Tilinpäätöksen yhteydessä laadittavat luettelot -määräys

Tilinpäätöksissä laadittaviin luetteloihin lisätään *Luettelo epävarmoista myyntisaamisista reskontrassa*.

Lisäksi määräykseen piiriin tuodaan olemassa olevat luettelot *talousarviokirjanpidon 6-alkuisten tilien saldoista* sekä *päätöksistä edellisille vuosille kuuluvien menojen maksamisesta kuluvan vuoden määrärahasta*.

Määräys koskee soveltuvin osin talousarvion ulkopuolella olevia valtion rahastoja (jos rahasto tekee tileistäpoistopäätöksiä tai sillä on myyntireskontra).

Epävarmat myyntisaamiset reskontrassa

Kirjanpitoyksikön tai talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston tulee eritellä luettelolla erääntymis- tai perintälukitusjärjestyksessä vanhimmasta uusimpaan saatavakohtaisesti ne myyntisaamisissa olevat avoimet saatavat, joiden erääntymisestä on kulunut vähintään vuosi, ja joille ei tehdä enää aktiivisia perintätoimia. Luettelolla tulee olla myyntisaatavan lasku- ja tositenumero, summa, eräpäivä sekä perintäesto tai -lukitus. Luettelolla tulee saatavakohtaisesti esittää perustelut, miksi saatava on avoimena reskontrassa. Luettelo allekirjoitetaan kirjanpitoyksikössä.

Valtiontalouden tarkastusvirasto VTV on yhteisten prosessien tarkastushavainnoissa suositellut erillisseurannan kehittämistä saataville, jotka tulisi asetuksen valtion talousarviosta (1243/1992) 66 c §:n perusteella kirjata pois kirjanpidon myyntisaamisista. *Tilinpäätökseen tulee merkitä saamiset nimellisarvoonsa, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoonsa*. Tarkastushavainnoissa on nostettu esille, että myyntisaamisissa on yli vuoden vanhoja saatavia, joille ei tehdä aktiivisia perintätoimia.

Talousarvioasetus (122/1992) ei ota yksityiskohtaisesti kantaa myyntisaamisten arvostamiseen. Valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) 24 c §:n (5.12.2024/757) mukaan *Valtiokonttori antaa tarvittavat määräykset kirjanpitoyksikköjen tilinpäätösten laadinnan yksityiskohdista sekä laskentatoimen hoidon sekä muiden taloushallinnon toimintojen ja menettelytapojen yksityiskohdista.* Myyntisaamisten arvostamisen yksityiskohtien laadinnassa on sovellettu VTV:n tarkastushavaintoja sekä Kirjanpitolautakunnan (Kila) lausuntoa 1827/28.10.2008.

Myyntisaamisista pois kirjaaminen tarkoittaa käytännössä saatavan tileistäpoistamista. Jos myyntisaatavaa ei voida tileistäpoistaa, se tulee esittää tilinpäätöksessä epävarmana myyntisaamisena reskontrassa. Saatava luokitellaan epävarmaksi, kun sen erääntymisestä on kulunut yli vuosi ja se on perintälukittu tai -estetty, eikä sille näin ollen tehdä aktiivisia perintätoimenpiteitä.

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

Kirjanpitolautakunnan (Kila) lausunnon 1827/2008 mukaan saamisen epätodennäköisyyttä voidaan arvioida saamisen kirjausedellytyksen täyttymisen arviointina. Jos saatavan jääminen avoimeksi on vähintään mahdollista, voidaan saatavaa pitää epävarmana ja se tulee selvittää tilinpäätöksessä, jos kuluksi kirjaaminen ei ole mahdollista.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on kiinnittänyt tarkastuksessa huomiota yli vuoden vanhoihin avoimiin myyntisaataviin. Valtion maksuperusteasetuksen (211/1992) 5 § mukaan julkisoikeudelliseen saatavaan viranomainen voi myöntää maksuaikaa enintään vuodeksi. Vuoden aikana myös vapaaehtoisen ja oikeudellisen perinnän eri vaiheet on saatu päätökseen. Näin ollen voidaan pitää perusteltuna, että yli vuoden vanha saatavaan suorituksen saaminen on epätodennäköistä. Luokitus on sama niin julkisoikeudellisille kuin muille saataville.

