

8.7.1996

Valtiokonttori

Viite: Valtiokonttorin lausuntopyyntö 11.3.1996

VALTION KIRJANPITOLAUTAKUNNAN LAUSUNTO VALTION KIRJANPITO- JA TILINPÄÄTÖSMALLIN PERIAATERATKAISUISTA

Valtiokonttori on pyytänyt lausuntoa valtion uuden kirjanpito- ja tilinpäätösmallin periaateratkaisuista. Lautakunnalle on jätetty lausuntopyynnön liitteenä kuvaus kirjanpito- ja tilinpäätösmallista, johon lautakunta on perehtynyt.

Tässä vaiheessa valtion kirjanpitolautakunta antaa lausuntonsa peruslinjoista ja niistä asioista, joita tulee kehittää tai joihin tulee erityisesti kiinnittää huomiota. Lautakunta antaa tarvittaessa myöhemmin, kun kehittämistyö on edennyt pidemmälle lausuntonsa ehdotetusta mallista kokonaisuutena ja mahdollisista yksityiskohdista valtion kirjanpidossa.

1. Talousarvitalouden käsittely yhtenä taloudellisena kokonaisuutena

Valtio muodostaa laajan taloudellisen kokonaisuuden, joka käsittää talousarvitalouden siihen kuuluvine virastoineen ja laitoksineen, talousarvion ulkopuoliset rahastot, valtion liikelaitokset, valtionyhtiöt sekä Suomen Pankin ja Kansaneläkelaitoksen. Valtion kirjanpidon uudistamistyö kohdistuu talousarvitalouden kirjanpitoon, jota nyt hoidetaan hallinnollisen kirjanpidon periaatteiden mukaisesti sekä talousarvion ulkopuolisten rahastojen kirjanpitoon.

Valtiokonttori ehdottaa, että valtion kirjanpidossa talousarvitaloutta käsiteltäisiin yhtenä kokonaisuutena niin että talousarvitalous muodostaisi yhden kirjanpitovelvollisen.

Valtion kirjanpitolautakunnan käsityksen mukaan talousarvitalous, joka jakautuu maksuliikettä ja kirjanpitoa hoitaviin tilivirastoihin,

muodostaa yhden kirjanpitovelvollisen kokonaisuuden. Tämän kokonaisuuden osina myös tilivirastot ovat kirjanpitovelvollisia talousyksiköitä, jotka tekevät vuosittain oman tilinpäätöksen, mikä on otettava huomioon kirjanpidon ja tilinpäätöksen lähtökohtia määriteltäessä. Tilivirastot olisi määrättävä siten, että tiliorganisaatio muodostuisi ohjausrakenteen kannalta tarkoituksenmukaiseksi.

Lausuntopyynnössä on todettu, että talousarviotalouden tilinpäätöksen laadinta edellyttää sisäisten tuottojen ja kulujen sekä sisäisten saatavien ja velkojen eliminointia.

Valtion kirjanpitolautakunta toteaa, että tilivirastojen väliset liiketapahtumat ovat talousarviotalouden näkökulmasta sisäisiä tapahtumia, jotka tulisi eliminoida. Eliminointia toteutettaessa tulisi kuitenkin ottaa huomioon asian olennaisuus ja informaation tuottamisen taloudellisuuden periaate.

2. Tulon, menon ja rahoitustapahtuman määrittely

Ehdotettu ns. monenkertainen kirjanpitoratkaisu käsittää varsinaisen kirjanpidon (myöhemmin kirjanpito) ja talousarvion seurannan. Kirjanpito on ehdotuksen mukaan liiketapahtumien (menot, tulot ja rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät) rekisteröintiä, joka tapahtuu omassa tililuokassa kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteita noudattaen. Talousarvion seuranta toteutettaisiin ehdotuksessa rekisteröimällä talousarviotapahtumat (talousarviotulot ja -menot) omassa tililuokassaan.

