuja kuluja.

Tileillä 15090 Muut aineet ja tarvikkeet, 15210 Valmiit tavarat ja 15290 Muu valmis vaihto-omaisuus olevien varastojen muutokset (lisäys tai vähennys) kirjataan käyttäen vastatilinä tiliä 40900 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen lisäys (-) tai vähennys (+).

Tililajin 151 Keskeneräinen tuotanto tileillä olevien keskeneräisten hankkeiden ja tuotteiden, sekä tilillä 15200 Valmiit tuotteet olevien varastojen muutokset (lisäys tai vähennys) kirjataan käyttäen vastatilinä tiliä 46000 Valmistevarastojen lisäys (-) tai vähennys (+).

Vaihto-omaisuusvarastojen muutoksen kirjaus liikekirjanpitoon ei aiheuta kirjausta talousarviokirjanpitoon.

Keskeneräinen tuotanto

Myös pitkän valmistusajan vaativan tuotannon (pitkäaikaisten hankkeiden eli projektien) osalta valtion kirjanpidossa noudatetaan suoritteen luovutukseen perustuvaa tuottojen ja kulujen kirjausmenettelyä. Tilikauden aikana pitkäaikaisesta projektista aiheutuneet menot kirjataan juoksevasti asianomaisille menotileille samalla tavalla kuin vaihto-omaisuushankinnat yleensäkin. Tilikauden päättyessä keskeneräiset projektit inventoidaan ja niiden hankintameno aktivoidaan keskeneräisenä tuotantona taseeseen. Samalla oikaistaan toiminnan kuluja kirjaamalla vastaava määrä valmistevarastojen lisäyksenä tai vähennyksenä tuotto- ja kululaskelmaan. Pitkäaikaisesta projektista saatava tulo kirjataan suoriteperusteella tuloksi suoritteen luovutuksen yhteydessä. Ennen suoritteen luovuttamista saatua tuloa käsitellään ennakkomaksuna.

Keskeneräiseen tuotantoon voidaan sisällyttää niin aineellisia kuin aineettomiakin keskeneräisiä tuotteita. Aineeton hyödyke, esimerkiksi tutkimusprojekti, voidaan kirjata keskeneräiseen tuotantoon silloin, kun se muodostaa itsenäisen kokonaisuuden, jonka valmistumisajankohta on erikseen todettavissa. Olennaisuuden periaatteen mukaisesti vain sellaiset keskeneräisten tuotteiden hankintamenot aktivoidaan, joiden aktivoimisella on vaikutusta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen kirjanpitoyksikön toiminnasta ja taloudesta ja niiden kehityksestä tuotto- ja kululaskelmassa ja taseessa.

Tavanomaisten massapäätösten ja muiden vastaavien hallinnollisten suoritteiden tuottamisesta aiheutuneita menoja ei tarvitse aktivoida taseeseen, vaan ne voidaan kirjata kokonaan kuluiksi. Sen sijaan sellaisen liiketaloudellisin perustein hinnoitellun keskeneräisen projektin hankintameno, jonka aktivoimisella on vaikutusta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen, tulee aktivoida siinäkin tapauksessa, että asiakasta on laskutettu projektista syntyneitä menoja vastaavasti.

11.4.3 Arvopaperi- ja muut sijoitukset

Tilikauden aikana tehtyjen sijoitusten ostot ja myynnit sekä lainanannot ja niiden takaisinmaksut käsitellään seuraavissa tililajeissa omilla tileillään:

- 134 Annetut euromääräiset velkakirjalainat
- 135 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot
- 136 Muut pitkäaikaiset euromääräiset sijoitukset
- 137 Annetut valuuttamääräiset velkakirjalainat
- 138 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot
- 139 Muut pitkäaikaiset valuuttamääräiset sijoitukset

- 181 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot
- 183 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot
- 188 Muut lyhytaikaiset euromääräiset sijoitukset
- 189 Muut lyhytaikaiset valuuttamääräiset sijoitukset

Tilinpäätöksessä edellä alla mainituissa tililajeissa olevia ostojen, lainanantojen ja sijoitusten tilejä (00-loppuiset tilit) oikaistaan tilikauden aikana tapahtuneilla myynneillä ja takaisinmaksuilla, jotka on kirjattu edellä mainittuihin tililajeihin omille tileilleen (10-loppuiset tilit).

11.4.4 Saamiset ja velat

Saamiset ja velat käsittävät taseen vastaavaa -puolella olevat pitkä- ja lyhytaikaiset rahoitusomaisuuserät ja taseen vastattavaa -puolella olevat pitkä- ja lyhytaikaiset vieraan pääoman erät.

11.4.4.1 Saamisten ja velkojen arvostaminen tilinpäätöksessä

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 c §:n 1 momentissa säädetään euromääräisten tase-erien arvostamisesta seuraavaa:

Tilinpäätökseen merkitään

1. *saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon; (600/1997)*
2. *rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruisina tai, jos niiden tilinpäätöspäivän todennäköinen luovutushinta on sitä alempi, tämän määräisinä; (600/1997)*
3. *velat velan ottamisen yhteydessä syntyneellä emissiovoitolla tai -tappiolla oikaistuun nimellisarvoon, tai jos velka on sidottu indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen, se arvostetaan tätä korkeampaan muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen arvoon. (1175/2002)*

Valtion saamiset merkitään tilinpäätöksessä taseeseen nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon. Saamisen nimellisarvolla tarkoitetaan alun perin tehdyn sopimuksen mukaista saamisen arvoa vähennettynä tapahtuneilla suorituksilla. Saamisen arvo voi olla alempi kuin sen nimellisarvo sen vuoksi, että se on tullut epävarmaksi. Saamisten todennäköistä arvoa määritettäessä joudutaan jokaisen saamisen osalta ottamaan periaatteessa yksilöllisesti huomioon tilinpäätöstä laadittaessa tiedossa olevat epävarmuustekijät. Saaminen merkitään taseeseen ainoastaan siihen arvoon, jonka osalta maksusuorituksen odotetaan vielä tulevan, sekä arvon alentumista vastaava määrä saamisesta vähennetään tilinpäätöksessä kuluna. Luottotappioon johtava velallisen maksukyvyn huononeminen tapahtuu yleensä vähitellen. Valtion saaminen saadaan poistaa vasta sen jälkeen, kun on luotettavasti selvitetty, ettei saamista saada perittyä tai ettei perimisen jatkaminen ole saamisen vähäisyyden vuoksi tarkoituksenmukaista (ks. Valtion talousarvion yleiset soveltamismääräykset, kohdat 6.9 - 6.10).

Talousarvioasetuksen 66 c §:ssä säädetään saamisten ohella rahoitusomaisuuteen kuuluvien arvopaperien ja muiden sellaisten rahoitusvarojen merkitsemisestä tilinpäätöksessä taseeseen. Ne kirjataan lähtökohtaisesti hankintamenon suuruisina, mutta jos niiden todennäköinen luovutushinta tilikauden päättyessä on sitä alhaisempi, ne merkitään taseeseen todennäköisen luovutushinnan määräisinä ja sen ylittävä osa hankintamenosta kirjataan kuluksi.

Valtion velat merkitään tilinpäätöksessä taseeseen lähtökohtaisesti nimellisarvoon. Velan nimellisarvo on yleensä sama kuin alun perin velaksi saatu rahamäärä vähennettynä tapahtuneilla velan lyhennyksillä. Jos velan ottamisen yhteydessä saatu rahamäärä on kuitenkin suurempi tai pienempi kuin velan nimellisarvo erityisesti sen takia, että velan (esimerkiksi joukkovelkakirjalainan) nimelliskorko ylittää tai alittaa markkinakoron, velka merkitään taseeseen saadun rahamäärän ja nimellisarvon erotuksella eli emissiovoitolla tai -tappiolla oikaistuun nimellisarvoon. Velan ottamisen yhteydessä syntyneestä emissioerosta jaksotetaan tilinpäätöksessä velan juoksuajan (laina-ajan) kulumisen ja tilikaudella maksetun lyhennysmäärän perusteella johdonmukainen osa emissiotappiosta kuluksi tai emissiovoitosta kulujen oikaisuksi.

Jos velka on sidottu indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen, velka merkitään taseeseen nimellisarvoa korkeampaan muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen arvoon. Indeksin tai muun vertailuperusteen noustua velan lisäys on kirjattava. Sitä vastoin vertailuperusteen alennuttua ei velan vähentymistä nimellisarvoa alhaisempaan arvoon oteta huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. Velan lisäyksen vastaerä kirjataan tilinpäätöksessä erän luonteen mukaan joko kuluksi tuotto- ja kululaskelmaan tai arvostuseräksi taseen vastaaviin.

Valuuttamääräisten saamisten ja velkojen muuntaminen euromääräisiksi tilinpäätöksessä

Ulkomaanrahan määräisillä (valuuttamääräisillä) liiketapahtumilla tarkoitetaan muita kuin euromääräisiä liiketapahtumia. Valuuttamääräiset liiketapahtumat viedään kirjanpitoon pääsääntöisesti tapahtuman syntymispäivän mukaiseen kurssiin Euroopan keskuspankin noteeraaman valuuttakurssin mukaan euroiksi muutettuina. Tilinpäätöksessä valuuttamääräiset saamiset ja velat muutetaan euroiksi käyttämällä Euroopan keskuspankin noteeraamaa vuodenvaihteen valuuttakurssia. Jos valuuttamääräiset liiketapahtumat on tilikauden aikana muutettu euroiksi esimerkiksi kuukausikohtaisesti määriteltyjä kiinteitä kursseja käyttäen, on viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa siirryttävä käyttämään muuntoperusteena talousarvioasetuksen 66 c §:n mukaista perustetta.

Vähäisten velkojen ja saamisten kurssierot voidaan tiedon taloudellisen tuottamisen periaatteeseen nojaten jättää arvostamatta tilinpäätöksessä ja kirjata maksuperusteella.

Valtiokonttorin nimissä olevat valuuttapankkitilit

Valtiokonttorin nimissä oleville valuuttatileille hankitaan kirjanpitoyksiköiden valuuttamääräisten ostojen tarpeisiin tarvittava valuutta keskitetysti Valtiokonttorin toimesta. Maksettaessa valuuttamääräinen osto Valtiokonttorin nimissä olevalta valuuttatililtä, maksusta ei muodostu kurssieroa kirjanpitoyksikön kirjanpitoon. Valtiokonttorin nimissä olevista valuuttamääräisistä pankkitileistä ja niiden käytöstä ohjeistetaan Valtiokonttorin ohjeessa Valtion maksuliikepalvelujen hoito.

Muut valuuttapankkitilit

Niiltä osin kuin kysymys on muun valuutan kuin Valtiokonttorin nimissä olevien valuuttatilien mukaisten valuuttojen määräisistä ostoveloista, kurssierot on huomioitava kirjanpitoyksikön tilinpäätöksessä. Talousarvioasetuksen 66 c §:n 2 momentissa säädetään ulkomaanrahan määräisten saamisten ja velkojen muuntamisesta euromääräisiksi tilinpäätökseen merkittäessä seuraavaa:

Ulkomaanrahan määräiset saamiset samoin kuin ulkomaanrahan määräiset velat ja muut sitoumukset muunnetaan euromääräisiksi varainhoitovuoden viimeisen Euroopan keskuspankin julkaiseman kurssin mukaan. Jos saamiset, velat tai muut sitoumukset on kuitenkin sopimuksilla tai muuten sidottu tiettyyn kurssiin, ne muunnetaan euromääräisiksi sitä noudattaen. (1253/2004)

Laskun käsittelyn yhteydessä valuuttamääräinen ostolasku on muunnettu euromääräiseksi. Tilinpäätöstä laadittaessa vielä avoin valuuttamääräinen ostolasku muunnetaan kirjanpidossa euromääräiseksi tilinpäätöspäivän Euroopan keskuspankin keskikurssin mukaan päättyvälle vuodelle. Tilinpäätöskirjaus puretaan alkavalle vuodelle. Lopullinen kurssiero syntyy valuuttalaskun alkuperäisen kurssin ja maksupäivän kurssin välisestä erosta.

Valuuttamääräisiin saamisiin liittyvät kurssierot, sekä realisoituneet että realisoitumattomat, kirjataan molemmat tilille 50100 Kurssierot saamisista. Valuuttamääräisiin velkoihin liittyvät tilinpäätösvaiheessa velkojen arvostamisesta syntyneet kurssierot kirjataan tilille 51110 Realisoitumattomat kurssierot veloista.

Edellisestä poiketen valuuttamääräisten myyntisaamisten ja ostovelkojen arvostamisesta vuoden viimeisen päivän kurssiin syntyvät kurssierot kirjataan oikaisuksi samalle LKP- ja TaKP-tilille, jolle alkuperäinen tulo ja meno on kirjattu. Näiden suoriteperusteella talousarvioon kohdennettavien menojen ja tulojen arvostus vaikuttaa siis myös talousarvion määrärahan käyttöön.

Arvostuskirjaukset lukuun ottamatta myyntisaamisiin ja ostovelkoihin liittyviä kurssieroja puretaan seuraavan tilikauden alussa, jolloin lopullinen kurssiero lasketaan velan alkuperäisen kurssin ja takaisinmaksuhetken kurssin perusteella.

11.4.4.2 Pitkä- ja lyhytaikaiset erät

Tilinpäätöksessä pitkäaikaisista saamisista ja veloista seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset siirretään lyhytaikaisten saamisten ja velkojen ryhmään, lukuun ottamatta tilillä 16000 Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset olevia saamisia. Lyhytaikaista on sellainen saaminen tai velka tai sen osa, joka erääntyy maksettavaksi seuraavan tilikauden aikana.

Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset

Tilinpäätöksessä tiliä 16000 Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset oikaistaan tilikauden aikana saaduilla lyhennyksillä, jotka on kirjattu tilille 16010 Pitkäaikaisten euromääräisten lainasaamisten takaisinmaksut. Tilinpäätöksessä tilillä 16000 Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset olevien saamisten seuraavana tilikautena maksettavia lyhennyksiä ei siirretä lyhytaikaisten saamisten tilille, koska näiden sosiaalisin perustein myönnettyjen lainojen takaisinmaksuun liittyy tavanomaista suurempi epävarmuus.

Muut pitkäaikaiset saamiset

Tileille 16020 Pitkäaikaiset siirtosaamiset ja 16090 Muut pitkäaikaiset saamiset kirjattujen pitkäaikaisten saamisten seuraavana varainhoitovuonna erääntyvät maksut kirjataan tilinpäätöksessä tilille 17990 Muut annetut ennakot. Tilejä 17390 Muut siirtosaamiset (T) ja 17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T) ei saa käyttää, koska siitä aiheutuisi ero täsmäytyslaskelmaan.

Lyhytaikaiset saamiset

Tilinpäätöksessä tililajien:

- 171 Euromääräiset lainasaamiset ja
- 172 Valuuttamääräiset lainasaamiset

tileille kirjattua lyhytaikaista saamista oikaistaan tilikauden aikana saaduilla takaisinmaksuilla, jotka on kirjattu kyseiseen tililajiin kuuluvalle takaisinmaksujen tilille.

Pitkäaikainen vieras pääoma

Tilinpäätöksessä pitkäaikaisten lainojen tililajien

- 240 Otetut euromääräiset lainat,
- 241 Otetut valuuttamääräiset lainat ja
- 244 Lainat talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta

tileille tehdään jokaisesta lainasta tarvittaessa seuraava kirjaus tai seuraavat kirjaukset:

1. *Ensin pitkäaikaista lainaa oikaistaan tililajissa 252 Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset olevien lyhennysten tilien mahdollisilla saldoilla. (Saldo syntyy silloin, kun edellisenä tilikautena lyhytaikaiseksi velaksi siirretty ja lyhennettäväksi aiottu velkaerä poikkeaa viimeksi päättyneen tilikauden toteutuneista lyhennyksistä.)*
2. *Tämän jälkeen seuraavan vuoden lyhennysten osuus pitkäaikaisesta lainasta kirjataan tililajissa 252 Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset oleville lyhennysten tileille.*

Tileille 24790 Muut pitkäaikaiset siirtovelat ja 24990 Muut pitkäaikaiset velat kirjattujen pitkäaikaisten velkojen seuraavana varainhoitovuonna erääntyvät lyhennykset kirjataan tilinpäätöksessä tilille 25690 Muut saadut ennakot. Tilejä 26190 Muut siirtovelat (T) ja 26290 Muut lyhytaikaiset velat (T) ei saa käyttää, koska siitä aiheutuisi ero täsmäytyslaskelmaan.

Lyhytaikainen vieras pääoma

Tilinpäätöksessä tililajien

- 253 Lyhytaikaiset euromääräiset lainat ja
- 254 Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat

tileille kirjattua lyhytaikaista lainaa oikaistaan tilikauden aikana maksetuilla lyhennyksillä, jotka on kirjattu kyseiseen tililajiin kuuluvalle lyhennysten tilille.

Valtion velanhoidon kirjanpito tilinpäätöskirjauksineen käsitellään tarkemmin omassa erillisessä luvussaan.

11.4.5 Ennakkomaksut

Suoritteiden myynnistä saatavat tulot kirjataan suoriteperusteella tuotoiksi sinä vuonna, jonka aikana suorite luovutetaan asiakkaalle. Jos asiakkaalta on tilikauden aikana saatu maksusuorituksia ennen suoritteen luovuttamista, ne kirjataan liikekirjanpidossa saatuihin ennakoihin tililajissa 256 Saadut ennakot olevalle tilille.

Tuotannontekijöiden hankinnasta aiheutuneet menot kirjataan suoriteperusteella liikekirjanpitoon. Jos ennen hyödykkeen vastaanottamista on maksettu menoja, ne kirjataan maksetuiksi ennakkomaksuiksi. Maksettuja ennakkoja varten on taseen vastaavaa-puolella kussakin omaisuusryhmässä omana eränään ennakkomaksut.

Viraston tai laitoksen toimintaan liittyvät tavanomaiset annetut ennakot, kuten matkaennakot sekä muut etukäteisvarat, kirjataan viimeistään tilinpäätöksen yhteydessä toimintamenomomentille talousarviomenoksi. Varainhoitovuoden aikana ennakkomaksujen kirjaamisessa on mahdollista käyttää lopullisen talousarviotilin sijasta talousarviokirjanpidon tiliä 620 Talousarviomenot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille.

Tilinpäätöksessä talousarviokirjanpidon tilin 620 saldo ei saa sisältää viraston tavanomaisesta toiminnasta aiheutuvien talousarviomenojen kassasta maksuja.

11.4.6 Siirtyvät erät

Siirtosaamisiksi tai -veloiksi kirjataan tilinpäätöksessä sellaiset tilikaudelle suoriteperusteella kuuluvat maksamattomat tulot ja menot, joita ei ole sisällytetty myyntisaamisiin, ennakkomaksuihin eikä ostovelkoihin. Useimmiten kirjaukset koskevat ajan kulumisen perusteella syntyviä tuloja ja menoja, kuten vuokratuloja ja -menoja, korkotuloja ja -menoja, energian käyttömenoja sekä palkkoja.

Siirtosaamisiin merkitään menoennakot ja tulojäämät. Menoennakoita ovat esimerkiksi etukäteen maksetut vuokrat ja korot. Tulojäämiä puolestaan ovat esimerkiksi saamatta olevat korko- ja vuokratulot. Siirtovelkoja ovat esimerkiksi lomapalkkavelka ja varainhoitovuonna aiheutuneet mutta vielä maksamattomat korkomenot.

Esimerkki siirtovelkakirjauksesta tilikaudella vvv0

Ulkopuolisen asiantuntijan palveluveloituksesta ajalta 1.10.vvv0-31.12.vvv0 ei tilinpäätöstä tehtäessä ole laskua käytettävissä. Sopimuksen perusteella tiedetään kuitenkin tilikaudelle vvv0 suoriteperusteen mukaan kuuluvan osuuden suuruudeksi 300.000 € + Alv 22 %.

Kirjataan kyseinen erä tilinpäätöksessä siirtovelaksi.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
43920 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut	xx.xx.xx		300 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		66 000	
26190 Muut siirtovelat (T)				366 000

Esimerkki siirtovelan purkamisesta tilikaudella vvv1

Seuraavan vuoden maaliskuussa saadaan lasku asiantuntija- ja tutkimuspalvelusta 500.000 € + Alv 22 % ajalta 1.10.vvv0 - 28.2.vvv1 ja viedään se kirjanpitoon maaliskuussa vvv1 purkaen siirtovelka.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
26190 Muut siirtovelat (T)			366 000	
43920 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut	xx.xx.xx		200 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		44 000	
25700 Ostovelat (T)				610 000

Lomapalkkavelan kirjaaminen

Lomapalkkavelka sisältää ansaittujen, mutta tilikauden päättyessä vielä pitämättömien lomapäivien palkat henkilöstösivukuluineen. Se on suoriteperusteella tilikaudelle kuuluva maksamaton meno, joka tilinpäätöksessä on kirjattava siirtovelaksi.

Lomapalkkavelan kirjaus tehdään aina liikekirjanpitoon. Talousarviossa suoriteperusteella budjetoitu lomapalkka ja lomaraha kohdennetaan tämän lisäksi myös talousarviokirjanpitoon sille varainhoitovuodelle, jonka aikana lomapalkka ja lomaraha on ansaittu.

Kirjanpitoyksikkö merkitsee lomapalkkavelakseen sen määrän, jonka se joutuisi suorittamaan, mikäli maksamattomat ansaitut lomapalkat ja pitämättömät säästövapaat tms. lomapäivistä kertyneet vapaat tulisivat kerralla tilikauden päättyessä maksettavaksi. Myös maksamattoman lomarahan osuus on lomapalkkavelkaa.

Lomapalkkavelan kirjaustilit

Lomapalkkavelan kirjaus on lomapalkkavelan muutos -tilin ja lomapalkkavelkatilin välinen kirjaus. Lomapalkkavelan muutos eritellään kahdelle eri kulutilille. Tilille 41080 Lomapalkkavelan muutos kirjataan tilikauden päättyessä pitämättömien lomapäivien palkat ja tilille 41180 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos kirjataan tilikauden päättyessä pitämättömien lomapäivien palkkojen sivukulut.

Virastolla voi olla sekä suoriteperusteella että maksuperusteella budjetoituja lomapalkkoja. Kun lomapalkka on budjetoitu suoriteperusteella, on lomapalkkavelan kasvusta aiheutuva muutos talousarviomeno ja lomapalkkavelan vähenemisestä aiheutuva muutos talousarviomenon hyvitys.

Lomapalkkavelkatili valitaan sen mukaan, onko lomapalkat otettu talousarvioon maksuperusteella vai suoriteperusteella. Maksuperusteella budjetoitujen lomapalkkojen ja lomarahojen osalta kirjaus tehdään siirtovelkatilille 26110 Lomapalkkavelka ja suoriteperusteella budjetoitujen erien osalta siirtovelkatilille 26140 Lomapalkkavelka (T).

Suoriteperusteella budjetoitujen lomapalkkojen ja lomarahojen velan muutos kirjataan myös talousarviokirjanpitoon ao. talousarviotilille. Sen sijaan maksuperusteella budjetoitujen lomapalkkojen ja lomarahojen suoriteperusteinen kirjaus tehdään ainoastaan liikekirjanpitoon.

Esimerkki lomapalkkavelan kirjaamisesta, kun lomapalkka on talousarviossa budjetoitu maksuperusteella

Lomapalkkavelka tilikaudelta 1.1.vvv0 - 31.12.vvv0 on kirjattu (31.12.vvv0) siirtovelaksi seuraavasti

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41080 Lomapalkkavelan muutos			15 000	
41180 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos			3 990	
26110 Lomapalkkavelka				18 990

Lomapalkat maksetaan varainhoitovuoden vvv1 aikana virka- ja työsuhteisille henkilöille normaalin palkanmaksun yhteydessä. Palkkakirjaukset tehdään normaalisti liikekirjanpidon henkilöstökulujen tileille ja ao. talousarviotileille.

Tilikauden 1.1.vvv1 - 31.12.vvv1 lomapalkkavelaksi muodostuu edellä olevien laskelmien perusteella 20.851 €, josta palkkojen osuus on 16.470 € ja sivukulujen osuus 4.381 €. Tilinpäätöksen yhteydessä (31.12.vvv1) kirjataan tilikausien vvv1 ja vvv0 maksamattomien lomapalkkojen muutos henkilösivukuluineen 1.861 € (20.851–18.990) siirtovelkoihin.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41080 Lomapalkkavelan muutos			1 470	
41180 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos			391	
26110 Lomapalkkavelka				1 861

Sinä varainhoitovuonna, jonka talousarviossa virasto on siirtynyt lomapalkkojen budjetoinnissa maksuperusteesta suoriteperusteiseen, tehdään lomapalkka- ja lomarahakirjaukset talousarviokirjanpitoon edellisenä varainhoitovuonna aiheutuneiden erien osalta maksuperusteisesti ja kuluvana varainhoitovuonna aiheutuvien erien osalta suoriteperusteisesti.

Siirtymävuoden jälkeen lomapalkat ja lomarahat kirjataan talousarviokirjanpitoon niiden maksamisen yhteydessä. Suoriteperusteella kirjattua lomapalkkavelkaa ei näin ollen pureta suoraan siirtovelkatililtä 26140 Lomapalkkavelka (T), kuten ei toimita myöskään maksuperusteella budjetoituihin lomapalkkoihin liittyvän lomapalkkavelan osalta.

Lomapalkkojen suoriteperusteinen kirjaaminen talousarviokirjanpidossa ei eroa vaiheiltaan maksuperusteisesta kirjaamisesta silloin, kun käytössä on ainoastaan yksi momentti (talousarviotili). Silloin kun käytössä on useampia talousarviotilejä, lomapalkkavelan kirjaaminen edellyttää myös useampia kirjausvientejä. Seuraavissa esimerkeissä on esitetty ensiksi suoriteperusteella budjetoitujen lomapalkkojen kirjaaminen talousarviokirjanpidossa yhtä momenttia (TaKP-tili xx.xx.xx) käytettäessä. Sen jälkeen on esitetty kirjaukset siirryttäessä maksuperusteisesta kirjaamisesta suoriteperusteiseen kirjaamiseen sellaisessa tilanteessa, jossa viraston palkkoja maksetaan kahdelta eri momentilta (kaksi talousarviokirjanpidon tiliä).

Esimerkki lomapalkkojen suoriteperusteisesta kirjaamisesta (yksi talousarviotili)

Lomapalkkavelka tilikaudelta 1.1.vvv0 - 31.12.vvv0 on kirjattu (31.12.vvv0) siirtovelaksi seuraavasti

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41080 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.xx		15 000	
41180 Lomapalkkojen henkilöstösivukulu-velan muutos	xx.xx.xx		3 990	
26140 Lomapalkkavelka (T)				18 990

Lomapalkat maksetaan varainhoitovuoden vvv1 aikana virka- ja työsuhteisille henkilöille normaalin palkanmaksun yhteydessä. Palkkakirjaukset tehdään normaalisti liikekirjanpidon henkilöstökulujen tileille ja TaKP-tilille xx.xx.xx.

Tilikauden 1.1.vvv1 - 31.12.vvv1 lomapalkkavelaksi muodostuu edellä olevien laskelmien perusteella 20.851 €, josta palkkojen osuus on 16.470 € ja sivukulujen osuus 4.381 €. Tilinpäätöksen yhteydessä (31.12.vvv1) kirjataan tilikausien vvv1 ja vvv0 maksamattomien lomapalkkojen muutos henkilösivukuluineen 1.861 € (20.851–18.990) siirtovelkoihin.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41080 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.xx		1 470	
41180 Lomapalkkojen henkilöstösivukulu-velan muutos	xx.xx.xx		391	
26140 Lomapalkkavelka (T)				1 861

Esimerkki siirtymisestä lomapalkkojen maksuperusteisesta kirjaamisesta suoriteperusteiseen kirjaamiseen talousarviokirjanpidossa (useita talousarviotilejä)

Tilikauden vvv1 alussa tilin 26110 Lomapalkkavelka alkusaldo on 18.990, jossa lomapalkkojen osuus on 15 000 euroa ja sivukulujen osuus on 3 990 euroa. Lomapalkkavelka on kirjattu vuoden vvv0 talousarviokirjanpidossa maksuperusteella. Vuoden vvv1 talousarviossa virasto on siirtynyt lomapalkkojen osalta suoriteperusteiseen budjetointiin.

Lomapalkat maksetaan varainhoitovuoden vvv1 aikana virka- ja työsuhteisille henkilöille normaalin palkanmaksun yhteydessä. Palkkakirjaukset tehdään normaalisti liikekirjanpidon henkilöstökulujen tileille ja ao. talousarviotileille. Maksettavista lomapalkoista osa on ansaittu vuonna vvv0 ja osa tammimaaliskuussa vuonna vvv1. Kun lomapalkat maksetaan, on koko henkilöstön palkanmaksumomentti xx.xx.xx.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41000 Virkasuhdepalkat	xx.xx.xx		25 000	
41100 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	xx.xx.xx		1 704	
41120 Eläkemaksut	xx.xx.xx		4 875	
41140 Tapaturma- ja työsuojelumaksut	xx.xx.xx	3010	71	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				31 650

Vuoden vvv1 tilinpäätöksessä selvitetään eri henkilöiden lomapalkat ja sivukulut ansaittujen mutta varainhoitovuoden päättyessä pitämättömien lomapäivien osalta talousarviotileittäin eriteltyinä. Yhden työntekijän (työntekijä A) palkka on maksettu kolmen kuukauden ajalta

momentilta xx.xx.yy, muut palkat on maksettu toimintamenomäärärahasta, momentti xx.xx.xx.

Lomapalkkavelan määrä on yhteensä 20.851 euroa henkilöstösivukuluineen. Lomapalkkavelasta 1.000 euroa + henkilöstösivukulut 266 euroa kohdennetaan momentille xx.xx.yy. Toimintamenomomentille kohdennettavia lomapalkkoja on 15.470 euroa ja henkilöstösivukuluja 4.115 euroa.

Maksuperusteella budjetoitujen lomapalkkojen osalta 31.12.vvv0 kirjatun lomapalkkavelan purkaminen tililtä 26110 sekä suoriteperusteinen lomapalkkavelka 31.12.vvv1 kirjataan seuraavasti:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
26110 Lomapalkkavelka			18 990	
41080 Lomapalkkavelan muutos				15 000
41180 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos				3 990
41080 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.xx		15 470	
41180 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.xx		4 115	
41080 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.yy		1 000	
41180 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.yy		266	
26140 Lomapalkkavelka (T)				20 851

Esimerkki lomapalkkavelan kirjaamisesta, kun lomapalkka budjetoidaan talousarviossa suoriteperusteella

Lomapalkkavelka tilikaudelta 1.1.vvv1 - 31.12.vvv1 on kirjattu (31.12.vvv1) siirtovelaksi edellisessä esimerkissä esitetyllä tavalla. Tilikaudella vvv2 tilin 26140 Lomapalkkavelka (T) alkusaldo on 20.851 euroa, josta lomapalkkojen osuus on 16.470 euroa ja sivukulujen osuus 4.381 euroa.

Lomapalkat maksetaan varainhoitovuoden vvv2 aikana virka- ja työsuhteisille henkilöille normaalin palkanmaksun yhteydessä. Palkkakirjaukset tehdään normaalisti liikekirjanpidon henkilöstökulujen tileille ja ao. talousarviotileille. Maksettavista lomapalkoista osa on ansaittu vuonna vvv1 ja osa tammimaaliskuussa vuonna vvv2. Kun lomapalkat maksetaan, on koko henkilöstön palkanmaksumomentti xx.xx.xx.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41000 Virkasuhdepalkat	xx.xx.xx		25 000	
41100 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	xx.xx.xx		1 704	
41120 Eläkemaksut	xx.xx.xx		4 875	
41140 Tapaturma- ja työsuojelumaksut	xx.xx.xx	3010	71	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				31 650

Vuoden vvv2 tilinpäätöksessä selvitetään eri henkilöiden ansaitsemat lomapalkat sivukuluineen varainhoitovuoden päättyessä pitämättömien lomapäivien osalta talousarviotileittäin eriteltyinä. Yhden työntekijän (työntekijä A) palkka on maksettu kolmen kuukauden ajalta momentilta xx.xx.yy, muut palkat on maksettu toimintamenomäärärahasta, TaKP-tili xx.xx.xx. Lomapalkkavelan määrä varainhoitovuoden vvv2 päättyessä on henkilöstöjärjestelmästä saadun raportin mukaan yhteensä 22.788 euroa, jossa lomapalkkojen osuus on 18.000 euroa ja sivukulujen osuus 4.788 euroa. Lomapalkkavelasta kohdennetaan 1.266 euroa momentille xx.xx.yy.

