

Kysymyksiä ja vastauksia valtion kirjanpidosta 6.11.2003 – 31.7.2018

Vastaukset on annettu vastauspäivänä voimassa olevien normien pohjalta ja niitä sovellettaessa on otettava huomioon mahdollinen normien muuttuminen.

HUOM! Tämä dokumentti sisältää *Kysymyksiä ja vastauksia kokoelman* (kysymyksiä ajalta 2003–31.7.2014), jonka perään on liitetty 21.11.2014–31.7.2018 *Kysymyksiä ja vastauksia* -sivustolla erikseen julkaistut seitsemän vastausta. Tässä dokumentissa nämä vastaukset löytyvät numeroilla 162–170.

Sisällysluettelo

1	Lahjoitus ja testamenttivarojen vastaanotto	- 7 -
2	Jo laskutetun tukikelvottoman arvonlisäveroa vastaavan tulon oikaisu	- 8 -
3	Käyttöomaisuuden myynti, myyntivoiton tai –tappion kirjaus.....	- 9 -
4	Rakennerahastomomentilta hanketoteuttajille maksettavien ennakkomaksujen kirjaamisesta.....	- 10 -
5	Toiselta virastolta saadun arvonlisäveromenoa vastaavan tulon kirjaaminen vuonna 2014.....	- 12 -
6	Kelan palautusten kirjaaminen talousarviokirjanpidossa 1.1.2014 alkaen.....	- 14 -
7	Arvonlisäveroa vastaavan tulon kirjaaminen yhteisrahoitteisessa hankkeessa vuodesta 2014 alkaen, valtion ulkopuolinen rahoittaja	- 15 -
8	Arvonlisäveromenomomentilta maksettua menoa vastaavan ulkopuolisen tulon kirjaaminen 1.1.2014 alkaen	- 17 -
9	Miten valtuusseurannassa seurataan vuokravaltuuksia?	- 21 -
10	Onko puitesopimus valtuuden käyttöä, entä sopimusbonukset?	- 23 -
11	Esimerkki valuuttakurssien, indeksien sekä yhdistelmävaltuuden käsittelystä	- 24 -
12	Miten muodostetaan valtuudelle annettava valtuusnumero?	- 27 -
13	Uusitun valtuuden määrä, kun euromäärää ei ole kerrottu talousarviossa	- 28 -
14	Valtuuden käyttö, vaikuttaako määrärahalaji?	- 29 -
15	Miten valtuudelle valitaan valtuuslaji?	- 30 -
16	Valtuusseurannan dokumentaatio.....	- 31 -
17	Määrärahan käytön kirjaaminen käyttöoikeudella oikaisemalla menot yhteissummana TaKP-tililtä toiselle omassa kirjanpidossa eli ”itselaskutus”-menettelyllä	- 32 -
18	Menon hyvityksen kirjaus talousarviokirjanpitoon.....	- 34 -
19	Tuottokirjauksen peruuttaminen seuraavana vuonna	- 35 -
20	Maksuviivästysdirektiivin mukaiset viivästyskorot.....	- 36 -
21	Menojen kohdentaminen oikealle vuodelle.....	- 37 -
22	Kelan palautusten kirjaaminen talousarviokirjanpidossa 1.1.2014 alkaen.....	- 38 -
23	Milloin momentille voi kirjata sekä tuloja että menoja?	- 39 -
24	Erorahan kirjaaminen	- 41 -
25	Itse laaditut menotositteet ja alv	- 42 -
26	Yliopistojen ja budjettitalouden välisten liiketapahtumien kanssa käytettävät LKP-tilit.....	- 43 -
27	40 euron vakioperintäkulun kirjaus	- 44 -
28	Osingot, osuuspääoman korot ja muut vastaavat ylijäämän palautukset	- 45 -
29	Työmatkasetelien arvonlisäverokirjaus	- 46 -
30	Kysymys momentin 12.39.04 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset käyttämisestä .	- 47 -
31	Desimaalien esittämien toteutumalaskelmalla	- 48 -
32	Kysymyksiä liitteen 12 muista monivuotisista vastuista	- 49 -
33	Satunnaiset tuotot ja kulut	- 50 -
34	Lomapalkkavelan henkilösivukuluprosentit.....	- 51 -

35	Liikaa maksetun palkan laskutuksesta.....	- 52 -
36	Sisäisten kulutilien käytöstä	- 53 -
37	Edellisen vuoden tulon kirjaus ja esittäminen kustannusvastaavuuslaskelmalla.....	- 56 -
38	Kysymys liikekirjanpidon tähtitileistä.....	- 57 -
39	Toiselle virastolle kuuluvien menojen maksamisesta.....	- 59 -
40	Sisäisten palvelukeskusten palveluveloitusten kirjaaminen kuluksi.....	- 60 -
41	Valtionavustuksen palautuksen kirjaaminen.....	- 61 -
42	Tili-ilmoituksen HUOM-merkinnät	- 62 -
43	Kopiokoneiden vuokrien ja huoltojen kirjaukset.....	- 63 -
44	Arvonlisäveron laskennassa syntyvät senttierot	- 64 -
45	Kokousmenojen kirjaamisesta.....	- 65 -
46	Koulutustilaisuuden tiliöinti	- 66 -
47	Vuokrausta vai palvelua atk-menoissa?.....	- 67 -
48	Maa-alueiden vaihtamiseen liittyviä kirjauksia (vaihtomaat)	- 68 -
49	Sisäisten atk-menojen kirjaukset 1.1.2011 alkaen	- 70 -
50	Siviilipalvelusvelvollisten päivärahojen kirjaaminen	- 71 -
51	Opiskelijaharjoittelusta saatava korvaus	- 72 -
52	Maksukorttimaksuun liittyvien luottolaitoksen provisioiden kirjaaminen	- 73 -
53	Koordinaattorin maksaman rahoituksen kirjaaminen	- 74 -
54	Kysymyksiä Kieku-tietojärjestelmän liikekirjanpidon tileistä	- 75 -
55	Laskulomakemalli arvonlisäverollisille laskuille.....	- 77 -
56	Arvonlisäveron hyväksyminen Rondo-kierrossa.....	- 81 -
57	Liikekirjanpidon tilien alajaottelun käyttötarkoituksen muuttaminen kesken vuoden..	- 82 -
58	Ulkopuolisella rahoituksella hankittu käyttöomaisuus	- 83 -
59	Ostovelkojen ja myyntisaamisten kurssierot tilinpäätöksessä	- 84 -
60	Arvonimestä maksettava vero	- 85 -
61	Siirtotalouden saatavien ja velkojen kirjaukset 1.1.2010 lähtien	- 86 -
62	Poistosuunnitelmien muuttaminen tilivirastojen yhdistyessä	- 88 -
63	Verotusuudistuksista vuoden 2010 alussa	- 89 -
64	Yhteisrahoitteisesta hankkeesta saadun ennakkomaksun palauttaminen.....	- 90 -
65	630 tilin korvaaminen yliopistojen siirryttyä talousarvion ulkopuolelle	- 91 -
66	Ajoneuvojen hankintalaskulla olevan ajoneuvoveron kirjaaminen	- 92 -
67	Aktia Oyj:n A-osakkeiden kirjaaminen	- 93 -
68	Henkilökuntaetuuksien arvonlisäverokirjauksista	- 94 -
69	Jakamattoman siirtomäärärahan siirtäminen	- 95 -
70	Yhteistoiminnan tuoton peruminen	- 96 -
71	Kysymys pääomalainoista.....	- 97 -
72	Pääomalainasaamiset ja muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset tilin käyttö.....	- 98 -
73	Rakentamispalvelujen ja valmistus omaan käyttöön -tilien muutos	- 99 -
74	Vakuutuskorvaus ja arvonlisävero	- 100 -
75	Lahjoitettujen varojen kirjanpidosta.....	- 101 -

76	Tileistä poistetun saamisen perinnässä onnistuminen.....	- 103 -
77	Miten valtion virasto saa D-U-N-S –Numeron?	- 104 -
78	EU-matkakulujen kirjaaminen, muutettu 2011	- 105 -
79	Arvonlisäveron vähennyskelpoisuus ja valtion kirjanpito	- 106 -
80	Aktivointirajan muuttaminen	- 107 -
81	Todistukset vero- ja työnantajamaksujen hoitamisesta	- 108 -
82	Vastuusitoumukset tilinpäätöksen liitteellä arvonlisäverollisin hinnoin	- 109 -
83	Veloituslasku ja sen kokonaan hyvittävä hyvitysasku	- 110 -
84	Virkistystoimintaan liittyvien menojen kirjaaminen.....	- 111 -
85	Valtion maksamien verojen kirjaaminen.....	- 112 -
86	Kysymys yhteisrahoitteisesta toiminnasta	- 113 -
87	Tili-ilmoituksen ja täsmäytyslaskelman tarkastus ja hyväksyminen palvelukeskuksessa	- 116 -
88	Täsmäytyslaskelmalla olevan eron selvittäminen ja korjaaminen.....	- 117 -
89	Palvelukeskusten palvelumaksun kirjaaminen, muutos kirjauskäytäntöön 1.1.2008 alkaen	- 118 -
90	Arvonlisäveroa vastaan saatavan tulon netottaminen arvonlisäveromenomomentille, voimassa 31.12.2013 saakka	- 119 -
91	Talousarvion toteutumalaskelman ja valtuuslaskelman tietolähteet	- 120 -
92	2. Jakamattomien määrärahojen jakopäätöksillä saadut määrärahat kirjanpidossa -	121 -
93	Jakamattoman määrärahan käyttämättömän osan esittäminen.....	- 122 -
94	Jakamattomien määrärahojen, jakopäätöksillä saatujen määrärahojen ja valtuuksien esittäminen saajan ja jakajan toteutumalaskelmassa	- 123 -
95	Siirrettyjen määrärahojen esittäminen talousarvion toteutumalaskelmassa.....	- 124 -
96	Siirtomäärärahan lisäjaottelut esitettävien vuosien toteutumalaskelmassa.....	- 126 -
97	Tililajin 175 talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lyhytaikaiset lainasaamiset esittäminen valtion taseessa	- 127 -
98	Tiliöintiohjeet virastojen välisissä yhteistyösopimuksissa.....	- 128 -
99	Kiinteistövero vuokran osana.....	- 129 -
100	Perintätoimiston tilittämä velallisen suoritus	- 130 -
101	Tulospalkkiovelan peruuttaminen.....	- 131 -
102	Aloittavaan taseeseen virheellisesti käyttöomaisuudeksi merkityt leasinglaitteet.....	- 132 -
103	Hotelliaamiaiseen liittyvän arvonlisäveron kirjaaminen.....	- 133 -
104	Hansel Oy:n provision kirjaaminen	- 134 -
105	Työnantajalle takautuvasti maksettu eläke	- 135 -
106	Työsuhdematkalipun hankintamenon kirjaaminen	- 136 -
107	Bruttomenojen ja -tulojen esittäminen tilinpäätöksen liitteessä 2	- 137 -
108	Tulospalkkioiden kirjaus.....	- 138 -
109	Yhteisrahoituslasku ja arvonlisävero	- 139 -
110	Kysymys käyttöomaisuuskirjanpidon sisältövaatimuksista.....	- 140 -
111	Kelan korvaus työterveyshuollon menoista	- 141 -
112	Tileistäpoistojen kirjaaminen.....	- 142 -

113	Perusparannusmenojen aktivointi	- 143 -
114	Tililajin 258 Tilivirastojen väliset tilitykset esittäminen rahastojen taseessa	- 144 -
115	Poistosuunnitelman muutokset.....	- 145 -
116	Yömatkarahan kirjaaminen	- 146 -
117	Kierrätysmaksu	- 147 -
118	Maksuaika ja viivästysmaksu.....	- 148 -
119	Koulutusmenojen aktivointi	- 149 -
120	Muuttokustannusten korvaukset.....	- 150 -
121	Vakuutuskorvaukseen sisältyvän arvonlisävero-osuuden kirjaaminen	- 151 -
122	Matkatoimistopalvelun myyjän marginaaliveron kirjaaminen	- 152 -
123	Henkilöstöruokailun järjestäminen	- 153 -
124	Kiinteistön edelleenvuokraus	- 155 -
125	Ajoneuvon katsastusmaksut	- 156 -
126	Sisäisen arvonlisäveron kirjaus talousarviokirjanpidossa	- 157 -
127	Käyttöomaisuus	- 158 -
128	Työntekijän osuus työnantajalle palautetusta eläkemaksusta	- 159 -
129	Palvelun osto: Toiminnan kulu vai siirtotalouden kulu?	- 160 -
130	Siirtomenot ja toimintamenomomentti	- 162 -
131	Luottokorttiyhtiön lähettämä laskukopio tositteena.....	- 163 -
132	Elinkeinonharjoittajan verottomaan myyntilaskuun sisältyvien arvonlisäveromenojen kirjaaminen	- 164 -
133	Yksityishenkilölle maksettavaan luentokorvaukseen liittyvän matkamenon arvonlisäveron kirjaaminen	- 165 -
134	Työnantajan puolesta tehdyn arvonlisäverollisen hankinnan kirjaaminen	- 166 -
135	Korkotuoton kirjauksen korjaus seuraavana vuonna	- 167 -
136	Saatujen takuuvuokrien kirjaus.....	- 168 -
137	Kotitapaturmien ehkäisykampanjan rahoitus.....	- 169 -
138	Muun kuin rakennerahastosta saadun EU-ennakon käsittely kirjanpidossa	- 170 -
139	Käyttöomaisuushyödykkeen hallinnointisopimus ja hyödykkeestä aiheutuvien tuottojen ja kustannusten kohdentaminen	- 171 -
140	Ulosottomaksun kirjaus.....	- 173 -
141	Kirjanpitokirjojen ja tositteiden julkisuus.....	- 174 -
142	Edustusmenojen kirjaaminen.....	- 176 -
143	Arvonlisäveron käsittely läpilaskutustilanteessa (edelleenveloitus).....	- 177 -
144	Virkamiehen matkapäiväkorvaus	- 178 -
145	Vaihtokoneesta saatavan hyvityksen kirjaaminen	- 179 -
146	Arvonlisäveron huomioon ottaminen hankintapäätöksissä	- 180 -
147	Käyttöomaisuuden arvostaminen	- 181 -
148	Yritys- ja yhteisölain mukaiset tiedot viraston ja laitoksen lomakkeissa.....	- 182 -
149	Toimintamenoihin kirjatun korkotuoton korjaaminen tilinpäätöksen jälkeen sekalaisiin tuloihin.....	- 183 -
150	Siirtomenoista maksetusta lääkärinpalkkiosta saatu Kelan palautus	- 184 -

151	Siirtomenojen kohdentaminen	- 185 -
152	Ennakkomaksujen kirjaaminen	- 186 -
153	Käytetyn koneen myynti ja arvonlisävero	- 187 -
154	Sairausvakuutusmaksu kansainvälisissä työskentelytilanteissa	- 188 -
155	Lomapalkkavelan kohdentaminen suoriteperusteella	- 189 -
156	Korkotuottojen kirjaaminen suoriteperustetta vastaavalla tavalla	- 191 -
157	Kuntoutuskulujen kirjaaminen	- 192 -
158	Ulkopuolinen rahoitus ja paperiton kirjanpito	- 193 -
159	Yhteisrahoitteisen toiminnan ennakkomaksujen kirjaaminen	- 194 -
160	Kilometrikorvausten kirjaaminen halvimman taksan mukaan	- 195 -
161	Matkakorttien arvonlisäverokirjaus	- 196 -
162	Arvonlisävero tukikelpoisena kustannuksena ja arvonlisäveron sisällyttäminen maksatushakemukseen	- 197 -
163	Toisen kirjanpitoyksikön aiheuttama viivästyskorko	- 198 -
164	Maahantuonnin arvonlisäverotuksen muutokset vuoden 2018 alusta lukien	- 199 -
165	Jakamattomat määrärahat kirjanpidossa	- 202 -
166	Toimintoseurantakohteen käyttäminen	- 204 -
167	Arvonlisäveron erittely M2:ssa	- 206 -
168	Valtiovarainministeriön koulutuskorvauksen käsittely kirjanpidossa	- 207 -
169	Jo laskutetun tukikelvottoman arvonlisäveroa vastaavan tulon oikaisu 2015 lähtien	- 208 -
170	Toiselta virastolta saadun arvonlisäveromenoa vastaavan tulon kirjaaminen vuonna 2015	- 210 -
171	Hakemisto aakkosjärjestyksessä	- 212 -

1 Lahjoitus ja testamenttivarojen vastaanotto

Kysymys: NN haluaisi antaa virastollemme veronpalautuksensa auttaakseen omalta osaltansa valtion taloutta. Kuinka tällainen lahjoitus käsitellään kirjanpidossa?

Vastaus (annettu 31.7.2014): Valtion virasto saa vastaanottaa lahjoitusvaroja tehtäviensä mukaisiin tarkoituksiin (talousarvioasetus 72 d §).

Jos lahjoittaja haluaa antaa rahat nimenomaan virastollemme, yksinkertaisin tapa on kirjata lahjoitus satunnaisena tuottona nettobudjetoidulle toimintamenomomentille ja käyttää ne lahjoituksen antajan mainitsemaan tarkoitukseen.

Jos lahjoitus annetaan valtiolle niin sanotusti yleiskatteiseen käyttöön, se kirjataan niin ikään satunnaiseksi tuotoksi, mutta tuloutetaan hallinnonalan sekalaisiin tuloihin valtion menojen kattamiseksi.

Selvyyden vuoksi lahjoittajan on syytä merkitä tilisiirtoon viestiksi että kyseessä on lahjoitus.

2 Jo laskutetun tukikelvottoman arvonlisäveroa vastaavan tulon oikaisu

Kysymys: Olemme kirjanneet hankkeessa maksettuja arvonlisäveromenoja vastaavaa tuottoa vuonna 2013. Nyt on selvinnyt, että kyseinen rahoittaja ei hyväksynyt rahoitusehdoissaan arvonlisäveroa tukikelpoiseksi. Miten kirjaamme takaisinperintään liittyvän arvonlisäveron talousarviokirjanpidossa?

Vastaus (annettu 18.2.2014): Vuoden 2014 alusta lähtien arvonlisäveromenoa vastaavan tulon kirjauskäytäntö talousarviokirjanpidossa on muuttunut siten, että arvonlisäveromenomomentilta maksettua arvonlisäveroa vastaava tulo tuloutetaan sekalaisiin tuloihin TaKP-tilille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot. Tämä on säädetty arvonlisäveromenomomentin vakioisäilyssä.

Vuonna 2013 kirjattiin arvonlisäveromenoa vastaava tuotto arvonlisäveromenomomentille. Vuonna 2014 takaisinperintään liittyvä arvonlisäveroa vastaavan tulon hyvitys kirjataan TaKP-tilille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot, ellei talousarviossa ole osoitettu tähän tarkoitukseen muuta määrärahaa.

Esimerkki, jossa vuonna 2013 on kirjattu tuloksi 100 % hankkeen menoista arvonlisäveroineen. Myöhemmässä tarkastuksessa todetaan, että rahoitus on myönnetty niin, että arvonlisäveroa vastaavat menot eivät ole tukikelpoisia.

Rahoittaja on elinkeinoelämän sektorille kuuluva. Hankkeen toteuttajavirasto kirjaa saamansa takaisinperintäpäätöksen

- *arvonlisäveromenoa vastaavan tulon osuuden 24 000 euroa TaKP-tilille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot*
- *summa on avoimena tilillä 1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T), koska rahoittaja ei ole sitä maksanut, kirjataan saatava pois*
-

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
39700 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot elinkeinoelämäältä	12.39.10	24 000	
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			24 000

3 Käyttöomaisuuden myynti, myyntivoiton tai -tappion kirjaus

Kysymys: Miten kirjaamme käyttöomaisuuden myynnistä saadun myyntitulon?

Vastaus (annettu 18.2.2014): Omaisuuden myyntitulot kirjataan sen mukaan saatiinko kaupasta myyntivoittoa vai -tappiota johonkin seuraavista tililajeista:

390 Omaisuuden myyntivoitot valtion ulkopuolelta,

391 Omaisuuden myyntivoitot valtion virastoilta ja laitoksilta tai

455 Omaisuuden myyntitappiot.

Myös tuotto- ja kululaskelmaan **suoraan kuluksi kirjatun omaisuuden** (esim. puhelimet) myyntitulot kirjataan omaisuuden myyntivoittojen tileille. Käyttöomaisuusjärjestelmät yleensä tuottavat kirjaukset automaattisesti, kun käyttöomaisuusyksikkö poistetaan järjestelmästä myynti-toiminnolla.

Myynnistä saatu tulo kirjataan kokonaisuudessaan TaKP-tilille ja myyntivoitto- tai myyntitappiotilille krediitiin, jotta talousarvioon saadaan oikean suuruinen tuloutus. Liikekirjanpidossa myynnistä vähennetään käyttöomaisuusyksikön tasearvo, jotta saadaan liikekirjanpitoon oikean suuruinen myyntivoitto tai -tappio.

Esimerkki kirjauksista, kun tietokone myydään käytettynä. Myyntihinta on

1 220 euroa. Tietokoneen tasearvo on käyttöomaisuuskirjanpidon mukaan myyntihetkellä 900 €.

Myynnin ja myyntivoiton kirjaaminen

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
19100 Yleiset maksuliiketulotilit (T)		1 220	
39060 Muiden koneiden ja laitteiden myyntivoitot	xx.xx.xx		1 220
39060 Muiden koneiden ja laitteiden myyntivoitot		900	
12550 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet			900

4 Rakennerahastomomentilta hanketoteuttajille maksettavien ennakkomaksujen kirjaamisesta

EU-ohjelmakaudella 2014–2020 on hyväksytty ennakkomaksujen maksaminen hanketoteuttajille laissa alueiden kehittämisen ja rakennerahastohankkeiden rahoittamisesta (8/2014, voimaan 20.1.2014). § 20 ...Tukea voidaan maksaa ennakkoon, jos se on hankkeen toteuttamisen kannalta perusteltua.

Ennakkoa voivat maksaa välittävät toimielimet, joita ovat lain alueiden kehittämisestä ja rakennerahastotoiminnan hallinnoinnista (7/2014) 11 §:n mukaan työ- ja elinkeinoministeriö, sosiaali- ja terveysministeriö, maakuntien liitot, elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukset ja Innovaatiorahoituskeskus Tekes, jotka kaikki toimivat valtionapuviranomaisina. Aikaisemmillä EU-ohjelmakausilla vain maakuntien liitot ovat voineet myöntää rakennerahastoista hankkeille ennakkoa.

EU-rakennerahastoista maksetut menot ja vastaava kansallinen rahoitusosuus on bruttobudjetoitu momentille 32.50.64. Tuloutus EU:lta kirjataan momentille 12.32.50 ja takaisinperinnät hankkeilta kirjataan momentille 12.39.10. Ennakko maksetaan hankkeelle ennen ensimmäisen maksatushakemuksen toimittamista. Ennakkomaksu voidaan kuitata hankkeen maksatushakemuksista joko kokonaan yhdestä tai useammasta sen määrästä riippuen.

Pyydetään ohjausta seuraavien tiliöintien muodostamisessa valtion talousarvioloudessa toimivan välittävän toimielimen kirjanpidossa:

1. Ennakon maksu kirjataan rakennerahastomomentin veloituksiksi. Mille LKP-tilille ennakon maksu kirjataan?

Vastaus (annettu 18.2.2014): Rakennerahastomomentit on budjetoitu maksuperusteella, liikekirjanpidossa ennakkomaksu kirjataan samalla perusteella siirtotalouden menoksi ao. 8-alkuiselle LKP-tilille (TaA 42 d §) saajan sektorin mukaan. (Valtion virastot eivät pääsääntöisesti maksa ennakkoja toinen toisilleen. Virastojen väliset rahoitustapahtumat eivät ole siirtomenoja vaan määrärahan käyttöoikeuksia.)

2. Miten toimitaan, kun ennakko pysyy tilinpäätöksen yli, koska maksatushakemus ei ehdi kuitata sitä? Entä silloin, kun maksatushakemus kirjataan seuraavalle vuodelle ennakkoa vähentäen, mutta ei kokonaan sitä vielä kattaen?

Vastaus (annettu 18.2.2014):Tapahtuma on kirjattu edelliselle vuodelle menoksi, koska momentti on maksuperusteinen. Menoon kohdistettavien maksatusten seuranta on järjestettävä erikseen, esimerkiksi hankejärjestelmässä.

3. Miten tiliöidään takaisinperintä, esim. hankkeen keskeyttämisen vuoksi joko samana tai seuraavina vuosina tai maksun virheen johdosta?

Vastaus (annettu 18.2.2014): Kirjataan ryhmään 831 Siirtotalouden kulujen palautukset sektorin mukaiselle tilille maksuperusteella, koska momentti 12.39.10 on maksuperusteinen.

4. Miten toimitaan, jos ennakko jää tappioksi, jota ei pystytä perimään takaisin?

Vastaus (annettu 18.2.2014): Koska vain onnistuneet takaisinperinnät kirjataan Siirtotalouden kulujen palautuksiin, tästä ei synny tiliöintiä. Maksettu ennakko jää kertymäksi siirtotalouden kuluihin.

5 Toiselta virastolta saadun arvonlisäveromenoa vastaavan tulon kirjaaminen vuonna 2014

Kysymys: Arvonlisäveromenomomentin vakiosisältöä ollaan muuttamassa vuoden 2014 talousarviossa siten että: *arvonlisäveromenoa vastaava tulo tuloutetaan momentille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot. Vuoden 2013 loppuun saakka arvonlisäveromenoa vastaava tulo tuloutetaan takaisin alv-menomomentille.*

Talousarvioesitys: 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.

Muuttaako tämä sitä kirjauskäytäntöä, kun laskutetaan alv-menoja toisesta kirjanpitoyksiköstä? Maksettu alv kirjataan laskuttavassa virastossa sisäiseksi alv-tuloksi ja maksavassa virastossa sisäiseksi alv-menoksi? Rahoitusta (määrärahan käyttöoikeus) saava kirjanpitoyksikkö maksaa menot lajinmukaisilta LKP-tileiltä, myös arvonlisäveron ja laskuttaa sitten toteutuneet kustannukset. Määrärahan käyttöoikeuden antanut virasto kirjaa menon lopulliselle talousarvotiilille.

Vastaus (annettu 18.12.2013): Tämä esimerkki on voimassa vain vuoden 2014. (Vuoden 2015 alusta lähtien sisäiset arvonlisäverotilit on poistettu.) Juuri tuosta on kysymys. Valtiovarainministeriöstä saadun tiedon mukaan säädös koskee myös virastojen välisiä tuloja. Tänä vuonna (2013) kirjataan siinä virastossa, joka saa rahaa arvonlisäveromenoja vastaavana tulona, TaKP-tiliksi alv-menomomenttia vastaava tili (xx.xx.29) ja ensi vuonna (2014) arvonlisäveromenomomentin muuttuneen vakiosisällön mukaisesti 12.39.10. Määrärahan käyttöoikeuden antanut virasto kirjaa tämän tapauksen ensi vuonna samalla tavalla kuin nytkin.

Esimerkki: Kustannusten korvaus toiselle virastolle

1. Toisen kirjanpitoyksikön määrärahaan yy.yy.yy käyttö- ja kirjausoikeuden saanut kirjanpitoyksikkö maksaa ja kirjaa menot ensin omalle toimintamenomomentilleen, joka on netobudjetoitu. Kirjauksessa projektilla, hankkeella tms. seurantakohteella zzzz1 rekisteröidään menot, jotka voidaan maksaa määrärahalla yy.yy.yy.

LKP-tili	TaKP-tili	Projekti	Debet	Kredit
4xxx0 menotilit	xx.xx.01	zzzz1	10 000	
93020 Arvonlisäverokulut 24 %	xx.xx.29	zzzz1	2 400	
25700 Ostovelat (T)				12 400

2. Määrärahan käytön laskutuksen kirjaus. Kirjanpitoyksiköt ovat eri hallinnonaloilla ja käyttöoikeus on verottomalle momentille. Momenteja, joilta menot maksettiin hyvitetään ja määräraha veloitetaan laskulla myöntäjävirastolta. Arvonlisäveroa vastaava tulo tuloutetaan arvonlisäveromenomomentin vakiosisällön (TA 2014) mukaisesti sekalaisiin tuloihin momentille 12.39.10.

Lkp-tili	TaKP-tili	Projekti	Debet	Kredit
*39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta	xx.xx.01	zzzz1		10 000
*92220 Sisäiset arvonlisäverotuotot 24 %	12.39.10	zzzz1		2 400
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			12 400	

3. Määrärahan käyttöoikeuden myöntänyt kirjanpitoyksikkö kirjaa saamansa laskun.

Lkp-tili	TaKP-tili	Projekti	Debet	Kredit
*49070 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille	yy.yy.yy	zzzz1	10 000	
*93220 Sisäiset arvonlisäverokulut 24 %	yy.yy.29	zzzz1	2 400	
26290 Muut lyhytaikaiset velat (T)				12 400

6 Kelan palautusten kirjaaminen talousarviokirjanpidossa 1.1.2014 alkaen

Kysymys: Mille TaKP-tileille voi kirjata sairauspäivärahoista saatavia Kelan palautuksia?

Vastaus (annettu 11.12.2013, korvaa vuoden 2014 alusta 6.6.2013 annetun vastauksen):

Vuoden 2014 alusta lähtien virastolle työnantajana maksettavat korvaukset saadaan tulouttaa sille samalle momentille, miltä palkka maksettiin. Kyseessä ovat työntekijälle myönnetyt sairaus- ja äitiyspäivärahat (Kela), työkyvyttömyyseläke ja kuntoutusraha (Keva) silloin, kun virasto maksaa työntekijälle palkan sairaus- ja äitiysloman ajalta tahi työkyvyttömyyseläkeajalta tai kuntoutusrahakaudelta.

Enää ei tarvitse tutkia onko momentti, jolta palkka maksettiin toimintamenomomentti, toimintamenomomentin luonteinen momentti eikä sitä onko momentin päätösosassa maininta palautusten tulouttamisesta. Vuoden 2014 talousarviossa on menomomentteja koskevissa yleisissä määräyksissä laajennettu virastolle työnantajana maksettujen korvausten nettobudjetointi koskemaan kaikkia, myös bruttobudjetoituja, määrärahoja, joilta palkkoja on budjetoitu maksettavaksi.

Talousarvion teksti: ”Määrärahat henkilöstön palkkaamiseen on budjetoitu pääsääntöisesti toimintamenomenteille (01—14). Muun momentin määrärahaa saadaan käyttää henkilöstön palkkaamiseen virastoihin ja laitoksiin vain, jos palkkauksesta ja momentin määrärahalla palkattavien henkilöiden enimmäismäärästä ilmaistuna henkilötötyvuosina on maininta momentin perustelujen päätösosassa. Milloin määrärahaa saa käyttää palkkoihin tai palkkioihin, sitä käytetään myös näihin liittyviin sosiaaliturva- ja eläkemaksuihin ja muihin henkilösivumenoihin. Määrärahaan, jota käytetään palkkoihin, voidaan nettobudjetoida palkkoihin liittyvät virastolle työnantajana maksetut, mutta työntekijälle myönnetyt sairausvakuutuksen mukaiset sairaus- ja äitiyspäivärahat, työkyvyttömyyseläke ja kuntoutusraha silloin, kun virasto maksaa työntekijälle palkan sairaus- ja äitiysloman ajalta tahi työkyvyttömyyseläkeajalta tai kuntoutusrahakaudelta.”

Edelleen on voimassa, että toimintamenomomentille ei saa tulouttaa muilta momenteilta maksettuja palkkoja vastaavia korvauksia.

7 Arvonlisäveroa vastaavan tulon kirjaaminen yhteisrahoitteisessa hankkeessa vuodesta 2014 alkaen, valtion ulkopuolinen rahoittaja

Kysymys: Miten kirjaamme yhteisrahoitteiseen hankkeeseen valtion ulkopuoliselta rahoittajalta saadun tulon vuonna 2014? Erityisesti kysymyksen herättää se, että arvonlisäveromenomomentin vakiosisältöä ollaan muuttamassa talousarviossa 2014 tältä osin?

Vastaus (annettu 11.12.2013): Liikekirjanpidossa yhteisrahoitteisen toiminnan tulo kirjataan edelleen samalla tavalla kuin aiemminkin eli menon verotonta osaa vastaava tulo ja arvonlisäveroa vastaava tulo kirjataan molemmat rahoittajan sektorin mukaiselle yhteisrahoitteisen toiminnan tuottotilille. Talousarviokirjanpidossa kirjauskäytäntö sen sijaan muuttuu ja arvonlisäveromenomomentilta maksettua arvonlisäveroa vastaava tulo tuloutetaan sekalaisiin tuloihin Takp-tilille 12.39.10 Muuta sekalaiset tulot.

Nyt on siis palattu takaisin menettelyyn, joka oli voimassa vuoden 2007 loppuun. Vuosina 2008 – 2013 arvonlisäveroa vastaava tulo netotettiin arvonlisäveromenomomentille, kun se liittyi toimintamenomomentilta maksettuihin menoihin.

Esimerkki, jossa rahoittaja maksaa 100 % hankkeen menoista arvonlisäveroineen:

- 1) *Hankkeen toteuttaja kirjaa hankkeen menot*
 - *menon verottoman osuuden 100 000 euroa toimintamenomomentilleen*
 - *arvonlisäveromenon osuuden 24 000 euroa hallinnonalansa arvonlisäveromenomomentille*

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4xxx0 menotili	xx.xx.01	100 000	
93020 Arvonlisäverokulut 24 %	xx.xx.29	24 000	
25700 Ostovelat (T)			124 000

- 2) *Hankkeen toteuttaja kirjaa rahoittajalle lähettämänsä laskun yhteisrahoitteisen toiminnan tuottoihin rahoittajan sektoria vastaavalle LKP-tilille*
 - *menoa vastaavan rahoitusosuuden 100 000 euroa toimintamenomomentille, jolta hankkeen meno maksettiin*
 - *arvonlisäveromenoa vastaavan rahoitusosuuden 24 000 euroa arvonlisäveromenomomentin vakiosisällön (TA 2014) mukaisesti sekalaisiin tuloihin momentille 12.39.10.*

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
39700 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.01		100 000
39700 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot elinkeinoelämältä	12.39.10		24 000
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		124 000	

8 Arvonlisäveromenomomentilta maksettua menoa vastaavan ulkopuolisen tulon kirjaaminen 1.1.2014 alkaen

Kysymys: Miten kirjaamme tuloksi arvonlisäveromenoa vastaavan rahoitusosuuden nyt kun alv-menomomentin vakiosisältö muuttuu?

Vastaus (annettu 11.12.2013):

Arvonlisäveromenomomentin vakiosisältö vuoden 2014 talousarviossa:

"Jos menoa, johon liittyvä arvonlisävero maksetaan hallinnonalan arvonlisäveromeno-määrärahasta, 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."

Nyt on siis palattu takaisin menettelyyn, joka oli voimassa vuoden 2007 loppuun. Vuosina 2008–2013 arvonlisäveroa vastaava tulo netotettiin arvonlisäveromenomomentille silloin kun se liittyi toimintamenomomentilta maksettuihin menoihin.

Arvonlisäveromenomomentilta maksettua menoa vastaava tulo on useimmiten yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuutta tai kustannusten korvausta, mutta se voi olla myös satunnainen tulo, vakuutuskorvaus, vuokratulo tai siirtotalouden tulo.

Kirjausohjeet

Ulkopuolinen rahoitus kirjataan "tulo sitä vastaavan menon kohdalle" -periaatteella sekä liikekirjanpitoon että talousarviokirjanpitoon.