Ehdotetussa kirjanpidossa tulon, menon ja rahoitustapahtuman käsitteitä käytetään seuraavasti. Tulo on valtiolle lopullisesti saatu raha ja meno lopullisesti käytetty raha. Rahoitustapahtumia ovat pääoman sijoitukset ja -palautukset sekä tuloihin ja menoihin liittyvien saatavien ja velkojen maksut yms. Tulo on joko vastikkeellista tuloa (suoritteiden myynnistä saatua rahaa) tai vastikkeetonta tuloa (verot, siirtotalouden tulot). Vastaavasti meno on joko vastikkeellista (tuotannon tekijän hankkimisesta aiheutunutta rahan käyttöä) tai vastikkeetonta menoa (siirtotalouden menot).

Ehdotetun kirjanpidon tulon, menon ja rahoitustapahtuman käsitteet eroavat valtion talousarvion tulon ja menon käsitteistä.

Valtion kirjanpitolautakunnan käsityksen mukaan Valtiokonttorin tulisi määritellä valtion kirjanpidossa, talousarviossa ja talousarvion seurannassa käytettävät käsitteet edellä mainittujen yleisten periaatteiden pohjalta selkeästi ja valtion kirjanpidon kannalta yksiselitteisesti.

3. Liiketapahtumien kirjausperusteet ja jaksottaminen

Valtiokonttorin ehdotuksen mukaan pääasiallisina kirjausperusteina kirjanpidossa tulee käyttää maksuperustetta ja suoriteperustetta. Vastikkeettomat menot ja tulot voidaan kirjata muullakin perusteella.

Valtion kirjanpitolausakunnan käsityksen mukaan pääasialliset kirjausperusteet voidaan määrittellä ehdotetulla tavalla. Vastikkeettomien menojen ja tulojen kirjausperusteiden tulee kuitenkin olla yhdenmukaiset talousarviossa käytettyjen perusteiden kanssa. Lisäksi lautakunta katsoo, että talousarvion kohdentamisperusteita tulee nykyisestäään selkiyttää ja yhtenäistää kirjanpitolaissa käytettyjen kirjausperusteiden suuntaan budjetoitiperiaatteita kehittämällä.

Ehdotuksen mukaan pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankintamenot jaksotetaan poistoina kuluiksi tuotannontekijän vaikutusaikana (meno tuotannontekijän käytön kohdalle). Jaksotus tehdään erillisen poistosuunnitelman mukaisesti lukuunottamatta kulumattomasta käyttöomaisuudesta kuten osakkeista tai arvopapereista tehtäviä poistoja.

Valtion kirjanpitolausakunta pitää ehdotusta oikeana ja toteaa, että tiliviraston poistosuunnitelma tulisi tehdä talousarviotaloudelle keskitetysti annettujen määräysten mukaisesti.

Lautakunnan käsityksen mukaan hankintamenon määrittely ja jaksottaminen tulee tehdä niin, että menettelytavat ovat riittävän yhdenmukaisia ja vastaavat tilivirastojen ja valtion tilinpäätöksiltä edellytettäviä oikeiden ja riittävien tietojen vaatimuksia. Vaihdo-omaisuus tulisi aktivoida olennaisuuden periaatetta noudattaen.

4. Talousarvio seurannan järjestäminen

Valtiokonttorin ehdotuksen mukaan talousarvio seurannan tehtävä säilyy nykyisenä. Se toteutetaan ns. monenkertaisen kirjanpidon avulla siten, että tapahtumat kirjataan rahan lähteen ja käytön lisäksi rinnakkaiseen tililuokkaan talousarvion tilille. Talousarvio seurannan kohdentamisperusteet säilyvät nykyisinä. Valtion uuden kirjanpidon kirjausperusteita ja talousarvion kohdentamisperusteita tulisi kuitenkin ehdotuksen mukaan yhtenäistää budjetoitiperiaatteita kehittämällä.