Varainhoitovuoden vvv2 aikana lomapalkkavelan muutos on 22.788 euroa – 20.851 euroa = 1.937 euroa, josta momentille xx.xx.yy kohdennettavien lomapalkkojen osuus on 1.000 euroa ja sivukulujen osuus 266 euroa. Toimintamenomomentille kohdennettavien lomapalkkojen ja sivukulujen osuudet ovat 530 euroa ja 141 euroa. Lomapalkkavelan muutos kirjataan suoriteperusteella seuraavasti:

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
41080 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.xx		530	
41180 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.xx		141	
41080 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.yy		1 000	
41180 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.yy		266	
26140 Lomapalkkavelka (T)				1 937

11.4.7 Oman pääoman kirjaukset ja siirrot

Oma pääoma jakautuu valtion pääomaan sekä rahastojen pääomaan.

Valtion pääoman saldo muodostui aloittavan taseen yhteydessä per 31.12.1997 laskennallisena eränä. Se koostuu omaisuusraportin (aloittavan taseen vastaavaa) loppusumman ja pääomaraportissa (aloittavan taseen vastattavaa) esitetyn vieraan pääoman erotuksesta.

Valtion pääoma

Tilinpäätöksessä seuraavien tilien saldot tyhjennetään asianomaiselle tililajin 208 Pääoman siirrot tilille:

- 19910 Lähetteiden tili (T) tilille 20820 Siirrot lähetteiden tililtä (T)
- 19930 Katteet (T) tilille 20800 Siirrot valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä (T)
- 19940 Tyhjennykset (T) tilille 20810 Siirrot valtion yleisille maksuliiketulotileille (T)

Tilinpäätösvientien jälkeen seuraavilla tileillä ei ole saldoa:

- 19910 Lähetteiden tili (T)
- 19920 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot
- 19930 Katteet (T)
- 19940 Tyhjennykset (T)
- 19950 Kirjanpitoyksikön sisäinen lähetteiden tili (T)
- 19960 Sisäiset katteet (T)
- 19970 Sisäiset tyhjennykset (T)

Seuraava kuvio selventää tilinpäätös- ja tilinavauksen kirjausketjua:

Kirjanpitoyksikköjen välisiin rahoitustapahtumiin tarkoitettujen tilien saldot (lähetteiden tili, katteet, tyhjennykset) kirjataan tilinpäätöksen yhteydessä pääoman siirtotileille. Näin estetään ko. tilien kumuloituminen vuodesta toiseen kirjanpitoyksikköjen tilinpäätöksessä. Tilinavauksessa kaikki tililajin 208 tilien saldot siirretään tilille 20700 Edellisten tilikausien pääoman muutos lisättynä tilin edellisen varainhoitovuoden loppusaldoon.

Tilinavauksessa edellisen tilikauden tuotto- ja kulujäämä sekä pääomansiirtotilien saldot siirretään ohjelmallisesti tilille 20700 Edellisten tilikausien pääoman muutos. Tilille ei saa tehdä kirjauksia.

Esimerkki lähetteiden tilille kertyneen saldon kirjaamisesta

Tili 19910 Lähetteiden tili (T) sisältää toisen kirjanpitoyksikön puolesta suoritetut ja perityt maksut. Lähetteiden tilille tilikauden aikana kertynyt saldo kirjataan tilille 20820 Siirrot lähetteiden tililtä (T).

Tilikauden aikana lähetteiden tilille on viety debetkirjauksia 540 € ja kreditkirjauksia 400 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19910 Lähetteiden tili (T)		xxxx		140
20820 Siirrot lähetteiden tililtä (T)		yyyy	140	

Esimerkki Katteet-tilin saldon kirjaamisesta

Tili 19930 Katteet (T) sisältää kirjanpitoyksikön yleisille maksuliikemenotileille valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä siirretyt katteet. Tilinpäätöksessä tilille kertynyt kumulatiivinen saldo kirjataan tilille 20800 Siirrot valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä (T).

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19930 Katteet (T)			700	
20800 Siirrot valtion yleisiltä maksuliike-menotileiltä (T)				700

Esimerkki Tyhjennykset-tilin saldon kirjaamisesta

Tili 19940 Tyhjennykset (T) sisältää kirjanpitoyksikön yleiseltä maksuliiketulotililtä valtion yleiselle maksuliiketulotilille tehdyt tyhjennykset. Tilinpäätöksessä tilille kertynyt kumulatiivinen saldo kirjataan tilille 20810 Siirrot valtion yleisille maksuliiketulotileille (T).

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
19940 Tyhjennykset (T)				68
20810 Siirrot valtion yleisille maksuliiketu-lotileille (T)			68	

Tilikauden tuotto-/kulujäämä (209)

Tilinpäätöksessä tilikauden tuotot ja kulut päätetään tuotto- ja kulutilille. Tuottojen ja kulujen erotuksena syntyvä tilikauden jäämä merkitään ”ohjelmallisesti” tilille 20900 Tilikauden tuotto-/kulujäämä. Tilille ei saa tehdä kirjauksia.

Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen pääomat

Tililajin 210 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot saldo osoittaa rahaston oman pääoman.

Tilikauden tuottojen ja kulujen erotuksena syntyvä tilikauden jäämä esitetään tilillä 21030 Tilikauden tuotto-/kulujäämä. Tilinavauksessa tilin 21030 Tilikauden tuotto-/kulujäämä summa siirretään tilille 21020 Edellisten tilikausien tuotto-/kulujäämä. Vastaavasti tilin 21010 Talousarviosiirrot saldo siirretään tilille 21000 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen pääomat.

11.4.8 Varaukset

Ainoastaan talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot voivat tehdä vapaaehtoisia ja pakollisia varauksia, mikäli tämä on mahdollista rahastoa koskevan lain tai muun rahastoa koskevan säädöksen perusteella.

11.4.9 Arvostuserät

Arvostuserät käsittävät kansallis- ja käyttöomaisuuden arvonkorotukset sekä vieraan pääoman arvon lisääntymisten ja vähentymisten taseeseen merkityt vastaerät. Edellytys omaisuuden arvonkorotuksen tekemiselle on, että todennäköisen luovutushinnan ja hankintamenon ero on pysyvä ja olennainen. Talousarvioasetuksen 66 d §:ssä säädetään arvonkorotuksista seuraavaa:

> *Jos kansallisomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvan maa- tai vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai muun niihin verrattavan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi, taseeseen voidaan merkitä poistamattoman hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus. Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä arvostuseräksi vastattaviin. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava. (600/1997)*

11.4.10 Virhetilit

Virhetileillä 29900 Kirjanpitoyksikön virhetili ja 29990 Keskuskirjanpidon virhetili ei saa olla saldoa tilinpäätöksessä. Näille tileille ohjautuneet virheelliset kirjaukset tulee selvittää ja korjata koko kirjauskombinaation osalta.

11.4.11 Siirtomäärärahat

Siirtomäärärahat ovat kaksi-, kolme- tai viisivuotisia määrärahoja. Varainhoitovuoden päätyttyä käyttämätön osa siirtomäärärahasta voidaan siirtää seuraavalle varainhoitovuodelle käytettäväksi. Siirtomäärärahan siirto on kyseisen tilikauden talousarviomeno, mutta liikekirjanpidossa meno vasta todellisena käyttövuonna. Tästä syystä siirtomäärärahan siirtoon liittyvä kirjaus liikekirjanpitoon tehdään tililajiin 99 Tekniset tilit kuuluvalle tilille.

Siirtomäärärahan siirto tehdään vähintään talousarvion tilijaottelun tarkkuudella. Siirtomäärärahan siirron yhteydessä siirrettävästä määrärahasta muodostetaan 4-alkuinen siirretyn määrärahan tili. Siirtomäärärahasta siirrettävä määrä kirjataan menoarviotilin käytöksi tilin debetiin sekä samalla muodostettavan siirretyn määrärahan tilin kreditiin.

Liikekirjanpidossa siirtomäärärahan siirto kirjataan kaksipuolisena vientinä tilille 99000 Siirtomäärärahojen siirrot. Liikekirjanpidon tilin 99000 saldo tulee olla aina nolla.

Siirrettyjen määrärahojen tilien saldot siirretään alkusaldoiksi uuden tilikauden talousarviokirjanpitoon.

Siirretyn määrärahan tilin muodostamista ja siirtomäärärahan siirtoa on käsitelty Valtiokonttorin antamassa määräyksessä Kirjanpidon tilit ja omassa luvussaan tässä käsikirjassa.

11.4.12 Valtiokonttorin määräämät talousarviokirjanpidon muut tilit

Valtiokonttorin määräämät talousarviokirjanpidon muut tilit käsittävät seuraavat 6-alkuiset talousarviokirjanpidon tilit:

- 600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille
- 610 Talousarviotulot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle
- 620 Talousarviomenot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille
- 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle
- 640 Osakohdennettavat talousarviotulot
- 650 Sitoumusperusteella kirjatut vastikkeelliset talousarviotulot ja -menot
- 670 Talousarvion ulkopuolinen rahoitus ja sillä rahoitetut menot
- 698 Kirjanpitoyksikön talousarviokirjanpidon virhetili
- 699 Keskuskirjanpidon talousarviokirjanpidon virhetili

Talousarviokirjanpidon tilien 600 - 650 avulla pyritään varmistamaan tapahtuman kirjaus talousarvioon.

Tileillä 610 ja 630 ei saa olla saldoa tilinpäätöksessä, koska ao. tileille saa kirjata vain kuluvalle varainhoitovuodelle kuuluvia eriä. Tilillä 610 olevat toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät talousarviotulot tulee siirtää lopulliselle saajalleen jo ennen tilinpäätöstä ja vastaavasti tilillä 630 olevat toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät talousarviomenot tulee laskuttaa hyvissä ajoin ennen tilinpäätöstä niin, että se virasto, jolle menot siirretään, voi tehdä tarvittavat kirjaukset asianmukaisille talousarviotileille.

Tileillä 600 ja 620 ei tilinpäätöksessä saa olla sellaisia tuloja ja menoja, jotka sisältyvät päätettävän varainhoitovuoden talousarvioon. Tällaisia eriä ovat muun muassa varainhoitovuonna maksetut tavanomaiset toimintaan liittyvät ennakkomaksut. Varainhoitovuoden talousarvioon kuuluvat erät tulee kirjata lopullisille talousarviotileille ennen tilinpäätöstä. Vastaavasti sellaiset varainhoitovuoden talousarviotileille kirjatut tapahtumat, jotka eivät talousarvion mukaan ole varainhoitovuoden talousarviotuloja tai talousarviomenoja, kirjataan ennen tilinpäätöstä tilille 600 tai 620.

Tiliä 640 käytetään talousarvioasetuksen 5 b §:ssä tarkoitetun osakohdennusmenettelyn yhteydessä, jossa laajuudeltaan merkittävien ja useista vaiheista koostuvien hankkeiden tuloista kirjataan talousarviotuloksi hankkeen luovutuksen vaihetta tai valmistusastetta vastaava osa.

Tiliä 650 Sitoumusperusteella kirjatut vastikkeelliset talousarviotulot ja -menot käytetään talousarviotilin vastatilinä silloin, kun kirjataan talousarviokirjanpitoon sellaisia

sitoumusperusteella budjetoituja tuloja tai menoja, joita ei kirjaamissäännöistä johtuen vielä kirjata liikekirjanpitoon.

Vastikkeellista sitoumusperusteista myyntituloa kirjattaessa käytetään liikekirjanpidossa sekä debet- että kreditkirjauksessa tiliä 99200 Sitoumusperusteinen tulokirjaus. Vastikkeellista sitoumusperusteista ostomenoa kirjattaessa käytetään liikekirjanpidossa sekä debet- että kreditkirjauksessa tiliä 99300 Sitoumusperusteinen menokirjaus.

Tilille 670 ei tule kirjata uusia rahoitustapahtumia.

Talousarviokirjanpidon virhetilit 698 ja 699 tulee selvittää ennen tilinpäätöstä. Tileillä ei saa olla saldoa tilinpäätöksessä.

Tilinpäätöksessä talousarviokirjanpidon 6-alkuisilla tileillä olevat saldot viedään alkusaldoiksi uuden tilikauden talousarviokirjanpitoon.

Talousarviokirjanpidon 6-alkuisia tilejä on käsitelty Valtiokonttorin määräyksessä Kirjanpidon tilit.

11.4.13 Osakohdennettavat talousarviotulot

Laajuudeltaan merkittävät ja eri vaiheista koostuvat hankkeet kohdennetaan talousarviossa pääsääntöisesti suoriteperusteella. Tällöin hankkeen menot kirjataan sen varainhoitovuoden talousarviomenoksi, jonka aikana tuotannontekijä vastaanotetaan, ja hankkeen tulot sen varainhoitovuoden talousarviotuloksi, jonka aikana suorite luovutetaan.

Pääsääntönä olevasta suoriteperusteesta on maksullisten suoritteiden (hankkeiden) osalta budjetoitaessa voitu poiketa talousarvioasetuksen 5 b §:n 2 momentin nojalla. Säännös mahdollistaa laajuudeltaan merkittävän ja eri vaiheista koostuvan maksullisen toiminnan suoritteen kohdentamisen talousarvioon suoriteperusteen sijasta osakohdennetusti, jos hankkeen erilliskate on luotettavasti ennakoitavissa. Kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä tämä merkitsee sitä, että hankkeen kokonaistulosta kirjataan kunkin vuoden talousarviotuloksi hankkeen vaihetta tai valmistusastetta vastaava osa jo ennen hankkeen luovutusta. Talousarvioasetuksen 66 f §:n 2 momentin mukaan sama koskee tällöin myös liikekirjanpitoa.

Osakohdennusta on käsitelty tarkemmin keskeneräistä tuotantoa koskevassa jaksossa.

11.4.14 Yhteisrahoitteisen toiminnan tilinpäätösmenettelyt

Yhteisrahoitteisen toiminnan tulon kohdentamisperusteena on tulon kertyminen tehdyn sitoumuksen perusteella (TaA 5a §). Kyseessä on suoriteperustetta vastaava peruste, jota kutsutaan myös ”tulo menon kohdalle” -periaatteeksi. Vähäinen tulo saadaan edellä mainitun säännöksen mukaan kirjata tuloksi myös maksuperusteella.

Talousarviotalouden ulkopuolinen yhteisrahoitus tilinpäätöksessä

”Tulo menon kohdalle” -periaatteen mukaan oikeus talousarviotalouden ulkopuolisen rahoittajan rahoitusosuuteen syntyy sitä mukaa, kun hankkeessa syntyy rahoitussopimuksen mukaisia menoja. Varainhoitovuonna toteutuneita menoja vastaavat rahoitusosuudet on tuloutettava viimeistään tilinpäätöksessä. Varainhoitovuodelle kuuluva rahoitusosuus laskutetaan ja peritään rahoittajalta varainhoitovuoden aikana, jos se sopimuksen mukaan on mahdollista. Jos sopimus ei salli laskun lähettämistä varainhoitovuoden aikana tai päättyessä,

varainhoitovuodelle kuuluva kirjaamaton rahoitusosuus jaksotetaan ja kohdennetaan muistiotositteella hankkeen tuotoksi ja siirtosaamiseksi.

Ulkopuolisen rahoittajan ennakkona maksamat rahoitusosuudet kirjataan liikekirjanpidossa tilille 25690 Muut saadut ennakot ja talousarviokirjanpidossa tilille 600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille, jolta ne kirjataan talousarviotuloksi sitä mukaa kun hankkeesta aiheutuu talousarviomenoja. Viimeistään tilinpäätöksessä toteutuneita menoja vastaava osuus rahoitusosuudesta kirjataan liikekirjanpidossa tililtä 25690 Muut saadut ennakot ao. tuottotilille (tililaji 397 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot). Talousarviokirjanpidossa tilille 600 kirjatusta ennakosta kirjataan vastaava osuus lopulliselle talousarviotilille.

Se osuus saadusta ennakosta, jota vastaan ei tilinpäätöshetkellä ole toteutunut menoja, siirtyy tileillä 25690 ja 600 seuraavalle vuodelle. Ennakkojen siirron tulee perustua laskelmiin, joista voidaan luotettavasti todeta, että kaikki päätettävälle varainhoitovuodelle kuuluvat rahoitusosuudet on tuloutettu talousarvioon.

Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus tilinpäätöksessä

Talousarviotalouden sisäisessä yhteisrahoituksessa käytetään toisen kirjanpitoyksikön hallinnoimaa määrärahaa joko laskuttamalla toteutuneiden menojen mukainen rahoitusosuus tai kirjaamalla se suoraan rahoittajaviraston talousarviotilille. Vuoden vaihde on aina määrättävä yhdeksi laskutusajankohdaksi määrärahan jakopäätöstä tai virastojen välistä rahoitussopimusta tehtäessä. Erityisesti on huomattava, että virastot eivät saa keskinäisillä laskutusaikataulua tai muita seikkoja koskevilla sopimuksillaan ohittaa molempia velvoittavia kohdentamissäännöksiä. Tämä tarkoittaa sitä, että rahoittajaviraston yhteisrahoitusosuus tulee kohdentaa tulona saajavirastossa ja menona rahoittajavirastossa aina samalle vuodelle, jolle hankkeen aiheuttamat menotkin on kohdennettu.

Siis ”tulo menon kohdalle” -periaatteella molemmissa virastoissa, jolloin kohdentaminen talousarvioon valtiotasolla on oikein. Poikkeustilanteita voi muodostua seuraavissa tapauksissa. Mikäli mahdollista, valtion sisäiset tapahtumat kohdennettaisiin suoriteperusteella myös rahoittajan talousarviossa (tulo menon kohdalle):

- Tilanne, jossa rahoittajan momentin kohdentamisperuste estää yllä kuvatun menettelyn: Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi silloin, kun kyseisen menon rahoittamiseen osoitettu momentti on maksatuspäätös- tai maksuperusteinen, eikä toteuttajavirastolle syntyneiden kulujen selvittäminen ja rahoittajan maksatuspäätöksen tekeminen päättyvän varainhoitovuoden aikana ole mahdollista. Koska tässäkin tapauksessa on noudattava talousarviota, edelliselle vuodelle kuuluva meno toteutuu talousarvion seurannassa vasta seuraavana varainhoitovuonna rahoittajan kirjatessa oman menonsa. Seuraavassa kuviossa kuvataan syntyvä tilanne aikajanalla.

- Voi syntyä tilanne, jossa toteuttajaviraston ei ole mahdollista laskuttaa rahoittajavirastoa loppuvuoden toteutuneiden kustannusten osalta sellaisessa aikataulussa, että laskutettu meno ehtisi toteuttajaviraston lisäksi myös rahoittajaviraston kirjanpitoon samalle päättyvälle varainhoitovuodelle. Tilanne voi syntyä esimerkiksi siten, että
    - Toteuttajavirastolla syntyy joulukuussa toteutuneeseen työaikaan perustuvaa, rahoittajavirastolta laskutettavaa työtä
    - Toteuttajaviraston joulukuun palkkakustannukset kohdistetaan työajanseurantaan perustuen seurantakohteille tammikuussa (jakopalkkalaskenta). Laskennan tuloksena saadaan selville myös rahoittajavirastolta laskutettavan projektin todellisiin palkkoihin perustuvat palkkakustannukset

Kun toteuttajaviraston projektille aiheutuneet kustannukset ovat selvillä, rahoittajaviraston kirjanpito on jo suljettu joulukuun osalta. Rahoittajavirastolla jäisi ainoaksi vaihtoehdoksi kirjata syntynyt meno alkaneelle uudelle varainhoitovuodelle.

Yhteisrahoitteisen hankkeen toteuttamisesta aiheutuvat laskutettavat menot kirjataan toteuttajaviraston talousarviokirjanpidossa joko nettobudjetoidulle toimintamenomomentille tai tilille 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle. Päättyvälle varainhoitovuodelle kuuluvat talousarviomenot tulee laskuttaa hyvissä ajoin ennen tilinpäätöstä, jotta määrärahan myöntänyt virasto saa kohdennettua menot lopullisille talousarviotileille ja liikekirjanpitoon oikealle tilikaudelle. Virasto ei saa maksaa ennakoita toiselle virastolle yhteisrahoitteisista sopimuksista.

Tilillä 630 Talousarviomenot, jotka siirretään toiselle kirjanpitoyksikölle ei saa olla saldoa tilinpäätöksessä.

Suoraan rahoittajaviraston talousarviotilille kirjataan toteutuneista menoista sopimuksen mukainen rahoitusosuus.

Esimerkki keskeneräisen yhteisrahoitteisen hankkeen, josta on saatu ennakkomaksu, kohdentamisesta tilinpäätöksessä.

Virasto X tekee yhteisrahoitteisena hankkeena tutkimuksen. Osarahoituksen hankkeeseen maksaa rahasto Y. Rahasto Y ei ole talousarviotalouden ulkopuolinen rahasto, joten kyse on budjetti- ja rahastotalouden ulkopuolisesta rahoituksesta. Rahasto Y:n osuus hankkeen menoista on 80 %. Vuonna vvv0 rahoittajalta saadaan 100 000 euron maksusuoritus. Rahasto Y:n maksusuoritus kirjataan ensin saatuihin ennakoihin, josta sitä tuloutetaan syntyneitä menoja vastaavasti.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Proj.	Debet	Kredit
25690 Muut saadut ennakot	600		aaa		100 000
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)				100 000	

Hankkeesta aiheutuu vuonna vvv0 palkkamenoja 30 000 euroa ja alihankintamenoja 36 600 euroa (sis. alv 22 %). Virasto X:n toimintamenomomentti on nettobudjetoitu. Arvonlisäveromeno maksetaan arvonlisäveromenomomentilta, kuten talousarviossa on ulkopuolisen rahoituksen osalta määrätty. (Esimerkin yksinkertaistamiseksi palkkojen sivukuluja ei ole esitetty.)

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Proj.	Debet	Kredit
41010 Työsuhdepalkat	xx.xx.01		aaa	30 000	
43920 Asiantuntija- ja tutkimuspalve-	xx.xx.01		aaa	30 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29		aaa	6 600	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)					66 600

Vuoden vvv0 tilinpäätöksessä rahoittajalta ennakkona saadusta rahoitusosuudesta kirjataan tulo menon kohdalle -periaatteen mukaisesti tuotoiksi 80 % hankkeen kaikista menoista. 80 % x 66 600 euroa = 53 280 euroa. Rahoittajan osuus toimintamenomomentilta maksetuista verottomista menoista, 80 % x 60 000 euroa = 48 000 euroa, tuloutetaan toimintamenomomentille. Osuus arvonlisäveromenomomentilta maksetuista arvonlisäveromenoista, 80 % x 6 600 = 5 280 euroa, tuloutetaan momentille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot kuten talousarviossa vuodelle 2020 on ulkopuolisen rahoituksen osalta määrätty.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Proj.	Debet	Kredit
25690 Muut saadut ennakot	600		aaa	53 280	
39790 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.01		aaa		48 000
39790 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	12.39.10		aaa		5 280

Tilinpäätöksessä tileillä 25690 Muut saadut ennakot ja 600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille on saldoa 46 720 euroa tämän sopimuksen osalta.

Esimerkki keskeneräisen yhteisrahoitteisen hankkeen, josta ei ole saatu ennakkomaksua, kohdentamisesta tilinpäätöksessä

Virasto X tekee yhteisrahoitteisena hankkeena tutkimuksen, joka ajoittuu marraskuun ja seuraavan vuoden maaliskuun väliselle ajalle. Osarahoituksen hankkeeseen maksaa rahasto Y. Rahaston Y osuus hankkeen menoista on 80 %. Sopimukseen ei sisälly lykkääviä ehtoja.

Maksuaikataulun mukaiseksi laskutusajankohdaksi on sovittu 31.3. seuraavana vuonna. Virasto X:n toimintamenomomentti on nettobudjetoitu.

Tilinpäätöksessä todetaan, että hankkeelle on toteutunut rahoituskelpoisia menoja 66 000 euroa. Menokirjaukset ovat samat kuin edellisessä esimerkissä.

Tilinpäätöksessä kirjataan tulo menon - kohdalle -periaatteella rahoitusosuudesta siirtosaamisiin ja liikekirjanpidon tuotoiksi 80 % hankkeen arvonlisäverollisista menoista eli 80 % x 66 600 euroa = 53 280 euroa.

Rahoittajan osuus toimintamenomomentilta maksetuista verottomista menoista, 80 % x 60 000 euroa = 48 000 euroa, tuloutetaan toimintamenomomentille. Osuus arvonlisäveromenomomentilta maksetuista arvonlisäveromenoista, 80 % x 6 600 = 5 280 euroa, tuloutetaan momentille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot, kuten talousarviossa vuodelle 2014 on ulkopuolisen rahoituksen osalta määrätty.

LKP-tili	TaKP-tili	Kump-	Proj.	Debet	Kredit
17390 Muut siirtosaamiset (T)			aaa	53 280	
39790 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.01		aaa		48 000
39790 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	12.39.10		aaa		5 280

Seuraava vuosi

Virasto suorittaa hankkeen loppulaskennan maaliskuussa seuraavana vuonna, jolloin rahoituskelpoisiksi kustannuksiksi saadaan yhteensä 100 000 euroa, josta Rahasto Y:n rahoitusosuus on 80 % eli 80 000 euroa. Verottomia menoja on maksettu 90 000 euroa toimintamenomomentilta ja arvonlisäveromeno- ja 10 000 euroa arvonlisäveromenomomentilta. Virasto lähettää Rahasto Y:lle 80 000 euron laskun.

Kokonaissaatava 80 000 euroa kirjataan lyhytaikaisiin saamisiin. Tilinpäätöksessä edellisenä vuonna jaksotettu tulo 53 280 euroa kirjataan siirtosaamisten vähennykseksi.

Rahasto Y:n 80 000 euron rahoitusosuuden ja siitä tilinpäätöksessä edelliselle vuodelle jaksotetun 53 280 euron erotus 26 720 euroa kirjataan liikekirjanpidossa yhteisrahoitteisen toiminnan tuotoksi.

Verottomia menoja vastaava tämän vuoden rahoitusosuus (80 % x 90 000) 48 000 = 24 000 euroa kirjataan talousarviokirjanpidossa toimintamenomomentille, jolta menot on maksettu.

Osuus arvonlisäveromenomomentilta maksetuista vuodelle kohdistuvista menoista (80 % x 10 000) 5 280 = 2 720 euroa tuloutetaan momentille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Proj.	Debet	Kredit
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)				80 000	
17390 Muut siirtosaamiset(T)			aaa		53 280
39790 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.01		aaa		24 000
39790 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	12.39.10		aaa		2 720

11.4.15 Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma

Velvollisuus kustannusvastaavuuslaskelman laatimiseen

Talousarvioasetuksen 65 §:n 1 momentin 2. kohdan mukaan kirjanpitoyksikön on toimintakertomuksessaan annettava maksullisen toiminnan tulosta ja kannattavuutta ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuutta sekä niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot (toiminnallisen tehokkuuden tiedot).

Valtiokonttori on antanut määräyksen maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta. Määräyksessä määrätään kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta, laatimisessa noudatettavista yleisperiaatteista sekä kustannusvastaavuuslaskelman rakenteesta.

11.4.16 Yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma

Velvollisuus kustannusvastaavuuslaskelman laatimiseen

Talousarvioasetuksen 65 §:n 1 momentin 2. kohdan mukaan kirjanpitoyksikön on toimintakertomuksessaan annettava maksullisen toiminnan tulosta ja kannattavuutta ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuutta sekä niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot (toiminnallisen tehokkuuden tiedot).

Valtiokonttori on antanut määräyksen yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta. Määräyksessä määrätään kustannusvastaavuuslaskelman laatimisesta, laatimisessa noudatettavista yleisperiaatteista sekä kustannusvastaavuuslaskelman rakenteesta.

12 Kirjanpitoyksikön tilinpäätöslaskelmat ja niiden liitteenä annettavat tiedot

Talousarvioasetuksen mukaan kirjanpitoyksikön tilinpäätöslaskelmiin kuuluvat talousarvion toteutumalaskelma, tuotto- ja kululaskelma sekä tase. Näitä täydentävät talousarvioasetuksessa säädetyt ja valtiovarainministeriön asetuksen nojalla määräämät liitetiedot.

Tilinpäätöslaskelmat ja niiden liitteet laaditaan valtiovarainministeriön määräämien kaavojen mukaan. Valtiovarainministeriö on määrännyt kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen kaavoista ja tilinpäätöksen liitteenä ilmoitettavista tiedoista 19.1.2016 antamallaan määräyksellä TM 1603 ja 29.12.2022 annetulla määräyksellä *Valtiovarainministeriön määräys kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista annetun valtiovarainministeriön määräyksen ja liitteen 2 muuttamisesta sekä liitteen 19 lisäämisestä*. Kirjanpitoyksikön nimi kirjoitetaan kunkin tilinpäätöksen laskelman ja liitteen otsikkoon kohtaan, jossa kaavassa lukee ”Kirjanpitoyksikön”.

Tässä luvussa käsitellään tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteiden sisältöä. Tilinpäätöslaskelmien ja liitteiden esimerkeissä käytetyt luvut havainnollistavat pelkästään valtiovarainministeriön määräämien kaavojen laskutapaa, eivätkä ne siten kuvaa oikein suuruusluokkia tai lukuarvojen keskinäisiä suhteita.

12.1 Talousarvion toteutumalaskelma ja sen sisältämät valtuuksia koskevat tiedot

Talousarvioasetuksen 63 §:n 1 momentin 2 kohdan (1786/2009) mukaan kirjanpitoyksikön tilinpäätös sisältää talousarvion toteutumista kuvaavan talousarvion toteutumalaskelman, jossa esitetään varainhoitovuoden talousarviotulot ja -menot, talousarvio sekä niiden välinen vertailu. Lisäksi laskelmassa on edellisen vuoden tilinpäätöstiedot. Laskelmassa esitetään myös asetuksen 64 §:n 1 momentissa säädetyt tiedot edellisiltä varainhoitovuosilta siirtyneistä siirtomäärärahoista ja seuraavalle varainhoitovuodelle siirretyistä siirtomäärärahoista, tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä, käytöstä aiheutuneista menoista sekä käytöstä aiheutuvista määrärahatarpeista.

Toteutumalaskelmassa on kaksi osaa: tuloarvioita ja määrärahoja koskeva laskelma ja valtuuslaskelma.

12.1.1 Toteutumalaskelman tuloarvioita ja määrärahoja koskeva osa

Tämä toteutumalaskelman osa laaditaan talousarviokirjanpidon pääkirjan tietojen perusteella. Toteutumalaskelman pohjana olevan talousarviokirjanpidon tietojen tulee olla ajan tasalla. Mikäli virastolla on lukuisia talousarviokirjanpidon tilejä käytössään, on suositeltavaa laatia talousarviokirjanpidosta tulostettava erillinen talousarvion toteutumaraportti, jolla on toteutumalaskelmalla tarvittavat tiedot.

Pääkirjalla tulee näkyä kirjanpitoyksikön vahvistettuun talousarvioon kuuluvat talousarviokirjanpidon tilit ja käytettävissä olevien siirrettyjen määrärahojen talousarviokirjanpidon tilit sekä kaikki muut talousarviokirjanpidon tilit, jotka kirjanpitoyksikkö on ottanut kirjanpitoonsa saatuaan niihin kirjausoikeuden joko jakopäätöksellä tai tilijaottelumuutoksella. Lisäksi pääkirjalla tulee olla käytettävissä olevat määrärahat ja siirrettyjen määrärahojen alkusaldot.

Jos jakopäätöksellä annetaan määrärahaa toisen kirjanpitoyksikön käyttöön (ja jos jakopäätöksen saaja käyttää määrärahaa kirjausoikeudella eli ottaa ao. talousarviotilin omaan talousarviokirjanpitoonsa), jakopäätöksen antajan tulee vähentää oman talousarvion toteutumalaskelmansa talousarvioluvusta toisen käyttöön jakopäätöksellä osoitetun määrärahan määrä. Määrärahan vastaanottavan kirjanpitoyksikön tulee vastaavasti esittää oman talousarvion toteutumalaskelmansa talousarviolukuna jakopäätöksellä toiselta kirjanpitoyksiköltä saamansa määrärahan määrä.