Menojen kirjaus: Ulkopuolista rahoitusta saava virasto kirjaa menojen verottoman osan omalle toimintamenomomentilleen ja arvonlisäveron osuuden hallinnonolansa arvonlisäveromenomomentille.

Tulojen kirjaus: Rahoitusosuudet peritään ns. laskuttamalla eli rahoittajalle toimitetaan lasku, tilitys tai maksatushakemus.

Talousarviotalouden ulkopuolelta saadun rahoituksen tulokirjaus tehdään samalle LKP-tilille sekä menon verottoman osan että arvonlisäveromenon osalta.

Silloin kun menoja rahoitetaan viraston omaan toimintaan saadusta maksuperusteella kokonaan toimintamenomomentille tuloutetusta yleislahjoituksesta, pitää myös arvonlisävero maksaa lahjoitusvaroista. Ostojen arvonlisäveromenoa ei saa kirjata suoraan toimintamenomomentille, vaan aina alv-menomomentille. Lahjoitusvaroilla maksettujen menojen arvonlisäveron osuus tuloutetaan toimintamenomomentilta arvonlisäveromenomomentille käyttäen LKP-tilinä samaa tulotiliä, jolla lahjoitus kirjattiin kirjanpitoon.

**KYSYMYKSIÄ JA VASTAUKSIA VALTION KIRJANPIDOSTA
VALTIOKONTTORI / TALOUS JA HENKILÖSTÖ -TOIMIALA**

Kirjausesimerkit eri rahoittajilta saaduista tuloista:

Esimerkissä rahoittaja maksaa 100 % hankkeen 124 000 euron menoista arvonlisäveroineen. Toteuttajaviraston toimintamenomomentti on nettobudjetoitu. Yksinkertaistuksen vuoksi on oletettu, että kaikki hankinnat ovat 24 % arvonlisäverolla ostettuja. Esimerkki alkaa menon kirjauksella.

3) Hankkeen toteuttajavirasto kirjaa hankkeen menot

- menon verottoman osuuden 100 000 euroa nettobudjetoidulle toimintamenomomentilleen
- arvonlisäveromenon osuuden 24 000 euroa hallinnonalansa arvonlisäveromenomomentille

LKP-tili	TaKP-tili	Hanke	Debet	Kredit
4xxx0 menotili	xx.xx.01	zzzz	100 000	
93020 Arvonlisäverokulut 24 %	xx.xx.29	zzzz	24 000	
19200 Kirjanpitoyksikön yleiset maksuliikemenotilit (T)				124 000

Seuraavassa vaiheessa tuloutetaan talousarvion ulkopuolelta saatu ulkopuolinen rahoitus, joka sisältää alv-menomomentilta maksettua arvonlisäveroa vastaavaa tuloa

4) Kustannusten korvaus EU:lta, esim. teknisen tuen projektin kustannusten korvaus rakennerahastosta.

Hankkeen toteuttajavirasto kirjaa rahoittajalle lähettämänsä laskun liikekirjanpidossa tilille
39610 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset EU:lta ja talousarviokirjanpidossa

- menoa vastaavan rahoitusosuuden 100 000 euroa toimintamenomomentille, jolta hankkeen menojen veroton osuus maksettiin
- arvonlisäveromenoa vastaavan rahoitusosuuden 24 000 euroa arvonlisäveromenomomentin vakiosisällön (TA 2014) mukaisesti sekalaisiin tuloihin momentille 12.39.10 Muut sekalaiset menot.

LKP-tili	TaKP-tili	Hanke	Debet	Kredit
39610 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset EU:lta	xx.xx.01	zzzz		100 000
39610 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset EU:lta	12.39.10	zzzz		24 000
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			124	

5) Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotto elinkeinoelämältä

Hankkeen toteuttajavirasto kirjaa lähettämänsä laskun liikekirjanpidossa tilille 39700 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot elinkeinoelämältä ja talousarviokirjanpidossa

- menoa vastaavan rahoitusosuuden 100 000 euroa toimintamenomomentille, jolta hankkeen menojen veroton osuus maksettiin
- arvonlisäveromenoa vastaavan rahoitusosuuden 24 000 euroa arvonlisäveromenomomentin vakiosisällön (TA 2014) mukaisesti sekalaisiin tuloihin momentille 12.39.10.

LKP-tili	TaKP-tili	Hanke	Debet	Kredit
39700 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.01	zzzz		100 000
39700 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot elinkeinoelämältä	12.39.10	zzzz		24 000
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			124	

Tukikelvoton arvonlisävero

Seuraavassa esimerkissä tuloutetaan talousarvion ulkopuolelta saatu ulkopuolinen rahoitus, joka ei sisällä maksettua arvonlisäveroa vastaavaa tuloa, koska sopimuksen mukaan rahoittaja ei hyväksy arvonlisäveroa tukikelpoiseksi kustannukseksi.

6) Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotto elinkeinoelämältä

Hankkeen toteuttajavirasto kirjaa rahoittajavirastolle lähettämänsä laskun liikekirjanpidossa, verottoman menon osuutta vastaavan tuoton 39700 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot elinkeinoelämältä ja talousarviokirjanpidossa menoa vastaavan rahoitusosuuden 100 000 euroa toimintamenomomentille, jolta hankkeen meno maksettiin.

LKP-tili	TaKP-tili	Hanke	Debet	Kredit
39700 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.01	zzzz		100 000
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			100 000	

HUOM! Arvonlisäveromeno jää viraston maksettavaksi, koska se ei ollut tukikelpoinen.

7) Siirtotalouden tuotolla rahoitetaan viraston hanketta

Talousarvion ulkopuolella oleva valtion rahasto rahoittaa viraston hanketta ja tällä siirtotalouden tuotolla rahoitetaan myös arvonlisäveron osuus tehdyistä hankinnoista.

<i>LKP-tili</i>	<i>TaKP-tili</i>	<i>Hanke</i>	<i>Debet</i>	<i>Kredit</i>
<i>80520 Käyttötalouden tuotot rahastotaloudesta</i>	<i>xx.xx.01</i>	<i>zzzz</i>		<i>100 000</i>
<i>80520 Käyttötalouden tuotot rahastotaloudesta</i>	<i>12.39.10</i>	<i>zzzz</i>		<i>24 000</i>
<i>17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)</i>			<i>124 000</i>	

9 Miten valtuusseurannassa seurataan vuokravaltuuksia?

Kysymys: Miten valtuusseurannassa seurataan vuokravaltuuksia?

Vastaus (annettu 9.12.2013): Ratkaisevaa seurannassa on se, miten valtuus on kirjattu talousarvioon. Vuokravaltuuksia kuten kaikkia muitakin valtuuksia koskee Valtuuskien seuranta -määräyksessä esitetyt kohdat:

- ”Valtuuskien seurannassa valtuutta tulee seurata sen lajisena, määräisenä ja muutoinkin sen mukaisena kuin se on talousarvion valtuuslausekkeessa tai laissa ilmaistu”.
- ”Jos valtuus on myönnetty muuna kuin rahamääräisenä, tulee valtuuden määrää ja käyttöä seurata myös tänä muuna määränä.”

Tapaus 1: Valtuus on kirjattu talousarvioon seuraavasti: ”Momentin perusteluja täydennetään siten, että kirjanpitoyksikkö saa tehdä väliaikaisten tilojen vuokraamista koskevan sopimuksen siten, että siitä aiheutuva vuokrakustannusten lisäys vuositasolla on enintään 820 000 euroa vuosina 2012—2015”. Miten tällaista valtuutta seurataan?

Vastaus: Valtuusseurantaan tulee ottaa valtuuden määrä, käyttö ja valtuuden käytöstä aiheutuvat talousarviomenot ja määrärahatarpeet, koska kyseessä ei ole ns. tavanomainen sitoumus tai sopimus, vuokrasopimuksesta aiheutuneita talousarviomenoja ja tulevien vuosien määrärahatarpeita ei esitetä tilinpäätöksen liitteellä 12, ainoastaan tilinpäätöksen talousarvion toteutumalaskelman valtuustiedoissa.

Valtuuden määrä on 4 vuotta kertaa 820 000 euroa, käyttö on tehdyn vuokrasopimuksen euromäärä vastaavalla ajalla ja käytöstä aiheutuvat talousarviomenot ja määrärahatarpeet eri vuosille se, mitä vuokrasopimuksen ja/tai muun arvion mukaan eri vuosina maksetaan. Valtuus on seurannassa niin kauan kuin sen käytöstä aiheutuu talousarviomenoja tai määrärahatarpeita.

Tapaus 2: Valtuus on kirjattu talousarvioon seuraavasti: ”Kirjanpitoyksikkö saa tehdä enintään 10 500 neliömetrin laajuista toimitilaa koskevan vuokrasopimuksen siten, että vuokrauksesta aiheutuva menojen lisäys on vuositasolla enintään 800 000 euroa vuodesta 2014 alkaen.” Miten tällaista valtuutta seurataan?

Vastaus: Valtuusseurantaan tulee ottaa valtuuden määrä (eurot ja neliömetrit) ja käyttö. Valtuuden käytöksi merkitään tehdyn vuokrasopimuksen neliömetrimäärä sekä sen aiheuttama vuositasoinen menojen lisäyksen euromäärä. Valtuuden käytöstä aiheutuvia talousarviomenoja tai määrärahatarpeita ei seurata, koska menoilta ei ole esitetty valtuuslausekkeessa rajausta siitä kuinka monena vuonna menoja saa aiheutua ja/tai mikä menojen yhteismäärä saa olla (vertaa Valtiovarainministeriön määräys kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista 2 §

VM/23/00.00.00/2016). Valtuus on seurannassa vain sinä vuonna, jolloin valtuus on myönnetty. Vuokrasopimuksesta aiheutuneet talousarviomenot ja tulevien vuosien määrärahatarpeet esitetään tilinpäätöksen liitteellä 12: Valtiontakaukset ja -takuut sekä muut monivuotiset vastuut.

10 Onko puitesopimus valtuuden käyttöä, entä sopimusbonukset?

Kysymys: Jos on tehty puitesopimus, joka tarkentuu alasopimuksilla ja tilauksilla, katsotaanko jo puitesopimuksen tekeminen valtuuden käyttöksi? Tilauksilla määritellään tarkemmin mm. osatoimitusten tarkka sisältö ja ajankohdat.

Entä miten käsitellään valtuuksien seurannassa sopimuksessa oleva ehto, että valtio maksaa bonusta 1,7 % sopimussummasta, jos urakka valmistuu vähintään 3 kuukautta nopeammin kuin sopimuksen aikataulu on.

Vastaus (9.12.2013): Tehty sopimus tai hankintapäätös on valtuuden käyttöä siinä vaiheessa, kun valtio on sitoutunut hankintaan eli ei voi enää puoleltaan perääntyä tms. ilman taloudellisia seuraamuksia. Ratkaisevaa ei ole se, minkä niminen sopimus tai sitoutuminen on tehty vaan se, onko puitesopimus jo sinällään sitova vai sitovatko vasta alasopimukset tai erilliset tilaukset.

Jos sopimuksessa on bonusehto, myös sen määrä tulee merkitä valtuuksien seurantaan valtuuden käyttöksi jo siinä vaiheessa, kun sen maksamiseen on sopimuksin sitouduttu. Jos valtuuden käyttöksi merkitty bonusehto ei myöhemmin toteudukaan, käsitellään sitä (siinä vaiheessa kun tiedetään, ettei ehto toteudu eikä siitä aiheudukaan valtiolle menoa) valtuusseurannassa kuten valtuuden käytön peruuntumista. Jos valtuus on käytettävissä, vähennetään käyttöä ja määrärahatarpeita. Jos valtuus ei ole enää käytettävissä, vähennetään valtuuksien seurannassa tietoa valtuuden käytön aiheuttamista määrärahatarpeista.

11 Esimerkki valuuttakurssien, indeksien sekä yhdistelmävaluuden käsittelystä

Kysymys: Uudessa valtuuksien seurantamääräyksessä määrätään laatimaan erillinen laskelma, jos valtuus on valuuttamääräinen tai valtuuden käytöstä aiheutuvat talousarviomenot tai määrärahatarpeet on sidottu indeksiin. Millainen laskelman tulee olla?

Ei-käytettävissä olevia korkotukivaltuuksia voidaan seurata yhtenä ns. yhdistelmävaluutena. Miten se oikein tapahtuu?

Vastaus (annettu 9.12.2013):

Valuuttamääräisen valtuuden laskelmasta ja indeksivaltuuden laskelmasta on laadittu oheiset esimerkit, joiden toivotaan selventävän asiaa. Laskelman avulla saatetaan eri vuosien valtuustiedot keskenään vertailukelpoiksi eli "puhdistetaan" indeksi- tai valuuttakurssimuutosten vaikutus, jotta valtuuden ylitys/alitus on helppo todeta laskelmasta.

Myös yhdistelmävaluuden esittämisestä on laadittu esimerkit.

Valuuttamääräisen valtuuden laskelma

31.12.xxxx

Esimerkki

Valtuusnumero	Valuutta	Valtuuden määrä	Valtuuden käyttö	Talousarvio-menot			Määrärahatarve tulevina vuosina yht.	Ta-menot+mr-tarve yht.	Valtuuden käyttö miinus ta-menot+mr-tarve
				lasku1	lasku2	menot yht.			
1200001	USD	100,00	100,00	50,00	20,00	70,00	30,00	100,00	0,00
	EUR	90,00 ¹⁾	90,00 ²⁾	47,50	17,00	64,50	27,00	91,50 ²⁾	-1,50

-> USD-määräisinä menot eivät ylitä valtuuden käyttöä
-> euronääräisinä menot suuremmat kuin valtuuden määrä ja käyttö

Valuuttakurssit:
 Tilinpäätöskursi 0,9
 Kursi laskun maksuaikakohtana
 Lasku 1 0,95
 Lasku 2 0,85

Johtopäätökset

Valtius myönnetty USD-määräisinä, sopimus tehty USD-määräisinä, laskut maksetaan USD-määräisinä. Tiedot muunnettu valuuttaseuranteen euroiksi valuuttojen seuranta-määrityksen mukaisesti. Valtuuden määrä on 100 USD, käyttö 100 USD sekä toteutuneiden talousarvio-menojen ja tulevien vuosien määrärahatarvearvion yhteissummaksi on 100 USD. Valuuttamääräisinä valtuuden käyttöä aiheuttavat talousarvio-menot ja määrärahatarpeet eivät ylitä valtuuden määrää ja käyttöä, vaan valuuttaseuranteen mukainen talousarvio-menojen ja määrärahatarpeen valtuuden määrää ja käyttöä suurempi euronääräinen yhteissumma johtuu valuuttakursimuutoksista.

¹⁾ Talousarviovuoden EKP-kursi per 1. tammikuuta
²⁾ Ka. tilvuoden viimeisen päivän EKP-kursi

Indeksivaltuuden laskelma

31.12.xxxx

Esimerkki

Tiedot valuuttaseurannan mukaisina ja muunnettuna valtuuden myöntövuoden tasoon

Valtuusnumero	Valtuusseuranta myöntövuoden taso	Valtuuden määrä	Valtuuden käyttö	Talousarvio-menot			Määrärahatarve tulevina vuosina			Ta-menot+mr-tarve yht.	Valtuuden käyttö miinus ta-menot+mr-tarve
				lasku1	lasku2	menot yht.	mr-tarve1	mr-tarve2	mr-tarve yht.		
1200002	valuuttaseuranta	100,00	100,00	50,00	20,00	70,00	25,00	12,00	37,00	107,00	-7,00
	myöntövuoden taso	100,00	100,00	42,50	19,00	61,50	25,96	11,64	37,60	99,10	0,90

-> menot eivät ylitä valtuuden käyttöä

Xi-kustannusindeksin arvot:
 Toteutunut arviolaskun maksuaikakohta
 Lasku 1 0,85
 Lasku 2 0,95
 Arvio indeksin arvosta/määrärahatarveajakohta
 mr-tarve1 0,96
 mr-tarve2 0,97

Johtopäätökset

Valtuuden käyttöä aiheuttavat talousarvio-menot ja määrärahatarve on sidottu xi-kustannusindeksiin. Tiedot on esitetty valuuttaseurannassa valuuttojen seuranta-määrityksen mukaisesti. Valtuuden käyttöä aiheuttavat talousarvio-menot ja määrärahatarpeet (yht. 99,10) eivät ylitä valtuuden määrää ja käyttöä (100,00), kun tiedot muunnetaan valtuuden myöntövuoden xi-kustannusindeksiin arvoon.

Yhdistelmävaluutus

Samalla momentilla olevia ei-käytettävissä olevia korkotukivaltuuksia voidaan seurata yhtenä ns. yhdistelmävaluutena.

Yhdistelmävaluutus

- Muodostetaan vuosittain ja siihen sisällytetään kunakin varainhoitovuonna vain niiden valtuuksien tiedot, jotka tulee olla valtuuksien seurannassa.
- Sille annetaan vuosittain uusi numero ja tarvittaessa myös uusi nimi. Nimestä tulee ilmetä, että kyseessä on yhdistelmä ja varainhoitovuodet, joina myönnettyjä valtuuksia se sisältää.
- Valtuusunumerossa myöntämisvuoden tilalla on ko. seurantaavuoden kaksi viimeistä numeroa.
- Tiedot (määrä, käyttö, talousarviomenot ja määrärahatarpeet) ovat yhteenlaskettuja tietoja yhdistelmään sisällytetyistä valtuuksista.

Esimerkki

Huom! Esimerkissä ta-menot ovat toteutuneet suunnitellun mukaisina

Vuosi 0												
ei yhdistelmää, koska ei ole ei-käytettävissä olevia korkotukivaltuuksia												
numero	nimi	k/e	määrä	käyttö	käyttämättä	ta-menot alk.	ta-menot n	arvio n+1	arvio n+2	arvio n+3	arvio myöh.	yht.
00111	korkotuki x	k	1 000 000	500 000	500 000	0	4 000	5 000	6 000	0	0	15 000
Vuosi 1												
ei yhdistelmää, koska vain 1 ei-käytettävissä oleva												
numero	nimi	k/e	määrä	käyttö	käyttämättä	ta-menot alk.	ta-menot n	arvio n+1	arvio n+2	arvio n+3	arvio myöh.	yht.
01123	korkotuki 1	k	5 000 000	4 000 000	1 000 000	0	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	250 000
01124	korkotuki 2	k	3 000 000	3 000 000	0	0	20 000	20 000	20 000	20 000	0	80 000
01125	korkotuki 3	k	1 000 000	1 000 000	0	0	10 000	10 000	10 000	0	0	30 000
00111	korkotuki y	e	1 000 000	500 000	500 000	4 000	5 000	6 000	0	0	0	15 000
			10 000 000	8 500 000	1 500 000	4 000	86 000	88 000	80 000	70 000	50 000	376 000
Vuosi 2												
vaihtoehto 1, seuranta erikseen												
numero	nimi	k/e	määrä	käyttö	käyttämättä	ta-menot alk.	ta-menot n	arvio n+1	arvio n+2	arvio n+3	arvio myöh.	yht.
01123	korkotuki 1	e	5 000 000	4 000 000	1 000 000	50 000	50 000	50 000	50 000	40 000	10 000	250 000
01124	korkotuki 2	e	3 000 000	3 000 000	0	20 000	20 000	20 000	20 000	0	0	80 000
01125	korkotuki 3	e	1 000 000	1 000 000	0	10 000	10 000	10 000	0	0	0	30 000
00111	korkotuki x	e	1 000 000	500 000	500 000	9 000	6 000	0	0	0	0	15 000
02002	Korkotuki z	k	10 000 000	9 000 000	1 000 000	0	0	100 000	0	0	0	100 000
			20 000 000	17 500 000	2 500 000	89 000	88 000	180 000	70 000	40 000	10 000	476 000
vaihtoehto 2, yhdistelmävaluutus												
numero	nimi	k/e	määrä	käyttö	käyttämättä	ta-menot alk.	ta-menot n	arvio n+1	arvio n+2	arvio n+3	arvio myöh.	yht.
02001	Yhdistelmä korkotuki, sis. vaihtuudet 00111, 01123, 01124, 01125	e	10 000 000	8 500 000	1 500 000	89 000	86 000	80 000	70 000	40 000	10 000	375 000
02002	Korkotuki z	k	10 000 000	9 000 000	1 000 000	0	0	100 000	0	0	0	100 000
			20 000 000	17 500 000	2 500 000	89 000	86 000	180 000	70 000	40 000	10 000	476 000
Vuosi 3												
00111 ei enää seurannassa, koska ei enää ta-menoja/m-tarpeita												
vaihtoehto 1, seuranta erikseen												
numero	nimi	k/e	määrä	käyttö	käyttämättä	ta-menot alk.	ta-menot n	arvio n+1	arvio n+2	arvio n+3	arvio myöh.	yht.
01123	korkotuki 1	e	5 000 000	4 000 000	1 000 000	100 000	50 000	50 000	40 000	10 000	0	250 000
01124	korkotuki 2	e	3 000 000	3 000 000	0	40 000	20 000	20 000	0	0	0	80 000
01125	korkotuki 3	e	1 000 000	1 000 000	0	20 000	10 000	0	0	0	0	30 000
02002	Korkotuki z	e	10 000 000	9 000 000	1 000 000	0	100 000	0	0	0	0	100 000
			19 000 000	17 000 000	2 000 000	180 000	180 000	70 000	40 000	10 000	0	480 000
vaihtoehto 2, yhdistelmävaluutus												
numero	nimi	k/e	määrä	käyttö	käyttämättä	ta-menot alk.	ta-menot n	arvio n+1	arvio n+2	arvio n+3	arvio myöh.	yht.
03001	Yhdistelmä korkotuki, sis. vaihtuudet 01123, 01124, 01125, 02002	e	19 000 000	17 000 000	2 000 000	160 000	180 000	70 000	40 000	10 000	0	460 000
Vuosi 4												
00111, 01125, 02002 ei enää seurannassa, koska ei enää ta-menoja/m-tarpeita												
vaihtoehto 1, seuranta erikseen												
numero	nimi	k/e	määrä	käyttö	käyttämättä	ta-menot alk.	ta-menot n	arvio n+1	arvio n+2	arvio n+3	arvio myöh.	yht.
01123	korkotuki 1	e	5 000 000	4 000 000	1 000 000	150 000	50 000	40 000	10 000	0	0	250 000
01124	korkotuki 2	e	3 000 000	3 000 000	0	60 000	20 000	0	0	0	0	80 000
			8 000 000	7 000 000	1 000 000	210 000	70 000	40 000	10 000	0	0	330 000
vaihtoehto 2, yhdistelmävaluutus												
numero	nimi	k/e	määrä	käyttö	käyttämättä	ta-menot alk.	ta-menot n	arvio n+1	arvio n+2	arvio n+3	arvio myöh.	yht.
04001	Yhdistelmä korkotuki, sis. vaihtuudet 01123, 01124	e	8 000 000	7 000 000	1 000 000	210 000	70 000	40 000	10 000	0	0	330 000
Vuosi 5												
00111, 01124, 01125, 02002 ei enää seurannassa, koska ei enää ta-menoja/m-tarpeita												
vaihtoehto 1, seuranta erikseen												
numero	nimi	k/e	määrä	käyttö	käyttämättä	ta-menot alk.	ta-menot n	arvio n+1	arvio n+2	arvio n+3	arvio myöh.	yht.
01123	korkotuki 1	e	5 000 000	4 000 000	1 000 000	200 000	40 000	10 000	0	0	0	250 000
vaihtoehto 2, yhdistelmävaluutus (jos alemmin valittu yhdistäminen)												
numero	nimi	k/e	määrä	käyttö	käyttämättä	ta-menot alk.	ta-menot n	arvio n+1	arvio n+2	arvio n+3	arvio myöh.	yht.
05001	Yhdistelmä korkotuki, sis. vaihtuuden 01123	e	5 000 000	4 000 000	1 000 000	200 000	40 000	10 000	0	0	0	250 000

12 Miten muodostetaan valtuudelle annettava valtuusnumero?

Kysymys: Miten muodostetaan valtuudelle annettava valtuusnumero? Onko se sama kuin Kieku-järjestelmässä oleva valtuusnumero?

Vastaus (annettu 9.12.2013): Valtuusnumeron kaksi ensimmäistä merkkiä ovat valtuuden myöntämivuoden kaksi viimeistä numeroa. Esim. vuonna 2013 myönnetyn valtuuden valtuusnumeron kaksi ensimmäistä merkkiä ovat 13. Valtuus on valtuusseurannassa samalla numerolla koko seuranta-ajan, poikkeuksena jäljempänä kuvattu yhdistelmävaltuus.

Uusitun valtuuden valtuusnumeron kaksi ensimmäistä merkkiä määräytyy valtuuden uusimisvuoden mukaan. Esim. vuonna 2013 uusitun valtuuden valtuusnumeron kaksi ensimmäistä merkkiä ovat 13.

Samalla momentilla olevia ei-käytettävissä olevia korkotukivaltuuksia voidaan seurata yhtenä ns. yhdistelmävaltuutena. Yhdistelmävaltuuden valtuusnumeron kaksi ensimmäistä merkkiä ovat ko. valtuuksien seuranta-vuoden kaksi viimeistä numeroa. Esim. seurantavuoden 2013 yhdistelmävaltuuden valtuusnumeron kaksi ensimmäistä merkkiä ovat 13, vaikka se sisältäisi valtuuksia useilta aikaisemmilta vuosilta.

Valtuusnumerossa voi olla enintään 20 merkkiä. Kaksi ensimmäistä merkkiä määräytyy yllä kuvatulla tavalla. Loput merkit kirjanpitoyksikkö saa määrittää haluamallaan tavalla.

Kieku-järjestelmässä valtuusnumeron alussa on kirjanpitoyksikön yritystunnus. Yritystunnuksen osuus valtuusnumerosta jätetään pois ilmoitettaessa tietoja keskitettyyn valtuusseurantaan.

13 Uusitun valtuuden määrä, kun euromäärää ei ole kerrottu talousarviossa

Kysymys: Talousarviossa on valtuuden kohdalla maininta, että mikäli valtuutta jää käyttämättä vuonna n, sitä voidaan käyttää vuonna n+1. Mikä on uusitun valtuuden määrä, kun sen euromäärää ei ole kerrottu talousarviossa tämän tarkemmin?

Koska jo nyt tiedetään, että koko käyttämättä jäävää määrää ei enää tarvita, niin voidaanko uusittuna määränä käyttää sitä määrää, joka tiedetään vielä tarvittavan?

Vastaus (annettu 9.12.2013): Valtuuden määrän valtuusseurannassa tulee olla talousarvion mukainen; talousarvion mukaisesti koko käyttämättä jäänyt määrä on uusittu. Tämän vuoksi valtuusseurantaan uusitun valtuuden määräksi merkitään tilinpäätöksen mukaan käyttämättä jäänyt määrä. Mikäli talousarviossa olisi uusittu vain osa käyttämättä jääneestä valtuudesta, silloin uusittuna määränä käytettäisiin talousarviossa ilmoitettua määrää. Eli aina talousarvion mukaisesti.

14 Valtuuden käyttö, vaikuttaako määrärahalaji?

Kysymys: Osa valtuuksistamme on talousarviossa arviomäärärahan ja osa siirtomäärärahan yhteydessä. Vaikuttaako määrärahalaji valtuuden käyttöön?

Vastaus (annettu 9.12.2013): Valtuus on käytettävissä (=sopimuksia voi tehdä) vain myöntövuonna riippumatta siitä mikä on sen momentin määrärahalaji, jonka yhteydessä valtuus on myönnetty. Osa valtuudesta jää tällöin käyttämättä. Tästä poikkeava käyttöaika on vain siirtomäärärahan yhteydessä myönnettyillä talonrakennushankevaltuuksilla, joita ei ole viime aikoina ollut.

15 Miten valtuudelle valitaan valtuuslaji?

Kysymys: Valtuudelle pitää antaa valtuuslaji. Miten sellainen valitaan? Missä tapauksessa valitaan esim. valtuuslaji MUU?

Vastaus (annettu 9.12.2013): Valtuuslajin luonne selviää yleensä talousarvion valtuuslausekkeesta tai asiayhteydestä. Jos mikään valtuuslajiluettelon lajeista ei sovi kyseiselle valtuudelle, valitaan laji MUU.

Valtuuslaji on luonteeltaan informatiivinen tieto. Valtuuslajin merkitys kuitenkin korostuu korkotukilainavaltuuksien ja talonrakennushankevaltuuksien kohdalla, sillä keskitettyyn seurantaan ilmoitettu valtuuslaji määrittää näiden kahden lajin valtuuksien esittämisen valtion tilinpäätöksessä. Sekä kirjanpitoyksikön että valtion tilinpäätöksessä korkotukilainavaltuudet ja talonrakennushankevaltuudet esitetään erikseen.

16 Valtuusseurannan dokumentaatio

Kysymys: Minkälainen dokumentti pitää laatia valtuuden käytön peruuntumisesta? Määräyksessä sanotaan, että valtuuden käytön peruuntumisen dokumentissa on oltava viittaus peruuntumisasiakirjaan tai siitä laadittuun yhteenvedoon. Pitääkö kyseisen dokumentin tai yhteenvedon olla määrämuotoinen? Pitääkö niiden olla hallinnollisia päätöksiä vai riittääkö tietojärjestelmän tuottama raportti, jolle listataan peruuntuneet valtuuden käytöt lokitiedoista?

Vastaus (annettu 9.12.2013): Kirjanpitoyksikön valtuuksien lukumäärä, luonne ja valtuuden käyttö- ja peruuntumistapahtumien lukumäärä määrittävät dokumentaatiolle asetettavat vaatimukset. Siksi yksittäistä ohjetta asiasta ei voida antaa vaan kirjanpitoyksikön tulee itse määrittää riittävä dokumentaatio ja sen tuottamistavat. Dokumentaation tulee olla sen laatuista, että sen avulla voidaan vaikeuksitta jäljittää yhteys annettuun valtuuteen ja sen perusteella tehtyihin sopimuksiin ja/tai sitoumuksiin ja myös valtuuden käytön peruuntumiseen. Määrämuotoisuus ja samanlaisten tapahtumien käsittely keskenään samanlaisilla periaatteilla ja dokumenteilla on yleensä selkeintä ja tehokkainta ja siksi suositeltavaa.

17 Määrärahan käytön kirjaaminen käyttöoikeudella oikaisemalla menot yhteis- summana TaKP-tililtä toiselle omassa kirjanpidossa eli ”itselaskutus”- menettelyllä

Kysymys: Olemme saaneet käyttö- ja kirjausoikeuden toisen kirjanpitoyksikön määrärahaan. Tällä määrarahalla saamme maksaa osan tehtävistämme. Määrärahalla ei palkata yhtään kokoaikaista henkilöä. Virkamiehet ilmoittavat kuukauden päätyttyä tuntimäärän, jota vastaava palkka ja henkilösivukulut saadaan maksaa tästä määrarahasta. Miten kirjaamme osan palkasta ja henkilöstökuluista toiselle momentille, kun euromäärä ei ole tiedossa palkanmaksua tehtäessä?

Vastaus (annettu 10.10.2013): Nyt kun eri momenteille kirjattava euromäärä ei ole tiedossa palkkaa maksettaessa, menetellään seuraavasti:

1. Määrärahaa (yy.yy.yy), jolle saatiin käyttö- ja kirjausoikeus, vastaava TaKP -tili avataan kirjanpitoon.
2. Menot kirjataan palkanmaksussa kokonaan yhdelle nettobudjetoidulle momentille, jolta palkkamenot voidaan maksaa (esim. toimintamenomomentille, jos saadulla määrarahalla maksettavan tehtävän menot ovat toimintamenomomentin vaikutusalueen mukaisia tai päätösosassa on maininta asiasta).
3. Tuntiseurannalla rekisteröidään tehdyt tunnit tarkoituksenmukaisille seuranta-kohteille esim. toiminto, projekti, hanke jne. (zzzz1) ja tuntien avulla lasketaan ja dokumentoidaan menot, jotka saadaan maksaa (yy.yy.yy) määrarahasta, johon saatiin kirjausoikeus.
4. Määrärahan oikaisukirjaus tehdään muistiotositteella, jonka selitteellä tai liitteillä todennetaan se, että menot voidaan maksaa ao. määrarahasta. Määrärahan käyttö kirjataan yhteissummana sisäisillä LKP-tiliillä: *3967 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta hyvitys toimintamenoihin ja *4907 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille veloitus toisen kirjanpitoyksikön määrarahasta (yy.yy.yy) sekä valitulle sisäisen laskennan seuranta-kohteelle (zzzz1).

Esimerkki

1. Määrärahan yy.yy.yy käyttöoikeuden saanut kirjanpitoyksikkö maksaa ja kirjaa kokonaismenot ensin omalle nettobudjetoidulle toimintamenomomentilleen xx.xx.01.

LKP-tili	TaKP-tili	Projekti	Debet	Kredit
4xxx menotilit	xx.xx.01		100 000	

2. Käyttöoikeuden kirjausta varten kirjanpitoyksikkö laatii tuntiseurannan perusteella zzzz1 seurantakohteelle kuuluvista menoista raportin. (Alla viitteellinen tietosisältö, muoto on vapaa.)

<u>Raportti momentille yy.yy.yy siirrettävistä menoista</u>	
<u>Projekti zzzz1</u>	
Palkat ja palkkiot	25 000
Henkilösivukulut	10 000
TaKP xx.xx.01 Toimintamenot yhteensä	35 000

3. Määrärahan käytön kirjaus. Momenttia, jolta menot maksettiin palkanmaksussa hyvitetään ja määräraha veloitetaan momentilta, jolle on saatu kirjausoikeus.

LKP-tili	TaKP-tili	Projekti	Debet	Kredit
*3967 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta	xx.xx.01	zzzz1		35 000
*4907 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille	yy.yy.yy	zzzz1	35 000	

Kirjauksen jälkeen toisen kirjanpitoyksikön määrärahan käyttö on talousarviokirjanpidossa 35.000.

Määrärahan käyttö voidaan raportoida projekti seurantakohteen avulla seuraavasti:

<u>Raportti projektilta zzzz1</u>		
<u>Menolajit</u>	<u>TaKP</u>	<u>€</u>
Palkat ja palkkiot	xx.xx.01	25 000
Henkilösivukulut	xx.xx.01	10 000
Sisäiset tuotot	xx.xx.01	-35 000
TaKP xx.xx.01 yhteensä		0
<u>Sisäiset kulut</u>	<u>yy.yy.yy</u>	<u>35 000</u>
TaKP yy.yy.yy yhteensä		35 000

18 Menon hyvityksen kirjaus talousarviokirjanpitoon

Kysymys: Olemme saaneet viime vuonna maksetuista menoista hyvitystä? Maksoimme menot viime vuonna siirtomäärärahasta, joka on voimassa vielä tänä vuonna. Voimmeko kirjata saadun hyvityksen siirretyn määrärahan tilille?

Vastaus (annettu 19.9.2013): Menojen hyvitykset saadaan ja tulee kirjata menojen maksua vastaavalle siirretyn määrärahan tilille sen voimassaoloaikana.

Jos määräraha olisi ollut voimassa vain maksuvuoden, hyvitykset tuloutettaisiin ko. hallinnonalan sekalaisiin tuloihin (12.xx.xx).

Jos siirtomäärärahasta ei tilinpäätöksessä ole tehty siirretyn määrärahan tiliiä, jolle kirjaus olisi tehtävä, tulee lähettää siirretyn määrärahan tilin avauspyyntö Keskuskirjanpitoon.

