

8.6.2009

SELVITYS VALTION KIRJANPITOSÄÄDÖSTEN KEHITTÄMISESTÄ IPSAS-STANDARDEIHIN PERUSTUEN (1. OSA)

Selvityksen tekeminen

Valtion kirjanpitolautakunnan asettamispäätöksessä toimikaudeksi 1.12.2006–30.11.2009 (VM117:00/2006) todetaan, että lautakunnan tulee valtion talousarviosta annetun asetuksen 71a §:ssä säädettyjen tehtävien lisäksi seurata kansainvälisten, erityisesti julkista taloutta koskevien kirjanpitostandardien kehittämistä sekä selvittää, tehdä aloitteita ja antaa suosituksia niiden soveltamisesta valtion kirjanpidossa. Tämä lautakunnalle annettu lisätehtävä on jatkoa jo edellistä toimikautta 1.12.2003–30.11.2006 koskevaan asettamispäätökseen sisältyvälle vastaavalle tehtävälle. Lautakunta teki edellisellä toimikaudella IPSAS-standardien soveltamisesta valtion kirjanpidossa selvityksen, jonka tulokset julkaistiin muistiossa 30.11.2006 (Dnro 545/58/2006).

Kuluvalla toimikaudella valtion kirjanpitolautakunta on jatkanut julkaistujen IPSAS-standardien ja valtion kirjanpitoa koskevien säädösten vertailua standardien sellaisten kohtien tunnistamiseksi, jotka olisi tarkoituksenmukaista ottaa huomioon valtion kirjanpitosäädöksiä edelleen kehitettäessä. Selvitystyön yksityiskohtaiset tulokset lautakunnassa vuosina 2007–2008 käsiteltyjen IPSAS-standardien (yhteensä 12 kpl) osalta ovat oheisena liitteenä. Selvitystyön tulokset kuluvana vuonna käsiteltyjen ja käsiteltävien IPSAS-standardien osalta esitetään lautakunnan toimikauden päättymiseen 30.11.2009 mennessä.

Yhteenvedo selvitystyön tuloksista

IPSAS-standardit perustuvat siihen ajatukseen, että kirjanpidon keskeisin tehtävä on julkisyhteisön käypiin arvoihin arvostetut varat ja velat sisältävän taseen laatiminen. Tämä on lähtökohtana myös IPSASB:n syyskuussa 2008 kommentoitavaksi julkaisemassa IPSAS-standardien viitekehyksen ensimmäistä osaa koskevassa luonnoksessa, josta valtion kirjanpitolautakunta antoi lausunnon 30.3.2009. Lautakunta ei pidä tätä käypiin arvoihin perustuvan taseen laatimista hedelmällisenä lähtökohtana valtion kirjanpitoa koskevia säädöksiä edelleen kehitettäessä. Niinpä lautakunta katsoo, että IPSAS-standardien sellaisia kohtia, jotka edellyttävät käypiin arvoihin arvostettujen varojen ja velkojen merkitsemistä taseeseen, ei pääosin ole tarpeen ottaa huomioon valtion kirjanpitosäädöksiä kehitettäessä.

IPSAS-standardeille on tunnusomaista angloamerikkalaisen sääntelytavan mukaisesti, että ne ovat paljon yksityiskohtaisempia sekä sisältävät paljon enemmän määritelmiä ja normien perusteluja kuin valtion kirjanpitoa koskevat säädökset. Valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että valtion kirjanpitosäädöksiä ei tulisi monimutkaistaa näin yksityiskohtaisella ja suomalaisen lainsäädäntötapaan soveltumattomalla sääntelyllä. Niinpä IPSAS-standardien tällaisia kohtia ei ole tarpeen ottaa huomioon valtion kirjanpitosäädöksiä kehitettäessä. Selvityksessään lautakunta on kuitenkin pitänyt silmällä myös sitä, mitkä IPSAS-standardien tällaisista kohdista voitaisiin ottaa huomioon Valtiokonttorin julkaisemaa ”Valtion kirjanpidon käsikirjaa” edelleen kehitettäessä. Lautakunta saattaa nämä kohdat erikseen Valtiokonttorille tiedoksi.