Talousarvion tilijaottelu ja tilijaottelumuutokset

Varainhoitovuoden alussa vahvistettuun talousarvion tilijaotteluun ja käytettävissä oleviin siirrettyihin määrärahoihin voidaan tehdä varainhoitovuoden aikana tilijaottelumuutoksia. Myös lisätalousarviot aiheuttavat tilijaottelumuutoksia.

Talousarvion tilijaotteluun on merkitty kirjanpitoyksikkötunnuksella minkä kirjanpitoyksikön kirjanpitoon tuloarviot ja määrärahat tai niiden osat on jaettu.

Jos määräraha tai tuloarvio tai niiden osa on hallinnonaloille tai virastoille ja laitoksille jakamaton, käytetään tilijaottelussa 0-alkuisia teknisiä kirjanpitoyksikkötunnuksia.

- Tunnuksella (000) merkittyjen hallinnonaloittain jakamattomien määrärahojen käytöstä päättää valtioneuvoston yleisistunto tai ministeriö. Kirjanpitoyksikkö saa kirjausoikeuden näihin määrärahoihin jakopäätöksellä.
- Tunnuksella (001) merkittyjen kirjanpitoyksiköittäin jakamattomien määrärahojen ja tuloarvioiden tai niiden osien jaosta päättää ministeriö. Kirjanpitoyksikkö saa kirjausoikeuden näihin määrärahoihin jakopäätöksellä.
- Tunnuksella (002) on merkitty lain tai asetuksen perusteella usean kirjanpitoyksikön käytettävissä olevat määrärahat ja tuloarviot.
- Tunnuksella (003) on merkitty ne määrärahat ja tuloarviot, joita ei tilijaottelun laadintavaiheessa muista kuin edellä mainituista syistä jaeta kirjanpitoyksiköille.

Tilijaottelussa on esitetty merkinnällä (KPY) ne ministeriön vahvistamat lisäjaottelut (ns. KPY-erät), joiden euromääriä kirjanpitoyksikkö voi itse muuttaa. Tämä tarkoittaa sitä, että kirjanpitoyksikkö voi ylittää KPY-erän euromäärän (toteutuma suurempi kuin talousarvioluku), mikäli saman momentin KPY-erien toteutuma yhteensä ei ylitä näiden erien talousarvion euromäärää. Tällaisessa tilanteessa tilijaottelumuutoksen tekeminen KPY-erien kesken ei ole välttämätöntä vaan määrärahan ylitykset ja vastaavat alitukset eri KPY-erillä voidaan jättää näkyviin. **Raporttien tulkinta on kuitenkin usein helpompaa, jos tilijaottelumuutos tehdään. Tilijaottelumuutoksen tekeminen on suositeltavaa erityisesti silloin, kun kyseessä on siirtomääräraha**.

Sellaisista **siirretyistä** määrärahoista, joiden jaottelua kirjanpitoyksiköt saavat muuttaa, tarvitaan tilijaottelumuutos (alkusaldomuutos). Tilijaottelumuutos tehdään myös siirrettyjen määrärahojen jakopäätöksistä siinä tapauksessa, että jakopäätöksellä annetaan kirjausoikeus siirretyn määrärahan tilille tai jos palautetaan toiselta kirjanpitoyksiköltä saadun siirretyn määrärahan käyttämättä jäänyt osa.

Toteutumalaskelman rivit

Jos talousarvion momentti on tilijaottelussa lisäjaoteltu, toteutumalaskelmassa esitetään tilijaottelutarkkuuden lisäksi koko momentin summa Momentti yhteensä -rivillä. Tällöin tilijaottelutarkkuus esitetään sisennettynä. Osaston/pääluokan tiedot esitetään omana summarivinään.

Toteutumalaskelmassa talousarvio esitetään euron tarkkuudella ja muiden sarakkeiden luvut sentin tarkkuudella.

Toteutumalaskelman tuloarvioita koskevat sarakkeet

Sarake 1, Osaston, momentin ja tilijaottelun numero ja nimi

Sarakkeessa esitetään sekä tilinpäätösvuodelta (n) että edeltävältä vuodelta (n-1) virallisella tilijaottelutarkkuudella eriteltyinä kaikki kirjanpitoyksikön vahvistetun talousarvion tuloarviotilit ja kaikki muut tuloarviotilit, joihin sillä on ollut kirjausoikeus.

Jokaisen tuloarviotilin numeron on esiinnyttävä toteutumalaskelmalla, numero on määräävä tekijä. Tilin nimen esitystapa raportilla määräytyy sen mukaan, onko tili ollut kirjanpitoyksiköllä käytössään kumpanakin raportointivuotena vai vain toisena. Jos tili on ollut käytössä vain edellisenä vuotena (n-1), tilin nimi esitetään edellisen vuoden talousarvion mukaisena. Jos tili on ollut käytössä molempina vuosina tai vain tilinpäätösvuotena, nimi esitetään tilinpäätösvuoden talousarvion mukaisena. Kukin tilinumero esitetään raportilla vain yhdellä rivillä riippumatta siitä, onko nimessä tapahtunut muutoksia kahden raportointivuoden välillä.

Sarake 2, Tilinpäätös n-1

Sarakkeeseen kopioidaan edellisen vuoden tarkastetun toteutumalaskelman euromäärät sarakkeesta 4 (tilinpäätös). Jos kirjanpitoyksikkö on uusi valtion virasto, eikä sillä ole edellisen vuoden tilinpäätöstietoja, ei vertailulukuja esitetä. Jos uusi kirjanpitoyksikkö on muodostettu yhdistämällä tai purkamalla vanhoja kirjanpitoyksikköjä, tilinpäätöksen vertailuluku muodostetaan tapauskohtaisesti edellisen vuoden tilinpäätöstietojen avulla tai mahdollisesti jätetään esittämättä. Muutokset kirjanpitoyksikön rakenteessa ja vertailulukujen laskentatapa raportoidaan liitteellä 1 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuus.

Sarake 3, Talousarvio n (TA + LTA:t)

Sarakkeessa esitetään talousarvioluvut kaikista kirjanpitoyksikön vahvistetun talousarvion mukaisista tuloarviotileistä ja muista tuloarviotileistä, joihin kirjanpitoyksiköllä on ollut kirjaamisoikeus.

Tilijaottelussa numerotunnuksella 002 tai 003 merkityn tuloarvion talousarvioluvuksi merkitään tilinpäätösluku eli sama luku, joka esitetään sarakkeessa 4. Luku esitetään kaavan mukaisesti täysinä euroina.

Sarake 4, Tilinpäätös n

Sarakkeeseen merkitään tilinpäätösvuoden toteutuma eli kertymä vuoden alusta.

Sarake 5, Vertailu Tilinpäätös – Talousarvio

Sarakkeessa esitetään vertailu talousarvion ja tilinpäätöksen välillä vähentämällä sarakkeen 4 tilinpäätösluvusta sarakkeen 3 talousarvioluku. Talousarvioluvun alitus on miinusmerkkinen, ylitys esitetään ilman etumerkkiä.

Sarake 6, Toteutuma %

Sarakkeessa esitetään kuinka monta prosenttia sarakkeen 4 tilinpäätösluku on sarakkeen 3 talousarvioluvusta.

Toteutumalaskelman määrärahoja koskevat sarakkeet

Sarake 1, Pääluokan, momentin ja tilijaottelun numero, nimi ja määrärahalaji

Sarakkeessa esitetään virallisella tilijaottelutarkkuudella eriteltyinä kaikki kirjanpitoyksikön vahvistetun talousarvion määrärahatilit ja kaikki ne määrärahatilit, joihin kirjanpitoyksiköllä on ollut kirjaamisoikeus. Tiedot sisältävät edellisen tilinpäätösvuoden määrärahatilit, tilinpäätösvuoden talousarvion määrärahatilit ja edellisiltä vuosilta siirtyneiden määrärahojen tilit.

Jokaisen määrärahatilin numeron on esiinnyttävä toteutumalaskelmalla, siirrettyjen määrärahojen tilit esitetään ilman 4-alkuista etuliitettä ja varainhoitovuoden kahta viimeistä numeroa. Tilin numero on määräävä tekijä.

Tilin nimen esitystapa raportilla määräytyy sen mukaan, onko tili ollut kirjanpitoyksiköllä käytössään kumpanakin raportointivuotena vai vain toisena. Jos tili on ollut käytössä vain edellisenä vuotena (n-1), tilin nimi esitetään edellisen vuoden talousarvion mukaisena. Jos tili on ollut käytössä molempina vuosina tai vain tilinpäätösvuotena, nimi esitetään tilinpäätösvuoden talousarvion mukaisena.

Siirretyt määrärahat: Jos määrärahatilin numero ei esiinny tilinpäätösvuoden talousarviossa, nimi ja määrärahalaji merkitään edellisen vuoden talousarvion mukaan, jos edelliseltä vuodelta on vertailuluku sarakkeessa Tilinpäätös n-1. Jos edellisen vuoden vertailulukuakaan ei ole, nimi ja määrärahalaji merkitään sen vuoden talousarvion mukaan, jolta määräraha on siirtynyt.

Kustakin määrärahatilistä esitetään raportilla vain yksi rivi riippumatta siitä, onko nimessä tai määrärahalajissa tapahtunut muutoksia raportointivuosien välillä.

Siirtomäärärahamomentista otetaan toteutumalaskelmaan kaikki esitettävien vuosien tilijaottelutasot. Toteutumalaskelma tehdään tilijaottelunumeroinnin mukaan. Samannumeroiset määrärahat esitetään samalla rivillä. Tilijaottelun nimen tai määrärahalajin muutos eri vuosina ei näy, mikä tulee ottaa huomioon myös toteutumalaskelmaa luettaessa ja tulkittaessa. Määrärahalajin muuttuminen edellisen varainhoitovuoden siirtomäärärahasta seuraavan vuoden arviomäärärahaksi tai kiinteäksi määrärahaksi voi laskelmassa aiheuttaa sen, että arviomäärärahan tai kiinteän määrärahan kohdalla tulee määrärahan aiemmasta lajista johtuen esitettäväksi myös siirtomäärärahoja koskevia täydentäviä tietoja.

Sarake 2, Tilinpäätös n-1

Sarakkeeseen kopioidaan edellisen vuoden tarkastetun toteutumalaskelman tiedot sarakkeesta 6 (tilinpäätös) ellei kirjanpitoyksikössä ole tapahtunut tiliorganisaatiomuutoksia. Jos kirjanpitoyksikkö on uusi valtion virasto, ei sillä ole vertailulukuja eikä se siten esitä edellisen vuoden tilinpäätöstietoja. Jos kirjanpitoyksikkö on muodostettu yhdistämällä tai purkamalla vanhoja kirjanpitoyksikköjä, tilinpäätöksen vertailuluku muodostetaan tapauskohtaisesti edellisen vuoden tilinpäätöstietojen avulla tai mahdollisesti jätetään esittämättä. Muutokset kirjanpitoyksikön koostumuksessa ja vertailulukujen laskentatapa raportoidaan liitteellä 1 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuus.

Sarake 3, Talousarvio n (TA + LTA:t)

Sarakkeessa esitetään talousarvioluvut kaikista kirjanpitoyksikön vahvistetun talousarvion määrärahatileistä ja kaikista niistä määrärahatileistä, joihin kirjanpitoyksiköllä on ollut kirjaamisoikeus.

Tilijaottelussa numerotunnuksella 002 tai 003 merkityn määrärahan talousarvioluvuksi merkitään tilinpäätösluku eli sama luku kuin mitä esitetään sarakkeessa 6. Luku esitetään kaavan mukaisesti täysinä euroina.

Sarake 4, Talousarvion n, määrärahojen käyttö vuonna n

Sarakkeeseen merkitään tilinpäätösvuoden talousarvion määrärahan todellinen käyttö ilman määrärahan siirtoa seuraavalle vuodelle. Määrärahan siirto seuraavalle vuodelle voidaan tunnistaa siitä, että se kirjataan liikekirjanpidon tilin 99000 Siirtomäärärahojen siirrot avulla.

Kun nettobudjetoidun määrärahamomentin bruttotulot ovat bruttomenoja suuremmat, on nettomäärärahan käyttö miinusmerkkinen.

Sarake 5, Talousarvion n, määrärahojen siirto seuraavalle vuodelle

Sarakkeeseen merkitään määrärahan siirto seuraavalle vuodelle. Määrärahan siirto seuraavalle vuodelle tehdään 4xx-alkuisille tileille ja se kirjataan liikekirjanpidon tilin 99000 Siirtomäärärahojen siirrot avulla.

Nettobudjetoidun momentin seuraavalle vuodelle siirrettävä määrä voi olla kirjanpitoyksikkötasolla enintään talousarvioluvun suuruinen.

Sarake 6, Tilinpäätös n

Sarakkeessa esitetään yhteenlaskettuna sarake 4 (käyttö tilinpäätösvuonna) ja sarake 5 (siirto seuraavalle vuodelle).

Sarake 7, Vertailu Talousarvio – Tilinpäätös

Sarakkeessa esitetään vertailu talousarvion ja tilinpäätöksen välillä vähentämällä sarakkeen 3 talousarvioluvusta sarakkeen 6 tilinpäätösluku.

Arviomäärärahojen ylitys esitetään vertailusarakkeessa miinusmerkkisenä ja käyttämättä jäänyt määrä ilman etumerkkiä. Tiedot arviomäärärahojen ylityksistä eritellään myös tilinpäätöksen liitteessä 3.

Kiinteää määrärahaa ei saa ylittää. Käyttämättä jäänyt määrä merkitään vertailusarakkeeseen.

Siirtomäärärahaa ei saa ylittää. Jos käyttämättä jäänyttä siirtomäärärahaa tai osaa siitä ei ole siirretty seuraavalle varainhoitovuodelle, vertailusarakkeeseen merkittävä talousarvioluvun ja tilinpäätösluvun erotus on käyttämättä jäänyt määrä.

Kun nettobudjetoidun määrärahamomentin bruttotulot ovat bruttomenoja suuremmat, on nettomäärärahan käyttö miinusmerkkinen. Tällöin seuraavalle vuodelle siirrettävä määrä voi olla kirjanpitoyksikkötasolla enintään talousarvioluvun suuruinen. Vertailuluku on tässäkin tapauksessa talousarvioluvun ja tilinpäätösluvun erotus.

Sarakkeet 8 -11 Siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot

Siirtomäärärahoja koskevissa täydentävissä tiedoissa esitetään varainhoitovuoden siirtomäärärahat ja ne edellisiltä vuosilta siirtyneet määrärahat, jotka ovat olleet käytettävissä varainhoitovuonna.

Sarake 8, Edellisiltä vuosilta siirtyneet

Sarakkeessa esitetään 4xx-alkuisten talousarviokirjanpidon tilien alkusaldot eli käytettävissä olleiden siirrettyjen määrärahojen euromäärät.

Siirretyillä määrärahoilla on talousarviokirjanpidon pääkirjalla kredit-alkusaldo. Alkusaldo on käytettävissä olevan siirretyn määrärahan suuruinen. Tämä alkusaldo voi muuttua vuoden aikana: vähennyksiä alkusaldoon kirjataan varainhoitovuoden aikana muille kirjanpitoyksiköille annetuista kirjausoikeuksista ja lisäyksiä muilta virastoilta saaduista kirjausoikeuksista. Alkusaldo voi syntyä myös kesken vuotta silloin, kun kirjanpitoyksikkö saa tilinpäätösvuoden aikana kirjausoikeuden siirrettyyn määrärahaan. Samannumeroiset määrärahat esitetään samalla rivillä. Jos kirjanpitoyksiköllä on käytössään myös vastaava tilinpäätösvuoden määräraha, siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot esitetään samalla rivillä kuin tilinpäätösvuoden määrärahojen käyttöä koskevat tiedot.

Määrärahalajin muuttuminen edellisen varainhoitovuoden siirtomäärärahasta seuraavan vuoden arviomäärärahaksi tai kiinteäksi määrärahaksi voi laskelmassa aiheuttaa sen, että niiden kohdalla tulee määrärahan aiemmasta lajista johtuen esitettäväksi myös siirtomäärärahoja koskevia täydentäviä tietoja.

Sarake 9, Käytettävissä vuonna n

Sarakkeessa esitetään yhteenlaskettuna sarake 3 (tilinpäätösvuoden talousarvio) ja sarake 8 (edellisiltä vuosilta siirtyneet).

Sarake 10, Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)

Sarakkeeseen merkitään siirtomäärärahan todellinen käyttö. Todellinen käyttö tarkoittaa sitä, että lukuun ei sisällytetä varainhoitovuoden määrärahan siirtoa (sarake 5) eikä siirretyn määrärahan peruutusta.

Siirretty määräraha pitää peruuttaa luvussa 8.1.3 esitetyissä tilanteissa. Peruutukset voidaan tunnistaa kirjanpidossa siitä, että ne kirjataan liikekirjanpidon tilin 99100 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset avulla. Tiedot peruutetuista siirretyistä määrärahoista esitetään tilinpäätöksen liitteessä 4.

Sarake 11, Siirretty seuraavalle vuodelle

Sarakkeeseen merkitään talousarviokirjanpidon tilin 4xx-alkuisten siirrettyjen määrärahojen loppusaldojen summa. Jos on tehty siirretyn määrärahan peruutus, seuraavalle vuodelle siirrettävä määrä ei ole käytettävissä olleen ja käytetyn määrärahan erotus.

Esimerkki toiselta virastolta tilinpäätösvuoden aikana saatujen siirrettyjen määrärahojen esittämisestä talousarvion toteutumalaskelmassa v. 2006

Toteutumalaskelmassa talousarvio esitetään euron tarkkuudella ja muiden sarakkeiden luvut sentin tarkkuudella. Yksinkertaisuuden vuoksi tässä esimerkissä on desimaalit jätetty pois.

Kirjanpitoyksikkö A saa vuoden 2006 marraskuussa käyttöönsä 14 000 euroa kirjanpitoyksikkö B:ltä momentin 28.80.24 edelliseltä vuodelta siirrettyä määrärahaa 4.05.28.80.24. Käyttö- ja kirjausoikeuden myöntänyt kirjanpitoyksikkö B lähettää päätöksen ja TM -lomakkeen kirjanpitoyksikkö A:lle ja Valtiokonttorille.

Kirjanpitoyksikkö A

Varainhoitovuoden aikainen kirjanpito:

Kirjanpitoyksikkö A:lla ei ole ennen tätä saatua käyttöoikeutta käytössään ko. momentin kuluvan vuoden määrärahaa eikä siirrettyä määrärahaa. Myöskään tilinpäätöksessä 2005 ko. momenttia ei ollut viraston käytössä.

Kirjanpitoyksikkö lisää kirjanpitoonsa TaKP-tilin 4.05.28.80.24 ja kirjaa sille alkusaldon 14 000 euroa.

Rahaa käytetään 2 728 euroa.

Käyttämättä jääneistä 11 272 eurosta tehdään siirretyn määrärahan peruutus, jolloin tilin kertymäksi tulee 14 000 euroa ja loppusaldoksi 0 euroa.

Siirrettyä määrärahaa 4.05.28.80.24 koskevat tiedot kirjanpitoyksikkö A esittää talousarvion toteutumalaskelmassaan seuraavasti:

Toteutumalaskelman sarakkeissa kirjain ”n” tarkoittaa tilinpäätösvuotta 2006 ja ”n-1” sitä edeltävää vuotta 2005. Sarakkeisiin kirjoitetaan oikeat vuodet.

- *Momentin numero, nimi ja määrärahalaji merkitään sen mukaan kuin ne ovat olleet sen vuoden talousarviossa, jolta määräraha on siirtynyt. Tässä esimerkissä vuonna 2005 ”28.80.24 Työhyvinvoinnin tuki (siirtomäärärahа 2v)”.*

- *”Tilinpäätös 2005” sarake jätetään tyhjäksi, koska edellisenä vuonna toteutumaa ei ollut.*

- *Tilinpäätösvuoden sarakkeet jätetään tyhjiksi, koska tilinpäätösvuoden määrärahaa ei ollut käytettävissä.*

Siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot:

- *”Edellisiltä vuosilta siirtyneet” -sarakkeeseen merkitään talousarviokirjanpidon pääkirjalta tai raportilta TaKP-tilin 4.05.28.80.24 alkusaldo 14 000 euroa.*

- *Sarakkeeseen ”Käytettävissä vuonna 2006” merkitään summa, joka saadaan laskemalla yhteen sarake ”Talousarvio 2006 (TA + LTA:t)” ja ”Edellisiltä vuosilta siirtyneet”. (0 + 14 000 = 14 000).*

- *Sarakkeeseen ”Käyttö vuonna 2006 (pl. peruutukset)” merkitään määrärahan todellinen käyttö,*

- *728 euroa. Käyttö tarkoittaa määrärahan käyttöä menojen maksamiseen, se ei sisällä tilipäätösvuoden siirtomäärärahan siirtoa eikä edellisiltä vuosilta siirretyn määrärahan peruutusta. Luku lasketaan esim. vähentämällä talousarviotilin kertymästä viennit, joilla on liikekirjanpidon tilinä 9910 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset, yhteensä 11 282 euroa. (14 000 11 282 = 2 728)*

- *Sarakkeeseen ”Siirretty seuraavalle vuodelle” merkitään tilin 4.05.28.80.24. loppusaldo eli sama luku, joka saadaan vähentämällä sarakkeesta 9 (käytettävissä vuonna 2006) sarake 10 (käyttövuonna 2006 pl. peruutukset) sekä tehty peruutus. (14 000 – 2 728 – 11 282 = 0)*

Kirjanpitoyksikkö A esittää siirretyn määrärahan peruutuksen liitteellä 4.

Kirjanpitoyksikkö B

Varainhoitovuoden aikainen kirjanpito:

Kirjanpitoyksikkö B on myöntänyt kirjanpitoyksikkö A:lle 14 000 euron käyttö- ja kirjausoikeuden momentin 28.80.24. siirrettyyn määrärahaan 4.05.28.80.24. Käyttö- ja kirjausoikeuden

myöntänyt kirjanpitoyksikkö B lähettää päätöksen ja TM -lomakkeen kirjanpitoyksikkö A:lle ja Valtiokonttorille.

Kirjanpitoyksikkö B:llä oli siirtomäärärahan alkusaldona 100 000 euroa, joten kirjausoikeuden myönnön jälkeen käytettäväksi jäi vielä 86 000 euroa. Kirjanpitoyksikkö B:llä on käytössään lisäksi 28.80.24. momentilla 20 000 euroa määrärahaa, joka siirretään käyttämättömänä kokonaan seuraavalle vuodelle.

Kirjanpitoyksikkö kirjaa TaKP-tilille 28.80.24. talousarvioluvuksi 20.000 euroa.

Kirjanpitoyksikkö kirjaa antamansa käyttöoikeuden muuttamalla TaKP-tilin 4.05.28.80.24 alkusaldon 86 000 euroksi.

Tilin 4.05.28.80.24. rahaa käytetään kaikki 86 000 euroa, jolloin tilin kertymäksi vuoden alusta tulee 86.000 euroa ja loppusaldoksi 0 euroa.

Kirjanpitoyksikkö kirjaa TaKP-tilille 28.80.24. siirtomäärärahan siirron 20 000 euroa, vastatilinä 4.06.28.80.24. ja LKP-tilinä 9900 Siirtomäärärahan siirrot.

Kirjanpitoyksikkö B:llä on kirjanpidossaan toteutumalaskelmalla esitettäviä tietoja talousarviokirjanpidon tileillä 28.80.24, 4.05.28.80.24. sekä 4.06.28.80.24. Toteutumalaskelmalla tiedot esitetään yhdellä rivillä tilin 28.80.24 yhteydessä. Tilistä esitetään tilinpäätösvuoden 2006 nimi ja määrärahalaji riippumatta siitä, onko nimeen ja/tai määrärahalajiin tullut muutoksia verrattuna vuoden 2005 talousarvioon.

Talousarvion toteutumalaskelmalla kirjanpitoyksikkö B esittää tiedot seuraavasti:

- *Momentin numero, nimi ja määrärahalaji tilinpäätösvuoden määrärahan (28.80.24.) mukaan, siirtomäärärahoja (4.05.28.80.24. ja 4.06.28.80.24.) koskevat täydentävät tiedot esitetään samalla rivillä kuin tilinpäätösvuoden määrärahojen käyttöä koskevat tiedot.*

- *”Tilinpäätös 2005” -sarakkeeseen merkitään edellisen tilinpäätöksen toteutumalaskelmasta vertailuluku, jos siellä oli toteutuma tälle momentille.*

- *”Talousarvio 2006 (TA + LTA:t)” -sarakkeeseen merkitään 20 000 euroa.*

- *”Talousarvio 2006, käyttö vuonna 2006” -sarake jää tyhjäksi, koska käyttöä ei ollut.*

- *”Talousarvio 2006, siirto seuraavalle vuodelle” -sarakkeeseen merkitään tilin 4.06.28.80.24. loppusaldo 20 000 euroa eli tililtä 28.80.24 lkp-tilin 9900 avulla tehty siirtokirjaus.*

- *”Tilinpäätös 2006” -sarakkeeseen lasketaan yhteen em. käyttö ja siirto, yhteensä 20 000 euroa.(0 + 20 000)*

- *”Vertailu TA-TP” -sarakkeeseen lasketaan sarakkeiden ”Talousarvio 2006 (TA+LTA:t)” ja ”Tilinpäätös 2006” erotus (20 000 – 20 000 = 0).*

Siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot:

- *”Edellisiltä vuosilta siirtyneet” sarakkeeseen merkitään siirretyn määrärahan tilin 4.05.24.80.24. alkusaldo 86 000 euroa.*

- *”Käytettävissä vuonna 2006” sarakkeeseen lasketaan summa, joka kirjanpitoyksiköllä on ao. määrärahaa käytössään eli tilinpäätösvuoden määräraha 20 000 euroa sarakkeesta ”Talousarvio 2006 (TA+LTA:t)” ja sarakkeesta ”Edellisiltä vuosilta siirtyneet” siirretyn määrärahan alkusaldo 86 000 euroa, yhteensä 106 000 euroa.*

- *”Käyttö vuonna 2006 (pl. peruutukset)” sarakkeeseen merkitään määrärahan todellinen käyttö. Käyttö tarkoittaa määrärahan käyttöä menojen maksamiseen, se ei sisällä tilipäätösvuoden siirtomäärärahan siirtoa eikä edellisiltä vuosilta siirretyn määrärahan peruutusta. Tilinpäätösvuoden määrärahan käyttö 0 euroa otetaan sarakkeesta ”Talousarvion 2006 määrärahojen käyttö vuonna 2006”. Siirretyn määrärahan käyttö otetaan kirjanpidosta tilin 4.05.28.80.24. vuoden kertymä 86 000 euroa. Nämä luvut lasketaan yhteen. Tässä esimerkissä virasto B ei tehnyt määrärahan peruutusta.*

- *Sarakkeeseen ”Siirretty seuraavalle vuodelle” merkitään kirjanpidosta tilin 4.06.28.80.24. loppusaldo 20 000 euroa.*

Seuraavana on esimerkki kirjanpitoyksikön talousarvion toteutumalaskelman tuloarvioita ja määrärahoja koskevasta osasta.

Talousarvion toteutumalaskelma

Osaston, momentin ja tilijaottelun numero ja nimi	Tilinpäätös n-1	Talousarvio n (TA+LTA:t)	Tilinpäätös n	Vertailu Tilinpäätös - Talousarvio	Toteutuma %
11. Verot ja veronluonteiset tulot	**5 500,00**	**6 000**	**5 600,00**	**-400,00**	**93**
11.04.03. Apteekkimaksut	3 000,00	3 200	3 300,00	100,00	103
11.19.09. Muut verotulot	2 500,00	2 800	2 300,00	-500,00	82
12. Sekalaiset tulot	**9 000,00**	**9 500**	**10 200,00**	**700,00**	**107**
12.29.70. Opintotukitoiminnan tulot	9 000,00	9 500	10 200,00	700,00	107
12.29.70.1. Vuonna 2004 maksettujen takausvastuiden lyhennykset	5 000,00	6 000	6 300,00	300,00	105
12.29.70.1. Takausvastuusaatavien lisäys	4 000,00	3 500	3 900,00	400,00	111
Tuloarviotilit yhteensä	**14 500,00**	**15 500**	**15 800,00**	**300,00**	**102**

Pääluokan, momentin ja tilijaottelun numero, nimi ja määrärahalaji	Tilinpäätös n-1	Talousarvio n (TA+LTA:t)	Talousarvion n määrärahojen käyttö vuonna n	siirto seuraavalle vuodelle	Tilinpäätös n	Vertailu Talousarvio - Tilinpäätös	Siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot Edellisiltä vuosilta siirtyneet	Käytettävissä vuonna n	Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)	Siirretty seuraavalle vuodelle
29. Opetusministeriön hallinnonala	**55 000,00**	**51 200**	**35 600,00**	**15 000,00**	**50 600,00**	**600,00**	**9 800,00**	**49 800,00**	**33 300,00**	**15 500,00**
29.01.19. Opetusministeriön hallinnonalan arvonlisäveromenot (arviomääräraha)	7 000,00	7 200	7 200,00		7 200,00	0,00				
29.01.21. Opetusministeriön toimintamenot (siirtomääräraha 2 v)	8 000,00	9 000	-1 000,00	9 000,00	8 000,00	1 000,00	800,00	9 800,00	-200,00	9 000,00
29.01.22. Kehittämistoiminta (siirtomääräraha 3 v)	26 000,00	20 000	17 000,00	3 000,00	20 000,00		7 000,00	27 000,00	23 500,00	3 500,00
29.01.22.5. Tietoyhteiskuntaohjelma	11 000,00						5 000,00	5 000,00	4 500,00	500,00
29.01.22.6. Kansalaisvaikuttamisen politiikkaohjelma	15 000,00	20 000	17 000,00	3 000,00	20 000,00		2 000,00	22 000,00	19 000,00	3 000,00
29.08.66. Rahoitusosuudet kansainvälisille järjestöille (arviomääräraha)	4 000,00	4 000	4 400,00		4 400,00	-400,00				
29.88.23. Kotimaisten kielten tutkimuskeskuksen toimintamenot (siirtomääräraha 2 v)	10 000,00	11 000	8 000,00	3 000,00	11 000,00		2 000,00	13 000,00	10 000,00	3 000,00
Määrärahatilit yhteensä	**55 000,00**	**51 200**	**35 600,00**	**15 000,00**	**50 600,00**		**9 800,00**	**49 800,00**	**33 300,00**	**15 500,00**

12.1.2 Toteutumalaskelman valtuuksia koskeva osa (valtuuslaskelma)

Yleistä

Toteutumalaskelman osana esitetään tiedot varainhoitovuoden valtuuksista ja niiden käytöstä sekä käytöstä kyseisenä varainhoitovuonna aiheutuneista menoista ja tulevina vuosina aiheutuvista määrärahatarpeista (valtuuslaskelma). Kaikki valtuuksia koskevat tiedot esitetään tuhannen euron tarkkuudella.

Valtiovarainministeriön kaavan mukaan valtuustiedot esitetään momenteittain jaoteltuna aikaisempina varainhoitovuosina käytettävissä olleisiin valtuuksiin ja kuluneena varainhoitovuonna käytettävissä olleisiin valtuuksiin. Laskelmassa ei kuitenkaan esitetä kyseistä jaottelua, jos sitä koskeva rivi jäisi tyhjäksi. Jos esimerkiksi aikaisempina varainhoitovuosina käytettävissä olleista valtuuksista ei ole kuluvana varainhoitovuotena enää aiheutunut menoja eikä niistä myöskään aiheudu määrärahatarpeita tulevina varainhoitovuosina, rivi jätetään pois.

Jos valtuudet sisältävät korkotukivaltuuksia tai muita vastaavia valtuuksia, ne eritellään lisäksi laskelmassa erikseen.

Jakopäätöksellä saadut valtuudet

Jos kirjanpitoyksikkö saa jakopäätöksellä käyttöönsä talousarvion tilijaottelussa jakamattomaksi merkityn määrärahan yhteydessä olevaa valtuutta, esitetään valtuuksia koskevat tiedot jakopäätöksellä jaetulta osin valtuutta saaneen kirjanpitoyksikön valtuuslaskelmassa. Valtuutta jakavan kirjanpitoyksikön valtuuslaskelmassa esitetään vastaavasti valtuuksia koskevat tiedot vain siltä osin kuin valtuus on ollut jakavan kirjanpitoyksikön käytettävissä. Kirjanpitoyksikkö esittää siis jakamattomiin määrärahoihin liittyvien valtuuksien osalta tiedot niistä valtuuksista, jotka sillä on jakopäätösten jälkeen käytettävissään.