19 Tuottokirjauksen peruuttaminen seuraavana vuonna

Kysymys: Laskutimme vuonna 2012 suoritteita, joiden maksut perustuivat maksuasetukseen. Nyt on käynyt ilmi, että joudumme palauttamaan maksut joistakin hakemuksista. Tulot ovat bruttobudjetoituja tuloja ja kirjattu talousarviolille 12.xx.xx.

Voimmeko kirjata hyvityslaskut samalle talousarviolille?

Vastaus (annettu 12.9.2013): Voitte kirjata hyvityslaskut samalle talousarviolille. Perusteetta perityt tulot voidaan kirjata tulon vähennyksenä palautuksen suoritusvuonna, jollei talousarvioon ole otettu määrärahaa palautus-suorituksia varten (talousarvioasetus 6 §).

20 Maksuviivästysdirektiivin mukaiset viivästyskorot

Kysymys: Maksuviivästysdirektiivin muutoksen jälkeen viivästyskorkoja on virallisesti kaksi (tällä hetkellä siis 7,5 % ja 8,5 %).

Kumpaa korkoa valtio maksaa ja kumpaa perii?

Vastaus (annettu 12.9.2013):Toisin kuin aikaisemmin, lakisääteisiä viivästyskorkoja on siis nykyisin kahdenlaisia. Muutos liittyy EU:n maksuviivästysdirektiiviin, johon perustuvat lakimuutokset tulivat voimaan maaliskuussa 2013. Lakisääteinen viivästyskorko on velkasuhteissa yleensä seitsemän prosenttiyksikköä korkeampi kuin kulloinkin voimassa oleva viitekorko. Uutta on, että yritysten välisissä sekä yritysten ja hankintayksikköjen välisissä maksuissa, jotka suoritetaan vastikkeena tavarasta tai palvelusta, lakisääteinen viivästyskorko on yhtä prosenttiyksikköä korkeampi. Hankintayksiköitä ovat esimerkiksi valtion ja kuntien viranomaiset, kuntayhtymät, seurakunnat, valtion ja kuntien liikelaitokset sekä julkisoikeudelliset laitokset kuten Kela.

Maksuviivästysdirektiivillä pyrittiin ennen kaikkea tiukentamaan hankintayksiköiden (esim. valtio) maksukäyttäytymistä. Siis mikäli valtio maksaa myöhässä, maksetaan korkeampaa viivästyskorkoa. Silloin, kun yritys maksaa myöhässä, sovelletaan alhaisempaa viivästyskorkoa.

21 Menojen kohdentaminen oikealle vuodelle

Kysymys: VTV on antanut laillisuushuomautuksen kohdennus- ja jakso-
tusvirheestä vuodenvaihteessa.

Kuukausittain lähes samansuuruisina toistuvat joulukuuta 2011 - marras-
kuuta 2012 koskevat ostolaskut on kohdennettu vuodelle 2012, jolloin tulee
12 kk:n käytöt samalle tilikaudelle. Jatkossa tilikaudelle 2013 kirjattaisiin
joulukuu 2012 – marraskuu 2013 koskevat laskut. Kuukausitasolla menoerä
on noin 1,5 miljoonaa euroa.

Onko tämä hyväksyttävä toimintatapa?

Vastaus (annettu 12.9.2013): Toimintatapa ei ole hyväksyttävä, koska se
on talousarvion ja talousarvioasetuksen kirjauserusteiden vastainen.

Menojen kohdentamisesta talousarvioon säädetään talousarvioasetuksen 5
a §:ssä ja menojen kirjauserusteet talousarviokirjanpitoon asetuksen 42 c
§:ssä. Liikekirjanpidon kirjauserusteet ovat asetuksen 42 d §:ssä.

Kulutusmenot, joista tässä on kyse, kirjataan sekä liike- että talousarviokir-
janpidossa suoriteperusteella sille vuodelle, jolloin tuotannon tekijä vastaan-
otetaan.

Vähäiset menot voidaan kirjata maksuperusteella silloin, kun määräraha,
josta meno maksetaan, on voimassa maksupäivänä.

22 Kelan palautusten kirjaaminen talousarviokirjanpidossa 1.1.2014 alkaen

Kysymys: Mille TaKP-tileille voi kirjata sairauspäivärahoista saatavia Kelan palautuksia?

Vastaus (annettu 11.12.2013, korvaa vuoden 2014 alusta 6.6.2013 annetun vastauksen):

Vuoden 2014 alusta lähtien virastolle työnantajana maksettavat korvaukset saadaan tulouttaa sille samalle momentille, miltä palkka maksettiin. Kyseessä ovat työntekijälle myönnetyt sairaus- ja äitiyspäivärahat (Kela), työkyvyttömyyseläke ja kuntoutusraha (Keva) silloin, kun virasto maksaa työntekijälle palkan sairaus- ja äitiysloman ajalta tahi työkyvyttömyyseläkeajalta tai kuntoutusrahakaudelta.

Enää ei tarvitse tutkia onko momentti, jolta palkka maksettiin toimintamenomomentti, toimintamenomomentin luonteinen momentti eikä sitä onko momentin päätösosassa maininta palautusten tulouttamisesta. Vuoden 2014 talousarviossa on menomomentteja koskevissa yleisissä määräyksissä laajennettu virastolle työnantajana maksettujen korvausten nettobudjetointi koskemaan kaikkia, myös bruttobudjetoituja, määrärahoja, joilta palkkoja on budjetoitu maksettavaksi.

*Talousarvion teksti: ”Määrärahat henkilöstön palkkaamiseen on budjetoitu pääsääntöisesti toimintamenomenteille (01—14). Muun momentin määrärahaa saadaan käyttää henkilöstön palkkaamiseen virastoihin ja laitoksiin vain, jos palkkauksesta ja momentin määrärahalla palkattavien henkilöiden enimmäismäärästä ilmaistuna henkilötyövuosina on maininta momentin perustelujen päätösosassa. Milloin määrärahaa saa käyttää palkkoihin tai palkkioihin, sitä käytetään myös näihin liittyviin sosiaaliturva- ja eläkemaksuihin ja muihin henkilösivumenoihin. **Määrärahaan, jota käytetään palkkoihin, voidaan nettobudjetoida palkkoihin liittyvät virastolle työnantajana maksetut, mutta työntekijälle myönnetyt sairausvakuutuksen mukaiset sairaus- ja äitiyspäivärahat, työkyvyttömyyseläke ja kuntoutusraha silloin, kun virasto maksaa työntekijälle palkan sairaus- ja äitiysloman ajalta tahi työkyvyttömyyseläkeajalta tai kuntoutusrahakaudelta.**”*

Edelleen on voimassa, että toimintamenomomentille ei saa tulouttaa muita momenteilta maksettuja palkkoja vastaavia korvauksia.

23 Milloin momentille voi kirjata sekä tuloja että menoja?

Kysymys: Olemme saaneet huomautuksen, että olemme kirjanneet väärin tuloja momentille, jolle saa kirjata vain menoja. Mistä tietää, mille momentille saa kirjata tuloja?

Vastaus (annettu 6.6.2013, lisäys 2014): Talousarviokirjanpitoa koskevat säännöt johdetaan valtion talousarviosta, jonka yksityiskohtaisten perustelujen yleisissä määräyksissä on säädetty budjetoinnista.

Bruttobudjetointi, tulot ja menot eri momenteille

Valtion talousarviossa noudatetaan pääsääntönä bruttobudjetointia. Bruttobudjetointi tarkoittaa, että tulot otetaan tuloarvioihin bruttona ja menot määrärahoiksi myös bruttona. Talousarviokirjanpidon kirjauksissa tämä tarkoittaa sitä, että tulot kirjataan 1 -alkuisille talousarviotileille ja menot 2 ja 3 -alkuisille tileille tai vastaaville siirrettyjen määrärahojen tileille, jotka ovat 4xx2 ja 4xx3 -alkuisia.

Nettobudjetointi, tuloja ja menoja samalle momentille

Tarkoin rajoitettu poikkeus edellisestä pääsäännöstä on nettobudjetointi. Netto-budjetointi tarkoittaa, että samalle momentille budjetoidaan toisiinsa välittömästi liittyvistä tuloista ja menoista niiden erotusta vastaavat tuloarviot tai määrärahat. Nettobudjetoidun määrärahamomentin päätösosassa lukee "Momentille myönnetään nettomäärärahaa xxx euroa" ja nettobudjetoidun tuloarviomomentin päätösosassa "Momentille arvioidaan kertyvän nettotuloa xxx euroa".

Talousarviokirjanpidon kirjauksissa tämä tarkoittaa sitä, että menomomentille budjetoidut tulot kirjataan 2 ja 3 -alkuisille TaKP -tileille tai vastaaville siirrettyjen määrärahojen tileille, jotka ovat 4xx2 ja 4xx3 -alkuisia. Nettobudjetoitu tuloarviomomentti on 1 -alkuinen ja sille kirjataan vastaavasti tulojen lisäksi myös menoja.

Toimintamenomomentille saa tulouttaa aina tiettyjä tuloja

Poikkeuksena vielä edellisiin sääntöihin on säädetty toimintamenomomentista ja toimintamenomomenttia vastaavasta momentista, että eräitä viraston toiminnasta kertyviä tuloja voidaan nettobudjetoida vähentämällä ne asianomaiselta toimintamenomomentilta, vaikka se olisi bruttobudjetoitu.

Viraston toiminnasta aiheutuvat menot budjetoidaan yhtenä määrärahana toimintamenomenteille, joiden numerot ovat 01-14. Yleensä toimintamenomomentin nimessä on sana "toimintamenot". Esim. 30.01.03 Maaseutu- viraston toimintamenot (siirtomääräraha 2v).

Toimintamenoja vastaavan momentin päätösosassa on maininta toimintamenoista, esim. TA2013: momentti 26.40.63. Pakolaisten ja turvapaikanhakijoiden vastaanotto "Määrärahaa saa käyttää: 1) valtion vastaanottokustusten toiminta-menojen maksamiseen"

On huomattava, että toimintamenomomentille tuloutetaan vain tuottoja, joita vastaavat menot maksetaan momentilta, ei siis esim. muilta momenteilta maksettuja palkkoja vastaavia päivärahoja.

Toimintamenomomentille ja toimintamenoja vastaavalle momentille tuloutetaan eli kirjataan aina seuraavia tuloja:

- virastolle työnantajana maksetut, mutta työntekijälle myönnettyt sairaus-vakuutuksen mukaiset sairaus- ja äitiyspäivärahat, työkyvyttömyyseläke ja kuntoutusraha silloin, kun virasto maksaa työntekijälle palkan sairaus- ja äitiysloman ajalta tai työkyvyttömyyseläkeajalta tai kuntoutusrahakaudelta
- saadut korvaukset työterveydenhuollon kustannuksiin
- viraston saamat vakuutus- ja vahingonkorvaukset
- korvaukset työpaikkaruokaloiden käytöstä
- viraston saamat tulot sen toimitilojen satunnaisesta luovuttamisesta ulko-puolisille yksittäisiä tilaisuuksia varten
- virastolle tai laitokselle maksetut korvaukset korkeakouluharjoittelijoista ja siviilipalvelusvelvollisista
- myyntituotot sellaisesta irtaimesta käyttöomaisuudesta, jonka hankinta rahoitetaan toimintamenomäärärahasta. Kiinteän omaisuuden, finanssisijoitusten (esim. osakkeet ym. arvopaperit) ja erillismomenteilta rahoitettavan irtaimen käyttöomaisuuden myyntituottoja ei saa kuitenkaan nettouttaa toimintamenomäärärahan kanssa.

Muilla momenteilla on maininta, mitä saa nettouttaa

Poikkeuksena myös muilla momenteilla voi olla päätösosassa maininta nettouttavista eristä. Tällöin vain nämä erät saadaan nettouttaa.

Esim. TA2013:momentti 30.01.22 Tutkimus ja kehittäminen (siirtomääräraha 3 v) ”Nettobudjetoinnissa on otettu huomioon valtion virastojen ja laitosten osuudet yhteistutkimushankkeisiin.”

Esim. TA2013: momentti 26.01.22. EU:n osuus yhteisvastuun ja maahanmuutto-virtojen hallintaan ”Momentille voidaan nettouttaa virastolle työnantajana maksetut tulot.”

Lisäys vuoden 2014 alusta

Vuoden 2014 alusta lähtien virastolle työnantajana maksettavat korvaukset saadaan budjetoida ja tulouttaa sille samalle momentille, miltä palkka maksettiin. Tämä koskee kuitenkin vain palkkamenoja vastaavia korvauksia eikä laajenna nettobudjetointia muilta osin.

24 Erorahan kirjaaminen

Kysymys: Virastomme maksaa sopeuttamisrahaa (eroraha) muutamalle irtisanotulle työntekijällemme. Vapaaehtoisuuteen perustuva eroraha myönnettiin muutoksen kohteena olevalle henkilöstölle osana muutoksen tuemista.

Mikä olisi oikea LKP-tili näille kuluille?

Vastaus (annettu 26.4.2013): Verottajan ohjeen mukaan:” ..Lakiin perustuvien korvausten ohella työnantaja voi maksaa irtisanomalleen tai vapaaehtoisesti irtisanoutuvalle työntekijälleen vapaaehtoista korvausta työsuhteen päättymisestä. Korvauksesta on voitu sopia työsopimuksessa tai erillisessä sopimuksessa. Tällaisesta korvauksesta voidaan käyttää erilaisia nimityksiä kuten irtisanomispaketti, eroraha, kultainen kädenpuristus tai tukipaketti.

Tällainen työnantajan maksama lakiin perustumaton korvaus työsuhteen päättymisestä on **työntekijän veronalaista ansiotuloa**. Korvaus maksetaan työsuhteen perusteella, joten kyseessä on työntekijän veronalainen palkkatulo.”

Tällaisia korvauksia kirjanpitoon vietäessä käytetään liikekirjanpidon tiliä 4103 Muut palkat ja palkkiot.

25 Itse laaditut menotositteet ja alv

Kysymys: Kaikista maksuista ei saada ulkopuolisen antamaa kuittia, vaan tosite täytyy laatia itse. Miten näissä tapauksissa voidaan varmistua maksun saavan osapuolen arvonlisäverovelvollisuudesta? Voidaanko arvonlisäveroerittely kirjata ilman ulkopuolisen antamaa tositetta?

Vastaus (annettu 6.3.2013): Valtion talousarviosta annetun asetuksen 43 pykälän mukaan kirjausten tulee perustua päivättyyn, numeroituun ja hyväksytyyn tositteeseen, joka todentaa kirjanpitotapahtuman.

Menotositteita voidaan joutua laatimaan viraston toimesta silloin kun kyse on pienistä käteiskauppana tapahtuneista ostoista, joiden osalta laskua on käytännössä teknisten olosuhteiden vuoksi mahdoton saada. Tällaisia ovat esimerkiksi julkisen liikenteen arvokorttimaksut ja automaatilla maksettavat pysäköintimaksut. Itse laaditusta menotositteesta on käytävä ilmi tositteen laatija. Meno on hyväksyttävä normaalisti jolloin laatija toimii menon asiataarkastajana.

Itse laaditun menotositteen on sisällöltään vastattava vastaavaa toisen osapuolen antamaan laskua tai kuittia. Jos kyse on arvonlisäverollisesta hankinnasta, on itse laaditussa menotositteessa oltava arvonlisäverovelvollisen nimi ja y-tunnus sekä arvonlisäveron määrä ja verokanta. Verovelvollisuuden voi tarkastaa Patentti- ja rekisterihallituksen ja Verohallinnon yhteisestä yritystietojärjestelmästä (ytj.fi).

Jos myyjä ei ole hakeutunut verovelvolliseksi (liikevaihto alle 8500 euroa, tämänkin saa selville YTJ:n nettisivuilta), itse laaditulla tositteella ei ole eriteltyä arvonlisäveroa, joten koko summa kirjataan hankintamenoksi.

Valtion kirjanpidossa talousarviomenot kirjataan niin kuin ne on budjetoitu. Verottoman momentin (esim. toimintamenot) arvonlisävero on budjetoitu erilliselle arvonlisäveromenomomentille. Toimintamenomomentille ei saa kirjata arvonlisäveroa, eikä arvonlisäveromomentille muita kuin arvonlisäveromenoja.

26 Yliopistojen ja budjettitalouden välisten liiketapahtumien kanssa käytettävät LKP-tilit

Kysymys: Meillä on joitakin maksullisen toiminnan tuloja yliopistoilta, mille tilille ne tulee yliopistouudistuksen jälkeen kirjata? Onko oikea tili 3019? Miten yliopistojen apteekeilta perityt laadunvalvontamaksut kirjataan?

Vastaus (annettu 6.3.2013): Yliopistouudistuksessa yliopistot siirtyivät talousarviotalouden ja näin ollen myös kirjanpitoyksikköorganisaation ulkopuolelle. Yliopistojen ja budjettitalouden virastojen välisiä liiketapahtumia ei enää kirjata ns. tähti-tilille vaan ne käsitellään valtion kirjanpidossa samalla tavalla kuin kaikkien muidenkin budjettitalouden ja sen ulkopuolisten toimijoiden väliset tapahtumat.

Maksullisen-, yhteisrahoitteisen- ja yhteistoiminnan tulot kirjataan ryhmään "Muut" ja siirtotalouden sektoriluokituksessa yliopistot kuluvat voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin. Siirtotalouden kuluissa on perustettu omat tilit yliopistoille 8254 Käyttötalouden kulut yliopistoille ja 8255 Pääomatalouden kulut yliopistoille.

Laadunvalvontamaksut ovat erillislakien mukaisia julkisoikeudellisia suoritteita ja apteekeilta perityt valvontamaksut kirjataan tilille 3032 Tuotot elinkeinoelämästä.

27 40 euron vakioperintäkulun kirjaus

Kysymys: Onko teiltä jo tiedusteltu maaliskuussa voimaan tulevaan perintälain muutokseen liittyen sitä, miten tullaan kirjaamaan nuo 40 euron vakioperintäkulut?

Todellisuudessahan tuo summa käsittää sekä viivästyskoron että perintäkulun. Olisi hyvä olla yhtenäinen käytäntö, ettei joka kerta mietitä asiaa erikseen.

Vastaus (annettu 6.3.2013): Vakioperintäkulut kirjataan samoin kuin perintäkulut tilille 4399 Muut ulkopuoliset palvelut.

28 Osingot, osuuspääoman korot ja muut vastaavat ylijäämän palautukset

Kysymys: Miten kirjaamme osuuskunnalta saamamme osuuspääoman korkotuoton?

Vastaus (annettu 15.2.2013): Kirjataan tilille 5090 Osingot. Tilin selitteessä sanotaan seuraavaa: tämä tili sisältää osinkotuotot ja saadut indeksiveloitukset. Tilille kirjataan myös valtiolle tuloutetut osuudet Suomen Pankin ylijäämistä sekä osuuskuntien ylijäämän palautukset, osuskorot ja muut vastaavat voitonjakoerät.

Vuoden 2013 talousarviossa em. erät on budjetoitu momentille 13.03.01. ja ko. erät kirjataan momentin lisäjaottelulle 13.03.01.1. Tulevina vuosina momentti pitää varmentaa talousarviosta ja kirjaustili tilijaottelusta, koska ne saattavat muuttua.

29 Työmatkasetelien arvonlisäverokirjaus

Kysymys: Miten kirjataan arvonlisävero työmatkasetelien ostosta, jos laskulla ei näy arvonlisäveroa?

Vastaus (annettu 3.12.2012): Jotkut toimittajat käsittelevät työmatkasetelien myynnin rahoituspalveluna eli laskuihin ei tällöin sisälly lainkaan arvonlisäveroa.

Setelillä maksettava matkalippu sisältää myös arvonlisäveron, jonka myyjä tilittää valtiolle. Jos laskulla ei näy arvonlisäveroa, se lasketaan kulloinkin matkustuspalveluista voimassa olevalla prosentilla.

Arvonlisävero kirjataan työmatkasetelien hankinnan yhteydessä sekä talousarviokirjanpitoon että liikekirjanpitoon maksuperusteella, koska kyseessä on vähäinen erä (TaA 5 a § 3 mom), eikä valtiolla ole arvonlisäverotuksessa vähennysoikeutta (AVL 1501/1993, 116 §).

Työmatkaseteli rinnastuu arvonlisäveron osalta matkakorttiin. Matkakortin arvonlisäveron kirjaamisesta on annettu 6.11.2003 vastaus.

30 Kysymys momentin 12.39.04 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset käyttämisestä

Kysymys: Talousarviossa momentin 12.39.04. nimi on muuttunut. Uusi nimi on Siirrettyjen määrärahojen peruutukset, aikaisemmin nimi oli Menorästien ja siirrettyjen määrärahojen peruutukset. Voiko menorästien peruutukset kirjata tälle momentille nimenvaihdoksesta huolimatta?

Vastaus (annettu 20.09.2012): Ensinnäkin, rästimenettelystä on luovuttu vuoden 2010 alussa ja Valtiokonttori on tuolloin antanut ohjeen siirtotalouden saatavien ja velkojen kirjauksista 1.1.2010 lähtien (Kysymyksiä ja vastauksia 12.11.2009). Valtiokonttori on vastannut myös kysymykseen, joka koskee valtionavustusten palautusten kirjaamista (Kysymyksiä ja vastauksia 12.5.2011).

Vastauksessa ei ole otettu kantaa, mille talousarvion momentille velka tai saatava tuloutetaan tai kirjataan menoksi siinä tapauksessa että se peruutettaisiin.

Tulomomenttia 12.39.04. ei tähän tarkoitukseen saa käyttää, vaan peruutetun velan tulouttamiseen käytetään kyseiseen tarkoitukseen talousarviossa olevaa nimenomaista momenttia tai sen puuttuessa oman hallinnonalan sekalaisten tulojen momenttia. Jos kyseessä on saatavan peruuttaminen, kysymykseen saattaa tapauksesta riippuen tulla viraston tai laitoksen oma toimintamenomomentti tai jokin muu tarkoitukseen varattu momentti. Tarvittaessa menettelystä on neuvoteltava ohjaavan ministeriön kanssa.

Momentille 12.39.04. kirjataan nimensä mukaisesti siirrettyjen määrärahojen peruutukset. Siirrettyjen määrärahojen peruutukset kirjataan käyttäen liikekirjanpidon tiliä 9910.

31 Desimaalien esittämien toteutumalaskelmalla

Kysymys: Kirjanpidon käsikirjassa talousarvion toteutumalaskelmaa käsittelevässä kohdassa 12.1.1. sanotaan:

”Sarake 3, Talousarvio n (TA + LTA:t)

...

Lain tai asetuksen perusteella usean kirjanpitoyksikön käytössä olevan (tilijaottelussa numerotunnus 002) tai teknisistä syistä jakamatta jätetyn (tilijaottelussa numerotunnus 003) määrärahan talousarvioluvuksi merkitään tilinpäätösluku eli sama luku kuin mitä esitetään sarakkeessa 6. Luku esitetään kaavan mukaisesti täysinä euroina niin, että desimaalit jätetään pois.”

Tarkoittaako tuo desimaalien poisjättäminen sitä, että luku esitetään ilman desimaaleja vai pyöristetään pyöristyssääntöjen mukaan ylös- /alaspäin täysiin euroihin? Entä miten vertailu-sarake tulee? Jos käyttö on esim. 145,39 eur ja se esitetään talousarviosarakkeessa 145 ja tilinpäätössarakkeessa on 145,39, tuleeko vertailusarakkeeseen laskutoimituksen tulos -0,39 euroa (joka näyttäisi siltä, että määrärahaa on käytetty enemmän kuin sitä on ollut) vai käytetäänkö vertailu-sarakkeen lukua laskettaessa kuitenkin desimaaleja sekä talousarvio- että tilinpäätös-sarakkeiden luvuissa?

Vastaus (annettu 20.9.2012): Vaikka talousarvio-sarakkeessa käytössä oleva määräraha esitetään ilman desimaaleja, lasketaan vertailusarakkeen luku desimaaleja käyttäen. Tärkeintä on, että vertailu-sarake näyttää oikeaa tietoa eli siinä ei pidä näkyä ylitystä silloin kun sitä ei ole tosiasiallisesti tapahtunut.

32 Kysymyksiä liitteen 12 muista monivuotisista vastuista

Kysymys 1: Pitääkö vastuiden tilinpäätösvuoden talousarviomenot sisällyttää sarakkeen "Määrärahatarve yhteensä" summiin? Näin on tehty kirjanpidon käsikirjan vastuita kuvaavassa esimerkissä

Vastaus (annettu 13.2.2012): Ei pidä sisällyttää. Valitettavasti esimerkkiin oli päässyt pujahtamaan virhe. Käsikirjan esimerkki on korjattu 13.2.2012.

Kysymys 2: Käsikirjan ohjeen mukaan monivuotisiin vastuihin sisällytetään muut kuin valtion virastojen ja laitosten keskenään solmimiin sopimuksiin perustuvat vastuut. Pitääkö Senaatti-kiinteistöjen, joka on valtion liikelaitos, kanssa tehdyt vuokrasopimukset sisällyttää liitteen 12 tietoihin?

Vastaus (annettu 13.2.2012): Senaatti-kiinteistöjen kanssa solmitut vuokrasopimukset esitetään liitteellä.

33 Satunnaiset tuotot ja kulut

Kysymys: Onko saatavilla ohjeistusta siitä, mitä pidetään satunnaisena tuottona? Onko olemassa jokin euromääräraja, jota pidetään satunnaisena tuottona ja mikä sitten on muuta tuottoa?

Vastaus (annettu 4.1.2012): Satunnainen tuotto tai kulu on kirjanpitoyksikön tavanomaisesta toiminnasta poikkeava kertaluontoinen tapahtuma, jonka ei oleteta toistuvan.

Euromäärä ei ole ratkaiseva.

Tilikartan kohdassa 6. Satunnaiset tuotot ja kulut on seuraava selite:

Tämä luokka sisältää sellaiset tuotto- ja kuluerät, jotka perustuvat kirjanpitoyksikön tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin tapahtumiin. Niillä ei siten ole selvää yhteyttä kirjanpitoyksikön varsinaiseen toimintaan, eikä niiden voida olettaa toistuvan. Luokka sisältää myös saadut ja maksetut vahingonkorvaukset sekä muut maksetut korvaukset.

Omaisuuksien myyntivoitot kirjataan siitä huolimatta, että edellä mainitut ehdot täytyisivät, aina tiliryhmään 390 Omaisuuksien myyntivoitot valtion ulkopuolelta tai tiliryhmään 391 Omaisuuksien myyntivoitot valtion virastoilta ja laitoksilta. Vastaavasti omaisuuden myyntitappiot kirjataan aina tiliryhmään 455 Omaisuuksien myyntitappiot.

Viraston tavanomaiseen toimintaan liittyvät pienet erät, joille ei tahdo löytyä omaa tiliä, voi kirjata tiedon taloudellisen tuottamisen periaattetta noudattaen tileille 4599 Muut kulut tai 3989 Muut tuotot.

34 Lomapalkkavelan henkilösivukuluprosentit

Kysymys: Kumman vuoden prosentteja käytetään tilinpäätöksen lomapalkkavelan laskennassa, päätettävän vuoden vai tulevan vuoden?

Vastaus (annettu 4.1.2012): Lomapalkkavelan henkilösivukulut lasketaan päätettävän vuoden prosentilla. Näin laskettuna lomapalkkavelka antaa tiedon tilinpäätöspäivänä 31.12. olevasta velasta.

Päätettävän vuoden prosentti valittiin, koska se tuottaa tehokkaamman prosessin, kun vanhat prosentit ovat jo käytettävissä eikä uusia tarvitse odotella.

35 Liikaa maksetun palkan laskutuksesta

Kysymys: Liikaa maksettu palkka peritään takaisin laskuttamalla ko. henkilöä laskulla. Pitäisikö suoritus ohjata maksuliikemenotilille, koska alkuperäinen maksu (palkka) on maksettu menotililtä vai voidaanko käyttää maksuliiketulotiliä?

Missä ohjeistetaan maksuliikemeno- ja tuloilien käyttöä?

Vastaus (annettu 24.8.2011): Kirjanpidon käsikirjan luvussa 4 Juokseva kirjanpito, kohdassa Maksuliike on ohjeistettu pääperiaate. Tulot kerätään tuloileille ja menot maksetaan menotileiltä.

Samana luvun kohdassa Palkanmaksu on esimerkki siitä, kun pankki palauttaa palkan, jota ei ole siirretty saajalle. Tällöin raha tulee automaattisesti menotilille, jolta se lähetettiin maksuun ja tämä on poikkeustapaus. Jos henkilö itse maksaa virastolle, rahat peritään tuloilille kuten muutkin saatavat.

36 Sisäisten kulutilien käytöstä

Kysymys: Olemme maksaneet talousarvion ulkopuoliselle toimittajalle toiselle virastolle kuuluvia menoja. Kirjataanko tällaiset menot tililajilla 490 Sisäiset kulut oleville tileille? Kun velomme näitä saataviamme toiselta kirjanpitoyksiköltä, niin mitä tilejä silloin käytetään?

Vastaus (annettu 24.8.2011): Ei missään tapauksessa. Sisäisten kulujen tilille ei kirjata talousarvion ulkopuolelta tehtyjä hankintoja. Sisäisten kulujen tileille *4907 ja *4908 kirjataan vain toiselle virastolle maksettuja kustannusten korvauksia ja yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuuksia. Nämä ovat määrärahan käyttöoikeuden veloituksia.

Jos jostain syystä maksetaan toiselle virastolle kuuluvia menoja, ne kirjataan LKP-tilille 1992 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot ja Takp-tilille 630 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät talousarviomenot. Kun menot laskutetaan toiselta kirjanpitoyksiköltä, kirjataan taas tileille 1992/630, jolloin niiden saldot nollaantuvat tältä osin. Tileillä ei saa olla saldoa tilinpäätöksessä.

Virasto, jolle menot kuuluvat kirjaa ne ao. kulutileille liike- ja ao. momenteille talousarviokirjanpidossa.

Koska kaikkien valtion virastojen ja laitosten maksuvalmius on varmistettu Valtiokonttorin toimesta, toisen viraston laskujen maksu ei ole mitenkään tarpeellista. Menojen laskutus ja siirtely virastosta toiseen on tuottamaton työtä. Menon maksavan viraston tulee varmistua siitä, että virastolla, jonka puolesta meno maksetaan, on riittävästi määrärahaa käytettävissään.

Esimerkki menojen laskutus ja siirtely virastosta toiseen: Virasto A on kirjannut toiselle virastolle kuuluvan laskun, jonka veroton osuus on 100 000 euroa ja arvonnlisäveron osuus 23 000 euroa, yhteensä 123 000 euroa.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1992 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot	630	123 000	
2570 Ostovelat (T)			123 000

Virasto A maksaa laskun

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2570 Ostovelat (T)		123 000	
1920 Yleiset maksuliikemenotilit (T)			123 000

...ja sitten vielä kirjataan katteet.

Virasto A laskuttaa toiselta virastolta em. menon, liittää kopion alkuperäisestä laskusta liitteeksi ja kirjaa seuraavasti:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1992 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot	630		123 000
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		123 000	

Toinen virasto kirjaa saamansa laskun ostajaviraston laskuunsa liittämän laskukopion mukaisesti:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4392 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut	xx.xx.21	100 000	
9309 Arvonlisäverokulut 23 %	xx.xx.29	23 000	
2629 Muut lyhytaikaiset velat (T)			123 000

Toinen virasto maksaa laskun ja kirjaa:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2629 Muut lyhytaikaiset velat (T)		123 000	
1920 Yleiset maksuliikemenotilit (T)			123 000

...ja sitten vielä kirjataan katteet.

Virasto A kirjaa saamansa suorituksen:

<i>LKP-tili</i>	<i>TaKP-tili</i>	<i>Debet</i>	<i>Kredit</i>
<i>1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)</i>			<i>123 000</i>
<i>1910 Yleiset maksuliiketililit (T)</i>		<i>123 000</i>	

...ja sitten vielä kirjataan tyhjennykset.

37 Edellisen vuoden tulon kirjaus ja esittäminen kustannusvastaavuuslaskelmalla

Kysymys: Saimme palvelukeskuksesta muistiotositteen, jossa on jäänyt kirjaamatta vuoden 2009 tiliotteella maksullisen toiminnan tulo 2102,30 euroa. Mille LKP-tilille ja talousarviotilille viime vuodelle kuuluva tulo kirjataan: tämän vuoden vai viime vuoden toimintamenomomentille? Otetaanko tulo vuoden 2010 kustannusvastaavuuslaskelmaan mukaan?

Vastaus (annettu 5.8.2011): Edellisen vuoden tulolle valitaan liikekirjanpidon tili samoilla perusteilla kuin jos se olisi tämän vuoden tuloa. Jos viime vuoden toimintamenomäärä rahaa siirtyi, niin tulo kirjataan siirretylle määrärahalle. Kyseinen erä on niin vähäinen, että sen voi kirjata myös tämän vuoden momentille (TaA 5a§/ vähäinen tulo voidaan kirjata maksuperusteella).

Koska tuloa vastaavat menot olivat jo viime vuoden kustannusvastaavuuslaskelmalla, ei tuloa oteta tänä vuonna laskelmalle. Koska tulo on vähäinen, tiedon taloudellisen tuottamisen periaatteen mukaisesti sitä ei tarvitse poistaa laskelmalta.

Jos tulonoikaisu olisi niin suuri, että sen osuus olisi merkittävä, korjaus tehtäisiin edellisen vuoden kohdalle laskelmalla

38 Kysymys liikekirjanpidon tähtitileistä

Kysymys: Miksi en löydä tilikartasta tiliä *3018 Tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta vastaavaa tähdellä merkittyä kulutiliä?

Vastaus (annettu 12.5.2011): Oletamus, että tähtitilille kirjattua tuottoa vastaa aina tähtitilille kirjattu kulu elää voimakkaana, mutta on väärä.

Tähtitileiksi nimitetään Valtion liikekirjanpidon tilikartassa *-merkillä alkavia tilejä, joille kirjataan valtion virastojen ja laitosten välisiä eli sisäisiä tapahtumia. Talousarvion talouden sisäiset tuotot ja kulut eliminoidaan valtion tilinpäätöksessä näiden tähtitilien avulla. Tilivirasto- tai virastotasolla ei valtion kirjanpidossa eliminoida tapahtumia.

Tähtitilit ovat pääasiassa 3-alkuisia tuottotilejä, joille kirjataan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta. Lisäksi on yksi *-tili rahoitustuotoissa ja satunnaisissa tuotoissa kummassakin.

Sisäisiä kulutilejä on vähemmän ja niitä käytetään seuraavasti:

1. pääasiassa sisäisistä palvelukeskuksista tehdyille palvelujen ostojen tilit *4325 Atk-palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta (tuottajana esim. VIP ja Haltik) ja * 4328 Talous- ja henkilöstöhallinnon palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta (tuottajana esim. Palkeet)
2. tililajissa 490 Sisäiset kulut pääasiassa toisen viraston laskuttaman määrärahan käyttöoikeuden kirjaamiseen tarkoitetut * 4907 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille ja * 4908 Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet valtion virastoille ja laitoksille
3. tililajissa 932 Sisäiset arvonlisäverokulut myös toisen viraston laskuttaman määrärahan käyttöoikeuden kirjaamiseen tarkoitetut tilit
4. lisäksi on tili *4579 Muut verot.

Vastintilipareja on tilikartassa kolme tapausta, niissä siis tähtituottotilin kanssa käytetään aina pakollista tähtikulutiliä.