Perintälukituksella tai -estolla tarkoitetaan niitä saatavan lukituksia tai estoja, jossa avoimelle saatavalle on merkitty perintätoimet estävä lukitus tapauksissa, joiden saamisen maksamisessa on epävarmuustekijöitä tai perintä on saatavan osalta päättynyt esteeseen. Perinnän esteellä tarkoitetaan tilannetta, jossa saatavan ulosotto päättyy esimerkiksi velallisen varattomuusesteeseen, jolloin saatavalle ei tulla saamaan suoritusta.

Epävarmat saatavat tulee selvittää tilinpäätöksen yhteydessä laadittavalla luettelolla. Kirjanpitolautakunnan lausunnon mukaisesti todennäköisyyden arviointi tehdään aina tapauskohtaisesti ja sen arviointi on tehtävä viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa. Kirjanpitoyksikön tai talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston tulee luettelolla selvittää jokainen avoin myyntisaatava erikseen. Koska selvityksen tekee kirjanpitoyksikkö, luettelo myös allekirjoitetaan kirjanpitoyksikössä.

Talousarviokirjanpidon 6-alkuisten tilien saldot ja päätökset edellisille vuosille kuuluvien menojen maksamisesta kuluvan vuoden määrärahasta

Määräys sisältää tästä eteenpäin jo aiemmin olemassa olleet luettelot *talousarviokirjanpidon 6-alkuisten tilien saldoista* sekä *päätöksistä edellisille vuosille kuuluvien menojen maksamisesta kuluvan vuoden määrärahasta*. 6-alkuisten talousarviokirjanpidon tilien saldot ovat jo ennestään olleet Palkeilla samassa tilinpäätösluetteloiden aineistopohjassa, jota tämä määräys koskee, mutta niistä on määrätty aiemmin ainoastaan tilikartassa. Tätä 6-alkuisten tilien luetteloa on Valtion kirjanpidon käsikirjassa kutsuttu myös ”muuksi tilinpäätöserittelyksi” (termillä ei ole mitään erityistä säädöspohjaa), mutta sitä on perusteltua käsitellä tilinpäätösluettelona samassa määräyksessä yhdenmukaisuuden vuoksi. Tällöin kaikesta kyseessä olevasta aineistosta on määrätty samassa määräyksessä. Kyseessä on tositeluettelo, jossa eritellään tilinpäätöshetkellä 6-alkuisten talousarviotilien saldo kokonaisuudessaan, mikäli toteumaa on olemassa.

Luettelosta *päätöksistä edellisille vuosille kuuluvien menojen maksamisesta kuluvan vuoden määrärahasta* on määrätty valtiovarainministeriön päätöksessä VN/16717/2024. VM:n päätöksen mukaan luetteloon otetaan kirjanpitoyksikön päätökset varainhoitovuosittain, momenteittain ja laskukohtaisesti. Luettelo pitää tehdä ainoastaan silloin, jos päätöksiä edelliselle vuodelle kuuluvien menojen maksamisesta on tehty (TaL 20 § perusteella). Palkeiden ja Valtiokonttorin laskentatoimen ohjauksen välisessä keskustelussa on ilmennyt, että tämän luettelon tekemiseen ja esittämiseen liittyvät yksityiskohdat ovat asiakasvirastoissa olleet epäselviä. Laskentatoimen ohjaus pitää perusteltuna, että nämä luettelot otetaan mukaan määräykseen ja tehdään tilinpäätöksen yhteydessä, jotta yhdenmukainen esitystapa ja määrärahojen käyttöön liittyvä sisäinen valvonta varmistetaan. Palkeilla on valmiina luettelopohja määräyksen mukaista esitystapaa varten. Lausuntokierroksen jälkeen täsmennettiin määräystä siten, että tätä luetteloa varten tarvitaan hallinnolliset päätökset eikä pelkkä menopäätös riitä. Lisäksi täsmennettiin, että menettely ei koske tilannetta, jossa maksetaan edellisvuodelle kuuluva meno sen vuoden siirretystä siirtomäärärahasta.

Määräyksen mukaan kaikki luettelot allekirjoittaa laatija. Laatija voi osittain vaihdella, sillä tase-erittelyissäkin laatija voi olla joko kirjanpitoyksikkö tai Palkeet. Käytännössä kirjanpitoyksikkö laatii ja allekirjoittaa luetteloista ainakin luettelot epävarmoista myyntisaamisista ja edellisvuoden menon maksamisen kuluvan vuoden määrärahasta.

Jakelu Kirjanpitoyksiköt, talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot ja Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus

Tiedoksi Valtionvarainministeriö/BO
VTV Valtiontalouden tarkastusvirasto