Valtion kirjanpitolautakunnassa vuosina 2007–2008 yksityiskohtaisesti käsiteltyjen IPSAS-standardien perusteella valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä tulisi ottaa huomioon seuraavaa:

- Valtion talousarviosta annetun lain 17a §:n 1 momentissa, jossa säädetään valtion tilinpäätöksen sisällöstä, ei ole IPSAS 1:n kappaletta 21(c) vastaavaa säädöstä oman pääoman muutoksia koskevasta laskelmasta.
- Valtion talousarviosta annetun asetuksen 5a §:n 4 momentin, 42c §:n, 42f §:n 2 momentin ja 66f §:n 1 momentin nojalla osingot ja niihin rinnastettavat erät kirjataan tuotoiksi maksuperusteella, kun ne IPSAS 9:n kappaleen 34(c) mukaan kirjataan, kun yhteisön oikeus maksun saamiseen osakkeenomistajana tai muutoin on syntynyt.
- Valtion talousarviosta annetun asetuksen 66b §:n 2 momentin säädös sallii IPSAS 11:n kappaleesta 23(b) poiketen sen, että myös talousarvioasetuksen 5 b §:n 2 momentissa ja 66f §:n 2 momentissa tarkoitettujen suoritteiden osalta hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista hyödykkeeseen kohdistuva osuus jätetään lukematta hankintameno.
- Valtion kirjanpitosäädöksissä ei ole IPSAS 12:n kappaletta 16, IPSAS 16:n kappaletta 27, IPSAS 17:n kappaletta 27 ja IPSAS 23:n kappaletta 42 vastaavaa säädöstä vastikkeetta saadun omaisuuden kirjanpitoarvon määrittämisestä.
- Valtion talousarviosta annetun asetuksen 67a §, jossa säädetään valtion tilinpäätöksen liitteistä, ei sisällä säädöstä IPSAS 24:n kappaleen 47 vaatiman täsmäytyslaskelman esittämisestä valtion tilinpäätöksen liitteenä. Laskelmassa täsmäytetään valtion talousarvion toteutumalaskelman mukaiset toteutuneet määrät valtion rahoituslaskelman mukaisesti nettorahavirtoihin juoksevasta toiminnasta, investoinneista ja rahoituksesta esittäen erikseen niiden perustetta, ajoitusta ja yhteisöä koskevat erot.
- Valtiovarainministeriön valtion tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista antaman määräyksen liitteenä 4 olevan valtion rahoituslaskelman kaavan mukaan

- investointitoiminnassa saaduista maksuista esitetään käyttöomaisuuden ja sijoitusten myyntivoitot nettomääräisinä sekä rahoitustoiminnassa saadut ja suoritettut maksut esitetään valtionvelan ja muun velan nettomuutoksina IPSAS 2:n kappaleesta 31 poiketen;
 - kaikki korkotulot ja voiton tuloutukset luokitellaan omaan toimintaan kuuluvaksi eräksi sekä muiden velkojen kuin valtionvelan korkomenoja ei esitetä erikseen IPSAS 2:n kappaleesta 40 poiketen;
 - määräysvallassa olevien yhteisöjen tai muiden toimintayksiköiden hankinnasta ja luovutuksesta johtuvia rahavirtoja ei esitetä erikseen investointien pääryhmässä IPSAS 2:n kappaleesta 51 poiketen sekä
 - rahavarojen ja niihin rinnastettavien varojen osatekijöitä ei ilmoiteta rahoituslaskelman yhteydessä IPSAS 2:n kappaleesta 58 poiketen.
-
- Valtiovarainministeriön valtion tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista antaman määräyksen 6 §:n 1 kohdan säädös sekä 7 §:ään perustuvat, liitteenä 5 olevat kaavat eivät edellytä IPSAS 24:n kappaleen 29 vaatimaa selvitystä siitä, ovatko alkuperäisen ja lopullisen talousarvion väliset muutokset johtuneet määrärahojen uudelleen kohdentamisesta talousarviossa vai muista syistä.
 - Valtiovarainministeriön valtion tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista antaman määräyksen 6 §:n 1 kohdan säädös ei edellytä IPSAS 24:n kappaleen 39 vaatimaa selvitystä hyväksytyssä talousarviossa noudatetusta laatimisperusteesta eikä kappaleen 45 vaatimaa vahvistettuun talousarvioon sisältyvien yksiköiden yksilöimistä.