1. Tilin *3968 Palvelutoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta vastatilinä on joko *4325 Atk-palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta tai *4328 Talous- ja henkilöstöhallinnon palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta.
2. Tiliyhdistelmiä *3978 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta / *4908 Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet valtion virastoille ja laitoksille ja *3967 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta / *4907 Yh-

teistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille käytetään laskutettaessa ja maksettaessa toiselta virastolta saatua/ toiselle virastolle annettua määrärahan käyttöoikeutta.

3. Myös sisäisten arvonnlisäverotuottojen vastatili on aina tähtitili sisäiset arvonnlisäveromenot.

Sen sijaan esim. maksullisen toiminnan ja erillislakien mukaisia tuottoja vastaavat menot kirjataan tähdettömille kulutileille samalla tavalla kuin ulkopuolisiltakin tehdyt ostot.

Sisäiset tuotot ja kulut eivät aina osu samalle varainhoitovuodelle, koska tuoton kohdennusperuste on esim. yhteisrahoitteisessa toiminnassa usein maksuperuste ja menon kohdennusperuste on yleensä suoriteperuste. Näin ollen talousarviontalouden sisäiset tuotot ja kulut eivät ole varainhoitovuoden kirjanpidossa yhtä suuret.

Tilien *4325 ja *4328 yhteissaldon pitäisi kuitenkin olla vuositasolla yhtä suuri kuin tilin *3968 saldo.

39 Toiselle virastolle kuuluvien menojen maksamisesta

Kysymys: Miten toisen viraston puolesta maksettu meno Kieku aikana käsitellään kirjanpidossa? Aikaisemmin virasto pystyi laskuttamaan ns. menonoikaisun. Meno kirjattiin ensin 4-alkuiselle LKP-tilille ja laskutettiin sen jälkeen joltain toiselta virastolta. Laskutuksessa käytettiin samaa 4 - alkuista kulutiliä, jolloin ko. meno ikään kuin kumoutui.

Toinen vaihtoehto oli, että kulu kirjataan ensin lyhytaikaisiin saataviin (esim. 1749), jolloin myös laskutus hoitui ko. tilin kautta.

Saamamme tiedon mukaan Kieku laskutukseen ei viedä 4-alkuisia tilejä ollenkaan, joten vain tuo jälkimmäinen vaihtoehto olisi Kieku-maailmassa sallittu.

Onko näin?

Vastaus (annettu 24.8.2011): Ensiksi on paikallaan pieni terminologinen täsmennys. Tuloja laskutetaan ja menoja maksetaan. Menoa, joka ei ole viraston oma meno, ei pitäisi maksaa eikä myöskään kirjata kirjanpitoon.

Kieku-järjestelmässä tilit, joille laskutettavia tuloja on mahdollista kirjata, määritellään nimenomaan tähän tarkoitukseen. Kaikkien kulutilien määrittely Kiekun laskutusjärjestelmään olisi työlästä ja tarkoituksetonta.

Toiselle virastolle kuuluvan menon kirjaamisessa käytetään tilimääräyksen ja Valtion kirjanpidon käsikirjan mukaisia menettelyjä seuraavasti:

- jos maksetaan toisen viraston meno, käytetään käsikirjan kohdan 5.5 mukaisesti tiliyhdistelmää 1992/630
- jos on kirjattu vahingossa toisen viraston meno, oikaistaan se em. yhdistelmälle

Budjettitalouden ulkopuolisten toimijoiden kanssa menettely on seuraava:

- jos on maksettu meno, josta saadaan kustannusten korvausta talousarvion ulkopuolelta, käytetään laskutuksessa tulotiliä sarjasta 39xx
- jos on maksettu meno, joka kuuluu talousarvion ulkopuoliselle (näitä ei pitäisi maksaa koska menettelyyn ei ole mitään perustetta), oikaistaan menokirjaus muistiotositteella saatavaksi. Oikein toimien pyydetäisiin hyvitys ulkopuoliselle kuuluvien menojen osalta.

40 Sisäisten palvelukeskusten palveluveloitusten kirjaaminen kuluksi

Kysymys: Miten kirjaamme Hallinnon tietotekniikkakeskus HALTIKin veloituslaskun puhelinvälityspalveluista?

Vastaus (annettu 5.8.2011): Budjettitaloudessa toimivat palvelukeskukset kirjaavat palvelutuotonsa sisäiselle ns. tähti-tilille *3968 Palvelutoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta. Tilin selitteessä sanotaan, että korvaukset maksava virasto tai laitos kirjaa kustannukset menolajin mukaisille tileille tililuokkaan 4. Toiminnan kulut.

Toiminnan kuluissa on 2 tiliä sisäisten palvelukeskusten palveluveloituksille. Tili *4325 Atk-palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta avattiin vuoden 2011 alussa, kun sisäisiä atk-palveluveloituksia alkoi olla runsaasti. Tili *4328 Talous- ja henkilöstöhallinnon palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta on ollut voimassa jo muutaman vuoden.

Sisäisiä palveluja on monenlaisia, eikä kaikille ole mahdollista avata omaa tiliä. Tarkoituksena on erottaa sisäiset kulut ulkoisista kuluista. Palveluveloitukset sisältävät menoja, jotka ulkopuolisten veloittamina on jo kirjattu valtion kirjanpitoon.

Haltikin puhelinpalveluveloitukset kirjataan tilille *4325 Atk-palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta. (Jos virasto on aikaisemmin kirjannut ko. palvelut tilille *4328 Talous- ja henkilöstöhallinnon palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta, oikaisuja ei tarvitse tehdä.)

Palvelukeskusten tulee kirjoittaa laskuihinsa tiedoksi, että tuotto on kirjattu tilille *3968 Palvelutoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta, silloin kun tuotto on kirjattu tälle tilille. Tällöin laskun saava virasto osaa kirjata menon tähtitilille. Näin saadaan sisäiset tuotot ja kulut oikeille tileille.

Maksullisen toiminnan tuottoja ja erillislakien mukaisen toiminnan tuottoja vastaavat menokirjaukset tehdään tähdettömille tileille.

41 Valtionavustuksen palautuksen kirjaaminen

Kysymys: Miten kirjataan bruttobudjetoidusta arviomäärärahasta maksettu valtionavustus, joka palautuu kokonaan tai osittain samana vuonna kuin maksu on maksettu?

Vastaus (annettu 12.5.2011): Kun palautus saadaan samana vuonna kuin meno on maksettu, kirjataan palautus menonoikaisuna samalle LKP- ja TaKP-tileille kuin maksettu meno ellei talousarvion momentin perusteluissa muuta sanota.

Seuraavana vuonna saatu palautus kirjataan LKP-tilille tiliryhmään 831 Siirtotulouden kulujen palautukset ja talousarviokirjanpidossa ao. tuloarviotilille.

42 Tili-ilmoituksen HUOM-merkinnät

Kysymys: Meillä on tili-ilmoituksella merkintä HUOM!-Obs! tuottotilillä, koska saldo on "vääränpuoleinen". Miten toimimme tässä tapauksessa?

Vastaus (annettu 12.5.2011): Valtiokonttorin kotisivuilla Hallinnon ohjauksen Ohjeissa on "Tili-ilmoituksen lukuohje", jossa on mm. seuraavaa:

Mikäli LKP-tilin saldo on "vääränpuoleinen", huomautussarakkeeseen tulostuu lisäinformaatioksi "Huom!-Obs!". Vaikka tämä huomautussarakkeeseen huomautuksen aiheuttanut tapahtuma ei ole mennyt virhetilille, on syytä tarkistaa, mistä on kysymys ja tehdä tarvittaessa korjaukset kirjanpitoon.

Mikäli viennit ovat oikein, saldo saa olla "vääränpuoleinen".

Tili-ilmoitusta koskeviin kysymyksiin saa vastaukset Keskuskirjanpidon sähköpostiosoitteesta [kkp\(at\)valtiokonttori.fi](mailto:kkp(at)valtiokonttori.fi)

43 Kopiokoneiden vuokrien ja huoltojen kirjaukset

Kysymys: Kirjataanko puhtaasti kopiointiin tarkoitettujen laitteiden (ei siis monitoimilaitteiden) vuokrat tilille 4205 Muiden koneiden ja laitteiden vuokrat ja näiden korjaus- ja kunnossapito tilille 4305 Muiden koneiden ja laitteiden korjaus- ja kunnossapito?

Vastaus (annettu 20.4.2011): Muiden koneiden ja laitteiden vuokriin kirjataan muiden koneiden ja laitteiden kuin tietokoneiden ja kuljetusvälineiden vuokrat. Näitä ovat esimerkiksi kopiokoneet, postinkäsittelykoneet, laskukoneet, kassakoneet ja -päätteet ja mikrokatselulaitteet.

44 Arvonlisäveron laskennassa syntyvät senttierot

Kysymys: Onko arvonlisäveron kirjaamisen osalta voimassa ohjetta/määräystä, että arvonlisäveroksi on kirjattava täsmälleen se euromäärä, joka toimittajalta tulevassa laskussa lukee?

Virastossamme arvonlisäveron osuuden laskeminen eri järjestelmillä aiheuttaa sen, että tositteelle tuleva arvonlisäveron senttimäärä poikkeaa hieman alkuperäisen laskun tai kuitin senttimäärästä. Menon kokonaismäärä ei muutu, vaan verottoman menon osuus pienenee tai suurenee saman verran kuin arvonlisäveron määrä eroaa alkuperäisen menotositteen määrästä.

Vastaus (annettu 20.4.2011): Tällainen ohjaus on varmaan joskus ollut, koska monet virastot ovat käytäntöä noudattaneet. Asiaa ei kuitenkaan Valtiokonttorin tietämän mukaan ole määrätty.

Nykyään käytetään järjestelmien toiminnallisuuksia, jolloin saattaa tulla pieniä eroja sentteihin koneellisessa arvonlisäverolaskennassa.

Tiedon taloudellisen tuottamisen periaatteen mukaisesti, muutaman sentin erot verottoman menon ja veron välillä tositteella verrattuna alkuperäiseen laskuun tai maksukorttitositteeseen, ovat hyväksyttäviä.

45 Kokousmenojen kirjaamisesta

Kysymys: Virastossamme on viime vuosien ajan käytetty tiliä 4330 Koulutuspalvelut silloinkin, kun kyseessä on kokouspaketti esim. johdon suunnittelupäivät, tai viraston ryhmien vetäytymis-, kehittämis- yms. suunnittelupäivät. Kokouspaketit sisältävät tyypillisesti vain tilavuokran ja ruuat esim. hotellissa tai vastaavassa. Jos tilaisuuteen osallistuu ulkopuolinen kouluttaja, tulee häneltä lasku erikseen (ja se on tietysti kirjattu myös 4330). Tilaisuuksissa ei aina edes ole ulkopuolista kouluttajaa.

Onko kirjauskäytäntö väärä? Nämä kokouspaketit kuuluisivat mielestäni ennemminkin tilille 4390 Ravitsemuspalvelut, ruuan osuus, ja 4202 Muiden rakennusten vuokrat, tilavuokra.

Usein kuitenkin on sovittu könttähinta, eikä tilavuokran osuutta saa laskusta eriteltä, miten silloin toimittaisiin?

Vastaus (annettu 10.2.2011): Könttähintaa ei saa sopia, jos on tarpeen eritellä lasku menolajeittain. Siis pyydetään tarjoukset ja laskut eriteltyinä vuokraan ja tarjoiluun, silloin kun kyseessä ei ole kokonaispalvelu, jolle on oma tili tilikartassa.

Koulutuspalveluihin kirjataan tietysti koulutuspalveluja, ks. Koulutuspalvelujen kirjaaminen - vastaus. Virasto itse pääättelee sen, milloin toiminta on koulutusta ja milloin se on jotain muuta. Silloin kun viraston tavanomaista suunnittelu- yms. toimintaa tehdään muualla kuin viraston omissa tiloissa, maksetut tilavuokrat kirjataan vuokriin. Tilikartassa on vuokratilin tiliselitteessä maininta, että myös lyhytaikaiset vuokraukset kirjataan vuokriin. Jos virasto tarjoaa henkilökunnalleen ruokaa, kyseessä on ravitsemuspalvelu.

Valtion liikekirjanpidon tilikartta on menolajipohjainen. Keskuskirjanpidon tietoja käytetään kansantalouden tilastoinnin pohjana.

46 Koulutustilaisuuden tiliöinti

Kysymys: Tämä kysymys on jo "pilkun viilaamista", mutta mikä on Valtiokonttorin kanta koulutustilaisuuden laskun tiliöinnistä. Laskussa veloitetaan kaksi asiaa, jotka on eroteltu: tarjoilun osuus ja vuokran osuus. Kirjataanko tarjoilu ja vuokra omille tileilleen vai voidaanko koko lasku kirjata koulutuspalveluihin? Tästä on meillä käyty keskusteluja.

Vastaus (annettu 10.2.2011): Kun ostetaan koulutustilaisuuden paikka ja tarjoilut, sitä voidaan pitää kokonaispalveluna koulutustilaisuuden järjestämisen osalta ja kirjata koulutuspalveluihin. Tämä on ns. tiedon taloudellisen tuottamisen periaatteen mukaista, kun vähennetään vientejä.

Menot voi myös erotella, koska valtion kirjanpito on menolajiperusteinen.

Tämänkaltaisista periaatteista on hyvä sopia virastossa, ettei aikaa kulu asioihin, joihin ei ole olemassa tarkalleen "oikeaa" ratkaisua.

47 Vuokrausta vai palvelua atk-menoissa?

Kysymys: Tilikartassa on useita eri kulutilejä, joille kirjataan atk:n käytöstä aiheutuvia menoja. Näitä ovat 4204 Tietokoneiden vuokrat, 4304 Tietokoneiden korjaus- ja kunnossapitopalvelut, 4323 Atk käyttöpalvelut, 4327 Sovellusvuokrauspalvelut, 4521 Ohjelmistojen käyttöoikeusmaksut ja näiden lisäksi on sisäisiä atk-palvelujen ostoja varten oma tili *4325 Atk-palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta. Meillä on nyt epäselvyyttä siitä, miten erotetaan vuokraus ja käyttöpalvelut. Milloin kirjataan vuokriin ja milloin palveluun?

Vastaus (annettu 15.12.2010): Rajanvetoa vuokrauksen ja palvelun välillä voidaan tehdä esim. sillä perusteella, kenen hallussa tuotannontekijä on.

Työasemien käyttöpalvelussa koneet ja laitteet ovat viraston hallussa, jolloin kyseessä on vuokraus.

Sovellusvuokrauspalvelussa (Application Service Provider/ASP) palveluntuottaja tarjoaa, isännöi ja hallinnoi usealle osapuolelle pääsyä keskitetysti hallitsemis- ja laitteistoissa ja järjestelmissä oleviin sovelluksiin. Koska laitteet ja sovellukset ovat tuottajan hallussa, kyseessä on palvelu. Yleensä sovellusvuokrauspalvelut toimitetaan asiakkaille Internetin tai yksityisen verkon kautta. Valtiokonttorin hankkimia ASPpalveluja ovat mm. Heli, M2, Travel ja Tilha.

Silloin kun kyseessä on talousarvionalouden sisäinen eli virastojen ja laitosten välinen palvelun tarjoaminen kirjaa palvelun tarjoaja syntyneiden kustannusten veloituksen tilille *3968 Palvelutoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta ja palvelun saaja tilille *4325 Atk-palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta.

48 Maa-alueiden vaihtamiseen liittyviä kirjauksia (vaihtomaat)

Kysymys: Ostamme maa-alueita vaihtomaiksi ja annamme niitä maksuksi uusista vaihtomaista ja kansallisomaisuudeksi ostettavista luonnonsuojelumaista. Miten kirjaamme vaihtomaan oston, kun osa kauppahinnasta maksetaan antamalla vaihtomaata.

Vastaus (annettu 13.12.2010): Liikekirjanpidon tilikartassa on tililaji 408 Kauppataavaroiden ja vaihtomaan ostot. Vuoden 2011 alusta lähtien vaihto-omaisuuteen kuuluvien maiden ostot kirjataan tilille 4080 Vaihto-omaisuudeksi aktivoitavat maanostot. Viimeistään tilinpäätöksessä vaihtomaiden lisäykset ja vähennykset kirjataan tilille 1528 Maa-alueet.

Esimerkki vaihtomaan ostosta rahalla:

1. Ostetaan vaihtomaata 200.000 eurolla
2. Kirjataan tilinpäätöksessä vaihto-omaisuuden muutos

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1	4080 Vaihto-omaisuudeksi aktivoitavat maanostot	xx.xx.xx	200.000	
1	1920 Yleiset maksuliikemenotilit (T)			200.000
2	4090 Aine, tarvike ja tavaravarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)			200.000
2	1528 Maa-alueet		200.000	

Esimerkki vaihtomaan ostosta antamalla vastineeksi maata:

1. Ostetaan vaihtomaata 200.000 eurolla
2. Annetaan vastineeksi vaihtomaata, jonka tasearvo on 50.000 euroa, 350.000 eurolla
3. Saadaan välirahaa 150.000 euroa
4. Kirjataan vaihto-omaisuuden muutos, vähennys 50.000 euroa ja lisäys 200.000 euroa, netto 150.000 euroa

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1	4080 Vaihto-omaisuudeksi aktivoitavat maanostot		200.000	
2	3989 Muut tuotot			200.000
	3989 Muut tuotot	12.xx.xx		150.000
3	1910 Yleiset maksuliiketulotilit (T)		150.000	
4	4090 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)			150.000
4	1528 Maa-alueet		150.000	

Esimerkki kansallisomaisuuden ostosta antamalla vastineeksi maata

1. Ostetaan luonnonsuojelualue 200.000 eurolla
2. Annetaan vastineeksi vaihtomaata, jonka tasearvo on 220.000 euroa, 220.000 eurola
3. Saadaan välirahaa 20.000 euroa
4. Kirjataan vaihto-omaisuuden muutos, vähennys 220.000 euroa

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1	1007 Luonnonsuojelutarkoitukseen hankitut maa- ja vesialueet		200.000	
2	3989 Muut tuotot			200.000
2	3989 Muut tuotot	12.xx.xx		20.000
3	1910 Yleiset maksuliiketililit (T)		20.000	
4	4090 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		220.000	
4	1528 Maa-alueet			220.000

49 Sisäisten atk-menojen kirjaukset 1.1.2011 alkaen

Kysymys: Valtiokonttori on antanut 1.1.2011 voimaan tulevan tilimääräyksen, jossa perustetaan uusi talousarviotalouden sisäinen tili *4325 Atk-palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta.

Kirjataanko tälle tilille kaikki valtion virastoille ja laitoksille hankitut atk-palvelut, ml. atk:hon liittyvät suunnittelija- ja asiantuntijapalvelut?

Kirjataanko Valtiokonttorin välittämät ASPit (Travel, M2, Heli ja Tilha) myös tälle tilille, vai tilille 4328 Sovellusvuokrauspalvelut?

Vastaus (annettu 10.12.2010): Tili *4325 Atk-palvelujen ostot valtion virastoilta ja laitoksilta on tilin *3968 Palvelutoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta vastintili valtion kirjanpidossa. Kustannukset veloittava virasto kirjaa vuodesta 2011 lähtien tuoton tilille *3968 ja kustannusten maksaja kulun tilille *4325. Budjettitalouden sisäisissä kirjauksissa ei ole katsottu tarpeelliseksi erotella erikseen atk:hon liittyviä suunnittelu- ja asiantuntijapalveluja, vaan nekin kirjataan tilille *4325.

Menettelyllä saadaan eliminoitua sisäiset atk-palvelutuotot ja sisäisistä atk-palvelukuluista valtion tuotto- ja kululaskelmalla ja vältetään niiden moninkertainen esittäminen valtion tilinpäätöksessä.

Silloin kun ASP-sovellus maksetaan talousarviotalouden ulkopuolelle, meno kirjataan tilille 4328 Sovellusvuokrauspalvelut. Silloin kun ASP-sovellus maksetaan sisäisenä atk-palvelujen ostona, meno kirjataan tilille *4325.

50 Siviilipalvelusvelvollisten päivärahojen kirjaaminen

Kysymys: Mikä on oikea tapa kirjata siviilipalvelusvelvollisille maksettavat päivärahat ja ateriakorvaukset? Olemme aikaisemmin kirjanneet ne tilille 4103 Muut palkat ja palkkiot, mutta kun näistä ei tehdä ennakonpidätystä, niin päätelimme, että se ei ole oikea LKP-tili.

Kirjataanko päivärahat tilille 4510 Muut kustannusten korvaukset, kuten siviilipalveluksessa olevien ateria- ja vuokratkorvaukset?

Vastaus (annettu 8.12.2010): Siviilipalveluslain 46 §:n mukaan siviilipalvelusvelvollisella on oikeus palvelusaikana maksuttomaan majoitukseen, ruokailuun, palvelustehtävien edellyttämään erityisvaatetukseen ja -varusteisiin, terveydenhuoltoon samoin kuin päivärahaan sekä maksuttomiin palvelusmatkoihin ja lomamatkoihin. Siviilipalveluspaikka maksaa siviilipalvelusvelvolliselle päivärahan, joka on sama kuin asevelvollisuuslain mukaista palvelusta suorittavan päiväraha (48§).

Vaikka tililajin 410 selitteessä sanotaan, että ”tämä laji sisältää ennakonpidätyksen alaiset palkat ja palkkiot” kirjataan tilille 4103 Muut palkat ja palkkiot myös lain nojalla verovapaat päivärahat. Asevelvollisten päivärahat on säädetty tuloverolain 92 §:ssä verovapaiksi sosiaalietuuksiksi, ja sama koskee siviilipalveluslain nojalla myös siviilipalvelusvelvollisten päivärahoja.

Tili on valittu aikanaan kansantalouden tilinpidon tarpeita ajatellen, koska päivärahat käsitellään palkkoina.

51 Opiskelijaharjoittelusta saatava korvaus

Kysymys: Mille LKP-tilille kirjataan yliopistolta tai korkeakoululta saatava korvaus työnantajana toimivalle virastolle siitä, että opiskelija suorittaa harjoittelua julkisella sektorilla. Laskutussopimuksissa on yleensä tietty ennalta määritetty maksimikorvaus esim. x euroa/kk.

Vastaus (annettu 5.10.2010): Yliopistoilta ja korkeakouluilta saatu korvaus kirjataan tilille 3969 Muut yhteistoiminnan kustannusten korvaukset.

Mikäli virasto on aiemmin kirjannut ko. korvaukset tuotoksi yhteisrahoitteisen toiminnan tuottoihin tai jollekin muulle tuottotilille, tapahtumia ei korjata taannehtivasti, koska kyseessä on vähäinen erä.

52 Maksukorttimaksuun liittyvien luottolaitoksen provisioiden kirjaaminen

Kysymys: Maksupalvelulaki, jolla korvattiin 1999 annettu tilisiirtolaki, tuli voimaan 1. toukokuuta 2010. Uusi maksupalvelulaki antaa kauppiaille mahdollisuuden veloittaa maksuvälineen käytöstä asiakkaalta sille korttimaksamisesta aiheutuvia kustannuksia vastaavan palkkion. Asia on kirjattu lain 29 §:ään, jonka mukaan maksunsaajan on etukäteen (ennen maksutapahtuman käynnistämistä) annettava tieto maksuvälineen käyttämisestä perittävästä maksusta tai annettavasta alennuksesta maksupalvelun käyttäjälle.

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kun asiakas maksaa ostoksen maksukortilla tai matkatilillä, on luottolaitoksen perimät kauppiaaprovisiot mahdollista lisätä laskuun.

Maksettaessa maksukortilla, tulee kuitenkin yhdeksi tiedoksi maksutapakohtainen lisämaksu. Ostettaessa matkatilille esim. lento, näkyy tämä lisämaksu myös omalla rivinä.

Miten tällainen maksutapakohtainen lisämaksu tai alennus tulee kirjata kirjanpidossa?

Vastaus (annettu 5.10.2010): Valtion kirjanpitoon on omaksuttu ns. taloudellisuuden periaate. Kyseessä on hyvän kirjanpitotavan mukainen menettely, jonka mukaan informaatiosta sen käyttäjälle saatavan hyödyn on oltava suurempi kuin informaation tuottamiseen uhratut resurssit. Toisin sanoen informaation tuottaminen ei saa aiheuttaa kohtuuttomia kustannuksia.

Taloudellisuuden periaatteen mukainen menettely kyseessä olevassa tapauksessa on, ettei tällaisia maksuvälineen käyttöön liittyviä lisämaksuja kirjata erikseen. Samaa menettelyä käytetään Hanselin provisioiden, laskutuslisien ja ns. kokonaispalvelun oston käsittelyssä. Kaikki edellä mainitut tapaukset kirjataan varsinaisen menon kanssa samalle liikekirjanpidon tilille (menolajille). Samoin saatu alennus vähentää hankintamenoa.

Mahdollinen lisämaksuun tai alennukseen liittyvä arvonlisävero kirjataan talousarvion ja liikekirjanpidon tileistä annettujen määräysten mukaan.

Kirjattaessa tuottoja, joista virasto vastaanottaa maksun maksukortilla, kirjataan myynti ja luottolaitoksen perimät provisiot myös em. tiedon taloudellisen tuottamisen periaatteen mukaisesti. Tämä tarkoittaa että tulo kirjataan joko

1. bruttona tuottotilille ja rahoitusyhtiölle maksettava proviio pankki/rahoituspalvelun ostona tilille 4324 Pankkipalvelut tai;
2. nettona eli proviioilla vähennettynä tuottotilille, riippuen siitä kumpi on kirjausprosessin kannalta sujuvampi.

Mikäli valtio alkaa periä asiakkailtaan korttimaksusta aiheutuvia kuluja, tällöinkin korvaus kirjataan varsinaisen tulon kanssa samalle tilille.

Suoritteiden luovutuksesta saadun tulon kirjausperuste on sekä liikekirjanpidossa että talousarviokirjanpidossa suoriteperuste, joten nettokirjaus tulee kyseeseen hyvin harvoin.

53 Koordinaattorin maksaman rahoituksen kirjaaminen

Kysymys: Olemme saaneet Marie Curie-rahaa EU:lta, ei tosin suoraan vaan koordinaattorin kautta (ulkomainen yliopisto). Mille tilille rahoitus kuuluu kirjata?

Vastaus (annettu 5.10.2010): Saatu rahoitus kirjataan ns. varojen viimeisen lähteen periaatteella. Koordinaattorilta saatavien varojen viimeisimmäksi lähteeksi katsotaan EU, ei koordinaattori. Tämä johtuu siitä, että koordinaattori toimii ainoastaan EU:lta saatavien varojen teknisenä välittäjänä. Rahoituspäätöksen on tehnyt EU.

Esimerkki: Kirjataan koordinaattorin maksama 100 000 euroa EU:n rahoittamasta yhteisrahoitteisesta hankkeesta.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
3971 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot EU:lta	xx.xx.xx		100 000
1910 Yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	

Silloin kun virasto saa EU-varoja toimintaansa esimerkiksi maakuntaliitolta, joka on rahoituspäätöksen tekijä, varojen viimeisin lähde on maakuntaliitto. Tässä tapauksessa liikekirjanpidon tuottotiliksi valitaan 3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot.

Esimerkki: Kirjataan maakuntaliiton maksama 100 000 euroa EU:n rahoittamasta yhteisrahoitteisesta hankkeesta.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.xx		100 000
1910 Yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	

54 Kysymyksiä Kieku-tietojärjestelmän liikekirjanpidon tileistä

Kysymys: Kieku-sivuilla on julkaistu uuden Kieku-tietojärjestelmän liikekirjanpidon tilikartta. Siinä on LKP-tilin pituus kasvanut neljästä merkistä kahdeksaan. Viisi merkkiä alusta on varattu keskuskirjanpidolle konserniraportoinnin tarpeisiin.

- Kuka määrittelee tilin 3 viimeistä merkkiä; Valtiokonttori, Palkeet vai kirjanpitoyksikkö?
- Miten varmistetaan, että kirjanpitoyksiköt eivät pääse kirjaamaan toisen kirjanpitoyksikön tileille?

Kieku esittelyssä todetaan, että LKP-tilien alajaottelu poistuu. Tarkoittaako alajaottelu juuri näitä kolmea LKP-tilin viimeistä merkkiä?

Vastaus (annettu 18.8.2010): Talousarvioasetuksessa säädetään Valtiokonttorille tehtäväksi määrätä liikekirjanpidon tilit. Kieku-tietojärjestelmän myötä käytäntö pysyy samana kuin ennenkin. Kieku-tietojärjestelmän LKP-tili on aina 8 merkkiä pitkä. Valtiokonttori määrää LKP-tilit ja perustaa ja hallinnoi niiden alajaottelut. Valtiokonttori on LKP-tilien prosessinomistaja.

Palkeet ylläpitää tilikarttaa Kieku-tietojärjestelmässä. Kirjanpitoyksikölle ja rahastolle aktivoidaan vain sen tarvitsemat tilit sen omalla kirjanpitoyksikkö-/rahastotunnuksella tietojärjestelmässä yksilöityyn kirjanpitoon.

Julkaistu Kieku-tietojärjestelmän LKP-tilikartta on vielä luonnos ja sisältää tällä hetkellä tiedossa olevat tilien alajaottelut. Pilotoinnissa saadaan kokemusta tilien toimivuudesta. Uusi tilikartta on 4 merkin mittaisena talousarvioasetuksen tarkoitettaman liikekirjanpidon osalta aivan sama kuin keväällä annettu tilimääräys. Viides merkki otettiin varalle tulevia tililisäyksiä varten, joita voi tulla jos esim. valtiovarainministeriö muuttaa tilinpäätöslakelmien kaavoja. Viides merkki on tässä vaiheessa aina 0. Alajaottelulla tarkoitetaan nimenomaan kolmea viimeistä merkkiä.

Uudessa tietojärjestelmässä tilit ja alajaottelut ovat pääasiassa kaikille yhteisiä tilejä. Kaikki kirjanpitoyksiköt eivät toki tarvitse kaikkia tilejä tai alajaotteluja. Tavoitteenamme ovat puhtaat tililuokat, jolloin LKP-tileille tulee vain menolajia tarkoittavia alajaotteluja ja niiden lisäksi Kieku-tietojärjestelmän toiminnallisuuksiin liittyviä alajaotteluja mm. käyttöomaisuus-, reskontra- ja pankkitileihin liittyen. Kieku-sivuilla on Seurantakohde projektin loppuraportti, jossa on selitetty seurantakohteita tarkemmin. Kieku-tietojärjestelmässä kustannuslajit ovat liikekirjanpidon tileissä. Kustannuslaskennan tarpeita varten tilikarttaan on perustettu teknisiä tilejä, joiden numerointi on 999-alkuinen. Näitä tilejä ei oteta talousarvioasetuksen tarkoittamaan liikekirjanpitoon, eikä niiden kanssa kirjata talousarviotapahtumia.

Kieku-tietojärjestelmän käyttöönoton suunnitteluvaiheessa kirjanpitoyksikön / rahaston tilitarpeet käydään läpi ja korvataan nyt vanhassa tietojärjestelmässä olevat LKP-alajaottelut mahdollisuuksien mukaan toisella seurantakohteella. Jollei muuta tapaa raportointitarpeiden tyydyttämiseksi löydy, perustetaan tarpeelliset alajaottelut viimekädessä LKP-tileille,

Palkeet ylläpitää tilejä Kieku-tietojärjestelmässä ja avaa kirjanpitoyksikön / rahaston kirjanpidossa tarvittavat tilit sen kirjanpitoyksikkö-/rahastotunnukselle. Kieku-tietojärjestelmässä on jokaisella kirjanpitoyksiköllä ja rahastolla oma tunnuksen-

sa, jolla niiden kirjanpitotapahtumat pidetään erossa muiden kirjanpitoyksiköiden kirjanpidoista. Eri kirjanpitoyksiköiden ja rahastojen tilit eivät siis voi mennä sekaisin keskenään.

Eri kirjanpitoyksiköt ja rahastot käyttävät tälläkin hetkellä samoja tilejä kukin omassa kirjanpidossaan. Kirjanpitoyksikkö- ja rahastotunnus erottaa keskuskirjanpidossa eri kirjanpitoyksiköiden ja rahastojen saldot toisistaan.

55 Laskulomakemalli arvonlisäverollisille laskuille

Kysymys: Olemme parhaillaan palvelukeskuksen kanssa hiomassa laskulomakepohjaa järjestelmään ja siihen liittyen varmistaisin miten y-tunnus ja alv-koodi pitää olla merkitty kotimaahan ja ulkomaille menevissä laskuissa. Yritin kovasti hakea sivuilta, mutta en löytänyt asiasta. Verottajan sivuilta löytyy ohje drno 2661/40/2003, 1.12.2003. Mutta onko siihen tullut muutoksia ja olisiko jotakin hyvää mallia miten pitäisi esittää laskulomakkeella?

Vastaus (annettu 15.6.2010): Valtiokonttori on käynyt keskustelua verottajan kanssa heidän ohjeestaan arvonlisäverollista myyntiä sisältävällä laskulla näytettävistä Suomen valtio tekstistä, valtion y-tunnuksesta, laskuttajan y-tunnuksesta sekä alv-tunnuksesta. Kaikki nämä tiedot tulee olla laskulla.

Seuraavilla sivuilla on valtion laskupohjat, joita käytetään sähköisenä lähetettävillä laskuille. Mallissa on käytettävät tietokentät. Suomen valtion ja laskuttavan viraston viralliset tiedot on sijoitettu laskun alatunnisteeseen. Virastot voivat käyttää hyväkseen tätä mallia, jos niin haluavat.

Julkisoikeudellisia suoritteita, kustannusten korvauksia, yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuuksia ja määrärahaa toiselta virastolta laskutettaessa on otettava huomioon niiden erityispiirteet. Arvonlisäverolain laskumääräykset eivät koske suoraan näitä lain ulkopuolelle sijoituvia toimintoja. Maksuperustelain vaatimukset on otettava myös huomioon.