Valtion kirjanpitolausakunta katsoo, että valtion kirjanpidossa talousarvion seuranta on järjestettävä luotettavasti, talousarviossa käytettyjen tulojen ja menojen kohdentamisperiaatteiden mukaisesti sekä niin että toteutumalaskelmista on olemassa aukoton kirjausketju tosittesiin asti ja päin vastoin. Talousarvion toteutumalaskelmasta saatavan informaation tulee säilyä vähintään samantasoisena kuin nyt saadaan hallinnollisesta kirjanpidosta. Talousarvio seurannan keskeisillä raporteilla tulee olla virallisen kirjanpidon tulosteiden asema.

Lisäksi lautakunta kiinnittää huomiota valtuusseurannan asianmukaiseen järjestämiseen.

Lautakunta ehdottaa, että budjetointiperiaatteiden kehittäminen ja talousarviosäädösten muutoksia koskeva säädösvalmistelu aloitetaan välittömästi. Tavoitteena tulisi olla ensivaiheessa selkiyttää talousarvion kohdentamisperusteita ja yhtenäistää niitä kirjanpidossa käytönotettavaksi ehdotettujen kirjausperusteiden kanssa. Tämä olisi perusteltua myös talousarvio seurannan oikeellisuuden turvaamiseksi ja täsmäytysten yksinkertaistamiseksi.

5. Tilinpäätöksen sisältö

Ehdotuksen mukaan talousarvioletalouden tilinpäätös muodostuu valtion toimintakertomuksesta, tilinpäätöslaskelmista sekä näiden liitteistä. Tilinpäätöslaskelmia ovat tuotto- ja kululaskelma, tase ja talousarvion toteutumalaskelma. Liitteenä olisi annettava laskelmien lisäksi ehdotuksen mukaan sellaiset tiedot, että talousarvioletalouden tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot tilikauden tuotto- /kulujäämästä ja tilinpäätöshetken taloudellisesta asemasta.

Tiliviraston tilinpäätös muodostuu ehdotuksessa toimintakertomuksesta, tuotto- ja kululaskelmasta, taseesta, talousarvion toteutumalaskelmasta sekä näiden liitteenä annettavista tiedoista. Liitteenä on annettava sellaiset tiedot, että vaatimus oikeista ja riittävästä tiedoista toteutuu.

Valtion kirjanpitolautakunnan käsityksen mukaan valtion tilinpäätös voi kokonaisuudessaan muodostua ehdotuksessa mainituista osista. Tilinpäätöslaskelmien osalta lautakunta korostaa sitä, että sekä tiliviraston että valtion tilinpäätöslaskelmien laadinnan tulee perustua kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteisiin ja hyvään kirjanpitotapaan.

6. Tuotto- ja kululaskelman sekä taseen rakenne

Tuotto- ja kululaskelmasta on tilinpäätösmallin kuvauksessa esitetty useita vaihtoehtoisia laskelmakaavoja perusteluineen. Taseesta on esitetty vain yksi kaava, joka poikkeaa kirjanpitolain mukaisesta kaavasta kansallisomaisuuden osalta.

Valtion kirjanpitolautakunta on käsitellyt ehdotetut vaihtoehdot tuotto- ja kululaskelmiksi ja päätenyt suosittamaan lausunnon liitteenä olevaa kaavaa jatkokehittelyn lähtökohdaksi. Samaa kaavaa tulisi käyttää sekä tilivirastojen tilinpäätöksissä että talousarvioletalouden tuotto- ja kululaskelmassa. Säädöksiin tulisi sisällyttää mahdollisuus, että tilivirasto voisi poiketa tuotto- ja kululaskelman kaavasta valtion kirjanpitolautakunnan erikseen hakemuksesta antamalla luvalla.

Ehdotettuun tasekaavaan lautakunnalla ei tässä vaiheessa ole huomauttamista.

Valtiokonttorin tulee tarvittaessa tarkistaa tuotto- ja kululaskelman sekä taseen mallien yksityiskohtia kirjanpito- ja tilinpäätösmallin koikeilusta saatavien kokemusten perusteella.

Puheenjohtaja

Tapio Leskinen

Sihteeri

Seppo Kivelä

c:\v-kila\laus9.doc