Seuraavalla sivulla on esimerkki kirjanpitoyksikön talousarvion toteutumalaskelman valtuuksia koskevasta osasta.

Talousarvion toteutumalaskelman tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä momentin tarkkuudella

Valtuudet ja niiden käyttö (1 000 €) [1]								Valtuuksien käytöstä aiheutuneet talousarviomenot ja määrärahatarve (1 000 €)					
Momentti (numero ja nimi), johon valtuus liittyy [2]	Aikaisempien vuosien valtuuksien	Vuoden n valtuudet: Uudet valtuudet	Uusitut valtuudet	Valtuudet yhteensä	Käytetty	Käyttämättä	Uusittu n+1 TA:ssa	Talousarvio-menot n	Määrärahatarve n+1	Määrärahatarve n+2	Määrärahatarve n+3	Määrärahatarve myöhemmin	Määrärahatarve yhteensä
29.01.27. Esimerkkimomentti x	**0**	**1 000**		**1 000**	**800**	**200**	**200**		**400**	**200**	**150**	**50**	**800**
Aikaisempien vuosien valtuudet													
Vuonna n käytettävissä olleet valtuudet		1 000		1 000	800	200	200		400	200	150	50	800
29.01.50. Esimerkkimomentti xx	**150 000**	**150 000**	**40 000**	**190 000**	**165 000**	**25 000**	**25 000**	**46 500**	**12 000**	**41 000**	**30 500**	**20 500**	**104 000**
Aikaisempien vuosien valtuudet, josta	150 000							35 000	0				0
– korkotuki- tms. valtuudet [4]	100 000							5 000					
Vuonna n käytettävissä olleet valtuudet, josta		150 000	40 000	190 000	165 000	25 000	25 000	11 500	12 000	41 000	30 500	20 500	104 000
– korkotuki- tms. valtuudet [4]		40 000	20 000	60 000	55 000	5 000	5 000	1 500	2 000	1 000	500	500	4 000
Yhteensä	**150 000**	**151 000**	**40 000**	**191 000**	**165 800**	**25 200**	**25 200**	**46 500**	**12 400**	**41 200**	**30 650**	**20 550**	**104 800**
Aikaisempien vuosien valtuudet, josta	150 000							35 000	0				0
– korkotuki- tms. valtuudet [4]	100 000							5 000					
Vuonna n käytettävissä olleet valtuudet, josta		151 000	40 000	191 000	165 800	25 200	25 200	11 500	12 400	41 200	30 650	20 550	104 800
– korkotuki- tms. valtuudet [4]		40 000	20 000	60 000	55 000	5 000	5 000	1 500	2 000	1 000	500	500	4 000

[1] Valtuuden ja sen käytön määräksi merkitään tehdyn tilauksen sopimushinta tai sitoumuksen määrä silloin, kun valtuus on rajattu alun perin muulla tavalla, mutta valtuuden käytön johdosta annetaan euromääräinen sitoumus. Korkotuetun lainakannan enimmäismääränä määritellyt korkotukivaltuudet ja muut vastaavat valtuudet eritellään lisäksi omilla riveillään.

[2] Myös pääluokan tai luvun päätösosassa myönnetyt valtuudet sisällytetään taulukkoon. Tällöin luvun tai momentin numerotunnukseksi merkitään "00.".

[3] Esitetään yhteismäärä niistä aikaisempina varainhoitovuosina käytetyistä valtuuksista, joista varainhoitovuotena on aiheutunut menoja tai joista aiheutuu menoja tulevina varainhoitovuosina.

[4] Korkotukilainojen lainakannan enimmäismääränä tai valtionapuun oikeuttavien kustannusten enimmäismääränä tai muulla vastaavalla tavalla myönnettyjen valtuuksien määrä. Erittely esitetään vain, jos momentti (ja yhteensä) sisältää tällä tavoin määriteltyä valtuuksia.

12.2 Tuotto- ja kululaskelma ja tase

Valtiovarainministeriö on määrännyt kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen kaavoista ja tilinpäätöksen liitteenä ilmoitettavista tiedoista 19.1.2016 antamallaan määräyksellä (TM 1603) ja 29.12.2022 antamallaan määräyksellä *Valtiovarainministeriön määräys kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista annetun valtiovarainministeriön määräyksen ja liitteen 2 muuttamisesta sekä liitteen 19 lisäämisestä*.

Tuotto- ja kululaskelma ja tase laaditaan kirjanpitoyksikön liikekirjanpidon pääkirjan perusteella. Kirjanpitoyksikkö voi tarvittaessa laatia tuotto- ja kululaskelman sekä taseen kaavoja yksityiskohtaisempana. Siltä osin kuin kaavat sisältävät eriä, jotka eivät esiinny kirjanpitoyksikön kirjanpidossa, laskelmat laaditaan kaavoja suppeampina. Toisin sanoen, mikäli jollekin kaavan mukaiselle riville ei tule lukua varainhoitovuoden eikä edellisen vuoden sarakkeeseen, ko. kohta jätetään laskelmasta pois.

Talousarvioasetuksen 43 §:n 2 momentin mukaan kirjaukset on tehtävä siten, että niiden yhteys tilinpäätökseen voidaan vaikeuksitta todeta. Pääkirjan kirjanpitotilien yhteys tilinpäätökseen on oltava varmistettavissa pääkirjassa olevien summarivien avulla tai ns. pitkien, kaikki pääkirjan tilit eritellysti sisältävien, tilinpäätöslaskelmien avulla.

Tuotto- ja kululaskelman sekä taseen edellisen vuoden vertailulukuja on tarvittaessa muutettava niiltä osin kuin kirjauskäytäntö on muuttunut tai kirjanpitoyksikkö on itse muuttanut kirjauskäytäntöään. Olennaisista kirjauskäytännön muutoksista tulee raportoida liitteessä 1 (Selvitys tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja vertailtavuudesta) sekä tarvittaessa toimintakertomuksessa.

12.3 Tilinpäätöksen liitteet

Liitetietojen avulla täsmennetään tilinpäätöslaskelmien sisältöä. Toiminnan ja talouden suunnittelussa ja seurannassa laaditut asiakirjat julkaistaan Tutkihallintoa.fi -palvelussa verkkolinkityksiä käyttäen. Virasto tai laitos rakentaa asiakirjoja varten omille kotisivuilleen www-sivun, joka linkitetään Tutkihallintoa.fi -palveluun. Tietojen julkaisemisesta määrätään tarkemmin Valtiokonttorin määräyksessä Suunnittelun ja seurannan asiakirjojen julkaiseminen Tutkihallintoa.fi-palvelussa.Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen liitteenä on esitettävä (Talousarvioasetus 66 h §, 1053/2022):

> *1) tiedot tilinpäätöksen laatimisessa noudatetuista periaatteista, arvostusperiaatteista ja perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa viraston ja laitoksen ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi sekä tilinpäätöksen vertailtavuuteen edellisen vuoden tilinpäätökseen vaikuttavista seikoista;*
>
> *2) talousarvion toteutumalaskelmaa täydentävä laskelma nettobudjetoiduista tuloarvioista ja määrärahoista;*
>
> *3) tiedot arviomäärärahojen ylityksistä;*
>
> *4) tiedot peruutetuista siirretyistä määrärahoista;*
>
> *5) henkilöstökulujen erittely, joka sisältää selvityksen viraston ja laitoksen henkilöstökulujen jakautumisesta palkkoihin ja palkkioihin ja tulosperusteisiin eriin, johdon palkoista ja palkkioista, luontoisetujen yhteenlasketusta arvosta, lomapalkkavelasta, eläkekuluista ja muista henkilöstösivukuluista;*
>
> *6) selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista, jos kohdassa 7 tarkoitettu liite on esitettävä;*

7) selvitys kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistoista tase-erien mukaan eriteltyinä, jos poistojen yhteismäärä on vähintään 1 000 000 euroa;

8) erittely rahoitustuotoista, jos ne ovat vähintään 100 000 euroa tai vähintään 10 000 euroa negatiiviset, ja erittely rahoituskuluista, jos ne ovat vähintään 10 000 euroa tai vähintään 100 000 euroa negatiiviset;

9) erittely viraston ja laitoksen valtion talousarviotaloudesta myöntämistä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista lainoista;

10) selvitys viraston ja laitoksen hallinnassa olevista erilajisista osakkeista ja osuuksista sekä muista osakkeisiin rinnastettavista arvopapereista samoin kuin viraston ja laitoksen tekemistä oman pääoman ehtoisista sijoituksista;

11) selvitys taseen rahoituseristä, jos näihin kuuluu muita eriä kuin rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat sekä valtion hoitoon jätetyt vieraat varat tai jos nämä erät ovat yhteensä vähintään 10 miljoonaa euroa, sekä selvitys viraston ja laitoksen hoidossa olevasta valtion talousarviotalouden velasta ja sen muutoksista;

12) erittely viraston ja laitoksen myöntämistä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtiontakauksista, valtiontakuista ja muista valtion vastuista;

13) erittely kirjanpitoyksikön taseeseen sisältyvistä rahastoiduista varoista;

14) erittely kirjanpitoyksikön taseeseen sisältymättömistä, viraston ja laitoksen hallinnoimista rahastoiduista varoista, säätiöistä ja yhdistyksistä;

14 a) kilpailulain 30 d §:n 2 momentissa säädetyn mukainen tuloslaskelma kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuneesta taloudellisesta toiminnasta sekä mainitun pykälän 1 momentin 2 kohdan mukainen kuvaus kustannuslaskennan periaatteista;

15) valtiovarainministeriön määräämät selvitykset;

16) muut oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset täydentävät tiedot.

Talousarvioasetuksen 66 h §:ssä säädettyä on täsmennetty valtiovarainministeriön määräyksessä ”Valtiovarainministeriön määräys kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista” (TM 1603) sekä 29.12.2022 annetussa määräyksessä ”Valtiovarainministeriön määräys kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista annetun valtiovarainministeriön määräyksen ja liitteen 2 muuttamisesta sekä liitteen 19 lisäämisestä”.

Määräyksen mukaisten kaavojen Excel-lomakkeet julkaistaan valtiovarainministeriön internetsivuilla.

Jos ilmoitettavaksi vaadittua liitetietoa ei ole lainkaan, siitä tulee mainita ao. liitteen kohdalla. Liitteissä tarvitsee esittää vain ne rivit, joissa on sisältöä.

Kirjanpitoyksikkö voi esittää kunkin liitteen kohdalla raportoitavaan asiaan liittyviä täydentäviä tietoja. Asetuksen edellyttämät ja valtiovarainministeriön määräämät liitetiedot on kuitenkin voitava vaivatta erottaa kirjanpitoyksikön esittämistä täydentävistä tiedoista.

Seuraavassa käsitellään tilinpäätöksen liitteinä annettavien tietojen sisältö- ja muotovaatimuksia yksityiskohtaisemmin. Valtiokonttoriin on toimitettava kopio liitteistä 1, 9, 10, 11, 12, 16 ja 17.

12.3.1 Liite 1: Selvitys tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja vertailtavuudesta

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 1 kohdassa tarkoitettuina tilinpäätöksen laatimista koskevina liitetietoina esitetään sellaiset olennaiset tilinpäätöksen laatimista ja vertailtavuutta edelliseen tilinpäätökseen vaikuttavia seikkoja koskevat tiedot, jotka eivät välittömästi ilmene tilinpäätöksen laadintaa koskevista säännöksistä ja valtiovarainministeriön määräyksistä tai eivät ole yleisesti tunnettuja hyvän kirjanpitotavan asettamia vaatimuksia. Liitteessä esitetään ainakin seuraavat tiedot:

1) budjetointia koskevat muutokset ja muutosten tärkeimmät vaikutukset talousarvion toteutumalaskelmaan, tuotto- ja kululaskelmaan ja taseeseen sekä niiden vertailtavuuteen;

Esimerkki:

> *”Kirjanpitoyksikön taloushallintotehtäviä siirrettiin ulkopuoliseen palvelukeskukseen. Kirjanpitoyksikön toimintamäärärahat sekä niillä rahoitetut palkka- ja henkilösivukulut vähenivät tämän seurauksena 500 000 euroa ja taseen lomapalkkavelka supistui 50 000 euroa edelliseen varainhoitovuoteen verrattuna.”*

2) valuuttakurssi, jota on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat sekä muut sitoumukset Suomen rahaksi;

Esimerkki:

Valuutta 1	*kurssi 31.12.20xx*
Valuutta 2	*kurssi 31.12.20xx*

Kirjanpitoyksiköllä oli ulkomaan valuutan määräisiä eriä, joita Euroopan keskuspankki ei noteeraa, seuraavasti:

Noteeraamaton valuutta 3	*kurssi 31.12.20xx*
Noteeraamaton valuutta 4	*kurssi 31.12.20xx*

3) tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostus- ja jaksotusperiaatteet ja -menetelmät sekä erityisesti niissä tapahtuneiden muutosten vaikutukset tilikauden tuotto- ja kulujäämän sekä taseessa ilmoitettavien erien muodostumiseen;

Hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen sisältyminen aktivoituun hankintamenoon:

Valtiokonttori on antanut määräyksen Hankintamenon määrittely, jossa edellytetään tilinpäätöksen liitteenä ilmoitettavaksi hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen sisältymisestä aktivoituun hankintamenoon. Hankintamenoa määrättäessä on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita, ellei niiden muuttamiseen ole erityistä syytä. Mikäli näitä periaatteita muutetaan, ilmoitetaan muutokset tässä liitteessä.

Esimerkki osakohdennuksesta:

> *Kirjanpitoyksikkö siirtyi käyttämään laajojen maksullisen toiminnan hankkeiden tuloutuksessa osakohdennusmenettelyä. Tämän vuoksi varainhoitovuoden maksullisen toiminnan tuotot lisääntyivät 200 000 euroa ja kulut kasvoivat 150 000 euroa. Taseen lyhytaikaisten velkojen määrä aleni 80 000 euroa ja vaihto-omaisuus väheni 55 000 euroa edelliseen varainhoitovuoteen verrattuna.*

4) aikaisempiin vuosiin kohdistuvat tuotot ja kulut, talousarviotulot ja -menot sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä;

Esimerkki:

> *Kirjanpitoyksikkö suoritti edelliseen varainhoitovuoteen liittyvän xx-kauppaa koskeneen 100 000 euron menon, johon ei ollut enää käytettävissä edellisen varainhoitovuoden kyseiseen tarkoitukseen budjetoitua määrärahaa, vastaavaan tarkoitukseen osoitetusta kuluvan vuoden määrärahasta talousarviolain 20 §:n ja sen nojalla annetun valtiovarainministeriön päätöksen TM 8801 nojalla.*

5) selvitys edellistä vuotta koskevista tiedoista, jos ne eivät ole vertailukelpoisia tilinpäätösvuoden tietojen kanssa; ja

6) selvitys tilinpäätösvuoden jälkeisistä olennaisimmista tapahtumista siltä osin kuin niitä ei ilmoiteta toimintakertomuksessa.

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.2 Liite 2: Nettoutetut tulot ja menot

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 2 kohdassa tarkoitettu talousarvion toteutumalaskelmaa täydentävä laskelma laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 4 mukaisesti.

Liitteessä esitetään nettobudjetoitujen momenttien suunniteltu ja toteutunut brutto- ja nettokäyttö. Nettobudjetoituja momentteja ovat esimerkiksi valtaosa toimintamenomomenteista sekä valtion lainanhoitomomentit. Nettobudjetoitujen momenttien kohdalla on Valtion talousarvion tilijaottelussa useimmiten merkintä ”(nettob)”. Talousarviossa momentin päätösosassa lukee esim. ”Momentille myönnetään nettomäärärahaa”.

Laskelma laaditaan kirjanpitoyksikön talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon tiedoista yhdistelmänä momenteista, joille on talousarviossa merkitty nettotuloa tai myönnetty nettomäärärahaa. Poimintasäännöt on esitetty jäljempänä. Poiminnassa liikekirjanpidon tilien avulla päätellään, onko talousarviotilille tehty kirjaus talousarviotulo vai -meno.

Laskelman muoto on sama kuin talousarvion toteutumalaskelmassa, samoin käsitteet ja laskentasäännöt. Tällä liitteellä esitetään samat nettobudjetoidut momentit kuin toteutumalaskelmalla. Huomattavaa on, että erittely bruttotuloihin ja -menoihin esitetään momenttitasolla, ei siis tilijaottelun tasolla. Jokaisen momentin kohdalla on kolme riviä, joille merkitään bruttotulot, bruttomenot ja niiden erotus. Tuloarvioiden kohdalla esitetään ylempänä bruttotulot, kun taas määrärahojen kohdalla esitetään ylempänä bruttomenot.

Laskelman sarakkeessa ”Talousarvio n (TA + LTA:t)” eritellään tilinpäätösvuoden talousarvion mukaiset bruttotulot ja bruttomenot. Tässä voidaan esittää esimerkiksi talous- ja lisätalousarvioesitysten asianomaisen nettobudjetoidun momentin selvitysosiin sisältyvät bruttotulot ja bruttomenot. Kirjanpitoyksikkö voi käyttää myös omaan talousarvioehdotukseensa sisältyviä suunnitelmalukuja esimerkiksi momenteilla, joilla nettomäärärahа on budjetoitu useamman kirjanpitoyksikön käyttöön. Bruttotulojen ja bruttomenojen erittely voidaan kuitenkin jättää tässä sarakkeessa kokonaan esittämättä, jos kirjanpitoyksiköllä ei ole niistä tietoa käytettävissään.

Sarakkeessa ”siirto seuraavalle vuodelle” määrärahan siirto esitetään vain rivillä ”Nettomenot”.

Sarakkeessa ”Vertailu” arviomäärärahan kohdalla vertailuluku merkitään myös riveille Bruttotulot ja Bruttomenot, jos niillä on erittelytiedot ”Talousarvio”-sarakkeessa. Vertailu bruttotulojen osalta tehdään vähentämällä ” Tilinpäätös – Talousarvio”. Siirtomäärärahojen kohdalla vertailu merkitään vain Nettomenot rivin kohdalle.

Jäljempänä olevassa mallissa kaavan käytännön soveltamista on havainnollistettu eri määrärahalajeilla. Liitteellä talousarvio esitetään euron tarkkuudella ja muiden sarakkeiden luvut sentin tarkkuudella. Seuraavissa selityksissä on euromääristä jätetty desimaalit pois.

12.39.50 Nettotulot osakemyynnistä

Tuloarvioita kuvaavassa esimerkissä oleva momentti 12.39.50 Nettotulot osakemyynnistä ei enää esiinny talousarviossa. Se on jakamaton tuloarvio (tilijaottelulla kirjanpitoyksikkötunnus 003). Kirjanpitoyksiköllä on ollut tiedossaan sekä bruttotulo että bruttomeno, jotka on merkitty sarakkeeseen ”Talousarvio”. Jos erittelyä ei olisi ollut tiedossa, olisi merkitty vain riville Nettotulot tulojen ja menojen erotus.

xx.xx.16. Arviomäärärahamomentti

Arviomäärärahaa kuvaa momentti xx.xx.16. Sarakkeessa ”Vertailu Talousarvio Tilinpäätös” arviomäärärahan kohdalla vertailuluku merkitään myös riveille Bruttotulot ja Bruttomenot, jos niillä on erittelytiedot ”Talousarvio” sarakkeessa. Vertailu bruttotulojen osalta tehdään kuitenkin ”Tilinpäätös – Talousarvio”, jotta saadaan oikea lopputulos.

xx.xx.21 Siirtomäärärahamomentti 1

Siirtomäärärahamomentti 1 kuvaa 3-vuotista siirtomäärärahaa. Varainhoitovuoden käyttämättä jäänyt osa 200 on siirretty seuraavalle vuodelle. ”Siirto seuraavalle vuodelle” ja ”Vertailu Talousarvio – Tilinpäätös” merkitään siirtomäärärahojen kohdalla vain riville ”Nettomenot”. Siirtomäärärahoja koskevissa täydentävissä tiedoissa ”Edellisiltä vuosilta siirtyneet”-sarakkeessa on 1 000, jolloin ”Käytettävissä vuonna n” on tämä 1 000 ja varainhoitovuoden talousarvion 1 000 eli yhteensä 2 000. Sarakkeessa ”Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)” on bruttomenoina 3 500, joka on varainhoitovuoden käytön 2 800 ja edellisiltä vuosilta siirretyn rahan käytön 700 summa. Talousarviokirjanpidossa edellisten vuosien käyttö on kirjattu 4xx-alkuisille tileille. ”Siirretty seuraavalle vuodelle”-sarakkeessa on tässä tapauksessa varainhoitovuoden määrärahan siirron 200 ja edellisiltä vuosilta siirtyneiden määrärahojen käyttämättä olevan määrän 300 summa, yhteensä 500.

xx.xx.22 Siirtomäärärahamomentti 2

Siirtomäärärahamomentti 2 kuvaa 3-vuotista siirtomäärärahaa, jolla ei ole varainhoitovuoden talousarviossa määrärahaa. Tällöin tietoja on edellisen vuoden vertailutiedon lisäksi vain siirtomäärärahoja koskevissa täydentävissä tiedoissa. Sarakkeeseen ”Edellisiltä vuosilta siirtyneet” on merkitty siirrettyjen määrärahojen alkusaldo 3 000. Koska varainhoitovuoden talousarvio on tämän momentin kohdalla tyhjä, on käytettävissä oleva määrä myös 3 000. Siirretyn määrärahan tilille on kirjattu bruttotuloja 5 000 ja bruttomenoja 3 000. ”Siirretty seuraavalle vuodelle” -sarakkeessa on tässä tapauksessa vain edellisiltä vuosilta siirtyneiden määrärahojen käyttämättä oleva määrä 1 000.

xx.xx.24. siirtomäärärahamomentti 3

Siirtomäärärahamomentti 3 kuvaa 2-vuotista määrärahaa. Määrärahan siirtoa seuraavalle vuodelle ei ole tehty, jolloin sarakkeeseen merkitään 0. Vertailu talousarvion ja tilinpäätösluvun kesken osoittaa, että talousarvioluku on yhtä suuri kuin tilinpäätösluku, eli vertailuluku on nolla. Näissä tapauksissa vertailulukua ei esitetä. Momentilla on käytössä myös edellisiltä vuosilta

siirtynyttä määrärahaa. Sarakkeeseen ”Edellisiltä vuosilta siirtyneet” on merkitty siirretyn määrärahan alkusaldo 1 000. Käytettävissä oleva määrä 2 000 on talousarvioluvun 1 000 ja edellisiltä vuosilta siirtyneiden 1 000 summa. Sarakkeessa ”Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)” on bruttomenojen ja -tulojen kohdalla yhteenlaskettuna varainhoitovuoden ja edellisiltä vuosilta siirtyneiden rahojen talousarviotilille kirjatut tulot ja menot. Käytettävissä oleva rahamäärä on yhtä suuri kuin käytetty rahamäärä, joten siirtoa ei ole ja ”Siirretty seuraavalle vuodelle” sarakkeeseen merkitään 0.

xx.xx.27. siirtomäärärahamomentti 4

Siirtomäärärahamomentti 4 kuvaa 2-vuotista määrärahaa, joka on poikkeuksellisesti tuloylijäämäinen. Bruttotulot 10 000 ovat bruttomenoja 7 000 suuremmat, jolloin nettomenot rivillä käyttö on -3 000. Seuraavalle vuodelle siirrettävä määrä voi olla kirjanpitoyksikkötasolla enintään talousarvioluvun 2 000 suuruinen. Vertailuluku 3 000 on talousarvioluvun 2 000 ja tilinpäätösluvun -1 000 erotus. Tässä esimerkissä ei ole edellisiltä vuosilta siirtyneitä määrärahoja, joten siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot ovat samat kuin varainhoitovuoden tiedot.

Bruttotulojen ja -menojen poimintasäännöt

Bruttotulot ja -menot poimitaan kirjanpidosta raportilla, jolle lasketaan nettobudjetoitujen momenttien nettokertymät seuraavassa luettelossa oleville liikekirjanpidon tulotileille ja menotileille.

Bruttotuloihin ja -menoihin luetaan seuraavien liikekirjanpidon tilien nettokertymät. Nettokertymällä tarkoitetaan varainhoitovuoden aikaisten debet- ja kredit-kirjausten erotusta (tilin alkusaldoa ei lueta tähän).

Bruttotulot

1-alkuisista tasetileistä seuraavat tilit:

- 13410 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut
- 13510 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 13610 Muiden pitkäaikaisten euromääräisten sijoitusten myynnit
- 13710 Annettujen valuuttamääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut
- 13810 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 13910 Muiden pitkäaikaisten valuuttamääräisten sijoitusten myynnit
- 16010 Pitkäaikaisten euromääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 17110 Lyhytaikaisten euromääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 17210 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 18110 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 18310 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 18810 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten sijoitusten takaisinmaksut
- 18910 Muiden lyhytaikaisten valuuttamääräisten sijoitusten takaisinmaksut

Kaikki 2-alkuiset tasetilit lukuun ottamatta seuraavia tilejä, jotka lasketaan bruttomenotileihin:

- 25200 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 25210 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 25220 Muiden euromääräisten lainojen lyhennykset
- 25230 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 25240 Valuuttamääräisten velkakirjalainojen ja muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset
- 25290 Talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta otettujen lainojen lyhennykset
- 25320 Lyhytaikaisten euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 25340 Lyhytaikaisten euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 25360 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten lainojen lyhennykset
- 25410 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 25430 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 25450 Muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset

Kaikki 3-alkuiset tilit

Kaikki 455-alkuiset tilit

Kaikki 50-alkuiset tilit

Kaikki 60-alkuiset tilit

Kaikki 80- ja 81-alkuiset tilit

Kaikki 90-alkuiset tilit lukuun ottamatta tiliä 90220 Palautettavien verojen ja veronluonteisten maksujen korkomenot

Kaikki 91- ja 92-alkuiset tilit

99200 Sitoumusperusteinen tulokirjaus

Mikäli talousarviokirjanpidon vientejä on tehty tilin 99400 Muut tekniset tilit kautta, poiminta on tehtävä niin, että bruttotulot ja bruttomenot saadaan näiden vientien osalta selvitettyä.

Bruttomenot

Kaikki 10 - 12 -alkuiset tilit

Kaikki 13 - 18 -alkuiset tilit lukuun ottamatta seuraavia tilejä, jotka lasketaan bruttotulotileihin:

- 13410 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut
- 13510 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 13610 Muiden pitkäaikaisten euromääräisten sijoitusten myynnit
- 13710 Annettujen valuuttamääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut
- 13810 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 13910 Muiden pitkäaikaisten valuuttamääräisten sijoitusten myynnit
- 16010 Pitkäaikaisten euromääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 17110 Lyhytaikaisten euromääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 17210 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 18110 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 18310 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 18810 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten sijoitusten takaisinmaksut
- 18910 Muiden lyhytaikaisten valuuttamääräisten sijoitusten takaisinmaksut

2-alkuisista tasetileistä seuraavat tilit:

- 25200 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 25210 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 25220 Muiden euromääräisten lainojen lyhennykset
- 25230 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 25240 Valuuttamääräisten velkakirjalainojen ja muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset
- 25290 Talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta otettujen lainojen lyhennykset
- 25320 Lyhytaikaisten euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 25340 Lyhytaikaisten euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 25360 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten lainojen lyhennykset
- 25410 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 25430 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 25450 Muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset

Kaikki 4 alkuiset tilit lukuun ottamatta 455 -alkuisia tilejä

Kaikki 51-alkuiset tilit

Kaikki 61-alkuiset tilit

Kaikki 82- ja 83-alkuiset tilit

90220 Palautettavien verojen ja veronluonteisten maksujen korkomenot

Kaikki 93-alkuiset tilit

99300 Sitoumusperusteinen menokirjaus

Mikäli talousarviokirjanpidon vientejä on tehty tilin 99400 Muut tekniset tilit kautta, poiminta on tehtävä niin, että bruttotulot ja bruttomenot saadaan näiden vientien osalta selvitettyä.

Tilinpäätöksen liite 2: Nettoutetut tulot ja menot

Momentin numero ja nimi		Tilinpäätös n-1	Talousarvio n (TA + LTA:t)*	Tilinpäätös n	Vertailu Tilinpäätös - Talousarvio	Toteutuma %
12.39.50.	Bruttotulot	2 000,00	4 000	3 900,00	-100,00	
Nettotulot	Bruttomenot	1 000,00	2 000	2 000,00	0,00	
osakemyynnistä	**Nettotulot**	**1 000,00**	**2 000**	**1 900,00**	**-100,00**	**95**

Momentin numero ja nimi		Tilinpäätös n-1	Talousarvio n (TA + LTA:t)*	Talousarvion n määrärahojen käyttö vuonna n	siirto seuraavalle vuodelle	Tilinpäätös n	Vertailu Talousarvio - Tilinpäätös [1]	Siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot: Edellisiltä vuosilta siirtyneet	Käytettävissä vuonna n [2]	Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)	Siirretty seuraavalle vuodelle
xx.xx.16.	Bruttomenot	2 000,00	4 000	4 100,00		4 100,00	-100,00				
Arviomäärä-	Bruttotulot	1 000,00	2 000	1 800,00		1 800,00	-200,00				
rahamomentti	**Nettomenot**	**1 000,00**	**2 000**	**2 300,00**		**2 300,00**	**-300,00**				
xx.xx.21.	Bruttomenot	2 000,00	3 000	2 800,00		3 000,00				3 500,00	
Siirtomäärä-	Bruttotulot	1 000,00	2 000	2 000,00		2 000,00				2 000,00	
rahamomentti 1 [3]	**Nettomenot**	**1 000,00**	**1 000**	**800,00**	**200,00**	**1 000,00**		**1 000,00**	**2 000,00**	**1 500,00**	**500,00**
xx.xx.22.	Bruttomenot	2 000,00								5 000,00	
Siirtomäärä-	Bruttotulot	1 000,00								3 000,00	
rahamomentti 2 [4]	**Nettomenot**	**1 000,00**						**3 000,00**	**3 000,00**	**2 000,00**	**1 000,00**
xx.xx.24.	Bruttomenot	2 000,00	3 000	3 100,00		3 100,00				6 000,00	
Siirtomäärä-	Bruttotulot	1 000,00	2 000	2 100,00		2 100,00				4 000,00	
rahamomentti 3	**Nettomenot**	**1 000,00**	**1 000**	**1 000,00**	**0,00**	**1 000,00**		**1 000,00**	**2 000,00**	**2 000,00**	**0,00**
xx.xx.27.	Bruttomenot	2 000,00	8 000	7 000,00		9 000,00				7 000,00	
Siirtomäärä-	Bruttotulot	1 000,00	6 000	10 000,00		10 000,00				10 000,00	
rahamomentti 4	**Nettomenot**	**1 000,00**	**2 000**	**-3 000,00**	**2 000,00**	**-1 000,00**	**3 000,00**	**0,00**	**2 000,00**	**-3 000,00**	**2 000,00**

* Tässä saa esittää talousarvion mukaiset bruttotulot- ja menot

1) Bruttotulojen osalta vertailu tehdään kuitenkin "Tilinpäätös - talousarvio".

2) Edellisiltä vuosilta siirtyneet +TA+ LTA:t yhteensä.

3) 3-vuotinen siirtomäärärahamomentti

4) 3-vuotinen siirtomäärärahamomentti, jolla ei ole ko. vuoden talousarviossa määrärahaa.

¶

12.3.3 Liite 3: Arviomäärärahojen ylitykset

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 3 kohdassa tarkoitettu liite arviomäärärahojen ylityksistä laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 5 mukaisesti. Arviomäärärahojen ylitykset -liitteessä esitetään ylitetyistä arviomäärärahoista momentin tarkkuudella:

- tilin (pääluokka ja momentti) numero ja nimi,
- talousarviossa ja lisätalousarvioissa yhteensä myönnetty määräraha,
- määrärahan ylityksen rahamäärä ja
- ylityksen osuus prosentteina talousarviossa ja lisätalousarvioissa yhteensä myönnetystä määrärahasta.

Pääluokkia koskevilla riveillä ja ”Pääluokat yhteensä” -rivillä esitetään Talousarvio-sarakkeessa ja Ylitys-sarakkeessa (vain) ylitettyjen arviomäärärahojen summa.

Liitteen laatii se kirjanpitoyksikkö, jolle määräraha on talousarvion tilijaottelussa osoitettu tai joka vastaa jakamattoman määrärahan käytöstä.