Tilisiirron ulkoasu		2.Otsikko LASKU		3.Sivu	
1. Logo ja viraston nimi (Itellasta)					
4. Lähettäjän nimi ja osoite (pk) Nimi 1 Nimi 2 Nimi 3 Osoite 1 Osoite 2		8. Laskun pvm		9. Laskun nro	
5. Laskutusasiakas Nimi 1 Nimi 2 Osoite 1 Osoite 2 Osoite 3 Osoite 4 Osoite 5		10. Laskutusjakso		11. Asiakasno	
6. Toimitusasiakas (ei tulosteta, jos sama kuin 5) Nimi 1 Nimi 2 Osoite 1 Osoite 2 Osoite 3 Osoite 4 Osoite 5		13. Viitteenne		12. Asiakkaan y-tunnus	
26. Vapaamuotoista tekstiä ennen laskurivejä		15. Maksuehto		14. Asiakkaan Alv-tunnus	
27. Tuotekoodi		17. Huomautusaika		16. Eräpäivä	
34. Tuotenimi		19. Viitteenne		18. Viivästyskorko Korkolain mukaan	
28. Määrä		21. Toimitustapa		20. Maksumuistutus	
29. Yksikkö		23. Vapaa		22. Toimituspäivä	
30. a-hinta		25. Laskua koskevat tiedustelut Nimi 1 Nimi 2 Puhelinnumero		24. Vapaa	
31. Alv %		7. Maksaja-asiakas (ei tulosteta, jos sama kuin 5) Nimi 1 Nimi 2 Osoite 1 Osoite 2			
32. Alv-summa					
33. Yhteensä €					
35. Rivin vapaamuotoista tekstä					
36. Verottomuuden teksti ensin vapaasti syötetyt tekstit ja sen jälkeen järjestelmästä ko. aiheeseen liittyvät tekstit Muu rivien jälkeen tuleva vapaamuotoinen teksti					
58. Alv-erittely		59. Nettoarvo		60. Alv-%	
				61. € Alv	
				62. Yhteensä €	
37. ulosottokelpuutusteksti					
38. Viitenumero		39. Yhteensä		40. Euro	
42. Nordea		43. Pohjola Pankki		41. Laskun loppusumma	
BIC		BIC		Sampo Pankki	
IBAN		IBAN		BIC	
45. Suomen valtio (vakioteksti ja) Laskuttajan virallinen nimi				IBAN	
46. Laskuttajan katuosoite/PL		48. Puhelinnumero		51. Suomen valtio 0986674-0	
47. Postinumero ja postitoimipaikka		49. Sähköpostiosoite		52. Laskuttajan y-tunnus	
		50. www-osoite		53. Laskuttajan Alv-tunnus	

Tilisiirrollinen ulkoasu		2.Otsikko LASKU		3.Sivu	
1.Logo ja viraston nimi		8. Laskun pvm		9. Laskun nro	
4.Lähettäjän nimi ja osoite (pk) Nimi 1 Nimi 2 Nimi 3 Osoite 1 Osoite 2 (postinumero ja -paikka)		10. Laskutusjakso		11. Asiakasno	
5.Laskutusasiakas Nimi 1 Nimi 2 Osoite 1 Osoite 2 Osoite 3 Osoite 4 Osoite 5		13. Viitteenne		12. Asiakkaan y-tunnus	
6.Toimitusasiakas (ei tulosteta, jos sama kuin 5) Nimi 1 Nimi 2 Osoite 1 Osoite 2 Osoite 3 Osoite 4 Osoite 5		15. Maksuehto		14. Asiakkaan Alv-tunnus	
26. Vapaamuotoista tekstiä ennen laskurivejä		17. Huomautusaika		16. Eräpäivä	
27. Tuotekoodi		19. Viitteemme		18. Korkolain mukaan	
28. Määrä		21. Toimitustapa		20. Maksumuistutus	
29. Yksikkö		23. Vapaa		22. Toimituspäivä	
30. a-hinta		25. Laskua koskevat tiedustelut Nimi 1 Nimi 2 Puhelinnumero		24. Vapaa	
31. Alv %		7.Maksaja-asiakas (ei tulosteta, jos sama kuin 5) Nimi 1 Nimi 2 Osoite 1 Osoite 2 (postinumero ja postitoimipaikka)		33. Yhteensä €	
32. Alv-summa		35. Rivin vapaamuotoista tekstiä		36. Muu rivien jälkeen tuleva vapaamuotoinen teksti	
33. Yhteensä €		58. Alv-erittely		59. Nettoarvo	
37. Ulosottokelpuutusteksti		60. Alv-%		61. € Alv	
62. Yhteensä €		63. Yhteensä €		64. Yhteensä €	
45. Suomen valtio (vakioteksti ja) Laskuttajan virallinen nimi					
46. Laskuttajan katuosoite/PL		48. Puhelinnumero		51. Suomen valtio (vakioteksti) y-tunnus	
47. Postinumero ja postitoimipaikka		49. Sähköpostiosoite		52. Laskuttajan y-tunnus	
		50. www-osoite		53. Laskuttajan Alv-tunnus	
Saajan tilinumero	42. Nordea 43. Pohjola Pankki 44. Sampo Pankki	IBAN IBAN IBAN	BIC BIC BIC		
Saaja	45.Laskuttajan virallinen nimi 46. Katuosoite/PL 47. Postinumero ja postitoimipaikka				
Maksajan nimi ja osoite	54. Asiakkaan nimi 55. Katuosoite tai PL osoite 56. Postinumero ja postitoimipaikka				
Allekirjoitus			Viitenro		
Tilitä nro			16.Eräpäivä	Yhteensä	Euro +
Pankkiviivakoodi					

Lisäsivu (tilisiirron ja -siirrollinen)		2.Otsikko LASKU				3.Sivu	
		8. Laskun pvm		9. Laskun nro			
27. Tuotekoodi		28.	29.	30.	31.	32.	33.
34. Tuotenimi		Määrä	Yksikkö	a-hinta	Alv %	Alv-summa	Yhteensä €
Tulee viimeiseksi kaikkien laskurivien jälkeen:							
58. Alv-erittely	59.		60.	61.	62.		
	Nettoarvo		Alv-%	€ Alv	Yhteensä €		

56 Arvonlisäveron hyväksyminen Rondo-kierrossa

Kysymys: Rondon asetuksissa voidaan määritellä alv-koodia käytettävä, hyväksytäänkö alv-rivit vai ei. Kaikissa asiakkaidemme Rondo-ympäristöissä pakollinen hyväksyminen ei kuitenkaan ole käytössä, vaikka käsityksemme mukaan alv-meno on hyväksyttävä siinä missä muutkin menot. Voisimmeko saada valtiokonttorin virallisen kannanoton asiaan, pitääkö alv-rivit hyväksyä.

Vastaus (annettu 12.5.2010): Vuoden 2010 alussa voimaan tulleessa talousarvioasetuksen muutoksessa on seikkaperäinen säännös menoon sitoutumisesta ja sen tarkastamisesta ja hyväksymisestä.

38 § (29.12.2009/1786)

Ennen kuin virasto tai laitos tekee tilauksen, sopimuksen tai muulla tavoin sitoutuu menon maksamiseen (menopäätös), sen on varmistettava menon laillisuus ja tarkoituksenmukaisuus sekä määrärahan ja valtuuden riittävyys.

Ennen menon maksamista viraston tai laitoksen on varmistauduttava, että asiakirja, johon meno perustuu, on asiallisesti ja numerollisesti oikea.

Ennen menon maksamista on 69 b §:ssä tarkoitetun taloussäännön nojalla tehtävään määrätyn henkilön hyväksyttävä meno. Hyväksyjän on varmistauduttava menoperusteen oikeellisuudesta. Hyväksyminen on päivättävä ja allekirjoitettava. Hyväksymismerkinnästä on käytävä ilmi tilit, joille meno kirjataan. ---

Kaikki menot on hyväksyttävä ennen maksamista ja tämä pätee myös arvonlisäveromenoon.

57 Liikekirjanpidon tilien alajaottelun käyttötarkoituksen muuttaminen kesken vuoden

Kysymys: Voiko 2570 alajaoteltujen tilien, tässä 25702 ja 25704 käyttötarkoitusta muuttaa kesken tilikauden? Hallinnon ohjaus/matkahallinta on tuotteistanut M2:n käyttöön tilit, jotka ovat nyt meillä Travelissa eri tarkoituksessa käytössä. Raindance järjestelmäämme on koodattu lkp-tilin pituudeksi 5 merkkiä, joten 6-merkkisetkään tilit eivät tule kyseeseen.

Jos otetaan tuotteistetut tilit käyttöön, muuttuu meidän nykyinen tili 25702 Travel välitili EC-matkatilin välitiliksi ja 25704 Matkatili välitili EC-maksuaikakortti välitiliksi. Aikaisemminhan tilin 2570 alajaottelu on ollut täysin viraston vapaasti käytävissä, joten on erikoista, että nyt voidaan tuotteistaa tietyt alatilit, jotka ovat jo olleet tilikaudella muussa käytössä.

Vastaus (annettu 8.4.2010): Kysymyksessä mainituille välitileille kirjataan vain avustavia vientejä, jotka kumotaan vastaviennillä, kun asia on loppuun käsitelty. Koska varsinaisen tilin 2570 Ostovelat (T) tarkoitus ei muutu, ei ole estettä sille, että tilin alajottelulle tuotavien tapahtumien lähde vaihtuu kesken vuoden. Hyvän kirjanpitoavan mukaista tämä ei ihan ole, mutta välitilien yhtenäistäminen on hyvin tarkoituksenmukaista.

Ns. tuotteistetut ostovelkatilin alajaottelut ovat:

257012 Matkalaskujen välitili

257010 Välitili EC-maksuaikakortti

257011 Välitili EC-matkatili

Poikkeuksena virasto, joiden kirjanpitojärjestelmä sallii vain 5 merkkiä, jolloin tuotteistetut ostovelkatilin alajaottelut ovat:

25701 Matkalaskujen välitili

25702 Välitili EC-matkatili

25704 Välitili EC-maksuaikakortti

Alajaotteluja ja välitilejä suunniteltaessa on otettava huomioon, että käyttöönotettavassa Kieku-järjestelmässä liikekirjanpidon tilin viides merkki on varattu ns. konsernitilikartan tarpeisiin, ja Valtiokonttori tulee määräämään tilien käytön ja sällön.

58 Ulkopuolisella rahoituksella hankittu käyttöomaisuus

Kysymys: Muiden rahoittaman käyttöomaisuuden kirjaamisen menettelyissä ja -ohjeistuksessa on ilmennyt sekavuutta ja useita erilaisia käytäntöjä. Valtion kirjanpitolautakunta on vuonna 1998 antanut lausunnon, jonka mukaan kunnan avustusosuus kirjataan käyttöomaisuuden hankintamenon vähennykseksi. Sen sijaan hyödykkeenä saatu käyttöomaisuus kirjataan käyvästä arvosta ja aktivoidaan kokonaan, jos arvo ja käyttöaika ylittävät säädetyt määrät. Tämän mukaiset kirjausohjeet ovat Valtion kirjanpidon käsikirjan 2009 kohdassa 4.5.11.1 Kansallis- ja käyttöomaisuuden hankinta.

Valtiovarainministeriön asettama kokonaiskustannusmallia yhteisrahoitteisten hankkeiden budjetoinnissa ja seurannassa selvittävä hanke antoi loppuraporttinsa 5.11.2007 ja tässä raportissa saatu rahoitus katsotaan tuotoksi. Raportin sivulla 128-129 on seuraavaa:

Maantielain 10.2 § sisältää kuitenkin tärkeän erityissäännöksen, jonka nojalla maanteiden rakentamiseen ja ylläpitoon talousarvioletalouden ulkopuolisilta saadut rahoitusosuudet voidaan edellä mainituista määrittelyeroista huolimatta katsoa yhteisrahoitteiseksi toiminnaksi. Säännöksen mukaan erityisestä syystä, esimerkiksi jos tienpidosta huolehditaan laadultaan tai laajuudeltaan korkeampiluokkaisena kuin yleisen liikenteen taikka tien ympäristöön sovittamisen tarve edellyttää, voi muukin kuin tienpitäjä sopimuksen mukaisesti osallistua tienpidon kustannuksiin. Jos siis esimerkiksi kunta haluaa osallistua maantien rahoitukseen nopeutukseksi alueellaan olevan tien rakentamista, tilanne rinnastuu tosiasiallisesti yleisesti yhteisrahoitteiseksi toiminnaksi miellettyyn toimintaan ja on siten perusteltua katsoa yhteisrahoitteiseksi toiminnaksi. Sillä, että muilta saatavia rahoitusosuuksia ei ole nettobudjetoitu, tai sillä, että tällaisille rahoitusosuuksille ei ole tulohajauksessa asetettu määrällisiä tavoitteita (päinvastoin kuin esimerkiksi yliopistojen ulkopuolisen rahoituksen määrälle), ei ole asiassa ratkaisevaa merkitystä.

Mikä tällaisissa käyttöomaisuuskirjauksissa on oikea menettely?

Vastaus (annettu 8.2.2010): Vuonna 2010 siirrytään valtion kirjanpidossa tältä osin yhtenäiseen käytäntöön, mikä tarkoittaa sitä, että tämäntyyppiset ulkopuolisilta saadut hankintarahoitukset kirjataan tuotoksi. Tuotto kirjataan luonteensa mukaiselle tulotilille. Ulkopuolista rahoitusta ei enää missään tapauksissa käsitellä pääoma-avustuksina ja kirjata käyttöomaisuuden hankintamenon vähennykseksi eli menon oikaisuksi.

Hankitun käyttöomaisuuden aktivointi ratkaistaan hankintahinnan (10 000 euron raja) ja taloudellisen käyttöajan perusteella.

59 Ostovelkojen ja myyntisaamisten kurssierot tilinpäätöksessä

Kysymys: Valtion kirjanpidon käsikirjan (2007) sivulta 4-71 saa käsityksen, että valuuttamääräisten ostovelkojen ja myyntisaamisten arvostamisesta johtuvia realisoitumattomia kurssieroja ei kirjattaisi liikekirjanpidon 5 -alkuisille kurssierotileille. Tähän asti olemme kirjanneet eron tasetilille.

Mikä on oikea tapa kirjata tällaiset realisoitumattomat kurssierot?

Vastaus (annettu 8.2.2010): Niin käsikirjassa kuin Valtiokonttorin antamassa kirjanpidon tilit määräyksessäkin ohjataan myynneistä ja ostoista eli viraston tavanomaisesta toiminnasta aiheutuvat kurssierot kirjaamaan myyntien ja ostojen oikaisuuksi. Tästä johtuen myös valuuttakurssien muutoksista myyntisaamisissa ja ostovelloissa syntyvät kurssierot kirjataan oikaisuksi samalle LKP ja TaKP-tilille, jolle alkuperäinen tulo ja meno on kirjattu. Tämä vaikuttaa myös talousarvion määrärahan käyttöön.

Vähäiset kurssierot voidaan mm. tiedon taloudellisen tuottamisen periaatteeseen nojaten kirjata maksuperusteella.

60 Arvonimestä maksettava vero

Kysymys: Virastollemme on tullut maksettavaksi vero, joka liittyy tasavallan presidentin myöntämään arvonimeen. Mille liikekirjanpidon tilille kirjaamme kyseisen maksun?

Vastaus (annettu 7.12.2009): Arvonimistä on säädetty laissa julkisista arvonannon osoituksista (1215/1999) ja sen nojalla annetussa tasavallan presidentin asetuksessa arvonimistä (381/2000). Arvonimistä maksettavasta verosta on säädetty laissa arvonimistä suoritettavasta verosta (1388/2001). Arvonimeä koskevan esityksen tekijä on velvollinen suorittamaan veron avoimesta kirjeestä, jolla arvonimi myönnetään.

Talousarviokirjanpidossa kirjaus tehdään tarkoitusta varten olevaa määrärahaa veloittaen ja liikekirjanpidossa tilille *4579 Muut verot.

61 Siirtotalouden saatavien ja velkojen kirjaukset 1.1.2010 lähtien

Kysymys: Miten rästimenettelyn poisto vaikuttaa kirjanpitoon? Miten tehdään rästejä vastaavat kirjaukset?

Vastaus (annettu 12.11.2009, tekstimuotoiltu uudelleen 4.8.2010): Lain voimaantultua perustetaan liikekirjanpitoon tilit 1747 Siirtotalouden vastikkeettomiin tuottoihin liittyvät saamiset (T) ja 2627 Siirtotalouden vastikkeettomiin kuluihin liittyvät velat (T). Talousarviokirjanpitoon perustetaan lisäksi uusi tili 650 Sitoumusperusteella kirjatut vastikkeelliset talousarviotulot ja –menot. Sitoumusperusteella budjetoitu vastikkeellinen tulo tai meno on perin harvinainen.

Tilimääräys sisältää tiedon taloudellisen tuottamisen periaatteen mukaisen joustosäännöksen mikäli järjestelmistä johtuen vastikkeettomia tuloja ja menoja on kirjattu reskontran kautta myyntisaamisiin ja ostovelkoihin. Joustosäännös tarkoittaa sitä, että myyntisaamiset ja ostovelat on voitava erottaa vastaavista vastikkeettomista eristä viimeistään tiliviraston siirtyessä käyttämään yhteistä talous- ja henkilöstöhallinnon tietojärjestelmää (Kieku).

Siirtotalouden tuottoihin ja -kuluihin liittyvät saamis- ja velkakirjaukset tehdään seuraavien esimerkkien mukaisesti.

Kirjataan myöntöpäätöksen mukainen valtionapu (vastikkeeton siirtomeno) voittoa tavoittelemattomalle yhteisölle X.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8250 Käyttötalouden kulut voittoa tavoittelemattomille yhteisöille	xx.xx.xx	1 000	
2627 Siirtotalouden vastikkeettomiin kuluihin liittyvät velat (T)			1 000

Kirjataan suoriteperusteinen valtionapu (vastikkeellinen siirtomeno), tavaran tai palvelun osto, ulkomaalle X.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8280 Muut käyttötalouden kulut ulkomaille	xx.xx.xx	1 000	
2570 Ostovelat (T)			1 000

Kirjataan saatavaksi varainhoitovuodelle kuuluva vastikkeeton siirtotulo voittoa tavoittelemattomalta yhteisöltä X.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8052 Käyttötalouden tuotot voittoa tavoittelemattomilta yhteisöiltä	xx.xx.xx		1 000
1747 Siirtotalouden vastikkeettomiin tuottoihin liittyvät saamiset (T)		1 000	

Kirjataan sitomusperusteinen vastikkeellinen talousarvion meno (tilinpäätöksessä)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
9930 Sitomusperusteinen menokirjaus	35.10.20 (vuoden 2009 talousarviossa)	1 000	
9930 Sitomusperusteinen menokirjaus	650 Sitomusperusteella kirjatut vastikkeelliset talousarvion tulot ja -menot		1 000
<i>Kirjaus kun vastike saadaan:</i>			
1269 Muut koneet ja laitteet	650 Sitomusperusteella kirjatut vastikkeelliset talousarvion tulot ja -menot	1 000	
2570 Ostovelat (T)			1 000

62 Poistosuunnitelmien muuttaminen tilivirastojen yhdistyessä

Kysymys: Yhdistyvissä tilivirastoissa samoilla käyttöomaisuusluokilla on erilaisia poistoaikoja. Onko mahdollista, että esineen poistolaskenta jatketaan loppuun vanhan tiliviraston poistosuunnitelman mukaisesti, jolloin uudessa tilivirastossa on käytössä useita taloudellisia pitoaikoja samanlaisille hyödykkeille?

Uudessa tilivirastossa tehdään yhtenäinen poistosuunnitelma, jolloin käyttöomaisuuden taloudellisiin pitoaikoihin tulee mahdollisesti muutoksia. Miten käsitellään vanhojen esineiden poistolaskenta, jos poistoaika muutetaan ja esineillä on vielä jäännösarvoa?

Vastaus (annettu 12.11.2009): Poistokäytännön johdonmukaisuuden vuoksi kaikkien hyödykeryhmään kuuluvien hyödykkeiden poistosuunnitelma muutetaan samalla tavoin riippumatta esineen hankinta-ajankohdasta. Muutos vaikuttaa vasta muutoksen jälkeisiin poistoihin. Edellä oleva on pääsääntö, josta voidaan perustellusta syystä poiketa. Syynä voi olla esim. jokin yksittäisen esineen muista poikkeava taloudellinen tai muun hyödyn tuottamiskyky, minkä johdosta kyseiselle esineelle laaditaan oma poistosuunnitelma.

Yhtenäisen poistosuunnitelman mukaiset poistot kirjataan suunnitelman mukaisina poistoina ja ne lasketaan seuraavasti:

Jos hankintameno on ollut 150 000 e, vanhan suunnitelman mukainen poistoaika 10 vuotta, poistoja on tehty 2 vuotena, niin menojäännös on 120 000 e. Poistoaika muutetaan 1.1.2010 alkaen 5 vuodeksi.

Kun 10 vuoden poistoaika muutetaan 5 vuodeksi ja 2 vuoden poistot on jo tehty, jäljelle jää 3 vuotta poistoaikaa. Tällöin vuosittainen poisto on 40 000 e.

63 Verotusuudistuksista vuoden 2010 alussa

Kysymys: Olemme saaneet paljon koulutustarjouksia uuden Verotili-järjestelmän ja arvonlisäverotuksen muutoksen tiimoilta. Niissä sanotaan, että jokaista yritystä koskeva verotili toteutuu ensi vuoden alussa ja että taloushallinnon tietojärjestelmät ja työtehtävien ja vastuiden muutokset kannattaa päivittää ajoissa. Koskeeko verotilin muutos valtion virastoja ja tuleekohan siitä ohjeita/opastusta Valtiokonttorista?

Vastaus (annettu 18.9.2009): Valtiokonttori ei anna opastusta verotuksen osalta. Valtiokonttorin roolina on antaa määräykset ja ohjeet tilivirastoille tapahtumien kirjanpidollisesta käsittelystä. Verohallinto ohjaa Verotili-järjestelmään siirtymistä ja arvonlisäverotusta (kts. www.vero.fi). Koulutusta virastot voivat sitä tarvittaessa ostaa haluamastaan paikasta.

Yleistä verotilistä

Verotilillaissa säädetään verojen maksamisesta, ilmoittamisesta ja palauttamisesta. Laki koskee oma-aloitteisesti maksettavia veroja: arvonlisäveroa, ennakonpidätyksiä, työnantajan sosiaaliturvamaksua, lähdeveroa, vakuutusmaksuveroa ja arpajaisveroa. Verotili on veronmaksajakohtainen Verohallinnon järjestelmissä ylläpidettävä tili.

Valtion virastoja tämä verotili koskee pääasiassa palkanmaksuun liittyvien maksujen ja ilmoitusten osalta. Käytännössä ilmoitukset ja maksut hoidetaan palvelukeskuksista palvelusopimuksen mukaisesti. Ensi vuonna ennakonpidätysten ja sosiaaliturvamaksujen tilitysten maksu- ja sähköinen ilmoituspäivä muuttuvat kuukauden 12. päiväksi. Nythän maksetaan 10. päivä ja ilmoitetaan viimeistään 15. päivä.

Arvonlisäverotuksen muutoksesta 1.1.2010

Muuttuvat palvelukaupan myyntimaasäännökset koskevat verovelvollisia, jotka myyvät palveluja muihin EU-maihin tai ostavat niitä muista EU-maista. Uuden pääsäännön mukaan verovelvolliselle (VAT-tunnus rekisteröity CLO-järjestelmään) mydyt palvelut verotetaan ostajan maassa ja ostajalla on ns. käännetty verovelvollisuus. Arvonlisäverolain 9 §:ssä on säädetty, että valtiolla ei ole käännettyä verovelvollisuutta, joten palvelujen oston osalta ei nykykäytäntöön tule muutosta.

Valtio on arvonlisäverolain 1 ja 6 §:n perusteella yleisesti arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä sekä maahantuonnista. Valtion virastot ja laitokset, lukuun ottamatta erikseen verovelvollisia, eivät tilitä arvonlisäveroa verovirastoille eivätkä lähetä verohallinnolle muita arvonlisäveroilmoituksia kuin yhteenvetoilmoitukset yhteisömyynneistä. Yhteenvetoilmoituksiin tulee muutoksia palvelumyynnin muutosten myötä.

64 Yhteisrahoitteisesta hankkeesta saadun ennakkomaksun palauttaminen

Kysymys: Olemme saaneet vuonna 2008 yhteisrahoitteisen EU-hankkeen ennakkomaksuna 400.000 euroa. Tuloutimme koko summan vuonna 2008 LKP-tilille 3791 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot EU:lta ja toimintamenomomenttillemme. Nyt olemme havainneet, että menoja ei olekaan toteutunut viime vuodelle kuin 200.000 euroa. Lisäksi hankkeen ulkomainen hallinnoija on vaatinut osan rahasta takaisin, koska on laskenut omat hallinnolliset kustannuksensa alun perin liian pieniksi.

Miten kirjaamme palautuksen hankkeen hallinnoijalle?

Vastaus (annettu 22.7.2009): Koska olette virheellisesti tulouttaneet vuodelle 2008 tuloa myös siltä osin kuin vastaavia menoja ei ole toteutunut, kirjataan palautettava raha tulon oikaisuksi samalla LKP-tilillä ja TaKP-tilillä kuin tulokirjaus. Jos alkuperäisen kirjauksen määrärahaa ei ole enää käytettävissä, käytetään vastaavaan tarkoitukseen olevaa määrärahaa.

Paras käytäntö on, että ennakkomaksuja kirjataan yhteisrahoitteisissa hankkeissa tuloiksi sitä mukaa kuin tukikelpoisia menoja kertyy, tulo menon kohdalle periaatteella. Jos ennakkomaksut kirjataan tuloksi maksuperusteella, pitää tilinpäätöksessä oikaista ennakkomaksuihin se osa saadusta ennakkomaksusta, jota vastaan menoja ei vielä ole toteutunut.

Esimerkki: Virasto on edellisenä varainhoitovuotena tulouttanut virheellisesti liikaa saamastaan ennakkomaksusta LKP-tilille 3791 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot EU:lta ja toimintamenomomentilleen. Ennakkomaksun antaja vaatii palauttamaan 100 000 euroa ennakosta. Palautus kirjataan tulon oikaisuksi samalla tiliöintiyhdistelmällä kuin se kirjattiin edellisenä vuonna. Määrärahana käytetään alkuperäisen momentin siirrettyä osuutta, koska sitä on käytettävissä.

LKP-tili	TaKP-tili	Hanke	Debet	Kredit
3791 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot Eu:lta	408.xx.xx.xx	zzzz	100 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)				100 000

65 630 tilin korvaaminen yliopistojen siirryttyä talousarvion ulkopuolelle

Kysymys: Kirjaamme tällä hetkellä tiliä 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot käyttäen ne menot, jotka rahoitetaan yliopistojen määrärahoista. 1.1.2010 yliopistot irtaantuvat talousarviosta. Voimmeko käyttää 630 tiliä ensi vuonna vai vaikuttaako yliopistojen siirtyminen tilin käyttöön?

Vastaus (annettu 9.12.2009): Tiliä 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot saa käyttää silloin, kun olette saaneet toiselta tilivirastolta sen määrärahaan käyttöoikeuden, mutta ette kirjausoikeutta. Koska yliopistot eivät ensi vuonna kuulu talousarviotalouteen, ei tilivirasto voi enää maksaa niiden puolesta menoja.

Jos esimerkiksi palkataan tutkija, jonka palkasta osan rahoittaa yliopisto, kirjataan koko palkka henkilöstösivukuluineen tiliviraston liikekirjanpidossa henkilöstökuuksi ja talousarviokirjanpidossa veloitetaan määrärahaa, jolle meno on budjetoitu. Yliopiston maksama rahoitusosuus tuloutetaan tapauksesta riippuen joko tilille 3969 Muut yhteistoiminnan korvaukset tai 3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot. Talousarviossa rahoitusosuus tuloutetaan sille momentille, jolle se on budjetoitu.

Yleensä tällaisissa tapauksissa talousarviomenon ja -tulon kirjaamisessa käytetään tiliviraston nettobudjetoitua toimintamenomomenttia.

66 Ajoneuvojen hankintalaskulla olevan ajoneuvoveron kirjaaminen

Kysymys: Ajoneuvojen hankintalaskulla on oma rivinsä ajoneuvoverolle? Kuinka se kirjataan?

Vastaus (annettu 8.6.2009): Uusien autojen verotus muuttui huhtikuun alusta lähtien. Näkyvin vaikutus muutoksella oli autojen hintailmoituksiin. Ostajalle kerrotaan nykyään autoveroton hinta, autoveron määrä ja niistä muodostuva kokonaishinta. Kokonaishinta muodostaa ajoneuvon hankintamenon, joka kirjataan ao. liikekirjanpidon tilille. Arvonlisäveron käsittelyyn autoverotuksen muutoksella ei ole vaikutusta.

67 Aktia Oyj:n A-osakkeiden kirjaaminen

Kysymys: Veritas Vahinkovakuutus ja Aktia yhdistyivät 1.1.2009. Sulautumisen yhteydessä Veritaksen vakuutuksenottajista tuli Aktia A-osakkeiden omistajia.

Virastot ja laitokset luovuttivat Aktian osakkeet oman toimialansa ministeriölle. Mihin arvoon osakkeet arvostetaan valtiolla? Kuinka kirjaus tehdään? Miten osingot kirjataan?

Vastaus (annettu 8.6.2009): Aktia Pankki Oyj:stä saadun tiedon mukaan Aktian A osakkeen ns. close-hinta 31.12.2008 oli 7,50 €. Tätä arvoa käytetään osakkeen arvona valtion kirjanpidossa.

Osakkeet (100 kpl) viedään valtion kirjanpitoon seuraavasti:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1301 Muut osakkeet			
6099 Muut satunnaiset tuotot			750,00

Osakkeista saadut osingot kirjataan seuraavasti:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
5090 Osingot	13.03.01.		20,00
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketililit (T)		20,00	

68 Henkilökuntaetuksien arvonlisäverokirjauksista

Kysymys: Tarkoittaako Verohallinnon ohje Dnro 1848/31/2008, 30.12.2008 Työntekijän omaehtoinen liikunta- ja kulttuuritoiminta verovapaana etuna sitä, että työntekijälle annettavissa esim. uimahallilipuissa näkyvää arvonlisäveroa ei voida kirjata alv-menomomentille?

Ote yllä mainitusta ohjeesta, kohta 12 Arvonlisävero: Kun työnantaja antaa henkilökuntaetuna liikunta- ja kulttuuripalvelua, hän ei saa vähentää palvelun hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa, vaikka työnantaja saisi suoraan järjestäjälle maksettaessa siitä arvonlisäverollisen laskun tai kuitin. Palkkaedut ja siten myös verovapaat henkilökuntaedut ovat arvonlisäverotuksessa niin kutsuttua yksityistä kulutusta.

Vastaus (annettu 8.6.2009): Arvonlisäveron vähennyskelpoisuus ei valtiolla ole kirjausperuste, koska valtio on arvonlisäverovelvollinen vain liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä eikä valtiolla ole hankinnoistaan vähennysoikeutta (AVL 116 §). Vähennysoikeuden rajoitukset (mm. Avl 114 §) eivät siis koske valtiota.

Valtiolla kulutus- ja investointimenojen arvonlisäveromeno kirjataan liikekirjanpidossa 1 ja 4 -alkuisten tilien yhteydessä aina tililajiin 930 Suoritetut arvonlisäverokulut.

Talousarviokirjanpidon tili määräytyy sen mukaan, miten vero on budjetoitu. Valtionkulutus- ja investointimenot (momentit 01—28 ja 70—79) on budjetoitu ilman arvonlisäveroa. Muille kuin erikseen verovelvollisille valtion virastoille ja laitoksille myönnetään määrärahat verottomin hinnoin. Ilman arvonlisäveroa budjetoiduista menoista kirjataan menon osuus toimintamomentille ja arvonlisäveron osuus arvonlisäveromenomomentille.

69 Jakamattoman siirtomäärärahan siirtäminen

Kysymys: Virastomme on saanut toiselta virastolta käyttö- ja kirjausoikeuden jakamattomaan 2 -vuotiseen siirtomäärärahaan. Saimme 100 000 euroa ja siitä jäi käyttämättä 20 000 euroa. Määrärahan käyttötarkoitusta ei enää ole joten virastomme ei tarvitse tätä kyseistä määrärahaa seuraavana vuonna.

Miten käsittelemme jäljelle jääneen rahan?

Vastaus (annettu 2.2.2009): Määrärahan jakanut virasto päättää, mitä tehdään käyttämättä jäävälle määrarahalle. Tästä tulee määrärahan jakokirjeessä antaa selkeä ohje määrärahan saajalle. Jos ohjetta ei ole annettu, teidän pitää kysyä määrärahan jakaneelta virastolta toimintaohje.

Vaihtoehtoja ovat:

1. Käyttämättä jäänyt määräraha pyydetään palauttamaan hyvissä ajoin, jotta määrärahaa jakava virasto ehtii tehdä määrärahan siirtokirjauksen itse.
2. Rahan saanut virasto veloitetaan tekemään määrärahan siirto. Tällöin raha on käytettävissä seuraavana vuonna ja jos rahaa ei tarvita, se palautetaan siirrettynä määrarahana.
3. Käyttämättä jäävälle määrarahalle ei tehdä mitään.

70 Yhteistoiminnan tuoton peruminen

Kysymys: Yhteisrahoitteisessa hankkeessa tehdään projektin toteutuneita kuluja vastaava maksatushakemus. Hakemuksen perusteella tehdään tuloutuskirjaus toimintamenomomentille sekä kirjataan liikekirjanpitoon tuotto ja saatava. Saatava kirjataan pois kirjanpidosta, kun saadaan maksatushakemuksen mukainen maksu. Jos maksatushakemuksella onkin veloitettu tukikelvottomia menoja, joita rahoittaja ei maksa, peruutetaan tulokirjaus muistiotositteella. Tällöin maksetut menot jäävät varsinaiselle toimintamenomomentille menoksi.

Miten asia muuttuu, jos tilinpäätös ajoittuu maksatushakemuksen ja saadun maksun väliin? Tehdäänkö saatavasta ns. tileistäpoisto?

Miten asiaan vaikuttaa se, että olemme tilijaottelussa alajaotelleet toimintamenomomentin? Kyseinen yhteisrahoitteisiin projekteihin liittyvä alajaottelu on viivallinen samoin kuin varsinaisenkin toimintamenomomentin alajaottelu. Alajaottelussa on myös viivattomia jaotteluja. Voisiko maksetut menot kirjata yhteisrahoitteisen viivalliselle alajaottelulle ja tulon oikaisun varsinaisiin toimintamenoihin?

Vastaus (annettu 19.12.2008): Valtioneuvoston päätöksen valtion talousarvion yleisistä soveltamismääräyksistä (TM9509/1995) mukaan valtion saatavan perimisestä luopuminen saa tapahtua vasta sen jälkeen, kun on luotettavasti selvitetty, ettei saamista 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.

Tässä ei ole kysymys velallisen maksukyvyttömyydestä vaan väärän suuruisesta laskusta. Saatava on liian suuri, joten se pitää korjata oikaisemalla tuloa. Oikaisu tehdään samalle LKP-tilille kuin tulo on kirjattu ja samalla poistetaan aiheeton saatava. Talousarviokirjanpidossa veloitetaan tiliä, jolla on määrärahaa tähän tarkoitukseen.

Tulonoikaisun voi tehdä suoraan varsinaiselle toimintamenomomentille. Viraston oman viivallisen alajaottelun käyttäminen on viraston itsensä määriteltävissä. Toisin sanoen se, mitä haluatte seurata alajaottelulla määrää sen miten kirjaatte. Jos on tärkeää, että alajaottelulla on vain hyväksytyt menot, niin kirjauksia voi korjata varsinaisen toimintamenomomentin kanssa.

71 Kysymys pääomalainoista

Kysymys: Olette antaneet uuden tilin 1362 Pääomalainasaamiset ja muut vastaavat omanpääoman ehtoiset sijoitukset. Miten tunnistamme tällaiset lainat ja sijoitukset, jotta osaamme kirjata ne oikeille tileille?

Vastaus (annettu 10.10.2008): Pääomalainoista säädetään useassa suomalaisessa laissa. Valtio voi tehdä oman pääoman ehtoisia sijoituksia kotimaisten yhteisöjen lisäksi myös ulkomaisiin yhteisöihin.

Laissa valtion lainanannosta ja valtiontakauksesta (449/1988) ja lähemmin sen 4 a §:ssä rajoitetaan osakeyhtiölain mukaisten pääomalainojen myöntäminen vain niihin tapauksiin, joissa se on erikseen talousarviossa sallittu.

Osakeyhtiölain (osakeyhtiölaki 12:1 §) mukaan pääomalainat ovat lainoja, joiden pääoma ja korko saadaan maksaa selvitystilassa ja konkurssissa vain kaikkia muita velkoja huonommalla etuoikeudella. Pääomalaina merkitään saajayhtiön taseeseen erilliseksi eräksi.

Osakeyhtiölain lisäksi pääomalainoista on kotoisessa lainsäädännössämme mainittu esimerkiksi osuuskuntalaissa, vakuutusyhtiölaissa ja laissa luottolaitostoinnasta.

Pääomalainan antaminen ei oikeuta (omistus)osuuteen yhteisössä.