Puheenjohtaja

Eero Prepula

Sihteeri

Pirjo Svanström

Liite IPSAS-standardien vertailu vastaaviin valtion kirjanpitosäädöksiin (osa 1)

IPSAS-STANDARDIEN VERTAILU VASTAAVIIN VALTION KIRJANPITOSÄÄDÖKSIIN (OSA 1)

Valtion kirjanpitosäädökset

IPSAS-standardeja on verrattu seuraaviin valtion kirjanpitoa koskeviin säädöksiin (suluissa vertailussa käytetty lyhenne):

- Laki valtion talousarviosta 423/1988 (TaL) 14–18 §
- Asetus valtion talousarviosta 1243/1992 (TaA) 41–54a § ja 61–68b §
- Valtiovarainministeriön määräys valtion tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista 17.11.2004, TM0403 (Valtion tilinpäätöskaavamääräys)
- Valtiokonttorin määräys hankintamenon määrittelystä 19.12.1997, 19/03/97 (Hankintamenomääräys)
- Valtiokonttorin määräys kirjanpidon tileistä 23.10.2002, 14/03/2002 (Tilikarttamääräys)
- Valtiokonttorin määräys käyttöomaisuuskirjanpidosta sekä poistosuunnitelmien laatimisesta ja poistojen kirjaamisesta 19.12.2005, 388/03/2005 (Käyttöomaisuuskirjanpito- ja poistomääräys)

IPSAS-standardit

Vuosien 2007–2008 aikana tehdyssä vertailussa on käsitelty yksityiskohtaisesti seuraavat IPSAS-standardit:

- IPSAS 1: Presentation of Financial Statements
- IPSAS 2: Cash Flow Statements
- IPSAS 3: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
- IPSAS 4: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
- IPSAS 9: Revenue from Exchange Transactions
- IPSAS 11: Construction Contracts
- IPSAS 12: Inventories
- IPSAS 16: Investment property
- IPSAS 17: Property, Plant and Equipment
- IPSAS 21: Impairment of Non-Cash-Generating Assets
- IPSAS 23: Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)
- IPSAS 24: Presentation of Budget Information in Financial Statements

Valtion kirjanpitosäädösten edelleen kehittämässä huomioon otettavat IPSAS-standardien kohdat

Seuraavassa vertailussa IPSAS-standardien otsikkojen ja kappaleiden suomennokset ovat epävirallisia.

IPSAS 1: Presentation of Financial Statements (Tilinpäätöksen esittäminen)

IPSAS 1 sisältää määräykset tilinpäätöksen esittämistä koskevista yleisistä näkökohdista ja tilinpäätöksen rakenteesta sekä vähimmäisvaatimukset taseen, tuotto- ja kululaskelman, rahoituslaskelman, oman pääoman muutoksia koskevan laskelman sekä liitetietojen sisällöstä. Valtion kirjanpitosäädösten kehittämässä tulisi ottaa huomioon seuraavaa:

IPSAS 1:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>21. Tilinpäätöskokonaisuuden muodostavat:</p> <p>(a) laskelma taloudellisesta asemasta;</p> <p>(b) laskelma taloudellisesta tuloksesta;</p> <p>(c) laskelma nettovarojen / oman pääoman muutoksista;</p> <p>(d) rahavirtalaskelma;</p> <p>(e) budjetin ja toteutuman vertailu joko erillisenä tilinpäätöstä täydentävänä laskelmana tai budjettia koskevana sarakkeena tilinpäätöslaskelmissä, mikäli yhteisölle vahvistettu budjetti on julkiseksi saatettua tietoa; sekä</p> <p>(f) liitetiedot, joihin sisältyy yhteenveto merkittävistä kirjanpitoperiaatteista ja muut tilinpäätöksen liitteenä ilmoitettavat selittävät tiedot.</p>	<p>TaL 17a § (1216/2003) Valtion tilinpäätös</p> <p>[1 mom:] Valtion tilinpäätös sisältää:</p> <p>1) talousarvion toteutumista koskevan talousarvion toteutumalaskelman talousarvion osaston tai pääluokan sekä luvun ja momentin tarkkuudella;</p> <p>2) tuottoja ja kuluja kuvaavan tuotto- ja kululaskelman;</p> <p>3) varainhoitovuoden päättymisajankohdan taloudellista asemaa kuvaavan taseen;</p> <p>4) rahavirtoja kuvaavan rahoituslaskelman;</p> <p>5) jäljempänä 18 §:ssä tarkoitettujen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset liitetiedot.</p>	<p>TaL 17a.1 § ei sisällä IPSAS 1:n kappaletta 21(c) vastaavaa säädöstä oman pääoman muutoksia koskevasta laskelmasta.</p>

IPSAS 2: Cash Flow Statements (Rahavirtalaskelmat)

IPSAS 2 sisältää määräykset yhteisön rahavarojen ja niihin rinnastettavien varojen toteutuneita muutoksia koskevan informaation esittämistä rahavirtalaskelmassa, jossa tilikauden rahavirrat on jaoteltu varsinaisen toiminnan, investointitoiminnan ja rahoitustoiminnan rahavirtoihin. Valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä tulisi ottaa huomioon seuraavaa:

IPSAS 2:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>31. Investointi- ja rahoitustoiminnassa saadut ja suoritettavat maksut esitetään bruttomääräisinä pääryhmittäin eriteltyinä lukuun ottamatta mahdollisesti nettomääräisinä esitettäviä kappaleissa 32 ja 35 mainittuja eriä.</p>	<p>Valtion tilinpäätöskaavamääräyksen liite 4: Valtion rahoituslaskelma ...</p> <p>INVESTOINNIT Käyttöomaisuusinvestoinnit Käyttöomaisuuden myyntivoitot Sijoitukset arvopapereihin Sijoitusten myyntivoitot Annetut lainat investoinnit Annettujen lainojen takaisinmaksut</p> <p>INVESTOINTIEN RAHAVIRTA</p> <p>RAHOITUS Valtionvelan nettomuutos Muun velan nettomuutos</p> <p>RAHOITUKSEN RAHAVIRTA</p>	<p>Valtion rahoituslaskelman kaavan mukaan investointitoiminnassa saaduista maksuista esitetään käyttöomaisuuden ja sijoitusten myyntivoitot nettomääräisinä sekä rahoitustoiminnassa saadut ja suoritettavat maksut esitetään valtionvelan ja muun velan nettomuutoksina IPSAS 2:n kappaleesta 31 poiketen.</p>
<p>40. Saaduista ja maksetuista koroista ja osingoista johtuvat rahavirrat esitetään omina erinä. Kukin erä luokitellaan tilikaudesta toiseen johdonmukaisella tavalla joko juoksevaan toimintaan, investointi- tai rahoitustoimintaan kuuluvaksi.</p>	<p>Valtion tilinpäätöskaavamääräyksen liite 4: Valtion rahoituslaskelma ...</p> <p>OMA TOIMINTA Tulo- ja varallisuusverotulot Arvonlisäverotulot Muut vero- ja maksutulot</p> <p>Verot ja veronluonteiset tulot yhteensä</p>	<p>Valtion rahoituslaskelman kaavan mukaan kaikki korkotulot ja voiton tuloutukset luokitellaan omaan toimintaan kuuluvaksi eräksi sekä muiden velkojen kuin valtionvelan korkomenoja ei esitetä erikseen IPSAS 2:n kappaleesta 40 poiketen.</p>

IPSAS 2:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>51. Määräysvallassa olevien yhteisöjen tai muiden toimintayksiköiden hankinnasta ja luovutuksesta johtuvat rahavirrat esitetään erikseen ja luokitellaan investointitoimintaan kuuluviksi.</p>	<p>Palvelujen myynti, vuokrat, käyttökorvaukset ja muut toiminnan tulot Korkotulot ja voiton tuloutukset Tavaroiden ja palveluiden ostomenot Henkilöstömenot Muut menot Maksetut eläkkeet Valtionvelan korkomenot OMAN TOIMINNAN RAHAVIRTA</p> <p>...</p> <p>INVESTOINNIT Käyttöomaisuusinvestoinnit Käyttöomaisuuden myyntivoitot Sijoitukset arvopapereihin Sijoitusten myyntivoitot Annetut lainat sinvestoinnit Annettujen lainojen takaisinmaksut INVESTOINTIEN RAHAVIRTA</p> <p>Valtion tilinpäätöskaavamääräyksen liite 4: Valtion rahoituslaskelma</p> <p>...</p> <p>INVESTOINNIT Käyttöomaisuusinvestoinnit Käyttöomaisuuden myyntivoitot Sijoitukset arvopapereihin Sijoitusten myyntivoitot Annetut lainat sinvestoinnit Annettujen lainojen takaisinmaksut INVESTOINTIEN RAHAVIRTA</p>	<p>Valtion rahoituslaskelman kaavan mukaan määräysvallassa olevien yhteisöjen tai muiden toimintayksiköiden hankinnasta ja luovutuksesta johtuvia rahavirtoja ei esitetä erikseen investointien pääryhmässä IPSAS 2:n kappaleesta 51 poiketen.</p>

IPSAS 2:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>58. Yhteisön tulee ilmoittaa rahavarojen ja niihin rinnastettavien varojen osatekijät sekä esittää rahavirtalaskelmassa ja taloudellista asemaa koskevassa laskelmassa raportoitujen määrien välinen täsmäytyslaskelma.</p>	<p>Valtion tilinpäätöskäavamääräyksen liite 4: Valtion rahoituslaskelma</p> <p>...</p> <p>LIKVIDIEN VAROJEN MUUTOS</p> <p>LIKVIDIT VARAT 1.1.</p> <p>LIKVIDIT VARAT 31.12.</p>	<p>Valtion rahoituslaskelman kaavan mukaan rahavarojen ja niihin rinnastettavien varojen osatekijöitä ei ilmoiteta rahoituslaskelman yhteydessä IPSAS 2:n kappaleesta 58 poiketen.</p>