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 3: Arviomäärärahojen ylitykset

Pääluokan ja momentin numero ja nimi	Talousarvio (TA + LTA:t)	Ylitys	Ylitys %
28. Valtiovarainministeriön hallinnonala	**2 054 640 000**	**13 254 365,87**	**1**
28.07.05. Vakinaiset eläkkeet, perhe-eläkkeet sekä kuntoutustuet	2 054 640 000	13 254 365,87	1
32. Kauppa- ja teollisuusministeriön hallinnonala	**17 320 000**	**260 000,00**	**2**
32.30.42. Finnvera Oyj:n korkotuet	17 320 000	260 000,00	2
Pääluokat yhteensä	**2 071 960 000**	**13 514 365,87**	**1,**

12.3.4 Liite 4: Peruutetut siirretyt määrärahat

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 4 kohdassa tarkoitettu liite peruutetuista siirretyistä määrärahoista laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 6 mukaisesti. Liitteessä esitetään pääluokkakohtaisesti tilijaottelun tarkkuudella tiedot varainhoitovuonna peruutetuista siirretyistä määrärahoista.

Liitettä varten tarvittavat tiedot saadaan erittelemällä liikekirjanpidon tilille 99100 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset kirjatut 4-alkuiset siirretyt määrärahat.

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 4: Peruutetut siirretyt määrärahat

Pääluokan ja tilijaottelun numero ja nimi. Tilijaottelut eritellään myöntämisvuosittain.	Peruutettu	
	Tilijaottelu	Yhteensä
29. Opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnonala		**19 000,00**
Vuosi n-2		12 000,00
29.01.22.1. Kulttuuri-, liikunta- ja nuorisotoimen toimialan hankkeet	12 000,00	
Vuosi n-1		7 000,00
29.01.22.6. Kansalaisvaikuttamisen politiikkaohjelma	7 000,00	
28. Valtiovarainministeriön hallinnonala		**50 000,00**
Vuosi n-1		50 000,00
28.81.25.09. Opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnonala	50 000,00	
Pääluokat yhteensä		**69 000,00**
Vuosi n-2		12 000,00
Vuosi n-1		57 000,00

12.3.5 Liite 5: Henkilöstökulujen erittely

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 5 kohdassa tarkoitettu henkilöstökulujen erittely laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 7 mallin mukaisesti.

Palkoilla ja palkkioilla tarkoitetaan liikekirjanpidon tilikartan tililajia 410 Palkat ja palkkiot vähennettynä näihin sisältyvillä tulospalkkiolla ja lomapalkkavelan muutoksella, jotka esitetään taulukossa erikseen. Luontoisedut ja muut taloudelliset etuudet ilmoitetaan vain kyseisessä osiossa. Luontoisetuja ja muita taloudellisia etuuksia ei sisällytetä palkat ja palkkiot -riveille.

Eläkekuluilla tarkoitetaan liikekirjanpidon tilikartan tiliä 41120 Eläkemaksut. Muilla henkilösivukuluilla tarkoitetaan muita tililajin 411 Henkilöstösivukulut mukaisia tilejä kuin tiliä 41120 Eläkemaksut.

Liitteessä esitetään varainhoitovuodelle kuluksi kirjatut menot. Palkkakulujen lisäksi ilmoitetaan luontoisetujen yhteisarvo, joka määritetään niiden verotusarvojen perusteella.

Johdon palkkojen ja palkkioiden erittely esitetään liitteessä valtion palkkatilaston tietojen perusteella siten, että johdon palkkoina ja palkkioina otetaan huomioon valtion palkkatilastointiluokituksen (VPL) tehtävätasoluokituksen tason 1 mukaiset viraston ja laitoksen johtajan sekä tulosyksikköjen ja vastaavien vastuuyksikköjen johtajien tehtävistä maksetut palkat ja palkkiot.

Johdon palkkojen ja palkkioiden erittely voidaan jättää kokonaan esittämättä, jos kirjanpitoyksikön henkilöstöhallinnon järjestelmät eivät sisällä tehtävätasoluokitusta.

Johdon palkkojen ja palkkioiden sekä luontoisetujen ja muiden taloudellisten etuuksien erittely esitetään taulukossa ilman henkilösivukulujen osuutta.

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 5: Henkilöstökulujen erittely

	n	n-1
Henkilöstökulut	**1 040 000,00**	**1 040 000,00**
Palkat ja palkkiot	1 000 000,00	1 000 000,00
Tulosperusteiset erät	20 000,00	30 000,00
Lomapalkkavelan muutos	20 000,00	10 000,00
Henkilösivukulut	**240 000,00**	**240 000,00**
Eläkekulut	200 000,00	200 000,00
Muut henkilösivukulut	40 000,00	40 000,00
Yhteensä	**1 280 000,00**	**1 280 000,00**
Johdon palkat ja palkkiot, josta	200 000,00	50 000,00
-tulosperusteiset erät	10 000,00	10 000,00
Luontoisedut ja muut taloudelliset etuudet	2 000,00	2 000,00
Johto	1 500,00	1 500,00
Muu henkilöstö	500,00	500,00

12.3.6 Liite 6: Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet ja niiden muutokset

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 6 kohdassa tarkoitettu selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 8 mukaisesti. Selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista on esitettävä, jos liitteen 7 (ks. kohta 12.3.7) mukaiset rajat ylittyvät. Omaisuuserät eritellään liitteessä samalla tarkkuudella kuin Valtiokonttorin antaman Käyttöomaisuuskirjanpito sekä poistosuunnitelmien laatiminen ja poistojen kirjaaminen -määräyksen mukaisessa poistosuunnitelmassa.

Poistosuunnitelma esitetään pääsääntöisesti liikekirjanpidon tilikartan 3-numeroisella tasolla. Tätä karkeampaa 2-numeroista tasoa voidaan käyttää, jos siihen sisältyvien kaikkien tilien poistosuunnitelma on kaikilta osilta sama. 3-numeroista tasoa yksityiskohtaisempaa erittelyä on käytettävä, jos kaikkiin tähän sisältyviin tileihin ei sovelleta samaa poistosuunnitelmaa.

Neljän merkin tasoa tarkempaa erittelyä ei liitteessä tarvitse tehdä, ellei se ole oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi välttämätöntä. Alajaotellut tilit, joihin sovelletaan eripituisia poistoaikoja, voidaan liitteellä yhdistää alla olevan esimerkin mukaisesti.

Poistosuunnitelmaa selostetaan esimerkiksi seuraavasti:

”Suunnitelman mukaiset poistot on laskettu kirjanpitoyksikössä yhdenmukaisin periaattein kansallis- ja käyttöomaisuushyödykkeiden taloudellisen pitoajan mukaisina tasapoistoina alkuperäisestä hankintamenosta.”

Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset on myös liitettävä tase-erittelyihin.

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 6: Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet ja niiden muutokset

Omaisuusryhmä	Poisto-menetelmä	Poistoaika vuotta	Vuotuinen poisto % [1]	Jäännösarvo € tai %
122 Rakennukset	Tasapoisto	20	5	0 %
125 - 126 Koneet ja laitteet	Menojäännöspoisto		10	1 000,00
1254 Kevyet työkoneet	Tasapoisto	5 - 6	16,6 - 20	0 %
1282 Muut kuin metallimineraalit	Substanssipoisto	-	-	5 %

[1] Jos kyseessä on substanssipoisto, sarakkeeseen merkitään - .

12.3.7 Liite 7: Kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistot

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 7 kohdassa tarkoitettu selvitys kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistoista tase-erien mukaan eriteltynä laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 9 mukaisesti. Selvitys kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistoista tulee esittää, jos poistojen ja arvonalennusten yhteismäärä on vähintään 1 000 000 euroa.

Liite laaditaan aineettomista ja aineellisista hyödykkeistä sekä käyttöomaisuusarvopapereista ja muista pitkäaikaisista sijoituksista tase-erien mukaan eriteltynä. Käyttöomaisuuden aineelliset hyödykkeet voidaan vaihtoehtoisesti myös laatia erittelyllä:

- maa/rakennusmaa- ja vesialueet,
- rakennukset, rakennelmat ja rakenteet,
- koneet ja laitteet sekä kalusto,
- muut aineelliset hyödykkeet sekä
- ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat.

Virasto voi kuitenkin yhdistää aineettomista ja aineellisista hyödykkeistä sekä käyttöomaisuusarvopapereista ja muista pitkäaikaisista sijoituksista esitettävät tiedot samaan taulukkoon tai muullakin ryhmittelyllä edellyttäen, että kaikki tässä liitteessä tarkoitetut tiedot voidaan esittää selkeällä tavalla.

Liitteessä tiedot ilmoitetaan vain niistä kansallis- ja käyttöomaisuushyödykkeistä sekä käyttöomaisuusarvopapereista ja muista pitkäaikaisista sijoituksista, joiden hankintamenoja ei ole ennen varainhoitovuoden alkua vielä kokonaan kirjattu poistoina kuluksi.

Termeillä tarkoitetaan seuraavaa:

Hankintameno 1.1.n *tarkoittaa kumulatiivista hankintamenoa tilikauden n alkaessa. Tämä ilmoitetaan Valtiokonttorin määräyksen Hankintamenon määrittely mukaisesti.*

Lisäykset *tarkoittaa tilikauden aikana tehtyjä hankintoja mukaan lukien itse valmistetut, hallinnan siirtoina tai muulla tavalla saadut.*

Vähennykset *tarkoittaa tilikauden aikaisten myyntien, romutusten, hallinnan siirtojen ja muiden luovutusten hankintamenoa.*

Hankintameno 31.12.n *tarkoittaa kumulatiivista hankintamenoa tilikauden n loppuun mennessä.*

Kertyneet poistot 1.1.n *tarkoittaa edellisen tilikauden loppuun mennessä kertyneitä kumulatiivisia poistoja niiden hyödykkeiden osalta, joiden hankintamenoja ei ole tilikauden n alkaessa vielä kokonaan poistettu.*

Vähennysten kertyneet poistot *tarkoittaa vähennysten hankintamenoon kohdistuneita kumulatiivisia poistoja tilikauden loppuun mennessä.*

Tilikauden suunnitelman mukaiset poistot *tarkoittaa liikekirjanpidon tilikartan tililajeja 480 Poistot kansallisomaisuudesta, 481 Poistot aineettomasta käyttöomaisuudesta ja 482 Poistot aineellisesta käyttöomaisuudesta.*

Tilikauden suunnitelmasta poikkeavat poistot *tarkoittaa liikekirjanpidon tilikartan tililajia 489 Suunnitelmasta poikkeavat poistot.*

Tilikauden arvonalennukset *tarkoittaa tiliryhmästä 13 Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset tilikauden aikana kirjattuja mahdollisia arvonalentumisia. Ne sisältyvät liikekirjanpidon tilikartan tililajiin 51980 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot.*

Kertyneet poistot 31.12.n *tarkoittaa tilikauden n loppuun mennessä kertyneitä kumulatiivisia poistoja niiden hyödykkeiden osalta, joiden hankintamenoja ei ole tilikauden alkaessa vielä kokonaan poistettu. Se saadaan vähentämällä kohdan 5 erästä kohdan 6 erä ja lisäämällä siihen kohtien 7-9 erät.*

Arvonkorotukset *tarkoittaa kumulatiivisia arvonkorotuksia tilikauden loppuun mennessä.*

Kirjanpitoarvo 31.12.n *tarkoittaa tilikauden n lopun kirjanpitoarvoa, joka sisältyy taseeseen 31.12.n. Se saadaan vähentämällä kohdan 4 erästä kohdan 10 erä ja lisäämällä siihen mahdollinen kohdan 11 erä.*

Tämän liitteen mukaiset tiedot saadaan yleensä käyttöomaisuuskirjanpitojärjestelmästä valmiina raporttina

Esimerkki:

Esimerkissä on valtiovarainministeriön antamaan kaavaan lisätty etumerkit laskentatavan selventämiseksi. Kirjanpitoyksikkö voi yhdistää samaan taulukkoon aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset, kunhan liitteessä tarkoitetut tiedot (tietojen ryhmittely tase-erien mukaan ja summaukset) esitetään selkeällä tavalla.

Tilinpäätöksen liite 7: Kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistot

	Aineettomat hyödykkeet				Yhteensä
	112 Aineettomat oikeudet	…	…	…	
Hankintameno 1.1.n (+)	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	40 000,00
Lisäykset (+)	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	4 000,00
Vähennykset (-)	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-6 000,00
Hankintameno 31.12.n (=+)	9 500,00	9 500,00	9 500,00	9 500,00	38 000,00
Kertyneet poistot 1.1.n (-)	-500,00	-500,00	-500,00	-500,00	-2 000,00
Vähennysten kertyneet poistot (+)	100,00	100,00	100,00	100,00	400,00
Tilikauden suunnitelman mukaiset poistot (-)	-800,00	-800,00	-800,00	-800,00	-3 200,00
Tilikauden suunnitelmasta poikkeavat poistot (-)	-200,00	-200,00	-200,00	-200,00	-800,00
Tilikauden arvonalennukset (-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kertyneet poistot 31.12.n (=-)	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-5 600,00
Arvonkorotukset (+)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kirjanpitoarvo 31.12.n (=)	**8 100,00**	**8 100,00**	**8 100,00**	**8 100,00**	**32 400,00**

	Aineelliset hyödykkeet				Yhteensä
	120 Maa- ja vesialueet	…	…	…	
Hankintameno 1.1.n (+)	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	40 000,00
Lisäykset (+)	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	4 000,00
Vähennykset (-)	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-6 000,00
Hankintameno 31.12.n (=+)	9 500,00	9 500,00	9 500,00	9 500,00	38 000,00
Kertyneet poistot 1.1.n (-)	-500,00	-500,00	-500,00	-500,00	-2 000,00
Vähennysten kertyneet poistot (+)	100,00	100,00	100,00	100,00	400,00
Tilikauden suunnitelman mukaiset poistot (-)	-800,00	-800,00	-800,00	-800,00	-3 200,00
Tilikauden suunnitelmasta poikkeavat poistot (-)	-200,00	-200,00	-200,00	-200,00	-800,00
Tilikauden arvonalennukset (-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kertyneet poistot 31.12.n (=-)	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-5 600,00
Arvonkorotukset (+)	1 000,00	1 000,00	0,00	0,00	2 000,00
Kirjanpitoarvo 31.12.n (=)	**9 100,00**	**9 100,00**	**8 100,00**	**8 100,00**	**34 400,00**

	Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset				Yhteensä
	130 Käyttöomaisuus-arvopaperit	…	…	…	
Hankintameno 1.1.n (+)	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	40 000,00
Lisäykset (+)	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	4 000,00
Vähennykset (-)	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-6 000,00
Hankintameno 31.12.n (=+)	9 500,00	9 500,00	9 500,00	9 500,00	38 000,00
Kertyneet poistot 1.1.n (-)	-500,00	-500,00	0,00	0,00	-1 000,00
Vähennysten kertyneet poistot (+)	100,00	100,00	0,00	0,00	200,00
Tilikauden suunnitelman mukaiset poistot (-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tilikauden suunnitelmasta poikkeavat poistot (-)	-200,00	0,00	0,00	0,00	-200,00
Tilikauden arvonalennukset (-)	0,00	-500,00	0,00	0,00	-500,00
Kertyneet poistot 31.12.n (=-)	-600,00	-900,00	0,00	0,00	-1 500,00
Arvonkorotukset (+)	1 000,00	0,00	0,00	0,00	1 000,00
Kirjanpitoarvo 31.12.n (=)	**9 900,00**	**8 600,00**	**9 500,00**	**9 500,00**	**37 500,00**

12.3.8 Liite 8: Rahoitustuotot ja -kulut

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 8 kohdassa tarkoitettu erittely rahoitustuotoista ja -kuluista laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 10 mukaisesti. Erittely rahoitustuotoista on esitettävä, jos ne ovat vähintään 100 000 euroa tai vähintään 10 000 euroa negatiiviset. Erittely rahoituskuluista on esitettävä, jos ne ovat vähintään 10 000 euroa tai vähintään 100 000 euroa negatiiviset.

Erittelyyn otetaan mukaan seuraavat liikekirjanpidon tilit:

Rahoitustuotot:

Korot euromääräisistä saamisista:

- 50000 Korot euromääräisistä saamisista

Korot valuuttamääräisistä saamisista:

- 50010 Korot valuuttamääräisistä saamisista

Emissio-, pääoma- ja kurssierot saamisista:

- 50020 Emissioerot euromääräisistä saamisista
- 50030 Emissioerot valuuttamääräisistä saamisista
- 50040 Pääomaerot euromääräisistä saamisista
- 50050 Pääomaerot valuuttamääräisistä saamisista
- 50100 Kurssierot saamisista

Osingot:

- 50900 Osingot ja muu voitonjako

Liikelaitosten voiton tuloutukset:

- 50910 Liikelaitosten voiton tuloutukset

Muut rahoitustuotot:

- 50060 SWAP-maksut saamisista
- 50080 Korkotuotot euromääräisistä saamisista talousarviotaloudelta
- 50920 Rahoitustuotot, sisäiset
- 50980 Rahoitustuottosaamisten tileistäpoistot
- 50990 Muut rahoitustuotot

Rahoituskulut:

Korot euromääräisistä veloista:

- 51000 Korot euromääräisistä veloista
- 51080 Korkokulut euromääräisistä veloista rahastotaloudelle

Korot valuuttamääräisistä veloista:

- 51010 Korot valuuttamääräisistä veloista

Emissio-, pääoma- ja kurssierot veloista:

- 51020 Emissioerot euromääräisistä veloista
- 51030 Emissioerot valuuttamääräisistä veloista
- 51040 Pääomaerot euromääräisistä veloista
- 51050 Pääomaerot valuuttamääräisistä veloista
- 51100 Realisoituneet kurssierot veloista
- 51110 Realisoitumattomat kurssierot veloista

SWAP-maksut veloista:

- 51060 SWAP-maksut veloista

Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot:

- 51980 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot

Muut rahoituskulut:

- 51990 Muut rahoituskulut
- 51998 Rahoituskulut, sisäiset

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 8: Rahoitustuotot ja -kulut

Rahoitustuotot	n	n-1	Muutos n-(n-1)
Korot euromääräisistä saamisista	1 000,00	3 000,00	-2 000,00
Korot valuuttamääräisistä saamisista	2 000,00	5 000,00	-3 000,00
Emissio-, pääoma- ja kurssierot saamisista	10,00	60,00	-50,00
Osingot	700,00	800,00	-100,00
Liikelaitosten voiton tuloutukset	1 200,00	400,00	800,00
Muut rahoitustuotot	110,00	900,00	-790,00
Rahoitustuotot yhteensä	**5 020,00**	**10 160,00**	**-5 140,00**

Rahoituskulut	n	n-1	Muutos n-(n-1)
Korot euromääräisistä veloista	100 000,00	300 000,00	-200 000,00
Korot valuuttamääräisistä veloista	200,00	500,00	-300,00
Emissio-, pääoma- ja kurssierot veloista	10,00	60,00	-50,00
SWAP-maksut veloista	70,00	80,00	-10,00
Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot	120,00	40,00	80,00
Muut rahoituskulut	430,00	210,00	220,00
Rahoituskulut yhteensä	**100 830,00**	**300 890,00**	**-200 060,00**
Netto	**-95 810,00**	**-290 730,00**	**194 920,00**

12.3.9 Liite 9: Talousarviotaloudesta annetut lainat

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 9 kohdassa tarkoitettu erittely viraston ja laitoksen valtion talousarviotaloudesta myöntämistä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista lainoista laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 11 mukaisesti.

Erittelyyn otetaan mukaan seuraavat liikekirjanpidon tililajit/tilit:

- 134 Annetut euromääräiset velkakirjalainat
- 137 Annetut valuuttamääräiset velkakirjalainat
- 171 Euromääräiset lainasaamiset
- 172 Valuuttamääräiset lainasaamiset
- 16000 Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset
- 16060 Pitkäaikaiset budjetoimattomat euromääräiset lainasaamiset (T)
- 16090 Muut pitkäaikaiset saamiset (vain työ- ja elinkeinoministeriön Suomen Vientiluotto Oy:n lainoihin liittyvät erät sekä Maa- ja metsätalousministeriön joukkovelkakirjasaamiset)
- 17140 Pitkäaikaisten budjetoimattomien euromääräisten lainasaamisten seuraavan tilikauden takaisinmaksut (T)

Lainat ryhmitellään lainansaajien perusteella Tilastokeskuksen käyttämän sektoriluokituksen mukaisiin sektoreihin.

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 9: Talousarviotaloudesta annetut lainat

Sektori	Laina-pääoma 31.12.n	Lisäys n	Vähennys n	Laina-pääoma 31.12.n-1	Pääoma-muutos n-(n-1)
Yritykset	**95,00**	**20,00**	**10,00**	**85,00**	**10,00**
Asuntoyhteisöt	95,00	20,00	10,00	85,00	10,00
Kotitaloudet	**405,00**	**71,00**	**21,00**	**355,00**	**50,00**
Työnantaja- ja muut elinkeinon-harjoittajien kotitaloudet	200,00	0,00	0,00	200,00	0,00
Palkansaajakotitaloudet	205,00	71,00	21,00	155,00	50,00
Yhteensä	**500,00**	**91,00**	**31,00**	**440,00**	**60,00**

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.10 Liite 10: Arvopaperit ja oman pääoman ehtoiset sijoitukset

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 10 kohdassa tarkoitettu selvitys viraston ja laitoksen hallinnassa olevista erilajisista osakkeista ja osuuksista sekä muista osakkeisiin rinnastettavista arvopapereista samoin kuin viraston ja laitoksen tekemistä oman pääoman ehtoisista sijoituksista laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 12 mukaisesti:

Käyttö- ja rahoitusomaisuusarvopaperit -selvitykseen otetaan mukaan seuraavat tililajit:

- 130 Käyttöomaisuusarvopaperit ja
- 180 Rahoitusomaisuusarvopaperit

Hallinnassa olevista osakkeista ja osuuksista sekä muista osakkeisiin rinnastettavista arvopapereista ilmoitetaan arvopaperin nimi ja sarja, kappalemäärä, kirjanpitoarvo, omistusosuus prosentteina, myyntioikeuksien alaraja prosentteina sekä varainhoitovuoden aikana kertyneet osingot. Julkisesti noteeratuista osakkeista ilmoitetaan lisäksi markkina-arvo.

Arvopaperin markkina-arvona pidetään sille julkisessa kaupankäynnissä varainhoitovuoden viimeisenä arvonmäärityspäivänä tehtyjen kauppojen alinta kauppahintaa tai, jos arvonmäärityspäivältä ei ole kauppakurssia saatavissa, arvopaperin viimeksi noteerattua ostokurssia.

”Omistusosuus %” -sarakkeessa ilmoitetaan omistusosuus yhtiön kaikista osakkeista, jos omistusosuus on vähintään 10 % kaikista yhtiön osakkeista.

Jos eduskunta on antanut suostumuksensa osakkeiden luovuttamiseen, ”Myyntioikeuksien alaraja %" -sarakkeessa ilmoitetaan, mihin prosenttimäärään saakka omistusoikeudesta korkeintaan saadaan luopua. Jos omistusoikeudesta saadaan luopua kokonaan, sarakkeeseen merkitään nolla.

Saadut osingot -sarakkeessa esitetään liikekirjanpidon tilille 50900 kirjatut osinkotuotot.

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 10: Arvopaperit ja oman pääoman ehtoiset sijoitukset

Käyttö- ja rahoitusomaisuusarvopaperit

		31.12.n					31.12.n-1	
	Kappale-määrä	Markkina-arvo	Kirjanpito-arvo	Omistus-osuus %	Myynti-oikeuksien alaraja %	Saadut osingot	Markkina-arvo	Kirjanpito-arvo
Julkisesti noteeratut osakkeet ja osuudet		**400,00**	**56,00**			**14,00**	**370,00**	**56,00**
Yhtiö A	16	160,00	32,00	34,5	0,0	8,00	150,00	32,00
Yhtiö B	12	240,00	24,00	12,0		6,00	220,00	24,00
Julkisesti noteeraamattomat osakkeet ja osuudet			**56,00**			**14,00**		**56,00**
Yhtiö C, sarja K	16		32,00	100,0	51,0	8,00		32,00
Yhtiö D	12		24,00			6,00		24,00
Huoneisto- ja kiinteistöosakkeet			**56,00**			**0,00**		**56,00**
Huoneisto Oy	16		32,00					32,00
Kiinteistö Oy	12		24,00					24,00
Osakkeet ja osuudet yhteensä			**168,00**			**28,00**		**168,00**

Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset -selvitykseen otetaan mukaan liikekirjanpidon tililaji 131 Sijoitukset liikelaitoksiin ja liikekirjanpidon tilit 13620 Pääomalainasaamiset ja muut vastaavat oman pääoman ehtoiset sijoitukset ja 13630 Yliopistot. Lisäksi selvitykseen otetaan mukaan liikekirjanpidon tilistä riippumatta muutkin oman pääoman ehdoin tehdyt sijoitukset.

Selvityksessä esitetään liikelaitoksittain eriteltyinä sijoitukset liikelaitoksen peruspääomaan ja muuhun liikelaitokseen oman pääoman ehdoin sijoitettuun pääomaan. Pääomalainasaamiset ja muut vastaavat oman pääoman ehtoiset sijoitukset esitetään saajittain.

Esimerkki:

Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset

	Kirjanpitoarvo 31.12.n	Kirjanpitoarvo 31.12.n-1
Liikelaitos A	**61 630 000,00**	**61 600 000,00**
- Peruspääoma	57 600 000,00	57 600 000,00
- Muu oma pääoma	4 030 000,00	4 000 000,00
Liikelaitos B	**606 200 000,00**	**606 200 000,00**
- Peruspääoma	421 700 000,00	421 700 000,00
- Muu oma pääoma	184 500 000,00	184 500 000,00
Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset	**105 500,00**	**258 200,00**
Osakeyhtiö A	22 300,00	125 000,00
Osakeyhtiö B	50 000,00	50 000,00
Saaja A		50 000,00
Saaja B	33 200,00	33 200,00
Yhteensä	**667 935 500,00**	**668 058 200,00**

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.11 Liite 11: Taseen rahoituserät ja velat

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 11 kohdassa tarkoitettu selvitys taseen rahoituseristä sekä viraston ja laitoksen hoidossa olevasta valtion talousarviotalouden velasta ja sen muutoksista laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 13 mukaisesti. Selvitys taseen rahoituseristä on esitettävä, jos niihin kuuluu muita eriä kuin rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat sekä valtion hoitoon jätetyt vieraat varat tai jos nämä erät ovat yhteensä vähintään 10 miljoonaa euroa.

Tähän selvitykseen otetaan mukaan seuraavat liikekirjanpidon tiliryhmät/lajit/tilit:

Vastaavien rahoituserät

Annetut euromääräiset velkakirjalainat:

- 134 Annetut euromääräiset velkakirjalainat

Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot:

- 135 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot

Muut pitkäaikaiset euromääräiset sijoitukset:

- 13600 Muut pitkäaikaiset euromääräiset sijoitukset
- 13610 Muiden pitkäaikaisten euromääräisten sijoitusten myynnit

Euromääräiset lainasaamiset:

- 16000 Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset

- 16060 Pitkäaikaiset budjetoimattomat euromääräiset lainasaamiset (T)
- 16090 Muut pitkäaikaiset saamiset (vain työ- ja elinkeinoministeriön Suomen Vientiluotto Oy:n lainoihin liittyvät erät sekä Maa- ja metsätalousministeriön joukkovelkakirjasaamiset)
- 171 Euromääräiset lainasaamiset
- 172 Valuuttamääräiset lainasaamiset (vain työ- ja elinkeinoministeriön Suomen Vientiluotto Oy:n lainoihin liittyvät erät)

Muut euromääräiset sijoitukset:

- 182 Muut euromääräiset sijoitukset

Muut valuuttamääräiset sijoitukset:

- 184 Muut valuuttamääräiset sijoitukset

Muut lyhytaikaiset euromääräiset sijoitukset:

- 188 Muut lyhytaikaiset euromääräiset sijoitukset

Rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat:

- 19 Rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat

Vastattavien rahoituserät

Otetut euromääräiset lainat:

- 240 Otetut euromääräiset lainat

Otetut valuuttamääräiset lainat:

- 241 Otetut valuuttamääräiset lainat

Lainat talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta:

- 244 Lainat talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta

Muut pitkäaikaiset velat:

- 249 Muut pitkäaikaiset velat

Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset:

- 252 Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset

Lyhytaikaiset euromääräiset lainat:

- 253 Lyhytaikaiset euromääräiset lainat

Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat:

- 254 Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat

Valtion hoitoon jätetyt vieraat varat:

- 255 Valtion hoitoon jätetyt vieraat varat

Rahoituserät jaetaan selvityksessä joko vaihtuva- tai kiinteäkorkoisiin eriin. Rahoituserää pidetään kiinteäkorkoisena, jos sen korko ei ole sopimusjakson aikana muutettavissa.

Rahoituserät esitetään lisäksi erääntymisajan mukaan eriteltyinä. Rahoituserien jako erääntymisajan mukaan tehdään siten, että selvityksessä esitetään erikseen alle vuoden kuluessa erääntyvät erät, 1 5 vuoden kuluttua erääntyvät erät ja yli 5 vuoden päästä erääntyvät erät.

Tiliryhmään 19 Rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat sekä tililajiin 255 Valtion hoitoon jätetyt vieraat varat kirjatut erät raportoidaan kiinteäkorkoisina alle vuodessa erääntyvinä erinä.

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 11: Taseen rahoituserät ja velat

31.12.n	Vaihtuvakorkoiset			Kiinteäkorkoiset			Yhteensä
	Alle 1 vuosi	1 - 5 vuotta	Yli 5 vuotta	Alle 1 vuosi	1 - 5 vuotta	Yli 5 vuotta	
Vastaavien rahoituserät							
Annetut euromääräiset velkakirjalainat	500,00	600,00	700,00	800,00	900,00	10 000,00	13 500,00
Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot	2 000,00	7 000,00	11 000,00	2 000,00	7 000,00	1 100,00	30 100,00
Muut pitkäaikaiset euromääräiset sijoitukset	3 000,00	6 000,00	1 300,00	3 000,00	6 000,00	1 300,00	20 600,00
Euromääräiset lainasaamiset	4 000,00	5 000,00	1 500,00	4 000,00	5 000,00	1 500,00	21 000,00
Muut euromääräiset sijoitukset	5 000,00	4 000,00	1 700,00	5 000,00	4 000,00	1 700,00	21 400,00
Muut valuuttamääräiset sijoitukset	6 000,00	3 000,00	1 900,00	6 000,00	3 000,00	1 900,00	21 800,00
Muut lyhytaikaiset euromääräiset sijoitukset	7 000,00	2 000,00	2 100,00	7 000,00	2 000,00	2 100,00	22 200,00
Rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat				8 000,00			8 000,00
Yhteensä	**27 500,00**	**27 600,00**	**20 200,00**	**35 800,00**	**27 900,00**	**19 600,00**	**158 600,00**

31.12.n	Vaihtuvakorkoiset			Kiinteäkorkoiset			Yhteensä
	Alle 1 vuosi	1 - 5 vuotta	Yli 5 vuotta	Alle 1 vuosi	1 - 5 vuotta	Yli 5 vuotta	
Vastattavien rahoituserät							
Otetut euromääräiset lainat	1 000,00	8 000,00	9 000,00	1 000,00	8 000,00	9 000,00	36 000,00
Otetut valuuttamääräiset lainat	2 000,00	7 000,00	11 000,00	2 000,00	7 000,00	1 100,00	30 100,00
Lainat talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta	3 000,00	6 000,00	1 300,00	3 000,00	6 000,00	1 300,00	20 600,00
Muut pitkäaikaiset velat	4 000,00	5 000,00	1 500,00	4 000,00	5 000,00	1 500,00	21 000,00
Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset	5 000,00	4 000,00	1 700,00	5 000,00	4 000,00	1 700,00	21 400,00
Lyhytaikaiset euromääräiset lainat	6 000,00	3 000,00	1 900,00	6 000,00	3 000,00	1 900,00	21 800,00
Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat	7 000,00	2 000,00	2 100,00	7 000,00	2 000,00	2 100,00	22 200,00
Valtion hoitoon jätetyt vieraat varat				8 000,00			8 000,00
Yhteensä	**28 000,00**	**35 000,00**	**28 500,00**	**36 000,00**	**35 000,00**	**18 600,00**	**181 100,00**

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.12 Liite 12: Valtiontakaukset ja -takuut sekä muut monivuotiset vastuut

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 12 kohdassa tarkoitettu erittely viraston ja laitoksen myöntämistä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtiontakauksista, valtiontakuista ja muista taseeseen sisältymättömistä valtion vastuista laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 14 mukaisesti. Liite koostuu seuraavista erittelyistä:

1. Voimassa olevat takaukset ja niiden käytettävissä oleva enimmäismäärä ja Voimassa olevat takuut ja niiden käytettävissä oleva enimmäismäärä

2. Voimassa olevat takaukset ja takuut valuutoittain

3. Muut monivuotiset vastuut

1. Voimassa olevat takaukset ja takuut ja niiden käytettävissä oleva enimmäismäärä

Valtiontakauksella tarkoitetaan valtion oikeudellista sitoutumista vastuuseen toisen tahon velasta. Valtiontakuu puolestaan tarkoittaa valtion oikeudellista sitoutumista korvaamaan tietystä toiminnasta aiheutuvat tappiot ja menetykset.