Muita oman pääoman ehtoisia sijoituksia ovat mm. sijoitukset säätiöiden, kuten esimerkiksi Aalto-yliopiston säätiön pääomaan.

Uutta LKP-tiliä 1362 käytetään silloin kun myönnätte edellä kuvattuja lainoja. Aikaisemmin muilla liikekirjanpidon tileillä olleet pääomalainat on siirrettävä tälle uudelle tilille viimeistään laadittaessa vuoden 2008 tilinpäätöstä. Tilinpäätöksen liitteellä 10: Arvopaperit ja oman pääoman ehtoiset sijoitukset annetaan tarvittavat tiedot ja erittelyt näistä lainoista.

72 Pääomalinasaamiset ja muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset tilin käyttö

Kysymys: Valtiokonttori on 1.10.2008 määrännyt uuden tilin Pääomalinasaamiset ja muut vastaavat oman pääoman ehtoiset sijoitukset. Siirrämmekö nyt kirjanpidossamme kaikki pääomalinasaamisten kaltaiset sijoitukset tälle tilille?

Vastaus (annettu 6.10.2008): Tilivirastot ovat kirjanneet epäyhtenäisellä tavalla valtion myöntämät pääomalinat ja muut vastaavat oman pääomanehtoiset sijoitukset.

Tämä johtuu ensinnäkin siitä, että erityistä tiliä näiden saamisten seuraamiselle ei liikekirjanpidon tilikartassa ole ollut, ja toisaalta siitä, että kyseessä on harvinaisen tapahtuma, jolloin väärän menettelyn julkitulo on ollut satunnaista. Tällaisen oman pääoman ehtoisen sijoituksen tekeminen ei johda samalla tavalla omistusoosuuteen kuin esimerkiksi osakepääoman maksaminen.

Määräys tulee voimaan välittömästi. Aikaisemmin muilla liikekirjanpidon tileillä olleet pääomalinat on siirrettävä tilille 1362 Pääomalinasaamiset ja muut vastaavat oman pääoman ehtoiset sijoitukset viimeistään laadittaessa vuoden 2008 tilinpäätöstä.

73 Rakentamispalvelujen ja valmistus omaan käyttöön -tilien muutos

Kysymys: Valtiokonttori on antanut 24.9.2008 tilimääräyksen, jolla korjaus- ja kunnossapitopalvelut, rakentamispalvelut ja valmistus omaan käyttöön tilien selitteitä on muutettu.

Miten tämä selitteiden muutos näkyy virastomme kirjanpidossa?

Virastollamme on kokonaan ulkopuolisella rakentamispalvelulla valmistettavia hankkeita ja myös hankkeita, joissa ulkopuolelta ostamamme rakentamispalvelun lisäksi käytämme myös omaa työpanosta rakentamiseen.

Vastaus (annettu 26.9.2008): Muutos tarkoittaa käytännössä sitä, että oman valmistuksen kirjauksissa siirrytään menettelyyn, jossa kulutileille kirjataan vain siinä tapauksessa, että valmistukseen sisältyy omaa jalostusta eli lähinnä oman työvoiman käyttöä. Hyödykkeen hankintamenon osat kirjataan ensin menolajinmukaisille 4-alkuisille kulutileille ja siirretään olennaisuuden periaate huomioon ottaen 4700 Valmistus omaan käyttöön -tiliä vastatilinä käyttäen maaliskuu-, kesä-, syys- ja joulukuun kirjanpidossa taseeseen aktiivoiksi keskeneräisten hankintojen tilille. Aktivointi tapahtuu siis neljännesvuosittain, joka on myös Tilastokeskuksen raportointirytmii.

Hyödykkeen valmistuttua, siirretään hyödykkeen hankintameno lopulliselle tasetilille.

Jos virasto ostaa rakentamispalvelun kokonaan ulkopuolelta (ei käytä omaa työtä), kirjataan hankintamenot suoraan taseeseen aktiivoiksi keskeneräisten hankintojen tilille.

Aikaisemmin kaikki uudisrakentamiseen liittyvät kulut kirjattiin ensin tuotto- ja kululaskelmaan, jota korjattiin tilinpäätöksessä tekemällä kirjaus valmistus omaan käyttöön tilin avulla.

Määräys tulee voimaan 1.10.2008 ja tilivirastojen on siirryttävä sen mukaisiin menettelyihin viimeistään 1.1.2009.

74 Vakuutuskorvaus ja arvonlisävero

Kysymys: Virastomme auto oli osapuolena liikenne onnettomuudessa. Onnettomuuden aiheuttajaksi todettiin sittemmin toinen osapuoli joten valtion auton korjauskulut korvattiin hänen liikennevakuutuksestaan. Vakuutuskorvaukseen ei kuitenkaan sisältynyt korjaamolaskuun sisältynyttä arvonlisäveroa. Mikä on käytäntö tällaisissa tapauksissa? Kuuluuko vakuutusyhtiön korvata myös arvonlisäveron osuus vaiko ei?

Vastaus (annettu 17.9.2008): Valtiovarainministeriö on kirjeellään 14.5.1998 ilmoittanut tilivirastoille, että Suomen Vakuutusyhtiöiden keskusliitto on yleiskirjeellään B6/98 suositellut vakuutusyhtiöille, että ne vastaisuudessa suorittavat valtion virastojen ja laitosten vahingoista korvauksen vähentämättä esimerkiksi korjaamon laskuun sisältyvää arvonlisäveroa.

Virastonne voi edellä mainittuun Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliiton yleiskirjeeseen vedoten lähestyä vakuutusyhtiötä, ja pyytää tältä suoritusta myös arvonlisäveron osalta.

75 Lahjoitettujen varojen kirjanpidosta

Kysymys: Virastomme on saanut lahjoituksen. Lahjakirjassa sanotaan, että varoista saatavat tulot on käytettävä opinnoissa menestyneiden oppilaiden tukemiseen stipendien muodossa. Edelleen lahjakirjassa yksilöitiin tapa, jolla stipendiopilaat valitaan ja kuinka paljon tukea maksetaan.

Kuinka kirjaamme saadun lahjoituksen valtion kirjanpitoon: saaduksi ennakoksi, taseessa seurattavaksi talousarvion ulkopuoliseksi rahoitukseksi vaiko tilille muut rahastot?

Mikä olisi kirjaus siinä tapauksessa, että lahjoitukseen ei olisi sisällynyt mitään ehtoja?

Vastaus (annettu 18.8.2008): Jos saatuun lahjoitukseen ei liity erityisehtoja, kirjausmenettely on yksinkertainen. Saatu raha kirjataan satunnaiseksi tuotoksi ja tuloksi talousarvioon. Jos on saatu muuta omaisuutta kuin rahaa, kuten osakkeita tai muita arvopapereita, kirjataan saatu omaisuus erä oikealle liikekirjanpidon tilille (esim. 1301 Muut osakkeet) ja satunnaiseksi tuotoksi. Talousarviokirjausta ei tässä tapauksessa saa tehdä.

Silloin kun saatuihin varoihin liittyy lahjakirjaan tai testamenttiin sisältyviä rajoittavia erityismääräyksiä pääoman tai pääoman tuoton käytöstä, on kyseessä yleisen kirjanpitoterminologian mukaan ns. määrätarkoitukseen sidottu rahasto. Määrätarkoitukseen sidotun rahaston varat on talousarvioasetuksen 35 §:n säädöksen nojalla erotettava toisistaan ja muista varoista valtion kirjanpidossa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että liikekirjanpidon tilikartassa on omat tilit ja käsittelysäännöt tällaisille varoille.

Määrätarkoitukseen sidotun rahaston pääomat Kirjataan tilille 2128 Muut rahastot (T) ja rahastojen varat lähtökohtaisesti talousarvioasetuksen 35 §:n 1 nojalla valtion rahatileille. Rahastoon lahjoitettu pääoma kirjataan em. tilille siinäkin tapauksessa, että se muodostuu arvopapereista. Jos luovutuskirjassa on erikseen määrätty, että varat sijoitetaan pankkitalletuksiin, obligaatioihin tai muihin arvopapereihin, kirjataan varat tätä tarkoitusta varten olevalle tilille 1951 Rahastojen varat (T).

Tästä seuraa, että liikekirjanpidon tilin 2128 Muut rahastot (T) tilin saldo on yhtä suuri kuin tilin 1951 Rahastojen varat (T) saldo lisättynä sillä osuudella näiden määrätarkoitukseen sidottujen rahastojen varoista, jotka ovat valtion pankkitileillä. Oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat erittelyt tiliviraston taseeseen sisältyvistä rahastoiduista varoista on esitettävä tilinpäätöksen liitteenä.

Sidotuista varoista saadut tuotot kirjataan myös tilille 2128 Muut rahastot (T), kirjausta talousarviokirjanpitoon ei tehdä.

Valtioneuvoston päätös yleismääräyksiksi lahjoitus- ja testamenttivarojen vastaanottamisesta ja käytöstä valtion virastoissa ja laitoksissa (35/10.1.1974) sisäl-

¹ Talousarvioasetuksen 35 §:n 2 ja 3 momentin säännökset eivät koske yliopistolaissa (645/1997) tarkoitettua yliopistolle lahjoitettuja ja testamentattuja varoja.

tää määräykset lahjoitusvarojen vastaanottamisesta ja käytöstä. Siinä olevat määräykset koskevat molempia kysymyksessä esitettyjä tapauksia.

Lahjoitusvarojen hoidosta ja säilyttämisestä sekä maksuliikkeestä on voimassa, mitä valtion varojen osalta on noudatettava. Varojen luovuttamisesta on voimassa vastaavasti mitä valtion irtaimen omaisuuden luovuttamisesta muutoinkin on säädetty.

Esimerkki: Määrätarkoitukseen sidotun rahaston kirjaukset

Virasto on saanut lahjoituksena testamentilla osakkeita ja rahasto-osuuksia, joiden markkinaarvo on 200 000 euroa. Testamenttiin sisältyy määräys, että pääoman tuotto jaetaan tiettyyn tarkoitukseen.

1. Kirjataan saatu pääoma 200 000 euroa
2. Kirjataan saadut osingot 10 000 euroa
3. Maksetaan stipendi 1 500 euroa

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2128 Muut rahastot (T)			200 000
1951 Rahastojen varat (T)		200 000	
2128 Muut rahastot (T)			10 000
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000	
2128 Muut rahastot (T)		1 500	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			1 500

76 Tileistä poistetun saamisen perinnässä onnistuminen

Kysymys: Olemme tehneet viime vuonna vanhan saamisen tileistä poiston. Nyt velallinen on kuitenkin maksanut tulotilillemme osan vanhasta saatavasta. Miten tiliöimme tulotilille tulleen suorituksen, kun saatava on ehditty poistaa tileistä?

Vastaus (annettu 12.8.2008): Tulo kirjataan liikekirjanpidossa tiliryhmään Muut toiminnan tuotot ja toiminta-menomomentille, jos tileistäpoistoon on käytetty toimintamenomomenttia, ja jos viraston toimista kertyvät tulot ja niistä kertyvät menot on nettobudjetoitu.

Muussa tapauksessa tulo kirjataan hallinnonalan yleiselle tulomomentille.

Jos tileistäpoisto olisi tehty saman vuoden aikana, korjattaisiin alkuperäistä tileistäpoistokirjausta saadulla suorituksella.

77 Miten valtion virasto saa D-U-N-S –Numeron?

Kysymys: Viraston kongressitoimisto on anomassa apurahaa USA:n valtiolta. Anomusta varten tarvitaan ns. D-U-N-S -Numero. Onko valtion tilivirastoilla olemassa D-U-N-S -Numero? Mikäli sitä ei ole haettu keskitetysti tilivirastoille jonkun organisaation toimesta, voivatko virastot hakea tunnustetta halutessaan itse?

Vastaus (annettu 18.6.2008): DUNS on kansainvälinen tunniste yrityksille ja yhteisöille. Valtion ei tarvitse mitenkään hakeutua, vaan rekisteriin on merkitty melko varmaan kaikki valtion virastot, joilla on y-tunnus. Jollei tunnusta vielä ole, virasto voi itse hakea tunnusta.

Virasto saa tiedon tunnuksestaan D & B Finland nimiseltä yhtiöltä soittamalla asiakaspalveluun puh. 09 2534 4400 tai sähköpostitse osoitteesta asiakaspalvelu@dnbnordic.com. Tiedon omasta numerostaan saa maksutta.

78 EU-matkakulujen kirjaaminen, muutettu 2011

Kysymys: Miten EU:n toimielinten korvaamat matkakulut kirjataan. Seurataanko jälkikäteen korvattavia matkakuluja edelleen tasetilillä 1749 Muut lyhytaikaiset saamiset, vai kirjataanko ne suoraan liikekirjanpidon kulutilille 4502 ja toimintamenoille. Miten kirjataan EU:sta saatava korvaus? Entäpä jos EU:sta ei saada korvausta tai se korvaa vain osan matkakuluista.

Vastaus (annettu 4.6.2008) ja muutettu 2011: Euroopan unioni maksaa neuvoston ja sen työ-ryhmien kokouksiin osallistumisesta aiheutuvat matkakustannusten korvaukset ennakkoon jäsenmaille. Määräraha on tilijaottelussa annettu Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskukselle, joka tarkastaa esitetyt matkalaskut ja jakaa rahan virastoille. Ohje on palvelukeskuksen kotisivuilla.

Siltä osin kuin matkustamisesta aiheutuu menoja, jotka eivät ole em. päätöksen mukaisista matkoista johtuvia, maksetaan menot toimintamenomäärärahoista ja hallinnonalan alv-momentilta. Jos näihin matkamenoihin saadaan osittainen tai täysi korvaus EU:lta, kirjataan saatu korvaus liikekirjanpidossa tilille 3961 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset EU:lta. Jos meno on maksettu nettobudjetoidulta toimintamenomomentilta, saadun korvauksen verottomalla osuudella hyvitetään toimintamenomomenttia, ja korvauksen arvonnlisäveromenoa vastaavalla osuudella hallinnonalan alv-momenttia. Muussa tapauksessa saatu korvaus kirjataan ko. hallinnonalan muiden tulojen momentille.

Matkameno kuten matkaliput ja niihin liittyvät palvelumaksut samoin kuin hotellien majoituspalvelut ja niihin liittyvät palvelu- tai toimitusmaksut kirjataan kokonaispalveluoston periaatteen mukaisesti tilille 4502 Matkustuspalvelut.

79 Arvonlisäveron vähennyskelpoisuus ja valtion kirjanpito

Kysymys: Arvonlisäveroneuvonnan veroasiantuntijoiden tulkinta on, että "muina kuin varsinaisina työvälineinä pidettävien silmälasien tai vastaavien tavaroiden hankinnan katsottaneen kuuluvan työntekijän elantomenoihin ja olevan siten vähennys-kelvottomia" (www.edilex.fi, etusivu/arvonlisäverotus/ luku 10.1 Työterveysmenot).

Voidaanko tästä huolimatta valtion kirjanpidossa arvonlisäveron osuus kirjata LKP-tilille 9308 ja alv-menomomentille xx.xx.29?

Vastaus (annettu 20.5.2008): Vähennyskelpoisuus ei valtiolla ole kirjausperuste, koska valtio on arvonlisäverovelvollinen vain liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä eikä valtiolla ole hankinnoistaan vähennysoikeutta (AVL 116 §). Vähennysoikeuden rajoitukset (mm. AVL 114 §) eivät siis koske valtiota. Esimerkiksi hotellilaskulta ei tarvitse laskea eikä kirjata aamiaisen veroa erikseen. Työsuhteasuntojen, -autojen, -puhelinten yms. henkilökunnalle annettujen etujen arvonlisävero kirjataan arvonlisäverotilille ja -menomomentille. Muihin poikkeuksiin arvonlisäverovelvollisten käytäntöihin verrattuna kuuluvat esimerkiksi matkakorttien arvonlisäveron kirjaus oston yhteydessä.

Valtiolla kulutus- ja investointimenojen arvonlisäveromeno kirjataan liikekirjanpidossa 1 ja 4 -alkuisten tilien yhteydessä aina tililajiin 930 Suoritetut arvonlisäverokulut.

Talousarviokirjanpidon tili määräytyy sen mukaan, miten vero on budjetoitu. Valtion kulutus- ja investointimenot (momentit 01—28 ja 70—79) on budjetoitu ilman arvonlisäveroa. Muille kuin erikseen verovelvollisille valtion virastoille ja laitoksille myönnetään määrärahat verottomin hinnoin. Ilman arvonlisäveroa budjetoiduista menoista kirjataan menon osuus toimintamenomomentille ja arvonlisäveron osuus arvonlisäveromenomomentille.

Siirtotalouden kulut ovat verollisina budjetoituja. Tavarana tai palveluna (esimerkiksi työvoimaviranomaisen hankkima työvoimapoliittinen aikuiskoulutus) luovutettavasta tulonsiirrosta aiheutuvat ostomenot kirjataan arvonlisäveroineen 8-alkuisille tileille kuluksi. Arvonlisäveroa ei siis tässä tapauksessa kirjata tililajiin 930 Suoritetut arvonlisäverokulut.

Lisäohjeistusta arvonlisäveron käsittelyyn valtion kirjanpidossa löytyy Valtion kirjanpidon käsikirjan luvusta 6 Arvonlisäveroon liittyvät kirjaukset.

80 Aktivointirajan muuttaminen

Kysymys: Virastossa kirjataan tällä hetkellä hankinta käyttöomaisuuskirjanpitoon silloin, kun sen arvonalisäveroton hankintahinta ylittää 1 000 euroa ja esineen käyttöikä arvioidaan yli yhden vuoden pituiseksi. Olemme muuttamassa tämän vuoden aikana hankintahinnan rajaa 10 000 euroon. Miten tässä tilanteessa tulee menetellä aikaisemmin hankittujen alle 10 000 euron hankintojen kanssa, jotka ovat käyttöomaisuuskirjanpidossa ja joiden hankintamenot jaksotetaan poistoina kuluiksi?

Miten menetellään mahdollisten hallinnansiirtojen kanssa?

Vastaus (annettu 20.5.2008): Kun aktivointiraja on nostettu 1 000 eurosta 10 000 euroon, on vanhan aktivointirajan perusteella aktivoidun omaisuuden käsitteilylle kaksi vaihtoehtoa.

- 1) Kirjataan hankintamenot poistoina kuluksi alkuperäisen poistosuunnitelman mukaan. Uutta aktivointirajaa sovelletaan siis vain rajan noston jälkeen hankittuihin esineisiin.
- 2) Poistetaan alkuperäiseltä hankintahinnaltaan alle 10 000 euron arvoisten esineiden jäljellä oleva hankintameno suunnitelmasta poikkeavilla poistoilla.

Tilivirasto voi valita, kumpaa menettelytapaa soveltaa. Valittua vaihtoehtoa on sovellettava johdonmukaisesti kaikkiin käyttöomaisuusesineisiin.

Tämä vaikuttaa hallinnansiirtoihin seuraavasti:

Vaihtoehdon 1 mukaisesti meneteltäessä pidetään alun perin taseeseen aktivoidun esineen hankintameno edelleen taseessa saadessanne hallinnansiirtona esineen toiselta tilivirastolta.

Vaihtoehdon 2 mukaisesti meneteltäessä tehdään toiselta tilivirastolta saadun ja alkuperäiseltä hankintamenoilta alle 10 000 euron hintaisen esineen hallinnansiirtokirjaukset seuraavan esimerkin mukaisesti.

Vastaanottava virasto kirjaa saamansa käyttöomaisuusesineen poistamattoman hankintamennon 5 000 euroa kuluksi tiliä 4890 Suunnitelmasta poikkeavat poistot käyttäen.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2083 Tilivirastojen väliset hallinnansiirrot			5 000
4890 Suunnitelmasta poikkeavat poistot		5 000	

81 Todistukset vero- ja työnantajamaksujen hoitamisesta

Kysymys: Valtion virastolta vaaditaan usein tarjouksen yhteydessä todistusta siitä, että virasto on suorittanut verot ja lakisääteiset sosiaalimaksut. Samassa yhteydessä vaaditaan selvitys myös siitä, että virastolla on voimassa oleva eläkevakuutus sopimus ja että se suorittanut eläkevakuutusmaksut.

Tähän ei riitä maininta siitä, että kyseessä on valtion virasto. Mistä tuollaiset todistukset voi hankkia?

Vastaus (annettu 26.2.2008): Verojen maksusta todistuksen saa verohallinnolta ja todistukset voi tilata virka-aikana palvelunumerosta 020 697 032. Todistukset eläkkeistä ja eläkemaksuista saa Valtiokonttorin Vakuutus toimialalta. Pyyntö osoitetaan sähköpostilla tai puhelimitse Ari Kemiläiselle, Jenni Heikkilälle tai Henna Sorvarille. Sähköpostiosoitteemme ovat muotoa etunimi.sukunimi@valtiokonttori.fi ja Valtiokonttorin keskuksen numero on 09-77251.

82 Vastuusitoumukset tilinpäätöksen liitteellä arvonlisäverollisin hinnoin

Kysymys: Tilinpäätöksen liitteessä 12: Valtiontakaukset ja –takut sekä muut vastuut on erittely Vastuusitoumukset. Esitetäänkö vastuut siinä arvonlisäverollisin vai arvonlisäverottomin hinnoin? Meillä on arvonlisäverollisia vuokravastuita.

Vastaus (annettu 15.2.2008): Vastuut esitetään arvonlisäverollisin hinnoin eli arvonlisäveron määrä otetaan mukaan vastuusitoumuksen arvoa määriteltäessä.

83 Veloituslasku ja sen kokonaan hyvittävä hyvityslasku

Kysymys: Viedäänkö veloituslasku ja sen kokonaan hyvittävä hyvityslasku Roudosta ostoreskontraan ja kirjanpitoon?

Vastaus (annettu 14.2.2008): Ostoreskontraan maksatusta varten vietävällä menotositteella pitää olla tarkastus ja hyväksymismerkinnät. Aiheetonta laskua ei pidä hyväksyä.

Aiheetonta laskua ja sen hyvitystä ei viedä kirjanpitoon.

Jos aiheeton lasku on kuitenkin virheellisesti hyväksytty ja siirretty ostoreskonttaan ja kirjanpitoon, sitä vastaava hyvityslasku tulee myös hyväksyä ja siirtää ostoreskontraan ja kirjanpitoon.

Aiheettomia laskuja ja niiden hyvityksiä voidaan tarvittaessa säilyttää tosineistoon liittyvänä kirjeenvaihtona.

84 Virkistystoimintaan liittyvien menojen kirjaaminen

Kysymys: Virastomme järjesti virkistysiltapäivän. Tilasimme virkistyspalveluja tuottavalta yritykseltä tapahtumapaketin, joka sisälsi yhteiskuljetuksen linja-autoilla tapahtumapaikalle, tarjoilut ja eräoppaiden palvelut. Kuinka menot vietään kirjanpitoon?

Vastaus (annettu 14.2.2008): Virkistystilaisuuden järjestäminen sisältäen kuljetukset, ruokailu ja eräopaspalvelut voidaan hankkia pakettina palvelutuottajalta. Tällöin on ostettu kokonaispalvelu, joka kirjataan yhdelle palvelujen menotilille. Tässä tapauksessa palvelukokonaisuus on virkistystilaisuus, josta aiheutuneet menot kirjataan tilille 4333 Virkistyspalvelut.

Jos linja-autokuljetus ostetaan erikseen matkustuspalvelujen tuottajalta, lasku kirjataan tilille 4502 Matkustuspalvelut. Samoin erikseen ravintolasta ostetut ravintolapalvelut kirjataan tilille 4390 Ravitsemuspalvelut. Eräoppaiden palvelut kirjataan kummassakin tapauksessa tilille 4333 Virkistyspalvelut.

85 Valtion maksamien verojen kirjaaminen

Kysymys: Valtion kirjanpidon käsikirjassa tilinpäätöksen liitettä 2 koskevassa luvussa (12.3.2) annetussa bruttotulojen ja -menojen poimintaohjeessa tiliryhmä 90 Verot ja veronluonteiset maksut on tuottojen joukossa. Olemme maksaneet arpajaisveroa ja kirjanneet maksun tilille 9014, koska tilin selitteen mukaan: "Tämä tili sisältää muut välilliset verot. Näitä ovat esimerkiksi arpajaisvero,..."

Onko tililaji 901 Muut verot ja veronluonteiset maksut vain tuottojen kirjaamiseen?

Vastaus (annettu 4.2.2008): Liikekirjanpidon tilikartassa valtion maksamia veroja on mahdollista kirjata kahteen eri paikkaan: tililuokkaan 9 ja tililajiin 457. Tililuokassa 9 on, lähinnä symmetrian vuoksi, arvonnisäveromenot (tiliryhmä 93) arvonnisäverotulojen yhteydessä. Kaikki muut valtion maksamat verot kirjataan tililajissa 457 olevalle sopivalle kulutilille.

Korjatkaa maksamanne arpajaisvero tilille *4579 Muut verot. Tilille kirjataan kaikki vi-rastojen ja laitosten valtiolle maksamat (muut kuin alv) verot.

86 Kysymys yhteisrahoitteisesta toiminnasta

Kysymys: Monet virastot ovat kysyneet Valtiokonttorilta yhteisrahoitteiseen toimintaan liittyviä kysymyksiä. Useimmiten kyse on ollut siitä, onko jokin viraston toiminta yhteisrahoitteista toimintaa vai ei. Ongelmaksi on muodostunut rajanveto sekä maksullisen toiminnan ja yhteisrahoitteisen toiminnan välillä että viranomaistoiminnan välillä. Virasto saa hankkeeseen tai projektiin rahoitusosuuden, eikä tiedetä, pitääkö kyseisestä toiminnasta tai sen osasta laatia yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma toimintakertomukseen.

Vastaus (annettu 25.1.2008): Valtiovarainministeriön työryhmämuistiossa 9/2007, Kokonaiskustannusten laskenta ja niihin perustuva yhteisrahoitus, on esitetty kustannusvastaavuuslaskelmalle otettavasta rahoituksesta seuraavasti:

Luku 8.3: Yhteisrahoitteisen toiminnan käsitteen täsmennystarpeet

Yhteisrahoitteisesta toiminnasta raportoiminen on osa tiliviraston ja tulosohjautun viraston ja laitoksen tilivelvollisuuden toteuttamista. Kustannusvastaavuuslaskelma on tilivelvollisuuden toteuttamisen keskeinen väline. Yhteisrahoitteisen toiminnan määrittely määrää myös laskelman laatimisvelvollisuuden laajuuden. Jos toiminnan luonteesta johtuvan määrittelyn perusteella toimintaa voidaan pitää sekä yhteisrahoitteisena toimintana että viranomais-toimintana, tulisi kustannusvastaavuuslaskelman laadintavelvollisuudessa korostaa lähtökohtaisesti tilivelvollisuuden toteutumista.

Edellä mainittu tarkoittaa sitä, että jos varmasti ei pystytä ratkaisemaan onko jokin toiminta yhteisrahoitteista vaiko viranomaistoimintaa, tulee toiminnan tuotot ja kustannukset esittää yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmalla.

1.1.2008 annetussa Kirjanpidon tilit -määräyksessä on yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot määrätty kirjattavaksi tililajiin 397 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot. Edellä mainittua periaatetta tulee soveltaa myös kirjaustiliä valittaessa.

Valtiokonttori ei voi ottaa kantaa siihen, onko kysymyksissä esitetyt toiminnot yhteisrahoitteista vai ei. Vastauksessa esitetäänkin vain yhteisrahoitteisen toiminnan tunnusmerkkejä, joiden perusteella viraston itsensä tulee päättää, onko kyseessä yhteisrahoitteinen toiminta vai ei.

Yhteisrahoitteisesta toiminnasta ei säädetä erikseen, vaan virastoilla on niiden hallintosäädösten osoittamalla toimialalla ja tavalla oikeus sitoutua yhteisesti rahoitettaviin hankkeisiin muiden toimijoiden kanssa sekä oikeus ottaa vastaan ja käyttää rahoitusta tiettyyn tarkoitukseen talousarvion ja asiaa koskevan sääntelyn osoittamissa rajoissa.

Yhteisrahoitteisella toiminnalla tarkoitetaan kaikkea sellaista vapaaehtoista toimintaa, jota samanaikaisesti virastolle osoitetun määrärahan kanssa rahoitetaan muulla rahoituksella.

Yhteisrahoitteisessa toiminnassa korostuvat seuraavat piirteet:

- Ulkopuolinen rahoittaja ei saa rahoituspanostaan vastaan välitöntä vastiketta eikä ulkopuolisella rahoittajalla ole yksinomaista omistusoikeutta hankkeen tuloksiin.

- Aloite hankkeen käynnistämiseksi voi tulla virastolta itseltään, rahoittajalta tai ulkopuoliselta.
- Toiminnan kustannukset on sovittu tai päätetty jaettavaksi rahoittajien kesken.
- Hankkeen sisällön kontrolli on toteuttajavirastolla. Rahoittajalla voi kuitenkin olla paitsi oikeus seurata hankkeen etenemistä myös aktiivinen rooli hankkeen ohjauksessa.
- Talousarvionalouden ulkopuoliseen rahoittajaan nähden kysymys on sopimukseen perustuvasta toiminnasta.
- Talousarvionalouden sisäisessä yhteisrahoituksessa on kysymys talousarvion toimeenpanoon liittyvästä hallinnollisesta määrärahan tai valtuuden jakopäätöksestä tai valtuudesta tehtävästä rahoituspäätöksestä.

Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoituksella tarkoitetaan viraston omaa määräraha-rahoitusta sekä kaikkea muualta sen saamaa rahoitusta, jota vastaan virasto sitoutuu sopimusperusteisesti tekemään jotakin, jota nimenomaisesti ei ole säädetty viraston lakisääteiseksi ja pakolliseksi tehtäväksi.

Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusta on:

- Viraston kaikki budjettitalouden sisältä sen toimialan mukaisiin vapaaehtoiisiin tehtäviin saama rahoitus.
- Viraston kaikki budjettitalouden ulkopuolelta tiettyyn tarkoitukseen saama antajalleen vapaaehtoinen rahoitus. Tällaista rahoitusta voivat olla esimerkiksi erilaiset avustukset, rahoitusosuudet ja tuet sekä käyttötarkoitussidonnaiset lahjoitukset ja testamenttivarat.

Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusta eivät ole:

- maksullisen toiminnan tulot,
- lahjoitukset jotka eivät edellytä sitoutumista,
- läpikulkuerät,
- tilanteet, joissa virasto saa rahoitusta lakisääteistä ja pakollista tehtäväänsä varten toiselle virastolle tilijaottelussa osoitetusta määrärahasta tai jakamattomasta määrärahasta.

Yhteisrahoituksen vastaanottamisen edellytyksiä ovat:

- Yhteisrahoituksen käyttötarkoituksen on vastattava vastaanottajan tehtäväpiiriä.
- Yhteisrahoituksen on yhdessä muiden käytettävissä olevien varojen kanssa riitettävä yhteisrahoitteiseen toimintaan ja siitä mahdollisesti aiheutuvien velvoitteiden täyttämiseen.
- Yhteisrahoituksella suoritettujen työn tulokset eivät ilman eri korvausta saa jäädä yksinomaan tai pääasiallisesti yhteisrahoittajan käytettäväksi.
- Yhteisrahoituksen tarkoitus voidaan toteuttaa varsinaista virkatyötä haittaamatta.

- Yhteisrahoitus ei saa sisältää ehtoja, joita ei voida pitää valtion kannalta hyväksyttävänä.

Yksityiskohtaisempia tietoja yhteisrahoitteisen toiminnan muodoista ja periaatteista saa valtiovarainministeriön Yhteisrahoitustyöryhmän muistiosta (19/2003), joka on luettavissa valtiovarainministeriön kotisivuilta.

87 Tili-ilmoituksen ja täsmäytyslaskelman tarkastus ja hyväksyminen palvelukeskuksessa

Kysymys: Valtiokonttorin määräyksen mukaan tiliviraston/rahaston tulee tarkastaa, että tili-ilmoituksella ja tiliviraston täsmäytyslaskelmalla olevat tiliviraston/rahaston tiedot vastaavat tiliviraston/rahaston kirjanpitoa ja tehdä siitä hyväksymismerkintä joko KKP -Rondon tai paperitulosteelle. Voiko palvelukeskus tarkastaa ja hyväksyä tili-ilmoituksen ja täsmäytyslaskelman?

Vastaus (annettu 24.1.2008): Tiliviraston/rahaston keskuskirjanpitoon toimittamista tilitiedoista tulostetaan Valtiokonttorissa kuukausittain tilivirastolle/rahastolle tili-ilmoitus ja täsmäytyslaskelma.

Jos tiliviraston/rahaston kirjanpito tehdään palvelukeskuksessa, voi tilivirasto/rahasto siirtää palvelusopimuksella tili-ilmoituksen ja täsmäytyslaskelman tarkastamisen ja hyväksymisen palvelukeskukselle.

Tilivirastolla/rahastolla on yleensä tällaisissa tapauksissa lukuoikeudet KKP -Rondossa säilytettäviin tiliviraston tili-ilmoituksiin ja täsmäytyslaskelmiin. Tilivirasto vastaa myös palvelukeskuksessa tuotettavasta kirjanpidosta. Tili-ilmoitusten ja täsmäytyslaskelmien tarkastelu tilivirastossa on yksi tapa valvoa palvelukeskuksessa hoidettavan kirjanpidon laatua.

88 Täsmäytyslaskelmalla olevan eron selvittäminen ja korjaaminen

Kysymys: Virastomme sai Valtiokonttorilta täsmäytyslaskelman. Laskelman lopussa oli erosumma, jonka suuruus oli 27 789,48 euroa. Valtiokonttorin julkaiseman käsikirjan täsmäytyslaskelmaa koskevassa luvussa sanotaan, että jos laskelma osoittaa eroa, tulee tiliviraston selvittää virheet ja tehdä tarvittavat korjaukset kirjanpitoonsa.

Mistä tämä ero voisi johtua, ja miten se saadaan pois laskelmalta?

Vastaus (annettu 24.01.2008): Talousarviokirjanpidon täydellisyyden ja luotettavuuden varmistamiseksi liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä on talousarviosta annetun asetuksen 42 e §:n (600/1997) mukaisesti laadittava kuukausittain ja tilinpäätöksen yhteydessä täsmäytyslaskelma.

Täsmäytyslaskelma tuotetaan Valtiokonttorin keskuskirjanpidossa tiliviraston kuukausittain toimittamien tilitietojen perusteella ja se toimitetaan sähköisesti yhdessä tili-ilmoituksen kanssa KKP-Rondon tai paperilla.

Jos tiliviraston kirjanpito tehdään palvelukeskuksessa, tilivirasto voi palvelusopimuksella siirtää tili-ilmoituksen ja täsmäytyslaskelman tarkastuksen, hyväksymismerkinnän ja korjaustositteiden tekemisen palvelukeskukselle.

Tiliviraston tulee itse laatia täsmäytyslaskelma riittävän usein, jotta kirjanpidon virheiden löytäminen helpottuu.

Jos täsmäytyslaskelma osoittaa eroa liikekirjanpidon täsmäytyslaskelmalle otettavien tasetilien (T-tilit) ja talousarviokirjanpidon välillä, virheet pitää selvittää ja tehdä vaadittavat korjaukset tiliviraston kirjanpitoon mahdollisimman pian. Samoin tili-ilmoituksella olevat huomautusmerkinnät tulee tarkastaa ja selvittää ja tehdä mahdollisesti tarvittavat korjaukset tiliviraston kirjanpitoon. Korjaukset tehdään aina avoinna olevalle kaudelle.