IPSAS 3: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (Kirjanpitoperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet)

IPSAS 3 sisältää määräykset kirjanpitoperiaatteiden valinnasta, soveltamisesta ja muuttamisesta sekä kirjanpitoperiaatteiden muutoksista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, kirjanpidollisten arvioiden muutoksista ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista sekä aikaisempien tilikausien virheiden kirjanpitokäsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Standardissa ei ole valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä huomioon otettavia kohtia.

IPSAS 4: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Valuuttakurssien muutosten vaikutukset)

IPSAS 4 sisältää määräykset ulkomaanrahan määräisten erien muuntamisesta ja muuntamisessa syntyvien kurssierojen käsittelystä, ulkomaisen toimintayksikön tilinpäätöserien muuntamisesta sekä niitä koskevien tietojen esittämisestä tilinpäätöksessä. Standardissa ei ole valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä huomioon otettavia kohtia.

IPSAS 9: Revenue from Exchange Transactions (Vastikkeelliset tuotot)

IPSAS 9 sisältää määräykset vastikkeellisista liiketapahtumista syntyviä tuottoja koskevista kirjauksista ja tilinpäätöstiedoista. Standardissa määrätään siitä, miten vastikkeellisesta liiketapahtumasta kirjattavan tuoton määrä määritellään, milloin ja millainen määrä palvelujen tuottamisen tuottoina kirjataan tuloslaskelmaan, milloin ja millainen määrä tavaroiden myynnin tuottoina kirjataan tuloslaskelmaan, milloin ja millainen määrä korkoina, rojalteina ja osinkoina kirjataan tuottoja tuloslaskelmaan sekä mitä tietoja tilinpäätöksessä esitetään vastikkeellisista tuotoista. Valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä tulisi ottaa huomioon seuraavaa:

IPSAS 9:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>34. Tuotot tulee kirjata seuraavilla kirjanpito-menettelyillä:</p> <p>(a) korot tulee kirjata ajan kulumisen perusteella ottaen huomioon varan efektiivinen tuotto;</p> <p>(b) rojaltit tulee kirjata, kun ne on ansaittu asianomaisen sopimuksen pääasiallisen sisällön mukaisesti; ja</p> <p>(c) osingot ja niihin rinnastettavat erät tulee kirjata, kun osakkeenomistajan tai yhteisön oikeus maksun saamiseen on syntynyt.</p>	<p>TaA 5a § (1175/2002)</p> <p>[4 mom:] Veron ja veronluonteisen tulon, osinkotulon, liikelaitosten voiton tuloutuksen ja valtiolle saatavan muun voitto-osuuden kohdentamisperusteena on maksuperuste.</p> <p>TaA 42c § (1111/1998)</p> <p>Talousarviokirjanpidossa talousarviomenot ja talousarviotulot kirjataan varainhoitovuoden talousarvion mukaisesti. Talousarviokirjanpidossa talousarviomenot ja talousarviotulot voidaan varainhoitovuoden kuluessa kirjata myös maksun perusteella.</p> <p>TaA 42f § (1111/1998)</p> <p>[2 mom:] 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.</p> <p>TaA 66f § (600/1997)</p> <p>[1 mom:] 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.</p>	<p>TaA 5a.4 §:n, 42c §:n, 42f.2 §:n ja 66f.1 §:n nojalla osingot ja niihin rinnastettavat erät kirjataan tuotoiksi maksuperusteella IPSAS 9:n kappaleesta 34(c) poiketen.</p>

IPSAS 11: Construction Contracts (Rakennusurakat)

IPSAS 11 sisältää määräykset rakennusurakoiden kirjanpidollisesta käsittelystä ja niitä koskevista tilinpäätöstiedoista. Standardissa määrätään siitä, miten määritellään erillisiksi rakennusurakoiksi katsottavat hankesopimukset, mitä luetaan rakennusurakan tuloihin ja menoihin, miten kirjataan rakennusurakan tuotot ja kulut tuloslaskelmaan sekä mitä tietoja tilinpäätöksessä esitetään rakennusurakoista. Valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä tulisi ottaa huomioon seuraavaa:

IPSAS 11:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>23. Hankkeen menot käsittävät:</p> <p>(a) tiettyyn hankkeeseen välittömästi liittyvät menot;</p> <p>(b) hanketuotannosta yleisesti johtuvat menot, jotka voidaan kohdistaa hankkeelle systemaattisella ja järkevällä perusteella; ja</p> <p>(c) muut sellaiset menot, jotka urakkasopimuksen nimenomaisten ehtojen mukaan ovat veloitettavissa asiakkaalta.</p>	<p>TaA 66b § (600/1997)</p> <p>[1 mom:] Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.</p> <p>[2 mom:] Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen hankintamenoa nähden, saadaan 1 momentissa säädetyistä poiketa siten, että hankintamenoon luetaan lisäksi siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista.</p>	<p>TaA 66 b.2 §:n säädös sallii IPSAS 11:n kappaleesta 23(b) poiketen sen, että myös talousarvioasetuksen 5b.2 §:ssä (1175/2002) ja 66f.2 §:ssä (254/2004) tarkoitettujen suoritteiden osalta hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista hyödykkeeseen kohdistuva osuus jätetään lukematta hankintamenoa.</p>

IPSAS 12: Inventories (Varastot)

IPSAS 12 sisältää määräykset vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden määrittelystä, vaihto-omaisuuden hankintamenoa määrittämisestä ja määrittämisessä käytettävistä laskentakaavoista, vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon alentamisesta nettorealisointiarvoon ja kirjaamisesta kuluksi sekä vaihto-omaisuudesta tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä tulisi ottaa huomioon seuraavaa:

IPSAS 12:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>16. Mikäli varastojen hankinnassa on ollut kyse vastikkeettomasta liiketapahtumasta, niiden hankintameno on mitattava hankinta-ajankohdan käyvän arvon määräiseksi.</p>		<p>Valtion kirjanpitosäädöksissä ei ole IPSAS 12:n kappaletta 16 vastaavaa säädöstä vastikkeetta saadun vaihto-omaisuuden kirjanpitoarvon määrittämisestä.</p>

IPSAS 16: Investment property (Sijoituskiinteistöt)

IPSAS 16 sisältää määräykset sijoituskiinteistöiksi katsottavien kiinteistöjen määrittelystä, sijoituskiinteistöjen merkitsemisestä kirjanpitoon sekä niiden kirjanpitoarvon määrittämisestä ensimmäisen kerran kirjattaessa ja sen jälkeen taseeseen merkittäessä, sijoituskiinteistöjen siirtoihin ja luovutuksiin liittyvistä kirjauksista sekä sijoituskiinteistöistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä tulisi ottaa huomioon seuraavaa:

IPSAS 16:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>27. Mikäli sijoituskiinteistö hankitaan muulla kuin vaihdantatapahtumalla, sen hankintameno tulee mitata hankinta-ajankohdan käypään arvoon.</p>		<p>Valtion kirjanpitosäädöksissä ei ole IPSAS 16:n kappaletta 27 vastaavaa säädöstä vastikkeetta saadun sijoituskiinteistön kirjanpitoarvon määrittämisestä.</p>

IPSAS 17: Property, Plant and Equipment (Kiinteistöt, koneet ja kalustot)

IPSAS 17 sisältää määräykset aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä koskevista kirjauksista ja tilinpäätöstiedoista. Standardissa määrätään siitä, mitä kirjataan aineellisenä käyttöomaisuutena taseen vastaaviin, miten aineellisen käyttöomaisuuden kirjanpitoarvo määritetään alunperin kirjattaessa, miten aineellisen käyttöomaisuuden tasearvo määritetään tämän jälkeen, poistot tehdään ja kirjaaminen taseesta tapahtuu sekä mitä tietoja tilinpäätöksessä esitetään aineellisesta käyttöomaisuudesta. Valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä tulisi ottaa huomioon seuraavaa:

IPSAS 17:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>27. Jos vara on hankittu muulla kuin vaihdantatapahtumalla, sen hankintameno tulee mitata hankinta-ajankohdan käyvän arvon määräiseksi.</p>		<p>Valtion kirjanpitosäädöksissä ei ole IPSAS 17:n kappaletta 27 vastaavaa säädöstä vastikkeetta saadun aineellisen käyttöomaisuuden kirjanpitoarvon määrittämisestä.</p>

IPSAS 21: Impairment of Non-Cash-Generating Assets (Rahaa tuottamattomien varojen arvon alentuminen)

IPSAS 21 sisältää määräykset menettelytavoista, joita yhteisön tulee soveltaa määrittääkseen, onko rahaa tuottamattoman varan arvo alentunut, ja varmistaakseen, että arvonalentumistappiot kirjataan, määräykset arvonalentumistappion kirjaamisesta ja kirjatun arvonalentumistappion peruuttamisesta sekä määräykset arvonalentumistappioista ja niiden peruutuksista tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Standardissa ei ole valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä huomioon otettavia kohtia.