Tässä erittelyssä valtiontakaukset ja -takuut esitetään eriteltyinä Tilastokeskuksen sektoriluokituksen mukaisiin sektoreihin valtiontakauksen tai -takuun saajien perusteella. Erittelyssä mainitaan myös valtiontakauksen tai -takuun saaja sekä säädös tai eduskunnan päätös, johon valtiontakaus tai -takuu perustuu.

Voimassa oleva määrä ja käytettävissä oleva enimmäismäärä

Takauksista ja takuista esitetään voimassa oleva määrä varainhoitovuoden lopussa. Voimassa olevalla määrällä tarkoitetaan valtiota tosiasiallisesti rasittavaa määrää eli määrää, joka valtiolle tulisi maksettavaksi takausten ja takuiden realisoituessa varainhoitovuoden lopussa.

Takauksista ja takuista esitetään myös niiden käytettävissä oleva enimmäismäärä varainhoitovuoden lopussa. Käytettävissä olevalla enimmäismäärällä tarkoitetaan määrää, johon valtion vastuu voi takauksia ja takuita koskevien päätösten perusteella enimmillään nousta. Jos laissa on säädetty takaukselle tai takuulle enimmäismäärä, käytettävissä enimmäismäärä ilmoitetaan lakiin perustuva enimmäismäärä; jos takaus on annettu budjettimenettelyn kautta, käytettävissä enimmäismääränä ilmoitetaan talousarvion mukainen enimmäismäärä. Mikäli eduskunnan suostumukseen perustuvaa valtion vastuun enimmäismäärää ei ole saatavissa tai määriteltävissä, käytettävissä olevana enimmäismääränä esitetään viraston tai laitoksen päätöksiin perustuva valtion vastuun enimmäismäärä. Eduskunnan suostumukseen perustuvan takauksen voimassa olon päättyessä käytettävissä olevana enimmäismääränä esitetään voimassa oleva määrä. Käytettävissä enimmäismäärä -saraketta ei voi jättää tyhjäksi. Tarvittaessa voi ottaa yhteyttä Valtiokonttorin Talous, tieto ja työelämä -toimialaan, puhelin 0295 50 2000 tai sähköpostilla osoitteeseen laskentatoimi (at) valtiokonttori.fi.

Takaukset ja takuut esittää tilinpäätöksen liitteellä se ministeriö, jonka toimialaan asia kuuluu. Jos kyse on suoraan lakiin perustuvasta vastuusta, niin ne esittää se ministeriö, jonka

toimialaan kyseinen substanssilaki kuuluu tai jos asiassa on annettu erillinen valtioneuvoston takaus-/takuupäätös, se ministeriö, josta asia on esitelty valtioneuvostolle ja/tai joka vastaa takauksen hallinnoinnista.

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 12: Valtiontakaukset ja -takuut sekä muut monivuotiset vastuut

Voimassa olevat takaukset ja niiden käytettävissä oleva enimmäismäärä

Sektori	Voimassa 31.12.n	Voimassa 31.12.n-1	Voimassa Muutos n-(n-1)	Käytettävissä enimmäismäärä 31.12.n
Rahoitus- ja vakuutuslaitokset	**5 000,00**	**4 000,00**	**1 000,00**	**6 000,00**
Finnvera Oyj	5 000,00	4 000,00	1 000,00	6 000,00
Laki valtion erityisrahoitusyhtiön luotto- ja takaustoiminnasta (445/1998, muut. 526/2001)				
Kotitaloudet	**3 000,00**	**4 000,00**	**-1 000,00**	**3 000,00**
Opintolainat	3 000,00	4 000,00	-1 000,00	3 000,00
Opintotukilaki (65/1994)				
Kotitalouksia palvelevat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt	**2 000,00**	**3 000,00**	**-1 000,00**	**3 000,00**
Suomen kansallisteatterin osakeyhtiö	2 000,00	3 000,00	-1 000,00	3 000,00
Valtioneuvoston päätös 6.7.2000				
Ulkomaat	**3 000,00**	**3 000,00**	**0,00**	**3 000,00**
Pohjoismaiden Investointipankki (NIB)	3 000,00	3 000,00	0,00	3 000,00
Asetus Pohjoismaiden Investointipankin ympäristöinvestointilainojen valtiontakauksesta (222/1991)				
Takaukset yhteensä	**13 000,00**	**14 000,00**	**-1 000,00**	**15 000,00**

Voimassa olevat takuut ja niiden käytettävissä oleva enimmäismäärä

Sektori	Voimassa 31.12.n	Voimassa 31.12.n-1	Voimassa Muutos n-(n-1)	Käytettävissä enimmäismäärä 31.12.n
Yritykset	**2 000,00**	**2 000,00**	**0,00**	**2 000,00**
Nammo Vihtavuori Oy	2 000,00	2 000,00	0,00	2 000,00
Vuoden 2013 neljäs lisätalousarvio (835/2013)				
Takuut yhteensä	**2 000,00**	**2 000,00**	**0,00**	**2 000,00**
Takaukset ja takuut yhteensä	**15 000,00**	**16 000,00**	**-1 000,00**	**17 000,00**

2. Voimassa olevat takaukset ja takuut valuutoittain

Tässä erittelyssä takaukset ja takuut esitetään valuutoittain. Varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista takauksista ja takuista ilmoitetaan niiden arvo muunnettuna euroiksi (vasta-arvo), ja kunkin valuutan prosentuaalinen osuus takauksien ja takuiden kokonaismäärästä (jakauma %) sekä tilinpäätöspäivän kurssi.

Esimerkki

Voimassa olevat takaukset ja takuut valuutoittain

Valuutta	Vasta-arvo	Jakauma	Tilinpäätöspäivän kurssi
	€	%	€
Euro (EUR)	12 000,00	80,0	
Norjan kruunu	2 000,00	13,3	9,0420
Yhdysvaltojen dollari	1 000,00	6,7	1,2141
Yhteensä	**15 000,00**	**100,0**	

3. Muut monivuotiset vastuut

Muihin monivuotisiin vastuisiin sisällytetään sellaiset varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleet ja edelleen jatkuvat muut kuin valtion virastojen ja laitosten keskenään solmimiin sopimuksiin perustuvat vastuut, joita ei ole esitetty valtuuksina kirjanpitoyksikön talousarvion toteutumalaskelmassa ja joiden arvo tilinpäätöshetkestä eteenpäin laskettuna on vähintään 500 000 euroa. Erittelyyn on siten sisällytettävä jokainen sellainen monivuotinen sopimus tai sitoumus, josta aiheutuvat määrärahatarpeet arvonlisäverollisin hinnoin tilinpäätöshetken jälkeen ovat vähintään 500 000 euroa. Rajan alle jäävät sopimukset on jätettävä liitteeltä pois, eikä erillisiä sopimuksia saa laskea yhteen 500 000 euron rajaa kohti.

Liitteellä ilmoitetaan vain sopimuksesta aiheutuvien *vastuiden* määrärahatarpeet eikä kaikkia sopimuksen aiheuttamia määrärahatarpeita. Näin ollen määrärahatarve on ainoastaan valtiota sitova oikeudellinen minimi tilinpäätöshetkellä, eikä siihen lasketa muita jollain tavalla sopimukseen liittyviä menoja. Jos tällaiset liitteen 12 rajausten ulkopuolelle jäävät määrärahatarpeet ovat olennaisia, voidaan täydentäviä selvityksiä tai laskelmia esittää tilinpäätöksen liitteellä 17 oikeiden ja riittävien tietojen varmistamiseksi.

Määrärahatarpeeseen ei lasketa puitesopimuksia, joissa ei ole sitovaa vähimmäistilausmäärää, eikä sopimusten optiokausia, ennen kuin niiden käyttämisestä on tehty lopullinen päätös.

Monivuotisilla vastuilla ei tässä tarkoiteta työsopimuksia tai nimityksiä virkaan tai virkasuhteeseen. Tämä tarkoittaa sitä, että irtisanomisajan palkkoja tms. eriä ei ilmoiteta vastuina. Valtion virastojen väliset sopimukset on myös rajattu pois. Näin ollen esim. sopimuksia talousarviotalouden sisäisten palvelukeskusten ja virastojen välillä ei ilmoiteta tällä liitteellä.

Muut monivuotiset vastuut jaotellaan valtion talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten kohdan Toimintamenomäärärahat perusteella tehtyihin viraston tai laitoksen toimintaan nähden tavanomaisiin sopimuksiin ja sitoumuksiin sekä muulla perusteella tehtyihin sopimuksiin ja sitoumuksiin.

Valtion talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten kohdan Toimintamenomäärärahat perusteella tehdyt tavanomaiset sopimukset ja sitoumukset

Tässä kohdassa esitetään esim. vuokria, atk-käyttöpalveluja ja muita tällaisia toimintamenoista maksettavia hankintoja koskevat sopimukset. 500 000 euron rajan ylittävät sopimukset ilmoitetaan yhteenlaskettuna yhdellä rivillä, niitä ei eritellä liitteellä. Liitteen tietojen varmentamista varten virastolla tulee olla riittävät tiedot jokaisesta sopimuksesta.

Muulla kuin valtion talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten kohdan Toimintamenomäärärahat perusteella tehdyt tavanomaiset sopimukset ja sitoumukset

Muulla perusteella tehdyt sopimukset ja sitoumukset esitetään eriteltyinä säädöksittäin tai päätöksittäin. Jokaisesta sopimuksesta ja sitoumuksesta, joka esitetään säädöksen tai päätöksen kohdalla, tulee olla riittävät tiedot liitteen tietojen varmentamista varten.

Vastuun arvon määritteleminen

Toistaiseksi voimassa olevien sopimusten ja sitoumusten aiheuttamat vuosittaiset talousarviomenot ja määrärahatarpeet huomioidaan ensimmäiseen mahdolliseen irtisanomishetkeen ja sen jälkeisen irtisanomisajan loppuun saakka. Määräaikaisten sopimusten ja sitoumusten aiheuttamat vuosittaiset talousarviomenot ilmoitetaan samalla periaatteella irtisanomisajan loppuun eikä määräaikaisuuden alkuperäiseen päättymishetkeen, mikäli niissä on irtisanomisehto. Vastuuseen lasketaan myös mahdollinen ennenaikaisen irtisanomisen sakko.

Vuokravastuun arvon määrittelemisessä on otettava huomioon vuokrasopimuksiin mahdollisesti sisältyvä jäännösarvovastuu. Jäännösarvovastuu on jatkuvasti pienenevä summa, jonka virasto joutuisi maksamaan irtisanoessaan vuokrasopimuksen ennen kuin asiakaskohtaiset investoinnit on poistettu. Tällainen vuokrasopimus otetaan huomioon siten, että sen vastuisiin lasketaan vuokra irtisanomisajan loppuun saakka sekä maksettavaksi päätyvä jäännösarvovastuu vuokrasuhteen päättymishetkellä. Ajantasaisen jäännösarvovastuun voi tarkistaa suoraan tilanhallintajärjestelmästä.

Vastuut ilmoitetaan arvonlisäverollisin hinnoin.

Vastuun määrä ilmoitetaan tehtyjen päätösten mukaisesti (ei laskennallista maksimivastuumäärää). Tulevien vuosien määrärahatarpeiden tarkkuutta arvioitaessa sovelletaan olennaisuuden ja tiedon taloudellisen tuottamisen periaatetta. Jos sitoumuksessa on selkeästi ilmaistu esimerkiksi vuotuinen korotusprosentti, niin se huomioidaan määrärahatarpeiden määrässä, muutoin määrärahatarpeet esitetään tilinpäätösvuoden hintatasossa.

Vastuusta aiheutuneet tilinpäätösvuoden talousarviomenot ilmoitetaan sarakkeessa *Talousarviomenot n. Tulevien* vuosien määrärahatarpeet ilmoitetaan eriteltyinä sarakkeissa *Määrärahatarve n+1 - Määrärahatarve myöhemmin*. Jos vastuu on sen luonteinen, että siitä ei voi ennakoida miten määrärahatarve ajoittuu eri vuosille, niin vastuun määrä ilmoitetaan sarakkeessa *Määrärahatarve myöhemmin*.

Esimerkki:

Muut monivuotiset vastuut

Valtion talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten kohdan Toimintamenomäärärahat perusteella tehdyt tavanomaiset sopimukset ja sitoumukset

€	Talousarvio-menot n	Määräraha-tarve n+1	Määräraha-tarve n+2	Määräraha-tarve n+3	Määräraha-tarve myöhemmin	Määräraha-tarve yhteensä
Tavanomaiset sopimukset ja sitoumukset yhteensä	300 000,00	300 000,00	100 000,00	100 000,00	50 000,00	550 000,00

Muulla kuin valtion talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten kohdan Toimintamenomäärärahat perusteella tehdyt sopimukset ja sitoumukset

€	Talousarvio-menot n	Määräraha-tarve n+1	Määräraha-tarve n+2	Määräraha-tarve n+3	Määräraha-tarve myöhemmin	Määräraha-tarve yhteensä
Muut sopimukset ja sitoumukset						
- Laki valtion erityisrahoitusyhtiön luotto- ja takaustoiminnasta (445/1998)	1 000 000,00	5 000 000,00	0,00	0,00	0,00	5 000 000,00
- Päätös xx/ 8.12.2010 *)					9 000 000,00	9 000 000,00
Yhteensä	**1 000 000,00**	**5 000 000,00**	**0,00**	**0,00**	**9 000 000,00**	**14 000 000,00**
Muut monivuotiset vastuut yhteensä	**1 300 000,00**	**5 300 000,00**	**100 000,00**	**100 000,00**	**9 050 000,00**	**14 550 000,00**

*) Määrärahatarve on esitetty sarakkeessa Määrärahatarve myöhemmin, koska määrärahatarpeen ajankohta ei ole tarkemmin ennakoitavissa.

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.13 Liite 13: Taseeseen sisältyvät rahastoidut varat

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 13 kohdassa tarkoitettu erittely kirjanpitoyksikön taseeseen sisältyvistä rahastoiduista varoista laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 15 mukaisesti.

Taseeseen sisältyvät rahastoidut varat ovat valtion vastaanottamia varoja, jotka on käytettävä tiettyyn kolmatta osapuolta hyödyttävään määrätarkoitukseen, jossa ei miltään osin ole kysymys valtion omasta toiminnasta. Varat saadaan yleensä lahjoituksena, testamenttina tai niiden tuottoina. Tällaisten varojen vastaanottamista ja käyttöä ei kirjata talousarvioon.

Jos varojen saamisen edellytyksenä on ollut, että varoja on hallinnoitava erillään saajan muusta omaisuudesta, kyse on ns. epäitsenäisestä säätiöstä. Tästä omaisuuden erillisen hallinnoinnin vaatimuksesta voi johtua, että varoja ei ole voitu sisällyttää valtion yleisiin kassavaroihin. Tällöin varat ovat esimerkiksi erillisellä pankkitilillä ja ne on kirjattu tasetilille 19510 Rahastojen varat (T). Jos omaisuutta voidaan hallinnoida osana valtion yleisiä kassavaroja, ne on voitu kirjata tilille 19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T). Kummassakin tapauksessa vastakirjauksessa käytetään tasetiliä 21280 Muut rahastot (T).

Liitteessä ilmoitetaan tilin 21280 rahastot. Rahastosta esitetään sen nimi tai siitä käytettävä nimitys, rahaston käyttötarkoitus sekä saldo varainhoitovuoden ja edellisen varainhoitovuoden lopussa.

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 13: Taseeseen sisältyvät rahastoidut varat

Rahaston nimi	Varat 31.12.n	Varat 31.12.n-1	Käyttötarkoitus
Kauppaneuvos N.N:n rahasto	1 200 000,00	1 250 000,00	Lahjakkaiden ja vähävaraisten opiskelijoiden opiskelun tukeminen.
Ex-pääjohtaja M.M:n matka-apurahasto	2 500 000,00	2 400 000,00	Virasto X virkamiesten lomamatkojen tukeminen.
Yhteensä	**3 700 000,00**	**3 650 000,00**	

12.3.14 Liite 14: Taseeseen sisältymättömät rahastoidut varat

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 14 kohdassa tarkoitettu erittely kirjanpitoyksikön taseeseen sisältymättömistä, viraston ja laitoksen hallinnoimista rahastoiduista varoista, säätiöistä ja yhdistyksistä laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 16 mukaisesti.

Liitteessä ilmoitetaan taseeseen sisältymättömien kirjanpitoyksikön hallinnoimien rahastoitujen varojen, säätiöiden ja yhdistysten nimet ja niiden taseiden loppusummat. Liitteessä on ilmoitettava myös rahastoitujen varojen käyttötarkoitus tai säätiöiden ja yhdistysten sääntömääräinen tarkoitus. Lisäksi ilmoitetaan vastaavat tiedot kirjanpitoyksikön hallinnoimista talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista.

Kirjanpitoyksiköllä voi olla taseeseen sisältymättömiä rahastoituja varoja esimerkiksi sitä koskevan erityislainsäädännön nojalla.

Liitteessä säätiöillä tarkoitetaan säätiölain mukaisia säätiöitä ja yhdistyksillä yhdistyslain mukaisia rekisteröityjä yhdistyksiä. Hallinnoinnilla tarkoitetaan määräysvallan käyttämistä säätiössä tai yhdistyksessä yksin tai yhdessä toisen kirjanpitoyksikön kanssa.

Budjettivaltion näkökulmasta kirjanpitoyksikkö käyttää säätiössä tai yhdistyksessä määräysvaltaa silloin, kun sillä joko yksin tai yhdessä toisen kirjanpitoyksikön kanssa on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö säätiön tai yhdistyksen hallituksen tai muun säätiön tai yhdistyksen päätösvaltaa käyttävän toimielimen jäsenistä tai sellaisen toimielimen jäsenistä, jolla on edellä mainittu nimittämis- tai erottamisoikeus.

Yhdistyksessä kirjanpitoyksikkö käyttää budjettivaltion näkökulmasta määräysvaltaa myös silloin, kun sillä joko yksin tai yhdessä toisen kirjanpitoyksikön kanssa on yhdistyksen kokouksessa äänten enemmistö. Äänten enemmistö voi perustua esimerkiksi yhdistyksen säännöissä porrastettuun äänioikeuteen.

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 14: Taseeseen sisältymättömät rahastoidut varat

Nimi	Taseen loppusumma tai varojen määrä	Organisaation toiminta-alue tai varojen käyttötarkoitus
Säätiöt		
Privilegiorahasto	1 600 000,00	Yliopiston erityisoikeuksien piiriin kuuluvien rahastojen varallisuus ja niiden käyttötarkoituksen mukainen toiminta.
Rahastot		
Perinnöllisyystieteen edistämissäätiö	1 200 000,00	Suomalaisen perinnöllisyystiedettä koskevan tutkimuksen edistäminen.
Yhdistykset		
Suomen yliopistolehtorit Ry.	200 000,00	Suomalaisten yliopistojen lehtoreiden oppiainekohtainen yhteistyö ja opetuksen kehittäminen
Muut varat	240 000,00	Selitystä…

12.3.15 Liite 15: Velan muutokset

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 15 kohdassa tarkoitettu selvitys kirjanpitoyksikön taseessa olevan valtionvelan muutoksista laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 17 mukaisesti.

Selvitykseen otetaan mukaan seuraavat liikekirjapidon tililajit/tilit:

Otetut euromääräiset lainat:

- 240 Otetut euromääräiset lainat

Lainat valtion eläkerahastolta:

- 24400 Lainat eläkerahastolta

Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta:

- 24410 Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta

Otetut valuuttamääräiset lainat:

- 241 Otetut valuuttamääräiset lainat

Muu pitkäaikainen velka:

- Valtion kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon (23/2002) Tiehallinnolle valtatie 4:n moottoritieosuutta Järvenpää–Lahti koskevaan sopimukseen perustuvien palvelumaksujen kirjaamisesta. Tähän selvitykseen otetaan em. lausunnossa tarkoitettu liikekirjanpidon tilille 24990 Muut pitkäaikaiset velat sisältyvä erä. Niin ikään selvitykseen otetaan kaikista muistakin elinkaarihankkeista johtuvat tilille 24990 sisältyvät erät. Muita kuin edellä mainittuja eriä ei oteta tililtä 24990 huomioon.

Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset:

- 25200 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 25210 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 25220 Muiden euromääräisten lainojen lyhennykset
- 25230 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 25240 Valuuttamääräisten velkakirjalainojen ja muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset
- 25250 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot
- 25260 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot
- 25270 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot
- 25280 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot
- 25291 Budjetoimattomien euromääräisten lainojen lyhennykset (T)

Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset rahastoilta otetuista lainoista:

- 25290 Talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta otettujen lainojen lyhennykset

Lyhytaikaiset lainat:

- 253 Lyhytaikaiset euromääräiset lainat
- 254 Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 15: Velan muutokset

	31.12.n	31.12.n-1	Muutos n-(n-1)
Otetut euromääräiset lainat	680,00	770,00	-90,00
Lainat valtion eläkerahastolta	120,00	140,00	-20,00
Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta	140,00	160,00	-20,00
Otetut valuuttamääräiset lainat	160,00	180,00	-20,00
Muu pitkäaikainen velka	180,00	160,00	20,00
Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset	200,00	140,00	60,00
Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset rahastoilta otetuista lainoista	220,00	120,00	100,00
Lyhytaikaiset lainat	100,00	120,00	-20,00
Yhteensä	**1 800,00**	**1 790,00**	**10,00**

12.3.16 Liite 16: Velan maturiteettijakauma ja duraatio

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 15 kohdassa tarkoitettu selvitys kirjanpitoyksikön taseessa olevan valtionvelan maturiteettijakaumasta ja duraatiosta laaditaan valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 18 mukaisesti.

Tähän selvitykseen otetaan mukaan seuraavat liikekirjanpidon tililajit/tilit:

- 240 Otetut euromääräiset lainat
- 241 Otetut valuuttamääräiset lainat
- 24400 Lainat eläkerahastolta
- 24410 Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta
- 252 Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset
- 253 Lyhytaikaiset euromääräiset lainat
- 254 Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat
- 24990 Muut pitkäaikaiset velat:

  Valtion kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon (23/2002) Tiehallinnolle valtatie 4:n moottoritieosuutta Järvenpää–Lahti koskevaan sopimukseen perustuvien palvelumaksujen kirjaamisesta. Tähän selvitykseen otetaan em. lausunnossa tarkoitettu liikekirjanpidon tilille 24990 sisältyvä erä. Niin ikään selvitykseen otetaan kaikista muistakin elinkaarihankkeista johtuvat tilille 24990 sisältyvät erät.

Maturiteettiselvityksessä esitetään, miten kirjanpitoyksikön taseessa edellä esitetyillä tileillä olevat velat jakautuvat juoksuajan mukaan velkakirjojen lyhennysaikataulujen perusteella.

Jokaisen velan kunkin vuoden lyhennyksille määritellään niiden käyvät arvot. Velkojen käyvät arvot määritellään rahoitusinstrumenttistandardi IAS 39 mukaan. Jos velkainstrumentilla käydään kauppaa, käytetään markkinahintaa. Jos markkinahinta puuttuu, käypä arvo voi perustua

vastaavan kaltaisen instrumentin arvoon tai velan rahavirtojen diskonttaamiseen valtion viitelainakorosta johdetulla diskonttaustekijällä. Jollei käypää arvoa voida määritellä, velkaerästä tulee esittää ne ominaisuudet, joilla on vaikutus käyvän arvon määrittelemiseen. Selvityksessä esitetään, mitä menetelmää/menetelmiä on käytetty käyvän arvon määrittelyssä.

Maturiteettiselvityksessä esitetään lisäksi maturiteetiltaan erilaisiin velkoihin liittyvien vuosilyhennysten kirjanpitoarvojen prosentuaalinen osuus kokonaisvelan määrästä.

Esimerkki:

Tilinpäätöksen liite 16: Velan maturiteettijakauma ja duraatio

Maturiteettijakauma (velan jakauma jäljellä olevan juoksuajan mukaan)

	n			n-1		
Velkojen juoksuaika	Kirjanpitoarvo	%	Käypä arvo	Kirjanpitoarvo	%	Käypä arvo
0 - 1 vuotta	520,00	28,89	530,00	380,00	21,23	370,00
1 - 2 vuotta	240,00	13,33	220,00	240,00	13,41	200,00
2 - 3 vuotta	280,00	15,56	280,00	280,00	15,64	250,00
3 - 4 vuotta	320,00	17,78	320,00	320,00	17,88	300,00
4 - 5 vuotta	360,00	20,00	300,00	360,00	20,11	350,00
Yli 5 vuotta	80,00	4,44	100,00	210,00	11,73	200,00
Velat yhteensä	**1 800,00**	**100,00**	**1 750,00**	**1 790,00**	**100,00**	**1 670,00**

Duraatio lasketaan seuraavan kaavan avulla:

$$D = \sum_{t=1}^{T} t \times w_t$$

missä:

$$w_t = \frac{CF_t /(1+r)^t}{P}$$

T = velkakirjan maturiteetti (jäljellä oleva maksuaika) vuosina

CFt = velkakirjan kassavirta (korko + lyhennykset) vuonna t

r = velkakirjan maturiteettituotto eli diskonttauskorko (samanlaisen maksuajan omaavan velan markkinakorko)

P = velkakirjan markkina-arvo (kassavirtojen nykyarvojen summa)

Duraatio ilmoitetaan vuosina kahden desimaalin tarkkuudella.

Esimerkki:

Velan duraatio (velan markkina-arvolla painotettu kassavirtojen keskimääräinen maksu-hetki)

Vuosi	Duraatio
31.12.n-2	3,68
31.12.n-1	3,75
31.12.n	4,35

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.17 Liite 17: Oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat muut täydentävät tiedot

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 16 kohdassa tarkoitetut muut oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset täydentävät tiedot esitetään tässä liitteessä.

Liitteeseen otetaan ne selvitykset, jotka kirjanpitoyksikkönä toimiva virasto ja laitos arvioi tarvittavan oikeiden ja riittävien tietojen (oikean ja riittävän kuvan) antamiseksi valtion talousarviosta annetun lain 21 §:ssä säädetyllä tavalla ja johon sisältyvät tiedot eivät ilmene edellä tarkoitetuista tilinpäätöslaskelmista liitteineen tai toimintakertomuksesta. Liitteeseen voidaan ottaa edellä määrättyjä tilinpäätöslaskelmia ja niiden liitteitä täydentäviä laskelmia ja selvityksiä, jotka tarvitaan ulkoista ohjausta ja johtamista varten ja jotka täydentävät oikeaa ja riittävää kuvaa talousarvion noudattamisesta kirjanpitoyksikkönä toimivassa virastossa ja laitoksessa tai niiden kokonaisuudessa sekä sen tuotoista ja kuluista ja taloudellisesta asemasta.

Liitteellä voidaan esittää esimerkiksi taseeseen merkitsemättömät rahoitusosuudet kansainvälisissä rahoituslaitoksissa.

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.18 Liite 18: Kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma sekä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista

Kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan kirjanpidon eriyttämisestä ja toiminnasta laadittavasta tuloslaskelmasta on säädetty kilpailulain (948/2011) 30 d §:ssä (659/2021)). Talousarvioasetuksen 66 h §:n 14 a kohdassa säädetään kilpailulain mukaisesti velvollisuudesta pitää erillistä kirjanpitoa kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnasta sekä esittää siitä tuloslaskelma ja laskelman pohjana olevat kustannuslaskennan periaatteet tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 14 a kohdassa tarkoitettu kirjanpitoyksikön tuloslaskelma laaditaan kilpailulain 30 d §:n mukaisesta kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuneesta toiminnasta valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen 18 a §:n, Tuloslaskelma kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuneesta taloudellisesta toiminnasta sekä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista, mukaisesti.

Markkinoilla kilpailutilanteessa tapahtuvan taloudellisen toiminnan (jäljempänä kilpailullinen toiminta) erillinen kirjanpito tulee toteuttaa sisäisten seurantakohteiden, kuten esimerkiksi toimintayksikkö, toiminto, suorite tai projekti avulla.

Arviointi toiminnan luonteesta (onko tietty toiminta markkinoilla kilpailutilanteessa tapahtuvaa taloudellista toimintaa vai ei) tulee tehdä aina tapauskohtaisesti. Lisätietoa kirjanpidon eriyttämisestä sekä kilpailullisen toiminnan määrittelystä löytyy Kilpailu- ja kuluttajaviraston kotisivuilta.

Tuloslaskelman esittämisvelvollisuus

Kilpailulain mukaan kilpailullisesta toiminnasta on esitettävä tilikausikohtainen tuloslaskelma, jos toiminnan liikevaihto on vähintään 40 000 euroa. Asetuksen talousarvioasetuksen muuttamisesta (1053/2022) perustelumuistion mukaan valtion virastot ja laitokset eivät ole valtion määräysvallassa olevia yksiköitä, joten kilpailulain mukaan valtio tulkitaan yhdeksi toimijaksi, jolla 40 000 euron raja ylittyy. Kirjanpitoyksikön on siten aina esitettävä tilinpäätöksessään kilpailullisesta toiminnasta, jos sitä on, tuloslaskelma ja kuvaus kustannuslaskennan

periaatteista. Mikäli kirjanpitoyksikkö koostuu useammasta kuin yhdestä itsenäisestä virastosta, laitoksesta tai muusta yksiköstä, esitetään tuloslaskelma kirjanpitoyksikkökohtaisen tuloslaskelman lisäksi myös yksikkökohtaisesti.

Tuloslaskelman laadintaperiaatteet

Tuloslaskelman kaavasta määrätään kaavamääräyksessä. Tuloslaskelma laaditaan samojen yleis- ja laskentaperiaatteiden mukaisesti kuin Valtiokonttorin määräyksessä Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman laatiminen (VK/99662/00.00.00.01/2022) määrätty maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma. Tuloslaskelman kaavan yksittäisten rivien osalta noudatetaan mitä Valtiokonttorin määräyksessä kustannusvastaavuuslaskelman kaavasta tuottojen ja kokonaiskustannusten osalta määrätään.

Mikäli kilpailulliseen toimintaan olisi myönnetty maksuperustelain 7.1 §:ssä tarkoitettua hintatukea, tulee saadut hintatuet kuvata kaavan mukaisesti. Samoin myöntöperusteet tulee kuvata laskelman yhteydessä.

Kustannuslaskennan kuvaus

Kilpailulaki edellyttää kustannuslaskennan periaatteiden selkeää kuvausta tuloslaskelman lisätietona. Valtiovarainministeriön kirjanpitoyksikön tilinpäätöskaavamääräyksen mukaan liitteen 18 tuloslaskelman lisätietona esitetään tulojen ja menojen erittelyssä ja niiden kohdentamisessa sovelletut kustannuslaskennan periaatteet. Kuvauksen tarkoitus on tukea kilpailullisen toiminnan informaation tulkintaa ja helpottaa sen tarkastusta.

Esimerkki 1

Kirjanpitoyksiköllä on kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtunutta taloudellista toimintaa. Kirjanpitoyksikön kilpailullisen toiminnan tuotot ovat yhteensä 30 000 euroa. Kirjanpitoyksikkö muodostuu yhdestä itsenäisestä virastosta.

Kirjanpitoyksikön on esitettävä yksi kirjanpitoyksikkötasoinen tuloslaskelma sekä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista.