Täsmäytyslaskelmalle otettavien liikekirjanpidon tasetilien ja talousarviokirjanpidon ero voi johtua esimerkiksi siitä, että jotakin on jäänyt kirjaamatta talousarviokirjanpitoon, tai on kirjattu jotakin sellaista, joka sinne ei kuulu.

89 Palvelukeskusten palvelumaksun kirjaaminen, muutos kirjauskäyttöön 1.1.2008 alkaen

Kysymys: Talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksemme laskuttaa talousarviotalouden piiriin kuuluvia asiakkaitamme antamistamme palveluista. Mille lkp-tilille kirjaamme saamamme tulot? Entä mille tilille asiakkaamme kirjaa meille maksamansa palvelumaksut?

Vastaus (annettu 4.4.2007, muutettu 18.12.2007): Talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskusten toiminta on luonteeltaan toisen viraston lakisääteisten tehtävien hoitamista. Se ei siis ole maksullista toimintaa eikä yhteisrahoitteista toimintaa.

Liikekirjanpidon tilikartassa on 1.1.2008 alkaen tili *3968 Palvelutoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta. Tälle tilille kirjataan toisille virastoille ja laitoksille suoritetuista palveluista veloitetut kustannusten korvaukset. Näitä ovat mm. palvelukeskusten talous- ja henkilöstöhallinnon, IT- ja muut keskitetysti tuotettavat palvelut.

Palvelut saanut virasto kirjaa maksamansa korvaukset menolajin mukaiselle tilille. Tililajiin Palvelujen ostot on perustettu uusi tili 4328 Talous- ja henkilöstöhallinnon palvelujen ostot. Tälle tilille virastot ja laitokset kirjaavat valtion sisäiset ja muiltakin sektoreilta ostetut palvelut. IT-palveluja kirjataan esim. tileille 4322 Tietoliikennepalvelut ja 4323 Atk:n käyttöpalvelut.

Rahastot kirjaavat edelleen maksuliike-, kirjanpito- ja muiden vastaavien tehtävien hoidosta maksettavat lakisääteiset kustannusten korvaukset tilille 4395 Palveluiden ostot valtion virastoilta ja laitoksilta. Tämä tili on vain talousarvion ulkopuolella olevien rahastojen käytössä.

Vuoden 2007 loppuun saakka noudatetaan tätä kirjausohjetta: Liikekirjanpidon tilikartassa parhaiten soveltuva tili saatujen palvelumaksujen kirjaamiselle on *3988 Muut tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta. Asiakkaanne kirjaa perimänne palvelumaksut tilille *4908 Yhteistoiminnan kulukorvaukset valtion virastoille ja laitoksille. Heidän on syytä alajaotella tämä tili, jotta he voivat erottaa esim. yhteisrahoitteisen toiminnan menot palvelumaksuista.

90 Arvonlisäveroa vastaan saatavan tulon netottaminen arvonlisäveromenomomentille, voimassa 31.12.2013 saakka

Kysymys: Taloushallinnon forumissa oli mainittu, että vuoden 2008 alussa talousarvionalouden ulkopuolisen rahoituksen alv-kirjauksissa käytännöt muuttuvat ja arvonlisäveron osuutta vastaan saatava tulo nettobudjetoidaan.

Mitä talousarvionalouden ulkopuolinen rahoitus tarkoittaa tässä yhteydessä? Tarkoittaako se myös maksullista palvelutoimintaa? Onko kaikki yhteisrahoitteinen toiminta talousarvionalouden ulkopuolista?

Vastaus (annettu 18.12.2007): Vuoden 2008 budjetoinnissa on huomioitu tämä muutos. Talousarvioesityksen yksityiskohtaisten perustelujen yleisissä määräyksissä on asiasta seuraavaa:

"Jos menoa, joka maksetaan viraston nettobudjetoidusta toimintamenomäärärahasta (momenttitunnus 01) ja hallinnonalan arvonlisäveromenomäärärahasta (momenttitunnus 29), vastaan saadaan tuloa (kuten maksullinen toiminta, EU- ja muu yhteisrahoitus), tulon arvonlisäveromenoa vastaava osuus nettobudjetoidaan hallinnonalan arvonlisäveromenomomentille (momenttitunnus 29). Valtion viraston tai laitoksen arvonlisäverollisten suoritteiden myynnistä arvonlisäverolain mukaan suoritettava vero tuloutetaan kuitenkin momentille 11.04.01 Arvonlisävero."

Pääasiallisesti tätä menettelyä sovelletaan yhteisrahoitteisiin hankkeisiin. Maksulliseen toimintaan tätä menettelyä sovelletaan vain harvoin, koska verollisena myytävien liiketaloudellisiin perustein hinnoiteltujen suoritteiden hintoihin sisältyvä arvonlisävero on arvonlisäverotuloa ja kirjataan normaalisti momentille 11.04.01.

On lisäksi huomattava, että menettelyn soveltamisen ehtona on nettobudjetoitu toimintamenomomentti.

Kirjanpidossa menettelytapa on sellainen, että laskua maksettaessa arvonlisävero kirjataan hallinnonalan arvonlisäveromenomomentille. Kun laskutetaan asiakkaalta rahoitusosuutta, kirjataan maksettua arvonlisäveroa vastaava rahoitusosuus laskusta arvonlisäveromenomomentin hyvitykseksi. Luonteeltaan tällainen kirjausmenettely vastaa oikaisukirjausta.

Ulkopuolisella rahoituksella tässä tarkoitetaan valtion budjetin ulkopuolelta esim. elinkeinoelämältä, EU:lta tai kunnilta saatua tuloa. Myös budjettitalouden sisällä on yhteisrahoitteista toimintaa, esim. Suomen Akatemia ja Tekes ovat suuria rahoittajia. Eri hallinnonaloille kuuluvien virastojen väliset ns. sisäiset arvonlisäverot oikaistaan sisäisten arvonlisäverotilien kirjauksilla. Ks. Valtion kirjanpidon käsikirja luvut 5 - 7.

91 Talousarvion toteutumalaskelman ja valtuuslaskelman tietolähteet

Kysymys: Mistä saa selkeimmin ja luotettavimmin tiedot talousarvion toteutumalaskelmaan ja siihen liittyvään valtuuslaskelmaan?

Vastaus (annettu 14.11.2007): Tilinpäätösvuotta edeltäneen vuoden tilinpäätöstiedot siirretään suoraan edellisen vuoden tarkastetun toteutumalaskelman sarakkeesta ”Tilinpäätös” (edellyttäen, että tiliorganisaatiossa ei ole tapahtunut muutoksia varainhoitovuoden aikana).

Tilinpäätösvuoden tiedot otetaan joulukuun talousarviokirjanpidon tiedoista. Käytökelpoisia raportteja ovat talousarviokirjanpidon pääkirja, talousarvion seurantaraportti tai muu tarkoitusta varten otettu raportti. Talousarvion toteutumalaskelmaan voi tietoja poimia myös Netrasta saatavilla raporteilla. Netran toteutumatie-dot vastaavat tiliviraston kirjanpidon tietoja. Jakamattomien määrärahojen jakopäätökset eivät näy Netrassa.

Valtuustiedot otetaan valtuuskirjanpidosta.

Toteutumalaskelmaa laadittaessa on tärkeää lopuksi tarkastaa, että laskelman tiedot täsmäävät talousarviokirjanpitoon ja valtuuskirjanpitoon.

92 2. Jakamattomien määrärahojen jakopäätöksillä saadut määrärahat kirjanpidossa

Kysymys: Mistä voi tietää, että kaikki jakamattomista määrärahoista saadut jakopäätöksillä saadut määrärahat ovat mukana kirjanpidossa? Talousarvion toteutumalaskelman laatiminen on vaikeaa, kun ei ole varma, että tiliviraston kirjanpidossa/pääkirjassa on kaikki määrärahat, joihin on myönnetty jakopäätöksellä kirjausoikeus.

Vastaus (annettu 14.11.2007): Viraston tulee sisäisellä ohjeistuksella ja valvonnalla varmistaa, että jakopäätösasiakirjat tulevat tilivirastossa tiedoksi myös taloushallintoa hoitaville. Jakokirjeillä saadut määrärahat viedään juoksevasti kirjanpitoon varainhoitovuoden aikana, joten asia ei liity pelkästään tilinpäätökseen.

93 Jakamattoman määrärahan käyttämättömän osan esittäminen

Kysymys: Ministeriö jakaa jakamatonta määrärahaa kirjausoikeuksin. Osa määrärahasta jää käyttämättömänä jäljelle. Esitetäänkö käyttämätön määräraha talousarvion toteutumalaskelmassa?

Vastaus (annettu 14.11.2007): Jakamaton ja käyttämätön määräraha esitetään toteutumalaskelmassa.

94 Jakamattomien määrärahojen, jakopäätöksillä saatujen määrärahojen ja valtuuksien esittäminen saajan ja jakajan toteutumalaskelmassa

Kysymys: Miten tiedot esitetään talousarvion toteutumalaskelmassa, kun tilivirasto on saanut jakopäätöksellä toiselta tilivirastolta käyttöoikeuden (ei kirjausoikeutta) jakamattomaan määrärahaan ja määrärahaan liittyvän valtuuden?

Entä miten tiedot esitetään, kun tilivirasto on saanut jakopäätöksellä toiselta tilivirastolta kirjausoikeuden jakamattomaan määrärahaan sekä määrärahaan liittyvän valtuuden?

Vastaus (annettu 14.11.2007): Jakamattoman määrärahan, johon toiselle tilivirastolle on myönnetty käyttöoikeus, esittää talousarvion toteutumalaskelmassa määrärahan myöntänyt tilivirasto. Jakamattoman määrärahan käyttöönsä saanut tilivirasto laskuttaa toteutuneen käytön määrärahan myöntäneeltä tilivirastolta.

Jakamattoman määrärahan, johon toiselle tilivirastolle on myönnetty kirjausoikeus, esittää talousarvion toteutumalaskelmassa määrärahan saanut tilivirasto. Kirjausoikeuden myöntänyt tilivirasto esittää toteutumalaskelmassaan jakamiensa kirjausoikeuksien euromäärällä vähennetyn määrän.

Jakamattomiin määrärahoihin liittyvät valtuudet esittää tilinpäätöksessään valtuuden käyttöönsä saanut tilivirasto. Jakaja esittää vain ne valtuudet, jotka sillä on jakopäätösten jälkeen käytettävissään.

95 Siirrettyjen määrärahojen esittäminen talousarvion toteutumalaskelmassa

Kysymys: Miten esitetään toteutumalaskelmassa määräraha (14 000 euroa), jonka tilivirastomme sai käyttöönsä marraskuussa 2005 toiselta tilivirastolta? Rahaa käytettiin 2 728,47 euroa ja lopusta tehtiin siirretyn määrärahan peruutus (11 271,53 euroa). Tilivirastollamme ei ole kirjanpidossa vuodella 2005 (= "tilinpäätös vuosi") käytössä momentin 28.80.24 määrärahaa, ainoastaan siirretty määräraha, jota vastaa talousarviokirjanpidon tili 4.04.28.80.24.

Eritelläänkö toteutumalaskelmassa eri vuosien siirtyviä siirtomäärärahoja?

Vastaus (annettu 14.11.2007): Silloin kun virasto saa kirjaamisoikeuden siirretyn määrärahan tilille, tilivirasto tekee kirjanpitoonsa kyseistä tiliä koskevan alkusaldomuutoksen ja esittää siirrettyä määrärahaa koskevat tiedot talousarvion toteutumalaskelmassaan seuraavasti:

Momentin numero, nimi ja määrärahalaji sen mukaan kuin ne ovat olleet sen vuoden budjetissa, jolta määräraha on siirtynyt. 28.80.24 VEL-perusteinen kuntoutus ja työhyvinvoinnin tuki (smr 2v)

- Tilinpäätös vuoden sarakkeet jätetään tyhjiksi.
- Siirtomäärärahoja koskeviin täydentäviin tietoihin kohtaan "Edellisiltä vuosilta siirtyneet" merkitään se summa, jolle on saatu kirjaamisoikeus, (14.000 euroa).
- Kohtaan "Käytettävissä vuonna n" merkitään se summa, joka tilivirastolla on ao. määrärahaa käytössään, eli sama summa, jolle on saatu kirjaamisoikeus, (14 000 euroa)
- Kohtaan "Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)" merkitään siirretyn määrärahan todellinen käyttö, (2 728,47 euroa).
- Siirretyn määrärahan peruutus ilmoitetaan liitteellä 4.

Se tilivirasto, joka on varainhoitovuoden aikana myöntänyt toiselle tilivirastolle kirjaamisoikeuden siirretyn määrärahan tilille, tekee omaan kirjanpitoonsa kyseistä tiliä koskevan alkusalidon muutoksen (vähennyksen) ja esittää tiedot omassa talousarvion toteutumalaskelmassaan seuraavasti:

- Momentin numero, nimi ja määrärahalaji sen mukaan kuin ne ovat olleet sen vuoden budjetissa, jolta määräraha on siirtynyt. Jos tilivirastolla on käytössään myös vastaava tilinpäätös vuoden määräraha, esitetään siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot samalla rivillä kuin tilinpäätös vuoden määrärahojen käyttöä koskevat tiedot.
- Tilinpäätös vuoden sarakkeet täytetään niiltä osin, kuin tilivirasto on käyttänyt vastaavaa tilinpäätös vuoden määrärahaa.
- Siirtomäärärahoja koskeviin täydentäviin tietoihin kohtaan "Edellisiltä vuosilta siirtyneet" merkitään annettua kirjaamisoikeutta koskevalla alkusaldomuutoksella korjattu siirretyn määrärahan tilin alkusaldo.

- Kohtaan "Käytettävissä vuonna n" merkitään se summa, joka tilivirastolla on ao. määrärahaa käytössään (= mahdollinen tilinpäätösvuoden määräraha + alkusaldomuutoksella korjattu siirretyn määrärahan alkusaldo)
- Kohtaan "Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)" merkitään tilinpäätösvuoden määrärahan ja siirretyn määrärahan todellinen käyttö yhteensä.

Toteutumalaskelmassa eri vuosien siirrettyjä määrärahoja ei eritellä tileittäin.

**96 Siirtomäärärahan lisäjaottelut esitettävien vuosien toteutumalaskelmas-
massa**

Kysymys: Siirtomäärärahmomentti on tilijaottelussa lisäjaoteltu eri tavoin pe-
rääkkäisinä vuosina. Miten momentti esitetään talousarvion toteutumalaskelmas-
sa?

Vastaus (annettu 14.11.2007): Talousarviotilit esitetään toteutumalaskelmassa
aina tilijaottelun tarkkuudella, joten myös siirtomäärärahmomentista otetaan to-
teutumalaskelmaan kaikki esitettävien vuosien tilijaottelutasot. Momenttitasolla
esitetään summatason tiedot.

97 Tililajin 175 talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lyhytaikaiset lainasaamiset esittäminen valtion taseessa

Kysymys: Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston tasekaavassa ei ole tililajia 175 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lyhytaikaiset lainasaamiset vastaavaa tasanimikettä. Missä taseen kohdassa nämä lainasaamiset tulisi esittää?

Vastaus (annettu 14.11.2007): Kun laaditaan rahaston tasanimikettä Euromääräiset lainasaamiset ja Valuuttamääräiset lainasaamiset, sisällytetään 175-alkuisille tileille kirjatut erät näihin sen mukaan, kummasta on kyse.

Audit trail kirjanpidon ja mainittujen tase-erien välillä todennetaan tekemällä erittely kullakin nimikkeellä esitetyistä tileistä. Erittelydokumentti säilytetään kuten muukin tilinpäätösaineisto. Poikkeuksia valtiovarainministeriön määräyksen mukaiseen tasekaavaan ei tehdä.

98 Tiliöintiohjeet virastojen välisissä yhteistyösopimuksissa

Kysymys: Teemme paljon yhteistyösopimuksia muiden valtion virastojen kanssa. Olemme halunneet laittaa sopimukseen näkyviin kirjausohjeet. Esimerkki on alla, rahat on myönnetty meidän toimintamenoistamme.

Sopimuksessa oleva ohje: Rahoituksen saaja virasto kirjaa hankkeesta aiheutuneet menot arvonlisäveroineen lopullisille liikekirjanpidontileille ja saamansa tulon liikekirjanpidon tilille *3978 Yhteistoiminnan tuotot valtion virastoilta. Rahoituksen antaja kirjaa menot liikekirjanpidontilille *4908 Yhteistoiminnan kulukorvaukset.

Valtiokonttorin järjestämissä tilauksissa on painotettu sitä, että kirjausohjeet tulisi laittaa yhteistyösopimukseen näkyviin. Nyt eräät virastot/laitokset ovat jopa "närkästyneitä" näistä kirjausta koskevista kohdista. Tuleeko näin siis menetellä?

Vastaus (annettu 4.6.2007): Käytäntönne on hyvä. Näin voidaan edesauttaa sitä, että tilivirastojen väliset tapahtumat tulevat kirjatuksi oikein ja yhtenäisin periaattein. Kirjanpidon tilit -määräyksen mukaan tilivirastojen väliset tapahtumat kirjataan käyttäen tilikartan sisäisiä tilejä. Sisäiset tilit on merkitty tähdellä (*).

Talousarviotalous on yksi kirjanpitovelvollinen ja sisäisten tuottojen tilin *3978 Yhteistoiminnan tuotot valtion virastoilta vastatili on sisäisten kulujen tili *4908 Yhteistoiminnan kulukorvaukset valtion virastoille ja laitoksille. Valtion tilinpäätöksessä, joka kootaan tilivirastojen pääkirjojen tiedoista, sisäiset tuotot eliminoidaan siirtämällä ne sisäisten kulujen tililajiin tilille *4909 Sisäisten kulujen oikaisu. Tämä tili on vain Keskuskirjanpidon käytössä. Sisäisten tuottojen tulee valtiotasolla olla yhtä suuret kuin kulut.

99 Kiinteistövero vuokran osana

Kysymys: Olemme saaneet Senaatti-kiinteistöiltä laskun, jonka aihe on kiinteistöverot vuodelta 2006. Vero liittyy rakennukseen, jonka olemme vuokranneet Senaatti-kiinteistöiltä. Kirjataanko kyseinen erä kiinteistöverojen tilille, vai olisiko sitenkin kyse vuokrasopimuksen sisältyvästä erästä, joka vain laskutetaan erikseen?

Vastaus (annettu 1.3.2007): Kiinteistövero on kiinteistön arvon perusteella kunnalle vuosittain suoritettava vero, joka määrätään sille, joka omistaa kiinteistön kunkin kalenterivuoden alkaessa. Senaatti-kiinteistöt, kiinteistön omistajana, maksaa rakennuksistaan kiinteistöveron ja veloittaa vuokralaiselta vuokraa rakennusten käytöstä.

Senaatti-kiinteistöt tekee sekä perinteisiä vuokrasopimuksia että ns. pääomavuokrasopimuksia. Pääomavuokrakohteissa vuokralainen vastaa itse kiinteistön ylläpidosta, kuten korjauksista, koneiden ja laitteiden hoidosta sekä energia- ja vesihuollosta. Senaatti-kiinteistöjen rakennuskannan pinta-alasta sen itsensä ylläpitämiä kohteita on noin 52 prosenttia ja pääomavuokrakohteita noin 48 prosenttia.²

Pääomavuokrakohteissa veloitetaan erikseen kiinteistöveron osuus (lisättynä arvonnlisäverolla). Kyseinen erä on osa vuokraa ja meno kirjataan kirjanpidossa tiliryhmään 420 Vuokrat (ja arvonnlisäveron osuus ao. arvonnlisäverotilille). Kiinteistöveroä maksetaan vain viraston omassa omistuksessa olevista ja näin ollen myös taseeseen merkityistä kiinteistöistä.

² Lähde: Senaatti-kiinteistöt Yhteiskuntavastuuraportti vuodelta 2005.

100 Perintätoimiston tilittämä velallisen suoritus

Kysymys: Miten kirjataan tilivirastolle ulosotossa tai perintätoimiston kautta tuleva tilitys velalliselta?

Vastaus (annettu 5.2.2007): Ulosoton tai perintätoimiston tilitys muodostuu viivästyskorosta, velan pääoman lyhennyksestä sekä velan perimiskuluista.

Ulosottolain 6 luvun 4 ja 5 §:n mukaan (1.1.2007 lukien) ulosottomiehen on kohdennettava kertyneet varat ensin saatavan korolle, sen jälkeen pääomalle ja viimeksi kuluille. Lain mukaan ulosottomiehen tekemä kohdennus sitoo asianosaisia eikä velkoja saa kohdentaa saamiaan varoja siitä poikkeavasti. Lain mukaan kohdennus sitoo myös yksityisessä perinnässä, jota ulosottoviranomainen tai perintäyhtiö hoitaa asiakkaansa puolesta.

Silloin kun tiliviraston puolesta perinnän hoitaa jokin muu taho, kuten ulosottoviranomainen tai perintätoimisto, tämä laskee viivästyskoron sekä laatii erittelyn siitä, miten velalliselta saatu summa on jaettava viivästyskoron ja pääomasuorituksen kesken. Toimeksiantoina velkomista hoitavat tahot pitävät lisäksi perintäkirjanpitoa.

Jos tilivirasto itse hoitaa perinnän, sen on silloinkin kohdennettava saadut varat ulosottolain edellyttämällä tavalla ts. ensin saatavan korolle, sen jälkeen pääomalle ja viimeksi kuluille. Huomattavaa on se, että myös perimiskulut tulee periä velalliselta. Perinnästä luopumista ja tileistä poistoa käsitellään tarkemmin Valtion kirjanpidon käsikirjan luvussa 4.11.4 Tileistäpoistot.

Esimerkki:

Perittävä myyntisaatava on 1 000 €, kertyneet viivästyskorkotuotot 100 € ja perintäkulut 61 €.

1. Myyntisaatavan alkusaldo on 1 000 €. Viivästyskorkoja ei ole kirjattu.
2. Ulosottovirasto tai perintätoimisto tilittää velalliselta saamansa 500 €: myyntisaatavat vähenevät 400 €, viivästyskorkoja saadaan 100 €.
3. Ulosottovirasto tai perintätoimisto veloittaa 61 € perintäkuluja, josta alv on 11 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1700 Myyntisaamiset (T) (Alkusaldo)		(1 000)	
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		500	
1700 Myyntisaamiset (T)			400
5000 Korot euromääräisistä saamisista	29.10.21		100
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			61
4399 Muut ulkopuoliset palvelut	29.10.21	50	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	29.10.29	11	

101 Tulospalkkiovelan peruuttaminen

Kysymys: Mille tileille kirjataan tulospalkkioiden peruutus. Tulospalkkioita ei maksettukaan niin paljon kuin edellisessä tilinpäätöksessä oli arvioitu. Velka on kirjattu vuoden 2005 kirjanpitoon Valtiokonttorin 13.1.2006 antaman ohjeen mukaan.

Vastaus (annettu 9.1.2007): Tulospalkkiovelan peruutus kirjataan samalle tilille kuin velkakin. Saldoa on ilmeisesti jäänyt tilille 2619 Muut siirtovelat (T), joten se tulee peruuttaa debet-kirjauksella ja kirjata vastavienti esim. 4103 Palkat ja palkkiot kredit-puolelle ja vastaavasti myös aiemmin varattujen henkilösivukulujen kredit-puolelle määrä, joka on varatun ja todellisen maksun erotus. Talousarviolista pitää tarkastaa, että se on edelleen käytössä. Ilmeisesti se on toimintamomentti, jolloin hyvitys kirjataan sille.

102 Aloittavaan taseeseen virheellisesti käyttöomaisuudeksi merkityt leasinglaitteet

Kysymys: Tiliviraston käyttöomaisuusrekisteriin on vuonna 1997 aloittavaa tasetta laadittaessa kirjattu laitteita, jotka ovat todellisuudessa olleet leasing-laitteita. Laitteille ei ole kirjattu suunnitelman mukaisia poistolajikoodeja, joten niistä ei ole kirjautunut vuosittaisia poistoja.

Minkälaisella kirjauksella laitteet poistetaan taseesta?

Vastaus (annettu 21.12.2006): Virheellisesti käyttöomaisuudeksi taseeseen merkityt leasing-laitteet poistetaan taseesta käyttämällä tiliä 6199 Muut satunnaiset kulut. Jos korjaus on merkitykseltään olennainen, sen vaikutus tilinpäätöksen esitetään tilinpäätöksen liitteessä 1.

103 Hotelliaamiaiseen liittyvän arvonlisäveron kirjaaminen

Kysymys: Miten kirjataan hotellilaskun arvonlisävero, jos majoituksen hintaan on sisältynyt aamiainen? Jotkut hotellit erittelevät aamiaisen hinnan laskuun ja jotkut hotellit eivät sitä erittele. Pitääkö laskun arvonlisävero liikekirjanpidossa kirjata kahta verokantaa käyttäen eli siis käytännössä kahdelle eri arvonlisäverokulutilille?

Vastaus (annettu 20.12.2006): Valtion talousarvioletalouden kirjanpidossa arvonlisäveromenojen kirjaus omille momentilleen ja omille verokannan mukaisille arvonlisävero-menotileilleen liikekirjanpidossa palvelee ainoastaan hankintaneutraaliteetin toteuttamista. Valtion talousarvioletaloudella ei siis ole arvonlisäverolain mukaista vähennysoikeutta eivätkä talousarvioletalouteen kuuluvat virastot tee arvonlisäveroilmoituksia yhteisömyyntejä lukuun ottamatta.

Ottaen huomioon sen tarkoituksen, jota varten ostoihin sisältyvän arvonlisäveron käsittelymenettely on alun perin tehty sekä ottaen huomioon hotelliaamiaisen hintaan sisältyvän arvonlisäveron vähäisyys ei ole perusteltua erotella hotellin laskusta hotelliaamiaisen arvonverolisäveroa erilleen. Näin ollen hotellilaskuun sisältyvä arvonlisävero kirjataan laskun mukaisesti kokonaisuudessaan liikekirjanpidon tilille 9303 Arvonlisäverokulut 8 % silloin, kun aamiaisen arvonlisäveroa ei laskussa ole erikseen esitetty.

104 Hansel Oy:n provision kirjaaminen

Kysymys: Hansel Oy kilpailuttaa palveluja valtion virastoille ja perii kilpailutus-palkkionaan 2,5 % provision jokaisen toteutuneen hankinnan arvosta. Kilpailutettu palvelun myyjä ilmoittaa asiakkaalle laskullaan Hanselin provision erikseen. Mille liikekirjanpidon tilille Hanselin provisio kirjataan?

Vastaus (annettu 13.12.2006): Hanselin provisio kirjataan kokonaispalveluperiaatteella samalle liikekirjanpidon tilille kuin palvelusta aiheutuva meno. Provisio kirjataan myös tavaroiden hankinnassa samalle tilille kuin tavaran hankintameno samalla tavalla kuin erikseen veloitetut pakkaus- ja rahtikulut.

105 Työnantajalle takautuvasti maksettu eläke

Kysymys: Virastomme työntekijälle on myönnetty takautuvasti työkyvyttömyyseläke. Ennen eläkkeelle jäämistä hän oli sairauslomalla ja sai meiltä sairaajan palkkaa. Nyt Valtiokonttori on maksanut eläkkeen meille eläkkeen alkamisajankohdasta sairaajan palkan maksun päättymishetkeen asti.

Miten kirjaamme Valtiokonttorilta saamamme tulon? Onko meillä oikeus sosiaaliturvamaksun palautukseen?

Vastaus (annettu 2.7.2004 ja täydennetty 4.4.2006): Valtion eläkelain 17 b §:n (1184/2003) mukaan voidaan virastolle hakemuksesta valtion eläkelaisissa säädettyin edellytyksin maksaa työntekijälle myönnetty työkyvyttömyyseläke silloin, kun työkyvyttömyyseläke on myönnetty takautuvasti, mikäli virasto on maksanut työntekijälle takautuvalla ajalla sairausajan palkkaa. Vastaavasti virastolle voidaan maksaa työntekijälle myönnetty kuntoutusraha tai työkyvyttömyyseläke ja siihen liittyvä kuntoutusraha, mikäli virasto on maksanut tai maksaa vastaavalla ajalla työntekijälle sairausajan palkkaa. Tarkemmat edellytykset työkyvyttömyyseläkkeen tai kuntoutusrahan maksamisesta työnantajalle ovat em. valtion eläkelaisissa.

Kirjanpidon kirjaukset:

Virastolle työnantajana maksettu eläke tai kuntoutusraha on netotettavissa toimintamenomomentille budjetoitavasta (brutto- vai nettobudjetointi) riippumatta. Koska toimintamenomomentti on siirtomääräraha, ei sillä ole merkitystä, onko virastolle maksettu työntekijälle kuuluvaa eläkettä tai kuntoutusrahaa kuluva varainhoitovuoden tai edellisen varainhoitovuoden aikana maksetun sairausajan palkan perusteella.

Liikekirjanpidossa maksettu palkka tai eläke kirjataan tilille 4102 Sairausvakuutus- yms. lakien mukaiset palautukset. Saatu sosiaaliturvamaksun palautus kirjataan tilille 4113 Sairausvakuutus- yms. lakien mukaiset sosiaaliturvamaksujen palautukset.

Sosiaaliturvamaksun palautukset:

Verohallituksesta aikaisemmin saadun kannanoton mukaan työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 13.2 §:ssä on tyhjentävästi lueteltu tapaukset, joissa työnantajalla on oikeus sosiaaliturvamaksun palautukseen. **Pykälää on muutettu 22.12.2005. Sosiaaliturvamaksun palautukseen oikeuttaviin etuuksiin on lisätty työnantajalle maksettu työntekijäin eläkelain 19 c §:n 1 momentin perusteella saatu eläke.** Rajatapauksissa verottaja ratkaisee hakemuksen perusteella, onko työnantajalla oikeutta sosiaaliturvamaksun palautukseen.

106 Työsuhdematkalipun hankintamenon kirjaaminen

Kysymys: Olemme ottaneet käyttöön virastossamme työsuhdematkalipun, josta xx % pidätetään palkasta ja xx % maksaa työnantaja. Palkasta pidätettävä osuus, joka sisältää vastaavan osan arvonlisäverosta kirjataan tilille 1749X Muut lyhytaikaiset saamiset. Kuinka kirjataan työnantajan osuus matkalipun hinnasta?

Vastaus (annettu 7.4.2006): Työnantajan osuus työsuhdematkalipun arvonlisäverottomasta hinnasta kirjataan tilille 4502 Matkustuspalvelut. Arvonlisävero kirjataan tilille 9303 Arvonlisäverokulut 8 %. Kirjataan siis samoin kuin työsuhdeasuntojen vuokrat vuokriin, työsuhdeautojen hankintameno aktivoidaan ja kirjaan poistona kuluksi tai autojen polttoaine kirjataan polttoainekuluihin.

107 Bruttomenojen ja -tulojen esittäminen tilinpäätöksen liitteessä 2

Kysymys: Tilivirastollamme on käytössä nettobudjetoitu momentti xx.xx.21. Miten liitteessä 2 esitetään sarake "Talousarvio 2005 (TA+LTA:t)"? Miten jako bruttomenoihin ja -tuloihin tehdään? Riittääkö, että laitamme nettomenoihin talousarviossa ja lisätalousarviossa saamamme määrärahan? Entä sarakkeessa "Tilinpäätös 2005" bruttomenot ja tulot, riittääkö siinäkin nettomenot?

Eritelläänkö liitteessä 2 eri vuosien siirtyviä siirtomäärärahoja?

Vastaus (annettu 1.2.2006): Liitteen 2 tarkoituksena on eritellä nettobudjetoitujen momenttien osalta bruttotulot ja bruttomenot. Kohtaan "Talousarvio 2005 (TA+LTA:t) voi erittelyn tehdä, jos sellainen erittely on budjettia laadittaessa tehty, mutta siinä kohdassa erittely ei ole pakollinen tieto. Sen sijaan netto toteutuma on eriteltävä bruttotuloihin ja bruttomenoihin, ja se tehdään käsikirjassa esitetyn LKP-tilijaottelun mukaisesti.

Liitteessä 2 eri vuosien siirrettyjä määrärahoja ei eritellä tileittäin.

108 Tulospalkkioiden kirjaus

Kysymys: Mille vuodelle maksullisen toiminnan tuottoihin perustuvat tulospalkkiot kirjataan, ja miten ja milloin ne esitetään kustannusvastaavuuslaskelmissa? Palkkioiden tarkka määrä ei ole tiedossa ennen kirjojen sulkemista ja ne kirjataan joissakin virastoissa maksuperusteella.

Vastaus (annettu 13.1.2006): Tulosperusteisetkin palkat ja niihin liittyvät työnantajamaksut kirjataan suoriteperusteella sille vuodelle, jolloin ne on ansaittu. Jos määrä ei ole tarkalleen tiedossa, on se arvioitava parhaan saatavilla olevan tiedon perusteella. Jos tulospalkkiot maksetaan seuraavalla tilikaudella, kirjataan velka tilille 2619 Muut siirtovelat (T).

Esimerkissä henkilöstösivukulujen euromäärä on viitteellinen.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
410X Palkat ja palkkiot	xx.xx.21	10 000	
4110 Työnantajan sosiaaliturvamaksu	xx.xx.21	600	
4112 Eläkemaksut	xx.xx.21	2 000	
4114 Tapaturmamaksut	xx.xx.21	30	
2619 Muut siirtovelat (T)			10 630

Kustannusvastaavuuslaskelmiin ne kohdistetaan niin ikään sille vuodelle, jolle ne suoriteperusteeseen mukaan kuuluvat. Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma laaditaan suoriteperusteisesti. Tulot kohdennetaan sille vuodelle, jolloin suorite on luovutettu. Kustannuksiksi kohdennetaan ne kustannukset, jotka ovat aiheutuneet näiden suoritteiden tuottamisesta.

109 Yhteisrahoituslasku ja arvonlisävero

Kysymys: Kyseessä on yhteisrahoitteinen hanke, jonka rahoitus tulee EU:n rakennerahastoista Alma (alueellinen maaseutuohjelma). Hankkeen rahoittaa TE-keskus ja hankkeen omistajana on kaupunki, joka raportoi hankkeesta TE-keskukselle. Hankkeessa on mukana valtion virastoja, jotka tekevät sovittuun osuuden hankkeesta ja saavat rahoituksen hankkeelle myönnetystä rahasta. Hankintoihin liittyvät arvonlisäverot maksetaan samalta momentilta, ei siis arvonlisäveromenomomentilta.

Kun tilivirasto tekee hankkeen omistajalle laskun hankkeelle aiheutuneista kustannuksista, niin kuinka arvonlisävero käsitellään laskulla? Eritelläänkö maksetut arvonlisäverot laskulle eri verokantojen mukaan vai ei?

Vastaus (annettu 12.1.2006): Silloin kun kysymyksessä on muu kuin arvonlisäverolaissa tarkoitettu liiketoiminta, ei valtio ole tästä toiminnasta arvonlisäverovelvollinen, eikä se näin ollen voi periä arvonlisäveroa laskussaan.

Kustannuksiin sisältyvä arvonlisäverokustannus pitää kuitenkin periä rahoittajalta. Kysymyksessä on ns. piilovero, jota ei merkitä laskulle samalla tavalla kuin arvonlisävero. Se kuinka yhteisrahoitushankkeen toteutumisesta aiheutuneet kustannukset laskulla raportoidaan, riippuu siitä, mitä on sovittu rahoittajan kanssa.

Jos rahoittajan kanssa on sovittu, että kustannuksiin sisältyvät arvonlisäverot eritellään, niin laskusta tulee selkeästi käydä ilmi että se ei sisällä tilitettävää arvonlisäveroa. Selvennyksen voi tehdä esimerkiksi lauseella: Yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusten korvaus, ei arvonlisäverolain alaista valtion toimintaa.