IPSAS 23: Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers) (Vastikkeettomat tuotot (verot ja siirrot))

IPSAS 23 sisältää määräykset vastikkeettomista liiketapahtumista syntyviä varoja ja velkoja sekä tuottoja koskevista kirjauksista ja tilinpäätöstiedoista. Standardissa määrätään siitä, mitä vastikkeettomista liiketapahtumista kirjataan varoina taseeseen ja tuottoina tuloslaskelmaan, miten vastikkeettomasta liiketapahtumasta kirjattavan varan kirjanpitoarvo määritetään alunperin kirjattaessa ja miten kirjattavan tuoton määrä määritetään, mitä vastikkeettomien liiketapahtumien seurauksena kirjataan velkoina taseeseen ja miten velaksi kirjattava määrä määritetään alunperin kirjattaessa, mitä verotustapahtumista kirjataan varoina taseeseen ja miten näiden varojen kirjanpitoarvo määritetään, mitä siirroista kirjataan varoina taseeseen ja miten näiden varojen kirjanpitoarvo määritetään, miten saadut velkojen anteeksiannot, sakkomaksut, testamenttilahjoitukset, muut lahjoitukset ja ilmaispalvelut kirjataan sekä mitä tietoja tilinpäätöksessä esitetään vastikkeettomista tuotoista ja vastikkeettomista liiketapahtumista kirjatusta varoista ja veloista. Valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä tulisi ottaa huomioon seuraavaa:

IPSAS 23:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>42. Vastikkeettomaan liiketapahtumaan perustuen hankittu vara on ensimmäisen kerran kirjanpitoon merkittäessä mitattava sen hankinta-ajankohdan käyvän arvon määräiseksi.</p>		<p>Valtion kirjanpitosäädöksissä ei ole IPSAS 23:n kappaletta 42 vastaavaa säädöstä vastikkeetta saadun omaisuuden kirjanpitoarvon määrittämisestä.</p>

IPSAS 24: Presentation of Budget Information in Financial Statements (Talousarviotietojen esittäminen tilinpäätöksessä)

IPSAS 24 sisältää määräykset talousarviotietojen esittämisestä tilinpäätöksessä. Standardissa määrätään budjetoitujen ja todellisten määrien vertailun esittämisestä, talousarvion laatimisperustetta, kautta ja laajuutta koskevista liitetiedoista sekä talousarvion toteutumalaskelmassa esitettyjen ja tilinpäätökseen sisältyvien toteutuneiden määrien täsmäyttämistä. Valtion kirjanpitosäädösten kehittämisessä tulisi ottaa huomioon seuraavaa:

IPSAS 24:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>29. Yhteisön tulee esittää selvitys siitä, ovatko alkuperäisen ja lopullisen talousarvion väliset muutokset johtuneet määrärahojen uudelleen kohdentamisesta talousarviossa vai muista syistä:</p> <p>(a) tilinpäätöksen liitetietona; tai</p> <p>(b) raportissa, joka julkaistaan ennen tilinpäätöstä, samanaikaisesti sen kanssa tai siihen liittyen ja johon viitataan tilinpäätöksen liitetiedoissa.</p>	<p>Valtion tilinpäätöskaavamääräys 6 § Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuus</p> <p>Talousarvioasetuksen 67 a §:n 1 kohdassa tarkoitettuina tilinpäätöstä koskevin liitetietoina (<i>valtion tilinpäätöksen liite 1, tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuus</i>) 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 ne eivät ole yleisesti tunnettuja hyvän kirjanpitolavan asettamia vaatimuksia. Liitteessä ilmoitetaan ainakin seuraavat tiedot:</p> <p>1) budjetoitua koskevat muutokset sekä muutosten tärkeimmät vaikutukset talousarvion toteutumalaskelmaan;</p> <p>...</p> <p>Valtion tilinpäätöskaavamääräys 7 § Talousarvion lisätalousarvioissa tehdyt muutokset</p> <p>Talousarvioasetuksen 67 a §:n 2 kohdassa tarkoitettut tiedot talousarvion lisätalousarvioissa tehdyistä muutoksista (<i>valtion tilinpäätöksen liite 2, talousarvion lisätalousarvioissa tehdyt muutokset</i>) laaditaan liitteenä 5 olevien kaavojen mukaisesti.</p>	<p>Valtion tilinpäätöskaavamääräyksen 6 §:n 1 kohdan säädös sekä 7 §:ään perustuvat, liitteenä 5 olevat kaavat eivät edellytä IPSAS 24:n kappaleen 29 vaatimaa selvitystä siitä, ovatko alkuperäisen ja lopullisen talousarvion väliset muutokset johtuneet määrärahojen uudelleen kohdentamisesta talousarviossa vai muista syistä.</p>