Tilinpäätöksen liite 18: Kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma sekä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista

TUOTOT	
Kilpailullisen toiminnan myyntituotot	30 000
Kilpailullisen toiminnan muut tuotot	0
Tuotot yhteensä	**30 000**
KOKONAISKUSTANNUKSET	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	1 000
Henkilöstökustannukset	8 000
Vuokrat	2 000
Palvelujen ostot	2 000
Muut erilliskustannukset	500
Erilliskustannukset yhteensä	**13 500**
Tukitoimintojen kustannukset	10 000
Poistot	100
Korot	0
Muut yhteiskustannukset	0
Osuus yhteiskustannuksista yhteensä	**10 100**
Kokonaiskustannukset yhteensä	**23 600**
TULOS	**6 400**
Käytetty MPL 7.1 §:n mukainen hintatuki	
TULOS HINTATUEN JÄLKEEN	
Käytettävissä ollut MPL 7.1 §:n mukainen hintatuki	

Esimerkki 2

Monivirastoisella kirjanpitoyksiköllä on kilpailullista toimintaa. Kirjanpitoyksikön kilpailullisen toiminnan tuotot ovat yhteensä 100 000 euroa, joista eri virastojen kilpailullisen toiminnan tuotot ovat virasto A 40 000, virasto B 45 000 ja virasto C 15 000. Kirjanpitoyksiköllä ei ole muita kilpailullista toimintaa harjoittavia yksiköitä.

Tuloslaskelma tulee esittää yksikkökohtaisesti, eli kirjanpitoyksikkökohtaisen laskelman lisäksi erikseen virastokohtaisesti. Kirjanpitoyksikkö voi tässä tapauksessa esittää laskelman kahdella vaihtoehtoisella tavalla (A tai B):

A. neljä erillistä tuloslaskelmaa: kirjanpitoyksikön kilpailullisesta toiminnasta yhteensä (100 000 euroa), viraston A kilpailullisesta toiminnasta yhteensä (40 000 euroa), viraston B kilpailullisesta toiminnasta yhteensä (45 000 euroa) viraston C kilpailullisesta toiminnasta yhteensä (15 000 euroa). Lisäksi esitetään kuvaus kustannuslaskennan periaatteista.

B. yhden tuloslaskelman alla olevan esimerkin mukaisesti eri sarakkeita hyödyntäen sekä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista.

Tilinpäätöksen liite 18: Kilpailullisen toiminnan tuloslaskelma sekä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista

	Kirjanpito-yksikkö yhteensä	Virasto A	Virasto B	Virasto C
TUOTOT				
Kilpailullisen toiminnan myyntituotot	100 000	40 000	45 000	15 000
Kilpailullisen toiminnan muut tuotot	0	0	0	0
Tuotot yhteensä	**100 000**	**40 000**	**45 000**	**15 000**
KOKONAISKUSTANNUKSET				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	2 500	1 000	1 000	500
Henkilöstökustannukset	34 000	15 000	15 000	4 000
Vuokrat	1 200	500	600	100
Palvelujen ostot	8 500	2 500	4 000	2 000
Muut erilliskustannukset	1 100	500	500	100
Erilliskustannukset yhteensä	**47 300**	**19 500**	**21 100**	**6 700**
Tukitoimintojen kustannukset	35 000	13 000	16 000	6 000
Poistot	10 000	5 000	5 000	0
Korot	0	0	0	0
Muut yhteiskustannukset	0	0	0	0
Osuus yhteiskustannuksista yhteensä	**45 000**	**18 000**	**21 000**	**6 000**
Kokonaiskustannukset yhteensä	**92 300**	**37 500**	**42 100**	**12 700**
TULOS	**7 700**	**2 500**	**2 900**	**2 300**
Käytetty MPL 7.1 §:n mukainen hintatuki				
TULOS HINTATUEN JÄLKEEN				
Käytettävissä ollut MPL 7.1 §:n mukainen hintatuki				

13 Luku on varalla myöhempää käyttöä varten

14 Tilinpäätöserittelyt ja muu tilinpäätösaineisto

Tilinpäätöksen yhteydessä laadittavat tilinpäätöserittelyt ja muut luettelot ovat pääosin tilinpäätöslaskelmien ja liitteenä ilmoitettavien tietojen yksityiskohtaisempia erittelyjä. Nämä erittelyt ja luettelot ovat kirjanpitoyksikön sisäisiä, tilinpäätöstä varmentavia asiakirjoja. Tilinpäätöksen yhteydessä laaditaan myös muuta tilinpäätöstä varmentavaa aineistoa, jota ei toimiteta kirjanpitoyksikön ulkopuolelle. Tilinpäätöserittelyjen ja muun tilinpäätösaineiston laatiminen perustuu niitä koskevien säädösten ohella kirjanpitoyksikön sisäistä valvontaa tukeviin hallintomenettelyihin.

14.1 Tase-erittelyt

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 64 §:n mukaan tilinpäätöslaskelmia varmentamaan laaditaan tase-erittelyt. Tase-erittelyt laaditaan taseen erien mukaisessa järjestyksessä käyttäen taseen mukaisia otsikoita. Tase-erittelyiden sivut numeroidaan juoksevasti. Laatijoiden tulee päivätä ja allekirjoittaa tase-erittelyt. Koneelliselle tietovälineelle laadittu erittely varmennetaan laatijan ja merkinnän tekohetken ilmaisevalla tunnuksella.

Talousarvioasetuksen 66 e §:ssä säädetään tase-erittelyistä seuraavaa:

> *Tase-erittelyissä on yksityiskohtaisesti ryhmittäin luetteloitava varainhoitovuoden päättyessä ollut kansallisomaisuus ja käyttöomaisuus tai niissä varainhoitovuoden aikana tapahtuneet lisäykset ja vähennykset, vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus sekä muut pitkävaikutteiset menot ja pitkäaikaiset sijoitukset, jotka on merkitty taseeseen (aktivoitu) samoin kuin vieras pääoma. (600/1997)*
>
> *Tase-erittelyt saadaan laatia koneelliselle tietovälineelle tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatettavalla tavalla sen mukaan kuin valtiokonttori määrää. (1786/2009)*
>
> *Tase-erittelyt on päivättävä ja laatijoiden on ne allekirjoitettava. Koneelliselle tietovälineelle laadittu erittely varmennetaan laatijan ja merkinnän tekohetken ilmaisevalla tunnuksella. (1786/2009)*

Tase-erittelyt laaditaan liikekirjanpidon tileittäin niistä eristä, jotka muodostavat 10 – 13 -alkuisten, 15 – 19 -alkuisten sekä 24 – 29 -alkuisten tasetilien saldot tilinpäätöksessä. Hyvän kirjanpitotavan mukaista on laatia tase-erittelyt kaikkien tasetilien saldoista.

Kansallis- ja käyttöomaisuuden (10 – 13 -alkuiset tilit) osalta tase-erittelyt voivat käsittää pelkästään tilikauden aikana tapahtuneet omaisuuserien lisäykset ja vähennykset, jos ko. omaisuudesta on aiemmin laadittu kattavat tase-erittelyt, joita on täydennetty varainhoitovuosittain omaisuuden muutosten erittelyillä. Omaisuudesta on laadittava täydelliset tase-erittelyt, jos nämä ovat tarpeen selkeän kuvan saamiseksi varainhoitovuoden päättyessä olleesta omaisuudesta.

Tase-erittelyiden summien on täsmättävä taseen ja tasetilejä koskevien osakirjapitojärjestelmien vastaaviin summiin. Tase-erittelyissä esitettävien yhteenvetojen on täsmättävä inventaariluetteloihin (esim. käyttöomaisuuden ja vaihto-omaisuuden osalta).

Esimerkki:

Tili 17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)

Tositenumero	Kirjauspäivä	Selite	Euroa
01-54613	31.12.n	Palkkarästi Ville Virtanen	1 000,55
20-1654	1.12.n	EU-matka Maija Meikäläinen	250,21
		Yhteensä	1 250,76

14.2 Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset

Talousarvioasetuksen 66 g §:n 4 momentin mukaan poistosuunnitelmat ja niiden muutokset on laadittava kirjalliseen muotoon sekä liitettävä tase-erittelyihin. Poistosuunnitelmat päivätään ja allekirjoitetaan tase-erittelyiden tavoin. Poistosuunnitelma on laadittava ja allekirjoitettava myös siinä tapauksessa, että kirjanpitoyksiköllä ei ole poistettavaa kansallis- tai käyttöomaisuutta tai muita pitkävaikutteisia menoja.

14.3 Muut tilinpäätöserittelyt

Erittelyt talousarviokirjanpidon 6-alkuisten tilien saldoista

Talousarviokirjanpidon 6-alkuisten tilien saldoista laaditaan tase-erittelyiden kaltaiset erittelyt, mikäli näillä tileillä on saldoa varainhoitovuoden päättyessä. Niillä varmennetaan talousarviotapahtumien asianmukainen ajallinen kohdentuminen ja oikeellisuus.

Nämä erittelyt päivätään ja allekirjoitetaan tase-erittelyiden tavoin.

Malli:

Erittelyt Valtiokonttorin määräämien talousarviokirjanpidon tilien saldoista

Tositenumero	Kirjauspäivä	600 Talousarviotulot, jotka odottavat kirjaamista talousarviotilille	Euroa
01-4512	15.12.n	Rahoitusennakko EU, projekti xxx	10 000,00
04-1234	29.12.n	Vuokraennakko Ville Virtanen	2 500,00
		Yhteensä	12 500,00

14.4 Tilinpäätöksen yhteydessä laadittavat luettelot

Tilinpäätöksen yhteydessä laaditaan sisäistä valvontaa ja tilintarkastusta varten Valtiokonttorin määräyksen Tilinpäätöksen yhteydessä laadittavat luettelot mukaisesti luettelot:

1. *arviomäärärahojen ylitysluvista,*
2. *luvista käyttää niitä jakamattomia määrärahoja, joiden käytöstä päättävät valtioneuvosto tai ministeriöt (talousarvion tilijaottelussa numerotunnuksella 000 ja 001 varustetut momentit tai niiden lisäjaottelut), sekä*
3. *kirjanpitoyksikön tekemistä saatavien tileistä poistamispäätöksistä.*

Luettelot arviomäärärahojen ylitysluvista ja jakamattomien määrärahojen käyttöluvista laaditaan ensisijaisesti talousarvion tilijaottelun ja toissijaisesti lupakirjeen päiväyksen mukaisessa järjestyksessä. Luetteloon merkitään määrärahan tilijaottelun mukainen talousarviotili, lupakirjeen päiväys, lupapäätöksen (luvan antajan) diaarinumero ja luvan antaja sekä myönnetty määrä.

Luettelossa saatavien tileistä poistamispäätöksistä tileistä poistetut saatavat esitetään poistamispäätösten mukaisessa aikajärjestyksessä ensisijaisesti talousarviokirjanpidon tileittäin ja toissijaisesti liikekirjanpidon tileittäin ryhmiteltyinä.

Laaditut luettelot päivätään ja allekirjoitetaan tase-erittelyiden tavoin.

Mikäli kirjanpitoyksiköllä ei ole em. lupia tai saatavien tileistä poistamispäätöksiä, asiasta tulee olla maininta tilinpäätösaineiston yhteydessä.

14.5 Muu tilinpäätöksen yhteydessä laadittava aineisto

Tilinpäätöksen yhteydessä laaditaan muitakin kuin edellä tässä luvussa mainittuja kirjanpitoyksikön sisäisiä, tilinpäätöstä varmentavia dokumentteja. Näitä ovat mm. Valtiokonttorin Kirjanpitoaineiston säilytysajat -määräyksessä tarkoitetut kuvaus toimintakertomuksen laatimisesta sekä toimintakertomuksen laatimiseksi tarpeelliset perustiedot ja laskelmat samoin kuin ministeriön toimialan toiminnan tuloksellisuuden kuvauksen laatimiseksi tarpeelliset perustiedot ja laskelmat. Edelleen näitä ovat Valtiokonttorin maksullisen toiminnan ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmien laatiminen -määräyksissä tarkoitetut kustannusvastaavuuslaskelmien laskentaperusteita ja niiden mahdollisia muutoksia koskevat dokumentit sekä yhteiskustannusten jakoperusteita koskevat selvitykset. Lisäksi muusta tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä laadittavasta aineistosta on määräyksiä kirjanpitoyksikköjen taloussäännöissä (esim. kirjanpitoyksikön sisäiset, tarkentavat tilinpäätösohjeet sekä ohjeet varainhoitovuoden päättyessä tehtävästä vaihto-omaisuuden inventoinnista).

15 Keskuskirjanpito ja valtion tilinpäätös

15.1 Keskuskirjanpito

Valtion kirjanpidon kuukausiraportoinnin mahdollistamiseksi ja valtion tilinpäätöksen laatimista varten kirjanpitoyksikköjen ja talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen on toimitettava tilitietonsa keskuskirjanpitoon kuukausittain. Keskuskirjanpidon tarvitsemien tilitietojen toimittamisesta säädetään talousarvioasetuksen 54 §:ssä seuraavasti:

> *Kirjanpitoyksikön ja talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilitiedot ja muut keskuskirjanpidon hoitoa varten tarvittavat tiedot on toimitettava valtiokonttorille keskuskirjanpitoa varten kultakin kalenterikuukaudelta valtiokonttorin määräämässä muodossa ja ajankohtana. Keskuskirjanpitoa varten toimitettavat tiedot on asianmukaisesti allekirjoitettava. (430/2018)*

Tilitietojen lisäksi kirjanpitoyksikköjen on valtion tilinpäätöksen ja niiden liitteiden laatimista varten toimitettava Valtiokonttorin määräämiä muita selvityksiä. Näistä säädetään talousarvioasetuksen 68 §:ssä seuraavasti:

> *Valtion tilinpäätöksen ja niiden liitteiden laatimista varten kirjanpitoyksikön ja talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston on toimitettava valtiokonttorille sen määräämään ajankohtaan mennessä kirjanpitoyksikön tai rahaston kirjanpitoon ja tilinpäätökseen perustuvat, valtiokonttorin määräämät selvitykset. (1786/2009)*

Valtiokonttori on antanut kirjanpitoyksiköille ja talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille määräyksen Valtion keskuskirjanpidon hoitoa varten tarvittavat tiedot.

15.2 Keskitetty valtuusseuranta

Valtion talousarviosta annetun lain (1096/2009) 15 §:n mukaan virastojen ja laitosten tulee järjestää valtuuksien käytön ja käytöstä aiheutuvien menojen seuranta. Valtuuksien seurantaan merkitään talousarvion käsittelyn yhteydessä myönnetyt ja lakiin perustuvat valtuudet ja niiden käyttö. Valtuuksien seurannan yhteydessä seurataan lisäksi valtuuden käytöstä aiheutuneita menoja sekä valtuuden käytöstä tulevina varainhoitovuosina aiheutuvia määrärahatarpeita. Talousarviosta annetun asetuksen 54 a §:n (1786/2009) nojalla Valtiokonttori saa antaa tarkempia määräyksiä valtuuksien seurannan yksityiskohdista. Valtuuksista ja niiden käytöstä tulee ilmoittaa valtiokonttorille siten kuin se määrää.

Valtiokonttori on antanut määräyksen valtuuksien seurannasta ja valtuustietojen ilmoittamisesta.

15.3 Valtion tilinpäätöksen laatiminen

Valtio on talousarviotaloudestaan kirjanpitovelvollinen, joka jakautuu kirjanpitoyksiköihin. Valtion tilinpäätös laaditaan kirjanpitoyksikköjen keskuskirjanpitoon toimittamien kirjanpidon tilitietojen ja valtuusseurannan tietojen perusteella. Lisäksi kirjanpitoyksiköt toimittavat tietoja valtion tilinpäätöksen liitteiden laatimista varten.

Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilitietoja ei yhdistetä valtion tilinpäätökseen. Niiden toimittamia tietoja käytetään hyväksi ja ne yhdistetään kirjanpitoyksikköjen tietoihin keskuskirjanpidon kuukausiraportoinnissa.

15.3.1 Valtion kirjanpidon audit trail

Talousarvioasetuksen 43 §:n (600/1997) 2 momentin ja koneellisten tietovälineiden hyväksikäyttöä pidettävää kirjanpitoa koskevan 41 c §:n (1786/2009) 2 momentin mukaan valtion kirjanpidossa kirjaukset on tehtävä siten, että niiden yhteys tilinpäätökseen voidaan todeta vaikeuksitta. Tämä pätee myös laadittaessa valtion tilinpäätöstä. Vaatimus edellyttää keskuskirjanpidossa käytettävistä tietojärjestelmistä tuotettavia selväkielisiä, kirjanpitoyksikön kirjanpitoon yhdistettävissä ja vertailtavissa olevia raportteja. Kirjanpitoyksikön kirjanpidosta selviää se, mihin tositteisiin valtion pääkirjan luvut ovat yhdistettävissä. Keskuskirjanpidon pääkirjojen yhteys valtion tilinpäätöslaskelmiin varmistetaan pääkirjoissa olevien summarivien avulla. Valtion tilinpäätöksen tuotto- ja kululaskelmasta ja taseesta on eliminoitu virastojen ja laitosten väliset sisäiset erät, joiden määrä voidaan osoittaa eliminointilaskelman avulla.

Kuvio. Valtion kirjanpidon audit trail.

15.3.2 Valtion tilinpäätöksen sisältö

Valtion talousarviosta annetun lain 17 a §:n mukaan:

Valtion tilinpäätös sisältää:

1. *talousarvion toteutumista koskevan talousarvion toteutumalaskelman talousarvion osaston tai pääluokan sekä luvun ja momentin tarkkuudella;*
2. *tuottoja ja kuluja kuvaavan tuotto- ja kululaskelman;*
3. *varainhoitovuoden päättymisajankohdan taloudellista asemaa kuvaavan taseen;*
4. *rahavirtoja kuvaavan rahoituslaskelman;*
5. *jäljempänä 18 §:ssä tarkoitettujen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset liitetiedot. (1216/2003)*

Valtion tilinpäätöksen mukainen ylijäämä tai alijäämä varainhoitovuodelta esitetään talousarvion toteutumalaskelmassa, jossa esitetään myös kumulatiivinen ylijäämä tai alijäämä edellisiltä varainhoitovuosilta. Talousarvion toteutumalaskelman yhteydessä esitetään lisäksi tiedot 10 §:ssä tarkoitettujen valtuuksien käytöstä. (1216/2003)

Valtion tilinpäätöksen laadinnasta ja sisällöstä voidaan antaa tarkempia säännöksiä valtioneuvoston asetuksella. (1216/2003)

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 67 §:ssä säädetään valtion tilinpäätöksen tarkemmasta sisällöstä seuraavasti:

Valtion talousarvion toteutumalaskelma laaditaan valtion talousarviokirjanpidon pääkirjan ja valtuuksien seurantatietojen perusteella. Toteutumalaskelma sisältää talousarviotuloja ja menoja koskevat tiedot osaston ja pääluokan sekä osaston tai pääluokan, luvun ja momentin tarkkuudella sekä vastaavilla tarkkuuksilla esitettävän tuloarviotilien ja määrärahatilien toteutuman ja valtion talousarvion välisen vertailun. Toteutumalaskelmassa esitetään tiedot edellisiltä varainhoitovuosilta siirtyneistä siirtomäärärahoista ja seuraavalle varainhoitovuodelle siirretyistä siirtomäärärahoista. Toteutumalaskelman yhteydessä esitetään pääluokan sekä pääluokan ja momentin tarkkuudella tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä varainhoitovuonna, käytöstä aiheutuneista menoista varainhoitovuonna ja käytöstä aiheutuvista määrärahatarpeista myöhempinä varainhoitovuosina. (1786/2009)

Jos valtion talousarviosta annetun lain 3 b §:n 1 momentissa tarkoitettua ylijäämää vastaavaa määrää on otettu talousarvion katteeksi, määrä esitetään valtion talousarvion toteutumalaskelmassa erillisenä eränä talousarviotulojen yhteydessä. Jos talousarvioon on otettu määräraha mainitun pykälän 2 momentissa tarkoitetun alijäämän kattamiseksi, määräraha esitetään toteutumalaskelmassa erillisenä eränä talousarviomenojen yhteydessä. Toteutumalaskelmassa esitetään lisäksi osaston ja pääluokan sekä osaston tai pääluokan, luvun ja momentin tarkkuudella esitettyjen tuloarviotilien ja määrärahatilien sekä talousarvion vertailun jälkeen mainitun pykälän 1 momentissa tarkoitetun varainhoitovuoden lopun kumulatiivisen ylijäämän tai alijäämän määrä edellisen varainhoitovuoden ja kuluvan varainhoitovuoden lopussa. (254/2004)

Valtion tuotto- ja kululaskelma sekä valtion tase ja rahoituslaskelma laaditaan kirjanpitoyksikköjen tilitietoihin perustuvan valtion liikekirjanpidon pääkirjan perusteella valtiovarainministeriön vahvistamien tuotto- ja kululaskelman, taseen ja rahoituslaskelman kaavojen mukaan. Virastojen ja laitosten välisten tuottojen ja kulujen sekä keskinäisten saamisten ja velkojen vaikutukset eliminoidaan ottaen huomioon asian olennaisuus. Valtiovarainministeriö antaa tarvittaessa tarkempia määräyksiä. (1786/2009)

15.3.3 Valtion tilinpäätöksen liitteet

Tilinpäätöksen liitteistä säädetään asetuksen 67 a §:ssä seuraavasti:

Valtion tilinpäätöksen liitteenä on esitettävä:

1. *tiedot tilinpäätöksen laatimisessa noudatetuista periaatteista, arvostusperiaatteista ja perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, sekä selvitys tilinpäätöksen vertailtavuuteen edellisen vuoden tilinpäätökseen vaikuttavista seikoista;*
2. *tiedot talousarvioon lisätalousarvioissa tehdyistä muutoksista;*
3. *tiedot talousarvion arviomäärärahojen ylityksistä;*
4. *tiedot varainhoitovuonna peruutetuista siirretyistä määrärahoista;*
5. *erittely valtion rahoitustuotoista ja -kuluista;*
6. *selvitys valtion talousarviotaloudesta antamista lainoista;*
7. *selvitys valtion käyttö- ja rahoitusomaisuuteen kuuluvista osakkeista ja osuuksista sekä valtion tekemistä oman pääoman ehtoisista sijoituksista;*
8. *selvitys valtion talousarviotalouden velan muutoksista;*
9. *selvitys valtion talousarviotalouden velan maturiteettijakaumasta ja duraatiosta;*
10. *erittely valtion taseen rahoituseristä;*
11. *selvitys valtion talousarviotalouden kassanpitotarpeesta ja likvideistä varoista;*
12. *selvitys varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtion takauksista, valtiontakuista ja muista valtion vastuusitoumuksista;*
13. *muut oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat täydentävät tiedot. (254/2004)*

15.3.4 Valtion tilinpäätös osana hallituksen vuosikertomusta

Valtion talousarviosta annetun lain 17 §:ssä säädetään hallituksen vuosikertomuksesta

Valtioneuvostosta annetun lain (175/2003) 9 a §:ssä tarkoitettuun hallituksen vuosikertomukseen otetaan valtion tilinpäätös ja tarpeelliset muut tiedot valtiontalouden hoidosta ja talousarvion noudattamisesta sekä tiedot valtion toiminnasta ja sen yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta ja tuloksellisuudesta. Hallituksen vuosikertomukseen otetaan myös valtion liikelaitosten ja

talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilinpäätökset sekä tärkeimmät tiedot niiden toiminnasta ja tuloksellisuudesta. (17/2014)

15.3.5 Oikeat ja riittävät tiedot

Valtion talousarviosta annetun lain 18 §:ssä säädetään oikeista ja riittävistä tiedoista seuraavasti:

Hallituksen vuosikertomukseen otettavien valtiontalouden ja valtion taloudenhoidon sekä toiminnan tuloksellisuuden kuvausten tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta, valtion tuotoista ja kuluista, valtion taloudellisesta asemasta sekä tuloksellisuudesta (oikea ja riittävä kuva). (17/2014)

15.3.6 Valtiokonttorin ehdotus valtion tilinpäätökseksi

Valtiokonttorin ehdotuksesta valtion tilinpäätökseksi säädetään talousarvioasetuksen 67 b §:ssä.

Valtiokonttori laatii ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi liitteineen ja antaa sen allekirjoitettuna varainhoitovuotta seuraavan maaliskuun loppuun mennessä hallituksen vuosikertomuksen laadintaa varten valtiovarainministeriölle. Valtiokonttori laatii lisäksi valtiovarainministeriölle sen pyytämät hallituksen vuosikertomuksen valmistelussa tarvittavat selvitykset.

Valtiokonttorin ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi tulee sisältää Valtiokonttorin johdon antama arviointi- ja vahvistuslausuma sisäisen valvonnan asianmukaisuudesta ja riittävyydestä valtion keskuskirjanpidossa ja valtion tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteiden kokoamisessa sekä niihin liittyvissä menettelyissä.

Valtiokonttori laatii ministeriöille myös hallituksen vuosikertomukseen otettavaa ministeriön toimialan tuloksellisuuden kuvausta koskevan ehdotuksen laadintaa varten tarvittavat, valtion tilinpäätökseen ja keskuskirjanpitoon perustuvat laskelmat ja selvitykset valtiovarainministeriön tarkemmin määräämällä tavalla.

15.3.7 Valtion tilinpäätöksen laatimisperusta

Valtion tilinpäätös laaditaan valtion talousarviosta annetun lain ja asetuksen sekä valtiovarainministeriön tilinpäätöksen kaavasta antaman määräyksen samoin kuin muiden valtiovarainministeriön ja Valtiokonttorin antamien määräysten ja ohjeiden mukaisesti.

Tilinpäätös laaditaan valtion liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon pääkirjojen perusteella alkuperäisiin verottomiin hankintamenoihin tai vuoden 1998 aloittavan taseen arvoihin perustuen.

15.3.8 Valtion tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

Valtion tilinpäätös laaditaan valtion talousarvion piiriin kuuluvasta talousarviotaloudesta. Valtiontalouteen kuuluvat lisäksi talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot, joista laaditaan kustakin erilliset tilinpäätökset. Valtion tilinpäätökseen ei yhdistellä talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen, valtion liikelaitosten eikä valtionyhtiöiden tietoja.

Valtion tilinpäätöslaskelmiin yhdistellään kaikkien kirjanpitoyksikköjen keskuskirjanpitoon toimittamat tilitiedot ja valtuusseurannan tietokantaan viedyt valtuustiedot. Tilitietojen yhdistelyssä eliminoidaan liikekirjanpidossa virastojen ja laitosten väliset tuotot ja kulut sekä saatavat ja velat.

15.3.8.1 Talousarviokirjanpidon tilinpäätöslaskelmat

Talousarviokirjanpidon tilinpäätöslaskelmat laaditaan valtion talousarviokirjanpidon pääkirjan ja valtuuksien seurantatietojen perusteella. Tilinpäätös sisältää kaksi talousarvion toteutumalaskelmaa, joissa molemmissa esitetään varainhoitovuoden talousarviotulot ja -menot, talousarvio sekä niiden välinen vertailu. Lisäksi laskelmissa on edellisen vuoden tilinpäätöstiedot. Laskelmissa esitetään tiedot myös edellisiltä varainhoitovuosilta siirtyneistä siirtomäärärahoista ja seuraavalle varainhoitovuodelle siirretyistä siirtomäärärahoista.

Ensimmäisessä talousarvion toteutumalaskelmassa tiedot ovat osaston ja pääluokan tarkkuudella, toisessa tiedot ovat momentin tarkkuudella.

Kummankin laskelman yhteydessä esitetään myös tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä, käytöstä aiheutuneista menoista sekä käytöstä aiheutuvista myöhemmistä määrärahatarpeista.

15.3.8.2 Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat

Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat laaditaan valtion liikekirjanpidon pääkirjan tietojen perusteella. Valtion tilinpäätös sisältää tuotto- ja kululaskelman, taseen ja rahoituslaskelman. Näissä kaikissa esitetään varainhoitovuoden tilinpäätöstietojen lisäksi edellisen vuoden tilinpäätöksen tiedot.

15.3.8.3 Tuotto- ja kululaskelman laatiminen

Tilinpäätöksessä varainhoitovuoden tulot kirjataan tuotoiksi. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joita vastaava suorite on luovutettu, samoin kuin muut varainhoitovuoden menot, joista ei todennäköisesti enää saada niitä vastaavaa vastinetta ja menetykset.

Laajuudeltaan merkittävän ja eri vaiheista koostuvan suoritteen luovutuksesta kertyvä tulo on kirjattava liikekirjanpidossa tuotoksi luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmiusastetta vastaava osa (osatuloutus), jos tulo on talousarviossa osakohdennettu.

Myynnin arvonlisäverot esitetään tuottoina ja ostojen arvonlisäverot kuluina verojen ja veronluonteisten maksujen joukossa.

Tuotto- ja kululaskelmasta eliminoidaan virastojen ja laitosten väliset tuotot ja kulut.

Mikäli laskelmaan sisältyy käyttöomaisuuden hankintamenoja, ne oikaistaan rivillä ”Valmistus omaan käyttöön”.

15.3.8.4 Taseen laatiminen

Taseen vastaaviin merkitään kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistamaton osa sekä arvostuserät samoin kuin vaihtoomaisuuden aktivoidut hankintamenot ja rahoitusomaisuus.

Kansallisomaisuutta on kulttuuri- ja luonnonperintöä oleva valtion omaisuus, jonka omistuksen ensisijaisena tarkoituksena on omaisuuden säilyttäminen ja säilymisen turvaaminen. Käyttöomaisuutta ovat esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet, joiden

vaikutusaika tuotannontekijänä ulottuu useammalle kuin yhdelle varainhoitovuodelle. Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet. Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat.

Taseen vastattaviin merkitään oma pääoma, varaukset, arvostuserät sekä vieras pääoma jaoteltuna pitkä- ja lyhytaikaisiin velkoihin. Pitkäaikaiseksi katsotaan velka tai se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluttua.

Taseesta eliminoidaan virastojen ja laitosten keskinäiset saatavat ja velat.

15.3.8.5 Arvostaminen taseessa

Omaisuus arvostetaan tasetta laadittaessa alkuperäisiin verottomiin hankintamenoihin, vuoden 1998 aloittavan taseen arvoihin tai nimellisarvoihin perustuen. Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen, saadaan hankintamenoon lisäksi lukea osuus kiinteistä menoista.

Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä hankintamenoa pienempi, kirjataan erotus kuluksi.

Kansallis- ja käyttöomaisuuden tasearvot perustuvat alkuperäisiin hankintamenoihin vähennettynä suunnitelman mukaisilla poistoilla. Poistot aloitetaan siltä kuukaudelta, jonka aikana hyödykkeen käyttö aloitetaan. Poistot tehdään Valtiokonttorin antaman määräyksen mukaisesti hyödykkeen vaikutusaikana yleensä tasapoistoina. Vähäiset omaisuushankinnat, joiden vaikutusaika ylittää vuoden mutta hankintameno on alle 10 000 euroa, voidaan poistaa kokonaisuudessaan hankintavuonna.

Jos kansallisomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvan maa- tai vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai muun niihin verrattavan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi, taseeseen voidaan tehdä arvonkorotus. Arvonkorotuksen vasta-arvo merkitään tällöin arvostuseräksi taseen vastattaviin.

Saamiset merkitään taseeseen nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon. Rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat merkitään hankintamenon suuruisina tai, jos niiden tilinpäätöspäivän todennäköinen luovutushinta on sitä alempi, tämän määräisinä.

Velat merkitään velan ottamisen yhteydessä syntyneellä emissiovoitolla tai tappiolla oikaistuun nimellisarvoon, tai jos velka on sidottu indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen, se arvostetaan tätä korkeampaan muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen arvoon.

Ulkomaanrahan määräiset erät muunnetaan euromääräisiksi Euroopan keskuspankin julkaiseman varainhoitovuoden viimeisen kurssin mukaan. Jos nämä erät ovat sopimuksin tai muuten sidottu tiettyyn kurssiin, ne muunnetaan euromääräisiksi sitä noudattaen.

15.3.8.6 Rahoituslaskelman laatiminen

Valtion rahoituslaskelma laaditaan rahavirtalaskelman muotoon. Se on valtion tuotto- ja kululaskelmaa sekä tasetta täydentävä laskelma, jossa esitetään rahan lähteet ja käyttö. Laskelma jakautuu oman toiminnan, siirtotalouden, investointien ja rahoituksen rahavirtojen

kuvaamiseen. Kussakin osiossa esitetään siihen kuuluvat rahan lähteet ja käyttö niin, että jäännöseränä on osion synnyttämä rahavirta.

Kaikkien osioiden rahavirtojen summana saadaan likvidien varojen muutos. Laskelmalla esitetään myös likvidien varojen määrä vuoden alussa ja lopussa.

Rahoituslaskelma laaditaan olennaisilta osiltaan maksuperusteisesti.

15.3.8.7 Liitteiden laatiminen

Valtion tilinpäätöksen liitteet, lukuun ottamatta liitteitä 1 ja 13, laaditaan joko keskuskirjanpidon tietovarastosta tehtävillä kyselyillä tai tiedot kerätään kirjanpitoyksikköjen lähettämiltä tilinpäätösliitteiltä.

15.3.9 Kirjanpitoyksikköjen välisten liiketapahtumien eliminointi

Kirjanpitoyksikköjen välisten liiketapahtumien eliminointi (vähentäminen) tehdään keskuskirjanpidossa valtion taloustietojen raportointia, esimerkiksi tuotto- ja kululaskelmaa ja tasetta varten. Huomattavaa valtion tilinpäätöksen sisällön ja tulkinnan kannalta on, että vain talousarviotalouden sisäiset liiketapahtumat (tuotot ja kulut) eliminoidaan. Budjetointiperiaatteista johtuen talousarviotapahtumia ei eliminoida. Eliminoinnilla ei ole vaikutusta kirjanpitoyksikköjen raportointiin.

Virastojen ja laitosten välisille tapahtumille on tilikartassa pääosin omat sisäiset liikekirjanpidon tilit. Osa liikekirjanpidon tileistä on niin sanottuja sekatilejä, joille voi kirjata sekä ulkoisia että sisäisiä tapahtumia. Mikäli sisäiset erät eivät täsmää keskenään, täsmäämättömät osuudet näkyvät saldona keskuskirjanpidon eliminointierotileillä.

Esimerkki sisäisten liiketapahtumien eliminoinnin ja eliminointieron vaikutuksesta valtion tuotto- ja kululaskelmaan.

Tässä pelkistetyssä esimerkissä kirjanpitoyksikkö A myy kirjanpitoyksikölle B asuinrakennusten rakentamispalvelua 5 000 eurolla. Kirjanpitoyksikkö A laskuttaa kirjanpitoyksikkö B:tä. Kirjanpitoyksikkö B:n kulut muodostuvat ulkoisista asiantuntijapalveluista 3 000 euroa sekä kirjanpitoyksikkö A:lta ostetusta palvelusta. Esimerkissä kirjanpitoyksikkö B:n kirjanpidosta puuttuu A:n jo laskuttama lasku 200 euroa.

	KPY A	KPY B	YHTEENSÄ (ELIMINOIMATON)	ELIMINOINTI	VALTIO (ELIMINOITU)
TUOTTO- JA KULULASKELMA					
TOIMINNAN TUOTOT					
30080 Maksuperustelain muk. liike-tal. tuotot, sisäiset	5 000		5 000	-5 000	0
Tuotot yhteensä	*5 000*	*0*	*5 000*	*-5 000*	*0*
TOIMINNAN KULUT					
43920 Asiantuntijapalvelut		3 000	3 000		3 000
43198 Rakentamispalvelut, sisäiset		4 800	4 800	-4 800	0
99XXX Eliminointiero				-200	-200
Kulut yhteensä	*0*	*7 800*	*7 800*	*-5 000*	*2 800*

JÄÄMÄ I	*5 000*	*-7 800*	*-2 800*	*0*	*-2 800*
TASE					
VASTAAVAA					
17008 Myyntisaamiset, sisäiset	5 000		5 000	-5 000	0
VASTATTAVAA					
25700 Ostovelat		3 000	3 000		3 000
25708 Ostovelat, sisäiset		4 800	4 800	-4 800	0
99YYY Eliminointiero				-200	-200
Vastattavaa yhteensä			7 800	-5 000	2 800

16 Tilinavaus

Tilinavaus koskee pääsääntöisesti liikekirjanpitoa mutta joidenkin erien osalta myös talousarviokirjanpitoa.

16.1 Liikekirjanpito

Tilinpäätöksessä varainhoitovuodelle kuuluvat tulot ja menot on jaksotettu tuotoiksi ja kuluiksi. Sellaiset tulot ja menot, joista vielä odotetaan niitä vastaavia tuloja tai menoja, on aktivoitu taseeseen. Tilinavauksessa nämä tulonodotukset ja velvoitteet siirretään uudelle tilikaudelle.

Liikekirjanpidon tilinavauksessa noudatetaan niin sanottua tasejatkuvuuden periaatetta, jonka mukaan uuden tilikauden tilinavaus tehdään edellisen tilikauden päättävän taseen perusteella viemällä edellisen tilikauden päättävän taseen saldot alkusaldoiksi seuraavalle tilikaudelle. Siten edellisen tilikauden päättävä tase on seuraavan tilikauden avaava tase. Tilinavaus tehdään vain tasetileille (1-2 alkuiset liikekirjanpidon tilit). Saldot siirretään LKP-tili – kumppanikoodi -kombinaatiolla, pois lukien pääoman siirtotilit, joiden yhteydessä kumppanikoodia ei siirretä. Kirjanpito-ohjelmat siirtävät tasetilien saldot uudelle tilikaudelle yleensä automaattisesti.

16.1.1 Pääoman siirtotilit

Tilinavauksessa pääoman siirtotilien saldot siirretään tilille 20700 Edellisten tilikausien pääoman muutos. Kirjanpito-ohjelmat suorittavat saldojen siirrot yleensä automaattisesti.

Pääoman siirtotilejä ovat:

- 20800 Siirrot valtion yleiseltä maksuliikemenotililtä (T)
- 20810 Siirrot valtion yleiselle maksuliiketulotilille (T)
- 20820 Siirrot lähetteiden tililtä (T)
- 20830 Hallinnan siirrot
- 20840 Yhteishankinnoista aiheutuvat menonsiirrot
- 20850 Siirrot sisäisen laskutuksen kuittausten tililtä (T)

16.1.2 Siirtosaamiset ja -velat

Siirtosaamisten ja -velkojen tilien saldot siirretään tilinavauksessa uuden tilikauden alkusaldoiksi sellaisenaan.

Siirtosaamisten ja velkojen tilien saldot puretaan seuraavasti:

Ne tapahtumat, jotka laskutetaan, puretaan seuraavan laskun yhteydessä.

Ne tapahtumat, joista ei tule laskua, esimerkiksi lomapalkkavelka ja korkovelka, puretaan seuraavan jaksotuksen yhteydessä.

Siirtosaamisten ja -velkojen tilejä ovat:

- 173-alkuiset siirtosaamisten tilit ja
- 261-alkuiset siirtovelkojen tilit.

16.2 Talousarviokirjanpito

Talousarviokirjanpidossa ei ole vastaavaa tilinavausmenettelyä kuin liikekirjanpidossa, sillä talousarvion seuranta on vuotuista seurantaa. Siitä huolimatta talousarviokirjanpidossa on joitakin eriä, jotka siirtyvät uudelle tilikaudelle. Näitä ovat siirretyt määrärahat sekä eräät muut talousarviokirjanpidon tilit. Kirjanpito-ohjelmat suorittavat saldojen siirrot yleensä automaattisesti.

16.2.1 Siirretyt määrärahat

Siirrettyjen määrärahojen tilien saldot viedään alkusaldoiksi uuden tilikauden talousarviokirjanpitoon.

16.2.2 Muut talousarviokirjanpidon tilit

Muilla talousarviokirjanpidon tileillä ei tilinpäätöksessä saa olla sellaisia tuloja ja menoja, jotka kuuluvat päättyvän varainhoitovuoden talousarvioon. Ne tulee siis kirjata lopulliselle talousarviokirjanpidon tilille ennen tilinpäätöstä.

Tilinpäätöksessä muilla talousarviokirjanpidon tileillä olleet saldot siirretään tilinavauksessa seuraavalle tilikaudelle. Nämä tilit on aina selvitettävä mahdollisimman pian.

Talousarviokirjanpidon tilillä 670 Talousarvion ulkopuolinen rahoitus ja sillä rahoitetut menot on saldoa tilinpäätöksessä, mikäli tilillä seurattavia talousarvion ulkopuolisia varoja on tilinpäätöshetkellä käyttämättä.

16.2.3 Talousarviotilit

Varainhoitovuoden talousarvion tilijaottelun luvut (tuloarviot ja määrärahat) viedään järjestelmään vertailuluvuiksi talousarviotileille. Vertailuluku ei tarkoita talousarviokirjanpidon alkusaldoa. Vertailuluku on budjettiluku ja se ilmaisee, kuinka paljon talousarviotilille on budjetoitu menoja tai tuloja. Vertailulukua ei siten myöskään viedä kirjanpitoon kirjauksen avulla.

Siirretyillä määrärahoilla ja muilla talousarviokirjanpidon tileillä on puolestaan alkusaldot, jotka ovat muodostuneet edellisellä tilikaudella kirjanpitoon kirjattujen tapahtumien seurauksena.

17 Luku on varalla myöhempää käyttöä varten

18 Kuukausittain ja tilinpäätöksen yhteydessä laadittava täsmäytyslaskelma

Talousarviokirjanpidon täydellisyyden ja luotettavuuden varmistamiseksi liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä on talousarviosta annetun asetuksen 42 e §:n mukaisesti laadittava kuukausittain ja tilinpäätöksen yhteydessä täsmäytyslaskelma. Täsmäytyslaskelma säilytetään osana kirjanpitoaineistoa.

Kirjanpitoyksikön tulee, sen koosta ja kirjanpitotapahtumien määrästä riippuen, tulostaa kirjanpitojärjestelmästään täsmäytyslaskelma päivittäin ja useamminkin, jos päivitettäviä aineistoja on paljon. Täsmäytyslaskelman avulla todetaan kirjanpidon virheettömyys tai mahdolliset virheet. Erityisesti laskelmasta on hyötyä silloin, kun se tehdään jokaisen kirjanpitopäivityksen jälkeen. Silloin mahdollisten virheiden etsiminen on helpompaa, koska se kohdistuu ainoastaan kyseisessä päivityksessä mukana olleisiin tositteisiin. Monivirastoisessa kirjanpitoyksikössä on hyvä tehdä täsmäytyslaskelmat virastoittain virheiden etsimisen helpottamiseksi.

Jos täsmäytyslaskelma osoittaa eroa liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä, tulee kirjanpitoyksikön viivytyksettä selvittää virheet ja tehdä tarvittavat korjauskirjaukset kirjanpitoonsa ennen tietojen siirtämistä keskuskirjanpitoon. Keskuskirjanpitoon siirrettävien tietojen tulee olla virheettömiä.

Täsmäytyslaskelman perusajatus

Täsmäytyslaskelmassa perusajatuksena on tarkastella talousarviokirjanpitoa kahdenkertaisena kirjanpitona. Kahdenkertaisuuteen pyritään siten, että määritellään kaikki erilaiset kirjanpitotapahtumat, joita voidaan pitää talousarviokirjanpitoon kuuluvan menon tai tulon ”vastakirjauksena”. Vastakirjaukset tehdään liikekirjanpidon tasetileille.

Esimerkki liikekirjanpidon tasetilille tehtävästä ”vastakirjauksesta”, jossa vastinparin muodostavat LKP-tili 19200 sekä TaKP-tilit

Ostetaan aineita ja tarvikkeita 6 100 € (sis. alv.). Tapahtuma viedään kirjanpitoon seuraavasti.

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppanikoodi	Debet	Kredit
40090 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	xx.xx.21		5 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.xx		1 100	
19200 Yleiset maksuliikemenotilit (T)				6 100

Esimerkissä on kyse samalla sekä liikekirjanpidon menosta että talousarviomenosta. Liikekirjanpidossa meno kirjataan kahdenkertaisena menotilin ja rahoitustilin välillä. Sen sijaan talousarviokirjanpidossa meno kirjataan ainoastaan kerran talousarviokirjanpidon tilin debetiin. Talousarviokirjanpidosta tehdään ”kahdenkertaista” hakemalla vastakirjaus liikekirjanpidosta.Tässä esimerkissä kahteen talousarviotapahtumaan (ostomeno ja arvonlisäveromeno)

liittyy rahan liikkuminen maksuliikemenotilin kautta. Juuri maksuliikemenotili on esimerkin tapauksessa täsmäytyslaskelmalla esitettävä vastatili.

18.1 Täsmäytyslaskelman sisältö

Täsmäytyslaskelmalle otetaan mukaan kaikki talousarviokirjanpidon tilit. Liikekirjanpidon tasetileistä otetaan mukaan ainoastaan ne, jotka Kirjanpidon tilit määräyksessä on merkitty tunnuksella (T).

Laskelmalle mukaan otettavat liikekirjanpidon tasetilit eli tunnuksella (T) merkityt tilit on valittu seuraavassa kuviossa esitettyjen periaatteiden mukaisesti.

Kuvio täsmäytyslaskelmalle mukaan otettavien tasetilien valinnasta.

Tunnuksella (T) merkittyjä tilejä ovat mm. maksuliiketilit, ostovelat, myyntisaamiset ja osa muista lyhytaikaisista saamisista ja veloista sekä siirtosaamis- ja -velkatileistä. Näille tileille kirjattaessa vastakirjaus tehdään aina joko sellaiselle tilikombinaatiolle, joka sisältää talousarviokirjanpidon tilin, tai toiselle niin ikään täsmäytyslaskelmalle mukaan otettavalle tasetilille.

18.2 Täsmäytyslaskelman tarkastaminen

Jos täsmäytyslaskelma osoittaa eroa liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä, virheet pitää selvittää ja tehdä vaadittavat korjaukset kirjanpitoon mahdollisimman pian.

Täsmäytyslaskelman eron hakeminen aloitetaan selvittämällä virhetileille kirjautuneet tapahtumat. Tilikartassa on omat virhetilinsä liikekirjanpitoa (29900 Kirjanpitoyksikön virhetili) ja talousarviokirjanpitoa (698 Kirjanpitoyksikön talousarviokirjanpidon virhetili) varten. Jos täsmäytyslaskelmalla esiintyvä ero ei johdu virhetileille kirjautuneista tapahtumista, on seuraavaksi hyvä käydä läpi kaikki sellaiset liikekirjanpidon tasetilit, jotka teknisesti voivat esiintyä joko talousarviokirjanpidon tilin kanssa tai ilman sitä. Erotus saattaa johtua siitä, että jollekin näistä tileistä tehty kirjaus on sisältänyt talousarviokirjanpidon tilin silloin kun se ei ole ollut sallittu tai

päinvastoin. Vastaavalla tavalla käydään läpi kaikki tuotto- ja kululaskelman tilit, jotka esiintyvät ilman talousarviokirjanpidon tiliä.

Talousarviokirjanpitoon kirjattava meno ja tulo vaativat aina vastakirjauksen täsmäytyslaskelmaan mukaan otettavalle tasetilille. Nämä tilit on voimassa olevassa Kirjanpidon tilit määräyksessä merkitty tunnuksella (T). Jos vastakirjauksessa on käytetty väärää tasetiliä, esim. liikekirjanpidon jaksotukseen tarkoitettua tiliä, täsmäytyslaskelma näyttää tältä osin eroa.

Täsmäytyslaskelmaan vaikuttavat liikekirjanpidon tilit		Toteuma
17000	Myyntisaamiset (T)	-72 461,00
17390	Muut siirtosaamiset (T)	-41 925,00
17490	Muut lyhytaikaiset saamiset (T)	-13 562 843,26
19910	Lähetteiden tili (T)	-105 444 762,98
19930	Katteet (T)	-10 044 519 412,78
19940	Tyhjennykset (T)	1 575 377 257,84
25700	Ostovelat (T)	17 062 342,66
25800	Ennakonpidätykset (T)	16 129,41
25810	Sosiaaliturvamaksut (T)	3 971,50
25820	Tapaturmamaksut (T)	-2 439,53
25920	Työnantajan eläkemaksut (T)	-7 011,98
25930	Työntekijän eläkemaksut (T)	-3 770,90
25940	Jäsenmaksut (T)	71,24
25960	Työttömyysvakuutusmaksut (T)	15 933,72
26190	Muut siirtovelat (T)	292 508,17
26200	Epäselvät erät (T)	-10 881,21
26270	Siirtotalouden vastikkeettomiin kuluihin liittyvät velat (T)	91 854 973,90
26290	Muut lyhytaikaiset velat (T)	18 308 242,70
Yhteensä		**-8 460 734 077,50**
Talousarviokirjanpidon tilit		
Tuloarviotilit yhteensä		-1 706 271 953,55
Määrärahatilit yhteensä		9 412 445 353,20
Siirrettyjen määrärahojen tilit yhteensä		440 950 916,44
6-alkuiset talousarviokirjanpidon tilit		313 609 761,41
Yhteensä		**8 460 734 077,50**
Erottaa		**0,00**

19 Yhtiökirjauksia valtiolla

19.1 Osakeyhtiöiden perustamiseen, pääomittamiseen, pääomanpalauttamiseen, voitonjakoon ja lakkauttamiseen liittyvät kirjaukset

Tämän luvun sisällön tarkoituksena on varmistaa tarkoituksenmukaiset kirjaus- ja arvottamismenettelyt perustettaessa, pääomitettaessa, voittoa jaettaessa, pääomaa palautettaessa ja purettaessa yhtiöitä. Arvottamismenettelyt ovat sovellettavissa myös liikelaitoksiin. Kirjausmenettelyt ovat tapauskohtaisia ja ne riippuvat tehtävistä sopimuksista ja sanamuodoista. Jotta varmistettaisiin asianmukaiset kirjaukset, tulee kirjanpidosta vastaavan kirjanpitoyksikön olla yhteydessä Valtiokonttoriin erityisesti silloin, kun on kysymyksessä kirjanpidollisesti tulkintaa vaativat tapaukset.

19.2 Yhtiön perustaminen

Osakeyhtiö perustetaan laatimalla perustamissopimus ja yhtiöjärjestys. Perustamissopimuksen allekirjoittavat kaikki osakkeenomistajat. Nämä rekisteröidään Patentti- ja rekisterihallitukseen tekemällä perustamisilmoitus. Jos PRH: lle maksettavan yhtiön perustamisilmoituksen maksaa perustaja, on se osa yhtiön osakkeiden hankintamenoa. Jos se taas maksetaan perustettavan yhtiön lukuun, on se tämän yhtiön meno.

19.3 Apportti-luovutuksen arvotus

Jos osakkeiden merkintähinta maksetaan rahan sijasta kokonaan tai osittain muulla omaisuudella (apporttiomaisuus), omaisuudella on luovutushetkellä oltava vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Sitoumus työn tai palvelun suorittamiseen ei voi olla apporttiomaisuutta.

Apportti tarkoittaa muunlaista kuin rahallista sijoitusta yhtiöön eli tavaraa tai muuta omaisuutta, esimerkiksi osakkeita, jolla on yhtiölle taloudellista arvoa ja omaisuus on oltava yksilöity. Apporttina siirrettävä omaisuus arvioidaan käypään arvoon. Yhtiön tilintarkastajan velvollisuus on antaa lausunto siitä, että omaisuudella on vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Viraston tehtävänä on varmistaa omalta osaltaan, että luovutus on taloudellisesti perusteltu ja tarkoituksen mukainen ja että luovutukseen on valtioneuvoston yleisistunnon suostumus. Valtion kiinteistövarallisuutta saadaan luovuttaa, jos luovuttamista on pidettävä taloudellisesti tarkoituksenmukaisena tai luovuttamiseen on erityinen syy, eikä ole olemassa perusteltua syytä pitää sitä valtion omistuksessa.

Osakkeiden käypänä arvona pidetään hintaa, joka osakkeista on mahdollista saada normaalein kaupallisin ehdoin toteutettavassa kaupankäynnissä (Laki valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta).

Valtio kirjaa taseeseen koko luovutuksen arvon. Jos luovutuksen kohteena on osakkeita tai kiinteistöjä, on luovutuksensaajana olevan yhtiön maksettava saannostaan varainsiirtoverolain mukainen varainsiirtovero. Käytännössä tämä tarkoittaa, että jos yhtiö vähentää varainsiirtoveron osuuden omaan pääomaansa merkittävästä luovutuksen kokonaisarvosta, valtion ja yhtiön taseessa arvot eroavat varainsiirtoveron verran. Jos siirrettävän omaisuuden kirjanpitoarvo poikkeaa siitä, millä vastaava omaisuuserä annetaan apporttina, kirjataan ero valtion kirjanpidossa seuraavasti:

1. Kun omaisuuden luovuttaminen tapahtuu kirjanpitoarvoa korkeammasta arvosta, tämä käyvän arvon ja kirjanpitoarvon erotus on omaisuuden luovuttajan tuotto- ja kululaskelmaan tuotoksi kirjattavaa satunnaista tuottoa ja kirjataan tilille 60990000 Muut satunnaiset tuotot.

2. Kun omaisuuden luovuttaminen tapahtuu kirjanpitoarvoa alemmasta arvosta, tämä käyvän arvon ja kirjanpitoarvon erotus on omaisuuden luovuttajan tuotto- ja kululaskelmaan kirjattavaa kulua ja kirjataan:

- tilille 48900001 Suunnitelmasta poikkeavat poistot, jos kyseessä on poistonalainen omaisuus

- ja tilille 51980000 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot, jos kyseinen omaisuuserä kuuluu ryhmään 13 Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset.

Jos siirretään oikeus sellaisiin myynti- ja muihin saamisiin ja vastuu sellaisista veloista, jotka ovat täsmäytyslaskelmalle tulevilla tileillä kirjataan nämä siirrot seuraavasti:

1. Jos siirrettävät saamiset ovat suuremmat kuin yhtiölle siirretyt lyhytaikaiset velat, kirjataan saamis- ja velkatilien saldot tilille 17490000 Muut lyhytaikaiset saamiset (T). Vastaanottaja maksaa tilien erotuksen talousarviotaloudelle.

2. Jos siirretyt lyhytaikaiset velat ylittävät yhtiölle siirrettyjen saamisten arvon, kirjataan saamis- ja velkatilien saldot tilille 26290000 Muut lyhytaikaiset velat (T). Talousarviotalous maksaa tilien erotuksen vastaanottajalle.

Jos yhtiön ei ole tarkoitus maksaa erotusta tai sille ei ole tarkoitus maksaa erotusta tarvitaan määräraha tai tuloarvio talousarvioon tileistäpoistoa varten. Muiden apporttina luovutettavien erien kohdalla ei saa olla määräraha- tai tuloarviokirjausta.

19.4 Yhtiöittämisten ja pääomittamisten perustapaukset

19.4.1 Yhtiön perustaminen, merkitään 100 osaketta, nimellisarvo 25 euroa

a) Osakkeista maksetaan 2.500 euroa, kirjataan tilille 13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet. Osakeyhtiö kirjaa erän osakepääomaksi.
b) Osakkeista maksetaan 25.000 euroa, kirjataan tilille 13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet. Osakeyhtiö kirjaa 2.500 osakepääomaksi ja loput 22.500 euroa SVOP:iin. [1]

1. Maksetaan 25.000 euroa yhtiölle osakkeita vastaan

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
1.	13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet	xx.xx.xx		25.000	
1.	19200 Maksuliikemenotili (T)				25.000

[1] Osakeyhtiö kirjaa ensin osakeantitilille ja osakepääomaksi ja SVOP:iin vasta sitten kun osakeanti on rekisteröity Patentti- ja rekisterihallituksessa.

c) Osakkeet maksetaan apporttiomaisuudella, jotka ovat tässä tapauksessa yhtiölle luovutettavia valtion omistamia jonkun muun yhtiön osakkeita. Apporttina luovutettavien osakkeiden (yhtiö A) tasearvo luovuttavan viraston kirjanpidossa on 50 milj. euroa ja käypä arvo on 100 milj. euroa. Apporttina luovutettavien osakkeiden hankintameno 50 milj. euroa muuttuu osaksi uuden yhtiön hankintamenoa. Lisäksi hankintamenoksi tilille 13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet kirjataan kirjanpitoarvon ja käyvän arvon ero 50 milj. euroa. Tämän vastakirjaus tehdään tilille 60990000 Muut satunnaiset tuotot. Osakeyhtiö kirjaa 2.500 euroa osakepääomaksi ja loput SVOP:iin.

1. Kirjataan yhtiö A:n osakkeiden luovutus apporttina yhtiölle B.
2. Kirjataan kirjanpitoarvon ja käyvän arvo ero.

	LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
	13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet alkusaldo yhtiö A			50.000.000 (AS)	
1.	13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet yhtiö A:n tasearvo				50.000.000
1.	13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet yhtiö B:n hankintameno			50.000.000	
2.	13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet yhtiö B:n hankintameno			50.000.000	
2.	60990000 Muut satunnaiset tuotot				50.000.000

19.4.2 Yhtiön pääomittaminen osakeanti 100 osaketta, nimellisarvo 25 euroa

a) Osakkeista maksetaan 2.500 euroa, kirjataan tilille 13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet. Osakeyhtiö kirjaa erän osakepääomaksi.
b) Osakkeista maksetaan 25.000 euroa ja kirjataan tilille 13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet. Osakeyhtiö kirjaa 2.500 osakepääomaksi ja loput 22.500 euroa SVOP:iin.

19.4.3 Yhtiön pääomittaminen, sijoitus vapaan oman pääoman rahastoon 100 milj. euroa

a) Maksetaan 100 milj. euroa ja kirjataan tilille 13620009 Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset. Yhtiö kirjaa erän SVOP:iin.
b) Luovutetaan apporttina osakkeita, joiden kirjanpitoarvo ja käypä arvo on 100 milj. euroa. Luovutus kirjataan tilille 13620009 Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset. Yhtiö kirjaa erän SVOP:iin.

19.4.4 Yhtiön pääomittaminen, pääomalaina 100 milj. euroa

a) Maksetaan 100 milj. euroa ja kirjataan tilille 13620000 Pääomalainasaamiset ja muut vastaavat sijoitukset. Yhtiö kirjaa erän joko SVOP:iin tai vieraaseen pääomaan.

Käytännössä se, onko kysymys oman pääoman ehtoisesta sijoituksesta vai vieraan pääoman rahoituksesta ratkeaa sijoitusehtojen perusteella.

19.4.5 Yhtiön osakepääoman alentaminen

Jos yhtiön osakepääomaa alennetaan, kirjataan saadut rahat tilin 13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet ja/tai 13620009 Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset vähennykseksi samassa suhteessa kuin niille osakeantia kirjattaessa on kirjattu.

19.4.6 Yhteenveto yhtiön pääomittamisesta

19.5 Voitonjako ja pääoman palauttaminen

19.5.1 Osinko ja muu voitonjako

a) Jos yhtiö jakaa osinkoa rahana, se kirjataan tilille 50900001 Osingot.
b) Jos yhtiö muutoin jakaa voittoa rahana, kirjataan se tilille 50900002 Muu voitonjako.
c) Jos yhtiö jakaa osinkoa tai muuta voitonjakoa muuna omaisuutena kuin rahana, arvotetaan luovutus käypään arvoon. Arvo kirjataan saadun hyödykkeen lajin mukaiselle tasetilille ja tilille 50900001 Osingot tai tilille 50900002 Muu voitonjako. Kyseessä ei ole talousarviotulo eikä sitä kirjata talousarviokirjanpitoon. Saadulle omaisuudelle laaditaan tarvittaessa poistosuunnitelma.

19.5.2 Pääomalainan palauttaminen

Jos yhtiö palauttaa pääomalainaa kirjataan saadut varat tilin 13620000 Pääomalainasaamiset ja muut vastaavat sijoitukset vähennykseksi.

19.5.3 SVOP-rahaston palauttaminen

Jos yhtiö palauttaa pääomaa SVOP-rahastosta, kirjataan saadut varat tilin 13620009 Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset vähennykseksi. Jos varoja on enemmän kuin tilillä on saldoa, niin ylimenevä osa kirjataan tilille 50990000 Muut rahoitustuotot.

Jos varoja on vähemmän kuin yllä mainituilla tileillä on saldoja, niin erotus kirjataan tilille 51980000 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot. Tässä tapauksessa ei tarvita talousarviomäärärahaa.

Jos yhtiö palauttaa luvussa 19.4.1 esimerkin b-kohdan mukaista SVOP-rahastoon merkittyä hankintamenoa, kirjataan se ensisijaisesti vähentämään tilin 13620009 Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset saldoa niin paljon kuin saldoa on jäljellä, sen jälkeen kirjataan lkp-tilin 13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet vähennykseksi (vähennystä ei voi tehdä osakepääoman määrästä). Sen jälkeen ylimenevä osa kirjataan tilille 50990000 Muut rahoitustuotot.

19.6 Yhtiöjärjestelyt

19.6.1 Fuusio

Fuusiotilanteessa yhdistyvän yhtiön hankintameno yhdistetään valtion kirjanpidossa vastaanottavan yhtiön hankintamenoon.

19.6.2 Jakautuminen

Jakautuminen toteutetaan kirjanpitoarvojen perusteella. Jakautuvan yhtiön hankintameno (=osakepääoma ja maksettu ylikurssi) jaetaan valtion kirjanpidossa samassa suhteessa kuin osakepääoma ja SVOP-rahastossa oleva ylikurssi jaetaan jakautuvien yhtiöiden kesken jakautusmissuunnitelmassa.

19.6.3 Yhtiön purkaminen

Valtion omistuksessa oleva yhtiö puretaan ja omaisuus realisoidaan ja raha palautetaan valtiolle. Valtio kirjaa saadut rahat tileille 13010000 Osakeyhtiöiden osakkeet ja 13620009 Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset samassa määrin kuin niille on kertynyt saldoa. Jos varoja on enemmän kuin yllä mainituilla tileillä on saldoja, niin ylimenevä osa kirjataan tilille 50990000 Muut rahoitustuotot (menettely poikkeaa apportti luovutuksen arvotuksesta, koska tässä omaisuus realisoituu).

Jos varoja on vähemmän kuin yllä mainituilla tileillä on saldoja, niin erotus kirjataan tilille 51980000 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot. Tässä tapauksessa ei tarvita talousarviomäärärahaa.

19.7 Säätiöt ja yliopistot

Säätiöiden peruspääoma, joka on tarkoitus maksaa esim. säätiön purkautuessa takaisin valtiolle kirjataan tilille 13620009 Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset, paitsi silloin kun säätiön säännöissä ei jätetä valtiolle minkäänlaista ohjausta. Tällaisissa tapauksissa kirjaus tehdään käyttäen 8-alkuista siirtotalouden kulutiliä, tässä tapauksessa lkp-tiliä 82590000 Muut siirtotalouden kulut pääomatalous, voittoa tavoittelemattomat yhteisöt. Esimerkiksi Kansallisgallerian

ja säätiöyliopistojen kohdalla ohjaus on säilytetty ministeriöllä ja pääoma siltä osin kuin se on sovittu palautettavaksi, on kirjattu oman pääoman ehtoisena sijoituksena.

Pääomasijoitukset julkioikeudellisille yliopistoille kirjataan tilille 13630000 Yliopistot.

20 Päivityshistoria

PVM	TEHDYT PÄIVITYKSET
6/2024	Versiohistoriaa on aloitettu kirjaamaan tästä julkaisusta lähtien. Aiempia muutoslokeja voi etsiä vanhojen käsikirjaversioiden kansilehdistä. Päivitetty luku 4.4. palkanmaksun periaatteista viime vuosina tapahtuneiden säädösmuutosten johdosta. Lisätty luvun 4.5.11.6 kirjanpitoyksiköiden välisten hallinnansiirtojen kirjausesimerkkeihin kumppanikoodit. Tarkennettu lukua 6.8.4. liittyen valtion käännettyyn arvonlisäverovelvollisuuteen. Täsmennetty lukua 9.1. talousarvion ulkopuolella olevien rahastojen pankkitilien osalta. Päivitetty luvussa 10 kuvaus valtion velan nettoperiaatteesta. Tarkennettu luvussa 11.2 tilinpäätöksen hyväksymistä koskevaa tekstiä vastaamaan yksiselitteisesti TaA 63 §:ää. Eritelty luvussa 11.4.4.1 Valtiokonttorin nimissä olevien valuuttapankkitilien ja muiden valuuttapankkitilien kurssausmenettelyt ja päivitetty luvussa 4.12 kurssierojen kirjausesimerkit. Poistettu luvusta 12.3.12 epätarkka termi ”takausvaltuus”. Takauksia ei voi budjetoida valtuuksina. Tarkennettu luvuista 12.3.15 ja 12.3.16 velan muutoksista sitä, että liitteen 15 muodostaminen tilin 2499 Muut pitkäaikaiset velat saldosta koskee vain erikseen tekstissä mainittuja tapauksia.