IPSAS 24:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>39. Yhteisön tulee esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa selvitys hyväksytyssä talousarviossa noudatetusta laatimisperusteesta ja luokittelusta.</p>	<p>Valtion tilinpäätöskaavamääräys 6 § Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuus</p> <p>Talousarvioasetuksen 67 a §:n 1 kohdassa tarkoitettuina tilinpäätöstä koskevinä liitetietoina (<i>valtion tilinpäätöksen liite 1, tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuus</i>) 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 ne eivät ole yleisesti tunnettuja hyvän kirjanpitotavan asettamia vaatimuksia. Liitteessä ilmoitetaan ainakin seuraavat tiedot:</p> <p>1) budjetointia koskevat muutokset sekä muutosten tärkeimmät vaikutukset talousarvion toteutumalaskelmaan;</p> <p>...</p>	<p>Valtion tilinpäätöskaavamääräyksen 6 §:n 1 kohdan säädös ei edellytä IPSAS 24:n kappaleen 39 vaatimaa selvitystä hyväksytyssä talousarviossa noudatetusta laatimisperusteesta.</p>
<p>45. Yhteisön tulee yksilöidä tilinpäätöksen liitetiedoissa ne yksiköt, jotka sisältyvät vahvistettuun talousarvioon.</p>	<p>Valtion tilinpäätöskaavamääräys 6 § Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuus</p> <p>Talousarvioasetuksen 67 a §:n 1 kohdassa tarkoitettuina tilinpäätöstä koskevinä liitetietoina (<i>valtion tilinpäätöksen liite 1, tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuus</i>) 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 ne eivät ole yleisesti tunnettuja hyvän kirjanpitotavan asettamia vaatimuksia. Liitteessä ilmoitetaan ainakin seuraavat tiedot:</p> <p>1) budjetointia koskevat muutokset sekä muutosten tärkeimmät vaikutukset talousarvion toteutumalaskelmaan;</p>	<p>Valtion tilinpäätöskaavamääräyksen 6 §:n 1 kohdan säädös ei edellytä IPSAS 24:n kappaleen 45 vaatimaa vahvistettuun talousarvioon sisältyvien yksiköiden yksilöimistä.</p>

IPSAS 24:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
<p>47. Mikäli tilinpäätöstä ja talousarviota ei ole laadittu vertailukelpoisella perusteella, toteutuneet määrät esitettynä talousarvioon vertailukelpoisella perusteella kappaleen 31 mukaisesti tulee täsmäyttää seuraaviin tilinpäätöksessä esitettyihin toteutuneisiin määriin yksilöiden kaikki perustetta, ajoitusta ja yhteisöä koskevat erot:</p> <p>(a) jos talousarviossa on noudatettu kertymisperustetta, kokonaistuotot, kokonaiskulut ja nettorahavirrat juoksevasta toiminnasta, investoinneista ja rahoituksesta; tai</p> <p>(b) jos talousarviossa on noudatettu muuta perustetta kuin kertymisperustetta, nettorahavirrat juoksevasta toiminnasta, investoinneista ja rahoituksesta.</p> <p>Täsmäytys tulee esittää tilinpäätöksessä budjetoitujen ja toteutuneiden määrien vertailulaskelmassa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa.</p>	<p>kelmaan; ...</p> <p>TaA 67a § (254/2004)</p> <p>Valtion tilinpäätöksen liitteenä on esitettävä:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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 maturi- 	<p>TaA 67a § ei sisällä säädöstä IPSAS 24:n kappaleen 47 vaatiman täsmäytyslaskelman esittämisestä valtion tilinpäätöksen liitteenä.</p>

IPSAS 24:n kappale	Vastaava valtion kirjanpitosäädös	Vertailun tulos
	<p>teettijakaumasta ja duraatiosta;</p> <p>10) erittely valtion taseen rahoituseristä;</p> <p>11) selvitys valtion talousarviotalouden kassanpito-tarpeesta ja likvideistä varoista;</p> <p>12) selvitys varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtion takauksista, valtiontakuista ja muista valtion vastuusitoumuksista;</p> <p>13) muut oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat täydentävät tiedot.</p>	