110 Kysymys käyttöomaisuuskirjanpidon sisältövaatimuksista

Kysymys: Valtiokonttorin määräyksessä käyttöomaisuuskirjanpidosta määrätään mm. seuraavasti:

Hyödykkeestä tai hyödykeryhmästä merkitään käyttöomaisuuskirjanpitoon tapahtumatietoina:

tilikauden aikana tapahtunut hankintamenon lisäys (ilman arvonalisäveroa) ja sen kirjaamisajankohta (kuukausi ja vuosi)

tilikauden suunnitelman mukainen poisto

mahdollinen tilikauden suunnitelmasta poikkeava poisto

tilikauden aikana tapahtunut hankintamenon vähennys luovutuksen, lopullisen käytöstä poistamisen (esim. romutuksen) tai menetyksen (esim. tuhoutumisen) johdosta ja sen kirjaamisajankohta (kuukausi ja vuosi)

hankintamenon vähennykseen liittyvä kertyneiden poistojen vähennys

mahdollinen arvonkorotus tai arvonkorotuksen peruutus ja sen kirjaamisajankoh-
ta (kuukausi ja vuosi)

Valtiovarainministeriön määräämässä tilinpäätöksen liitteessä 7 raportoidaan em. tiedot. Käyttöomaisuusjärjestelmämme ei kykene tulostamaan raporttia, jolla on hankintamenon vähennykset ja niihin liittyvät poistot. Järjestelmän uusiminen ei ole mahdollinen vaihtoehto lyhyellä ajalla. Miten meidän tulee menetellä?

Vastaus (annettu 12.1.2006): Käyttöomaisuuskirjanpitojärjestelmän oheen on järjestettävä menettely, jolla tarvittavat tiedot pysytään tuottamaan. Tilinpäätöksen liitteen 7 tiedot on raportoitu tiliviraston tilinpäätöksessä jo usean vuoden ajan. Vastaava liite oli aikaisemmin numeroltaan 3. Luontevinta olisi tässä tapauksessa tuottaa tiedot samalla tavalla kuin ne on tuotettu aikaisemminkin.

111 Kelan korvaus työterveyshuollon menoista

Kysymys: Tilillemme on tullut 3.1.2006 työterveyshuollon kustannusten korvausta tilikaudelta 1.1.2004 - 31.12.2004. Kuuluuko nämä kohdentaa vuodelle 2005 vai kirjataanko korvaus maksuperusteisesti vuodelle 2006?

Vastaus (annettu 4.1.2006): Työterveyshuollon kustannusten korvauksen määrä tulee arvioida suoriteperusteisesti tilinpäätöksessä ja kirjata siirtosaamiseksi taseeseen. Jos määrää ei voi ilman olennaisia lisäkustannuksia luotettavasti ennakoita, voidaan se kohdentaa myös maksuun perustuen.

Suoriteperusteen mukaan työterveyshuollon korvaus olisi siten kuulunut kirjata vuodelle 2004. Koska suoriteperuste ei tämän korvauserän kohdalla enää ole mahdollinen, kirjataan korvaus maksuperusteella vuodelle 2006.

112 Tileistäpoistojen kirjaaminen

Kysymys: Miten kirjataan saatavista poistot seuraavissa tapauksissa:

Siirtotalouden menonpalautussaatava, joka on kirjattu tilille 1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)

Liikaa maksetusta palkasta takaisinperintäsaatava, joka on kirjattu tilille 1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)

Vastaus (annettu 4.1.2006): Liikekirjanpidon tilikartassa on seuraavat tilit, joille kirjataan taseen saataviin liittyvät luottotappiot, menetykset ja arvonalennukset:

3090 Maksullisen toiminnan saamisten tileistäpoistot

3190 Vuokra- ja käyttökorvaussaamisten tileistäpoistot

3984 Muun toiminnan saamisten tileistäpoistot,

5098 Rahoitustuottosaamisten tileistäpoistot

5198 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot,

Toiminnan tuotot -tililuokkaan kuuluville tileille 3090, 3190 ja 3984 kirjataan myynti-, vuokra- ja muista kauppahintasaamisista aiheutuneet luottotappiot. Rahoitus- tuotot ja -kulut -tililuokkaan kuuluville tileille 5098 ja 5198 kirjataan realisoituneet rahoitus-, sijoitus- ja luototustoiminnan menetykset sekä muiden pitkäaikaisten sijoitusten ryhmään kuuluvien saamisten arvonalennukset.

Muita erityisiä tileistäpoistojen tilejä tilikartassa ei ole, joten siirtotalouden menojen palautuksiin ja tuloihin liittyviin saamisiin kohdistuvat menetykset kirjataan tiliryhmässä 831 Siirtotalouden kulujen palautukset olevalle tilille.

Mikäli muita kuin edellä mainittuja saatavia ei saada perittyä, kirjataan menetys tilikauden kuluksi tilille 4599 Muut kulut.

Valtioneuvosto on 12.4.1995 tehnyt päätöksen valtion talousarvion yleisistä soveltamismääräyksistä. Sen kohdassa 6.10 on määräykset tileistä poistamisesta. Mikäli saatava on merkitty kirjanpidossa tulorästiksi tai muuksi saamiseksi, päätöksen saatavan tileistä poistamisesta tekee ao. tilivirasto. Tileistä poisto tehdään tähän tarkoitukseen käytettävissä olevasta viraston tai laitoksen omasta määrärahasta.

113 Perusparannusmenojen aktivointi

Kysymys: Jos tilivirasto ottaa käyttöön 10 000 euron aktivointirajan (ei siis sovel-la alempaa rajaa), tuleeeko silloin myös perusparannusmenojen aktivointirajaksi ottaa sama raja? Kaikki 10 000 euroa alittavat korjausmenot tulisi silloin kirjatuksi vuosikuluna?

Vastaus (annettu 27.12.2005): Uudessa käyttöomaisuusmääräyksessä sanotaan perusparannusmenojen aktivoinnista seuraavasti:

"Hyödykkeen tai hyödykeryhmän perusparannusmeno merkitään sen hankintamenon lisäykseksi paitsi, jos perusparannusta on tarkoituksenmukaista käsitellä käyttöomaisuuskirjanpidossa erillisenä hyödykkeenä. Käyttöomaisuuden perusparannusmenoina käsitellään sellaiset menot, jotka lisäävät olennaisesti hyödykkeen tai hyödykeryhmän tuotantokykyä, kun taas sellaiset menot, joilla sen tuotantokykyä ei lisätä tai sitä lisätään vain vähän, kirjataan korjaus- ja kunnossapitomenoina suoraan kuluiksi. Perusparannus pidentää usein hyödykkeen tai hyödykeryhmän vaikutusaikaa, mutta se voi merkitä myös sen tuotantokyvyn lisääntymistä alkuperäisen vaikutusajan pysyessä ennallaan. Rajanveto perusparannuksen sekä korjauksen ja kunnossapidon välillä ei ole aina yksiselitteistä, vaan edellyttää tapauskohtaista harkintaa edellä esitetyt periaatteet huomioon ottaen."

Käyttöomaisuuden perusparannusmeno aktivoidaan riippumatta sen suuruudesta, eli myös alle 10.000 euron perusparannusmeno aktivoidaan, kun se kohdistuu aktivoituun käyttöomaisuuteen.

Korjaus- ja kunnossapitomenon kirjanpidollista käsittelyä ei määritellä sen suuruuden perusteella vaan menon luonteen perusteella. Myös yli 10.000 euron korjausmenot käsitellään vuosikuluina silloin, kun korjauksella ei olennaisesti lisätä hyödykkeen tuotantokykyä.

114 Tililajin 258 Tilivirastojen väliset tilitykset esittäminen rahastojen taseessa

Kysymys: Onko valtiovarainministeriön määräämässä rahastojen tasekaavassa virhe, vai miksi siellä ei ole 3-numeroisella tasolla tiliä 258 Tilivirastojen väliset tilitykset? Jos virhettä ei ole, missä taseen kohdassa 258-alkuiset tilit kuuluu esittää?

Vastaus (annettu 27.12.2005): Kun laaditaan rahaston tasanimikettä Muut lyhytaikaiset velat, sisällytetään 258-alkuiset tilit nimikkeeseen varsinaisesti kuuluvien 262-alkuisten tilien lisäksi. Audit trail kirjanpidon ja Muut lyhytaikaiset velat tase-erän välillä todennetaan tekemällä erittely tällä nimikkeellä esitettävistä tileistä. Erittelydokumentti säilytetään kuten muukin tilinpäätösaineisto.

Rahasto voi käyttää 258-alkuisia tilejä vastaisuudessakin, vaikka otsikko on suppea viitatessaan vain tilivirastojen välisiin tilityksiin.

115 Poistosuunnitelman muutokset

Kysymys: Jos poistosuunnitelma muuttuu, miten käy vanhojen olemassa olevien esineiden poistoajalle? Yhtenäistämme tilivirastoomme kuuluvien virastojen ja laitosten poistosuunnitelmat 1.1.2006 lukien. Voiko ennen tätä ajankohtaa hankittujen esineiden poistot jatkua loppuun asti vanhojen poistosuunnitelmien mukaisesti ja uudet poistoajat koskevat vain uusia hankintoja vai pitäisikö kaikkien ennen 1.1.2006 hankittujen esineiden poisto-aika muuttua uuden poistosuunnitelman mukaiseksi. Esimerkiksi jos poisto-aikaa on 31.12.2005 jäljellä 3 vuotta ja uusi poisto-aika on vuoden lyhyempi, niin muutetaanko jäljellä olevaksi poistoksi 2 vuotta?

Vastaus (annettu 27.12.2005): Valtion kirjanpidossa ei näin yksityiskohtaisesti ole poistosuunnitelman muutosta käsitelty. Yksityispuolen kirjanpitolautakunnan antaman ohjeen mukainen menettely on seuraava:

"Jos käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset muuttuvat olennaisesti, voidaan kyseessä olevan hyödykkeen poistosuunnitelmaa joutua muuttamaan. Aiempien tilikausien poistoja ja kertynyttä poistoeroa ei tällöin kuitenkaan oikaista. Poistosuunnitelman muutos koskee vain muutostilikauden ja sitä seuraavien tilikausien suunnitelmapoistoja."

Edellä oleva voidaan soveltaa myös valtion kirjanpitoon. Poistokäytännön johdonmukaisuuden vuoksi kaikkien hyödykeryhmään kuuluvien hyödykkeiden poistosuunnitelma muutetaan samalla tavoin riippumatta esineen hankinta-ajankohdasta. Esimerkiksi jos henkilöautojen poisto-aika muutetaan 5 vuodesta 6 vuodeksi, tulee kaikkien henkilöautojen poistosuunnitelmiin muuttua poistoajaksi 6 vuotta. Muutos vaikuttaa vasta muutoksen jälkeisiin poistoihin. Edellä oleva on pääsääntö, josta voidaan perustellusta syystä poiketa. Syynä voi olla esim. jokin yksittäisen esineen muista poikkeava taloudellisen tai muun hyödyn tuottamiskyky, minkä johdosta kyseiselle esineelle laaditaan oma poistosuunnitelma.

116 Yömatkarahan kirjaaminen

Kysymys: Virastossamme on kirjattu yömatkara hoja sekä LKP-tilille 4502 Matkustuspalvelut että LKP-tilille 4500 Päivärahat. Kumpi on oikein ja millä perusteella?

Vastaus (annettu 23.12.2005): Yömatkaraha on laadultaan päivärahaa, joten se kirjataan tilille 4500 Päivärahat.

117 Kierrätysmaksu

Kysymys: Virastoomme on ostettu uusi televisio. Hankinnan yhteydessä on maksettu kierrätysmaksua 13,11 euroa. Miten pitäisi kirjata liikkeiden laskuttamat sähkö- yms. laitteiden kierrätysmaksut? Tuleeko kierrätysmaksu osaksi television hankintahintaan vai tiliöidäänkö kyseinen maksu eri LKP-tilille.

Vastaus (annettu 20.9.2005): EU:n ns. romudirektiivi sähkö- ja elektroniikkalaiteromusta pantiin Suomessa täytäntöön kesäkuussa 2004 annetulla jätelain muutoksella ja syyskuussa 2004 annetulla valtioneuvoston asetuksella 852/2004. Asetus tuli voimaan 13.8.2005.

Asetuksen voimaantulon jälkeen sähkö- ja elektroniikkalaiteromusta, kuten kodinkoneista, atk-laitteista ja kulutuselektroniikasta, pääsee maksutta eroon, kunhan ne toimitetaan asianmukaiseen keräykseen. Kierrätysmaksu maksetaan uusien kodinkoneiden hinnassa.

Kierrätysmaksu on osa koneen tai laitteen hankintahintaa ja hankintameno kirjataan kokonaisuudessaan yhdelle LKP-tilille, hankintameno suuruudesta riippuen joko tilille 4000 Arvoltaan vähäiset koneet, kalusteet ja kuljetusvälineet tai sopivalle tilille tiliryhmässä 125-126 Koneet ja laitteet.

118 Maksuaika ja viivästysmaksu

Kysymys: Kuinka pitkä maksuaika meidän on annettava asiakkaalle? Virastomme aikoo periä viivästysmaksuja asiakkailta, joille lähetetään maksukehotus ja olen lukenut, että viivästysmaksun perimisen edellytyksenä on 14 päivän maksuaika.

Vastaus (annettu 13.9.2005): Valtion maksuperusteasetuksen 3 §:n mukaan maksu julkisoikeudellisesta suoritteesta on suoritettava 14 päivän kuluessa laskun saapumisesta suoritteen tilaajalle tai suoritteen vastaanottajalle. Lähetettäessä lasku postitse katsotaan laskun tuleen perille seitsemän päivän kuluessa siitä, kun lasku on annettu postin kuljetettavaksi.

Muiden suoritteiden (liiketaloudellisin perustein hinnoiteltujen suoritteiden) maksuajasta ei maksuperustelaisissa tai -asetuksessa vastaavaa säännöstä ole.

Myytäessä liiketaloudellisin perustein hinnoiteltuja suoritteita yksityishenkilöille (luonnollisille henkilöille) sovelletaan kauppaan myös kuluttajansuojalain säännöksiä. Kuluttajaviraston internet-sivustolta saadun tiedon mukaan kuluttajasiames on ratkaisukäytännössään yleensä edellyttänyt, että laskun lähettämisen ja eräpäivän välillä tulee olla kolme viikkoa. Tällöin postin kulku huomioon ottaen maksuaikaa jää käytännössä kaksi viikkoa.

Vaikka liiketaloudellisin perustein hinnoiteltujen suoritteiden maksuajasta voidaan periaatteessa vapaasti sopia, on suositeltavaa, että kuluttaja-asiamiehen kanta maksuajasta otetaan huomioon myytäessä suoritteita luonnollisille henkilöille. Se, annetaanko vastaava maksuaika myös oikeushenkilöille, kannattaa ratkaista tarkoituksenmukaisuusperustein ts. ottaen huomioon erillisten maksuaikojen työllistävyyssuhteessa tulojen nopeasta perimisestä valtiolle saatava rahoitushyöty.

Mikäli asiakas ei ole maksanut laskua, aletaan viivästyskoron laskeminen 21 päivän kuluttua siitä kun lasku on postitettu.

119 Koulutusmenojen aktivointi

Kysymys: Tilivirastossamme on käynnissä laaja johtamisen kehittämiseen liittyvä hanke, jonka aikana esimiesasemassa olevat suorittavat johtamistaidon erikois-ammattitutkinnon (JET). Voidaanko osaamisen kehittämiseen, esim. johtamisen erikoisammattitutkintoon käytettyjä varoja aktivoida taseeseen kehittämismenoina ja mitkä olisivat sen edellytykset?

Vastaus (annettu 2.9.2005): Kyseessä olevat menot eivät täytä pitkävaikutteisen menon määritelmää, eivätkä ne siten ole aktivoitavissa, vaan kirjataan vuosikuluksi.

Vastauksen perustelut: Talousarviolaisissa tai –asetuksessa ei ole erityissäännöksiä muiden pitkävaikutteisten menojen aktivoinnista. Vastauksen perustelut onkin haettu kirjanpitolain soveltamisesta.

Kirjanpitolain 5:8 §:n mukaan tutkimusmenoja ei saa aktivoida. Sen sijaan kehittämismenot ovat aktivoitavissa erityistä varovaisuutta noudattaen. Kehittämismenojen aktivoinnin perusteista on kauppa- ja teollisuusministeriö antanut 26.1.1998 päätöksen. Sen mukaan kehittämistoiminnalla tarkoitetaan tutkimuksen tulosten tai muun tiedon soveltamista kirjanpitovelvollisen saatavilla oleviin hyödykkeisiin verrattuna olennaisesti toisenlaisen hyödykkeen kehittämiseen (kehittämishankkeeseen) ennen kuin kirjanpitovelvollinen aloittaa hyödykkeen taloudelliseksi tai kannattavaksi tarkoitetun hyödyntämisen.

Kehittämismenot liittyvät em. säännösten mukaan aina välittömästi organisaation tuotantoon. Kyseessä olevat koulutusmenot liittyvät johtamiseen, eivät suorite- tuotantoon. Koulutuksen tavoitteena on parantaa viraston esimiesten kykyä toimia johtavassa asemassa. Koulutusmenot eivät siis täytä kehittämismenoille kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä asetettuja kriteereitä.

Kirjanpitolain 5:11 §:n mukaisten muiden pitkävaikutteisten menojen aktivointiedellytyksiä on tarkemmin tarkasteltu kirjanpitolautakunnan lausunnossa 15.6.1998 (nro 1998/1534). Lausunnossa on otettu kantaa yhtiön johdolle maksettujen konsultointipalkkioiden aktivointimahdollisuudesta. Konsultointipalkkiot ovat periaatteessa aktivoitavissa, mutta kirjanpitolautakunta toteaa, että aktivoinnin tulee aina perustua vastaisiin tulonodotuksiin. Näin ollen menon kirjaaminen (esimerkiksi tutkimusmenoihin) ei vielä sellaisenaan oikeuta aktivoimaan ko. menoja. Vastaiset tulonodotukset on pystyttävä yksilöimään kustannuslaskelmin, jotka samalla muodostavat perustan poistosuunnitelman laatimiselle.

Nyt kyseessä olevat menot liittyvät yleisjohtamisen kehittämiseen, eivätkä ole luonteeltaan sellaisia menoja, joihin liittyvät vastaiset tulonodotukset olisivat osoitettavissa. Koska kyseessä on viranomainen, katsotaan vastaisiin tulonodotuksiin sisältyvän myös menoista saatavan vastineen tai palvelukyvyyn lisäys, joka yleensä realisoituu kustannussäästöinä.

120 Muuttokustannusten korvaukset

Kysymys: Kuinka kirjataan henkilöstölle maksettavat muuttokustannusten korvaukset? Asiasta on ainakin VM:n sopimusmääräykset virkamiesten muuttokustannusten korvaamisesta, liite 4.

Vastaus (annettu 1.9.2005): Verohallitukselta 26.8.2005 on saatu selvitys muuttokustannusten korvauksista tuloverotuksessa:

Verovelvollisen muuttamisesta aiheutuneet menot ovat yleensä vähennyskeltotomia elantokustannuksia. Näin on erityisesti silloin, kun verovelvollinen vaihtaa työnantajaa tai itse anoo työnantajaltaan siirtoa toiselle paikkakunnalle ja saa siirron (esim. KHO 1974/965). Jos työnantaja sen sijaan määrää työntekijän toiselle paikkakunnalle, muutosta johtuvat kustannukset ovat vähennyskelpoisia. Lienee kuitenkin tavallista, että työnantaja tällaisessa tapauksessa korvaa syntyvät muuttomenot eikä työntekijälle siten aiheudu ylimääräisiä kuluja. Tällöin saatu korvaus on pääsäännön mukaan työntekijälle veronalaista tuloa, josta hän saa vähentää todelliset muuttokustannuksensa.

Muuttokustannusten korvaukset (muutoista aiheutuneet menot kuten esim. muuttokuljetukset ja muuttolaatikat) ovat saajalleen ennakonpidätyksen alaista tuloa samoin kuin muuttoraha ja ne kirjataan tapauksesta riippuen joko tilille 4100 Virkasuhdepalkat tai 4101 Työsuhdepalkat.

Jos työnantaja määrättyään työntekijän muuttamaan, maksaa suoraan esim. muuton toteuttavalle yhtiölle muuttokustannukset, ne kirjataan tilille 4339 Muut henkilöstöpalvelut.

Tilikauden 2005 muuttokustannusten korvauksista tehdyt kirjaukset on, mikäli ne on aikaisemman 3.12.2004 annetun ohjeen mukaisesti kirjattu tilille 4510 Muut kustannusten korvaukset, korjattava tilille 4100 Virkasuhdepalkat tai tilille 4101 Työsuhdepalkat ja käsiteltävä asianmukaisesti palkkakirjanpidossa.

121 Vakuutuskorvaukseen sisältyvän arvonlisävero-osuuden kirjaaminen

Kysymys: Miten kirjataan tiliviraston saamaan vakuutuskorvaukseen sisältyvä korvaus tiliviraston maksamasta arvonlisäveromenosta?

Vastaus (annettu 10.8.2005): Talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten brutto- ja nettobudjetointia koskevien määräysten mukaan vakuutuskorvaukset sinällään saadaan tulouttaa (myös bruttobudjetoidulle) tiliviraston toimintamenomomentille. Jos korvattavaan menoon liittyvä arvonlisäveromeno on kuitenkin aikanaan maksettu joko valtion tai hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta, arvonlisäveroa vastaava osuus vakuutuskorvauksesta on tuloutettava hallinnonalan yleisen arvonlisäveromenomomentin oikaisuksi.

Liikekirjanpidossa käytetään tiliä 6000 Vahinkovakuutuskorvaukset.

122 Matkatoimistopalvelun myyjän marginaaliveron kirjaaminen

Kysymys: Tilasimme neuvottelupäivien majoitus- ja ravitsemispalvelut Savonlinnan matkailupalvelujen kautta (Savonlinna Travel Ltd). Matkailupalvelu noudattaa laskutuksessa matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä, eli maksaa arvonlisäveroa vain "katteestaan".

Laskussa näkyy alv-erittely, mutta siitä ei löydy suoraan vähennettävää 8 tai 22 %:n arvonlisäveroa, kuten tavanomaisessa majoitus- ja ravitsemispalveluiden laskuissa. Siinä on vain katteesta laskettu vero, jonka suuruus on jotain muuta kuin 8, 17 tai 22 %.

Voidaanko arvonlisäverotilille tehdä tällaisessa tapauksessa kirjauksia vai onko koko lasku kirjattava kuluksi toimintamomentillemme?

Vastaus (annettu 30.6.2005): WSOY:n jatkuvatäydenteisen arvonlisäverolain kommentaariteoksen mukaan (s.14:26) tositteeseen tulee tehdä soveltuvin osin arvonlisäverolain 209 b §:n mukaiset laskumerkinnät, jos ostajana on elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja. Valtio kuuluu aina jälkimmäiseen ryhmään (oikeushenkilö) ja liiketaloudellista maksullista toimintaa harjoittaessaan myös ensin mainittuun (elinkeinoharjoittaja).

Teoksen mukaan "Matkanjärjestäjän myyntitositteeseen tulee merkitä katteen ja siitä lasketun veron määrä. Näin ollen matkatoimistopalvelun myyjän on myyntitositteessaan ilmoitettava ostajalle katteensa määrä, joka ei tosin ole todellinen kate vaan arvonlisäverolaissa säädetyllä tavalla laskettu marginaali.". Verohallitus on antanut tiedotteen matkailualalla sovellettavasta laskumerkintäkäytännöstä (tiedote 8/1999).

Kun arvonlisävero em. tavalla on eroteltavissa, se kirjataan alv-menomomentille ja alv-kuluttilille. Koska prosenttimäärältään oikeaa liikekirjapidon tiliä ei löydy, on käytettävä sitä tiliä, mikä on prosenteiltaan lähin.

123 Henkilöstöruokailun järjestäminen

Kysymys: Miten kirjataan henkilöstöruokailuun liittyvät tapahtumat seuraavissa tapauksissa? Kaikissa tapauksissa työntekijä maksaa aterialta vähintään verotusarvon verran.

1. Työnantaja myy henkilökunnalleen luontoisedun verotusarvolla ruokailulipukkeen (4,80 €), jolla työntekijä saa sopimusruokalasta aterian. Sopimusruokala laskuttaa työnantajaa käytettyjen lipukkeiden perusteella todellisen hinnan mukaisesti (7,30€). Miten kirjataan lipukkeiden myynti ja sopimusruokalan laskuttamat aterioiden kustannukset? Pitääkö työnantajan maksama ateriatuki (2,50€) erotella eri liikekirjanpidon tilille? Miten arvonlisävero käsitellään?

2. Työnantaja antaa maksutta henkilökunnalleen ruokailulipukkeen, jota voidaan käyttää aterian osamaksuna sopimusruokalassa. Sopimusruokala laskuttaa työnantajaa käytettyjen lipukkeiden perusteella sopimuksen mukaisella hinnalla. Miten kirjataan työnantajan maksama lasku / ateriatuki + alv?

3. Työnantaja maksaa henkilöstöruokailusta ns. tilakorvausta henkilöstöravintolalle keskimääräisen henkilövahvuuden mukaan kuukausittain. Kyseessä on aterioiden hintatason alentamiseksi annettava tilakustannusten työnantajatuki. Miten kirjataan ns. tilakorvaus + alv?

4. Työnantaja maksaa ateriakompensaatiota x,xx € / henkilö / päivä. Kompensatio laskutetaan kuukausittain nimilistan perusteella. Miten kirjataan ateriakompensatio + alv?

Vastaus (annettu 1.6.2005): Henkilöstöruokailun arvonlisäverotuksesta on verohallitus antanut 22.3.2002 ohjeen Dnro 603/40/2002. Tätä ohjetta on muutettu ohjeella 8.3.2004 Dnro 312/40/2004. Ohjeet löytyvät verohallinnon sivustolta www.vero.fi. Hakusanana kannattaa käyttää sanaa henkilöstöruokailu. Jäljempänä on esitetty lyhyet vastaukset esitettyihin kysymyksiin.

1. Jos ruokaliput myydään vähintään verotusarvosta, ei verotettavaa luontoisetua synny. Valtio on arvonlisäverolain 1 §:n perusteella yleisesti arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä, ja voi kirjata henkilöstöruokailun ostojen arvonlisäveron menoksi kirjanpidossaan.

a. Myydään työntekijälle ruokalippu 4,80 € hinta sisältää arvonlisäveroa 0,87 €

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston maksuliiketulo (T)		4,80	
3989 Muut tuotot	xx.xx.21		3,93
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		0,87

b. Ruokalan pitäjä laskuttaa aterialta 7,30 €. Hintaan sisältyy arvonlisäveroa 1,32 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4339 Muut henkilöstöpalvelut	xx.xx.21	5,98	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	1,32	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			7,30

Jos esimerkiksi budjetointia varten halutaan selvittää työnantajan todellisten henkilöstöruokailun kustannusten määrä, voidaan tilille 4339 Muut henkilöstöpalvelut ja 3989 Muut tuotot perustaa alatilit, joille kohdennetaan sekä ruokalippujen myynnistä saadut tulot että ruokalanpitäjälle maksettu korvaus.

2. Jos työntekijän maksama osuus on vähintään verotusarvon verran, ei verotettavaa luontoisetua synny. Työnantaja voi kirjata sopimusruokalalta ruokailulipukkeiden käytöstä saamaansa laskuun sisältyvän arvonlisäveron menoksi kirjanpidossaan.

Esimerkki

Henkilökunta maksaa aterista 4,80. Ravintola laskuttaa työnantajalta ruokailulipukkeiden perusteella lisäkustannuksena 2,50 €/ateria. Laskuun sisältyy arvonlisäveroa 0,45 €/ateria.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4339 Muut henkilöstöpalvelut	xx.xx.21	2,05	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	0,45	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			2,50

3. Jos työntekijä maksaa aterista vähintään luontoisedun määrän suoraan ruokalanpitäjälle, ei verotettavaa luontoisetua synny. Työnantaja voi kirjata ruokalan tilakustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron menoksi kirjanpidossaan. Asiallisesti kyseessä on työnantajan suoritus, jolla on tarkoitus alentaa henkilöstön ruokailukustannuksia.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4202 Muiden rakennusten vuokrat	xx.xx.21	2,05	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	0,45	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			2,50

4) Kirjaukset, tehdään kuten tapauksessa 2.

124 Kiinteistön edelleenvuokraus

Kysymys: Olemme huomanneet jokin aika sitten, että Suomen valtio/alv (y-tunnus 0986674-0) tietoihin ytj-rekisterissä on ilmestynyt merkintä arvonlisäverovelvollisuudesta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Sen alkamispäiväksi on merkitty 01.01.1995.

Merkitseekö tämä nyt sitä, että laskutamme edelleen vuokraamamme tilat arvonlisäverollisilla vuokrilla?

Vastaus (saatu verottajalta 18.5.2005): Tähän ei ole tietääkseni otettu uutta kantaa. Alla viitatussa valtiovarainministeriön työryhmämuistiossa 1/2001 (Arvonlisäverotyöryhmän mietintö) otettua kantaa noudatetaan edelleen. Vaikka valtio olisikin merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, kaikki sen vuokraustoiminta ei silti ole arvonlisäverollista. Vain silloin, kun vuokralainen käyttää tiloja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen edelleen vuokraus käsitellään verollisena.

VALTIOVARAINMINISTERIÖN TYÖRYHMÄMUISTIOITA 1/2001
<http://www.vm.fi/tiedostot/pdf/fi/7528.pdf>

Arvonlisäverotyöryhmän kanta:

Verotuskäytännön mukaan tiliviraston on käsiteltävä verollisena vuokraamiensa tilojen edelleen vuokraus verollisena aina silloin, kun vuokralainen käyttää tiloja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Näin menetellään siitä huolimatta, että tilivirasto ei ole hakeutunut vuokraustoiminnasta erikseen verovelvolliseksi.

Silloin, kun valtion virasto tai laitos vuokraa edelleen vähennyskelvottomaan tarkoitukseen tiloja, joista se itse on maksanut arvonlisäverollisen vuokran, tulee viraston tai laitoksen sisällyttää maksamiensa arvonlisäveromenojen määrä edelleen vuokralaiselta perittävään vuokraan siitä huolimatta, että edelleen vuokraus tällaisessa tapauksessa sinänsä on verotonta.

125 Ajoneuvon katsastusmaksut

Kysymys: Nyt, kun autojen katsastus on kilpailtu, eikä ole enää katsastuskonttorin viranomaistoimintaa, niin mihin kirjataan aikaisemmin tilille 4589 Muut pakolliset maksut kirjatut autojen katsastusmaksut?

Vastaus (annettu 20.5.2005): Ajoneuvon katsastuksesta maksetut maksut kirjataan liikekirjanpidon tilille 4399 Muut ulkopuoliset palvelut.

126 Sisäisen arvonlisäveron kirjaus talousarviokirjanpidossa

Kysymys: Virastomme on kirjannut kuluksi matkalaskun, joka kuului laskuttaa toiselta virastolta. Kirjaus tehtiin 4502 Matkustuspalvelut / toimintamomentti ja 9303 Arvonlisäverokulut 8% / alv-menomomentti. Mille talousarviokirjanpidon tilille kirjaamme sisäisen arvonlisäverotuoton tilin *3978 Yhteistoiminnan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta yhteydessä?

Vastaus (annettu 3.5.2005): Maksettua arvonlisäveroa vastaava kustannusten korvaus kirjataan liikekirjanpidossa tilille *9223 Sisäiset arvonlisäverotuotot 8% ja talousarviokirjanpidossa alv-menomomentin oikaisuksi. Erikseen on vielä syytä korostaa, että tässä ei ole lainkaan kysymys arvonlisäverolain mukaisesta arvonlisäverotulosta, joka kirjattaisiin aina tulomomentille 11.04.01.

Arvonlisäveron kirjaamista on ohjeistettu Käsikirjan luvussa 6 Arvonlisäveroon liittyvät kirjaukset.

Jos em. lasku on virheellisesti kirjattu teillä ja kyseessä on maksavan viraston toimintaan kuuluva kulu, voidaan alkuperäinen kirjaus korjata vastaviennillä kulu-tilille esim. 4502 Matkustuspalvelut ja arvonlisäveromenoihin 9303 Arvonlisäverokulut 8%. Tässä tapauksessa maksajan tulee kirjata lasku kuluksi ja arvonlisäveromenoihin omassa kirjanpidossaan.

127 Käyttöomaisuus

Kysymys: Kuinka kauan käyttöomaisuuskirjanpitojärjestelmän tietokannassa on pidettävä jo luovutettujen tai käytöstä poistettujen esineiden tietoja? Luovutuksen tai käytöstä poiston jälkeen esineen tilaksi tulee järjestelmässä ”luovutettu”, mutta sen tiedot poistuvat lopullisesti tietokannasta vasta erillisen kannan siivousajon jälkeen. Tietohallinnon mukaan käyttöomaisuuskirjanpitojärjestelmän tietokantamme on jo niin suuri, että ohjelman toiminta on hidastunut merkittävästi.

Vastaus (annettu 3.3.2005): Kysytystä asiasta ei ole mitään säännöksiä. Jo myytyjen, romutettujen tai muuten käytöstä poistettujen esineiden pitäminen käyttöomaisuuskirjanpidon tietokannassa on lähinnä tarkoituksenmukaisuuskysymys. Romutuksista, myynneistä ja hallinnansiirroista teillä on kirjanpitoaineistossa (kirjallisena tai sähköisessä arkistossa) olemassa tosite (ja romutus- tai hallinnansiirtopäätös). Näin ollen tietojen säilyttäminen käyttöomaisuuskirjanpidon tietokannassa ei ole tarpeellista kirjanpitoaineiston säilyttämisestä annetun määräyksen perusteella.

Voitte itse ratkaista kannan siivouksen lähinnä käyttäen kriteerinä, kuinka todennäköistä on, että jo teidän käyttöomaisuudestanne poistuneista esineistä vielä tarvitaan tietoa. Käyttöomaisuuskirjanpidon kannastahan tieto on helpommin saatavissa kuin tositearkistosta. Asiallisesti siis käyttöomaisuuskirjanpidon kannan siivouksessa on kysymys samanlaisesta toimenpiteestä kuin kirjanpidon reskonttien tapahtuma-aineiston siivouksesta.

128 Työntekijän osuus työnantajalle palautetusta eläkemaksusta

Kysymys: Olemme maksaneet palkkaa henkilöille kuntoutusrahajaksolta ja työkyvyttömyyseläke jaksolta. Nyt meille on palautettu kuntoutusrahaa ja työkyvyttömyyseläkettä Valtiokonttorista. Ongelma on miten kirjaamme kirjanpitoon työntekijän osuuden eläkemaksuista, koska ne eivät varsinaisesti ole menneet kirjanpidon kirjauksiin ollenkaan. Mikä TaKP-tili, mikä LKP-tili? Pitääkö työntekijän osuus maksaa työntekijälle takaisin, koska se on aikanaan vähennetty hänelle maksetusta palkasta?

Vastaus (annettu 31.1.2005): Valtiokonttori palauttaa sekä työnantajan että työntekijän osuuden työnantajalle ja työnantajan tulee palauttaa työntekijälle tämän osuus. Työntekijän osuus kirjataan väliaikaisesti tilille 2629 Muut lyhytaikaiset velat (T), jolta se poistuu, kun se maksetaan työntekijälle.

129 Palvelun osto: Toiminnan kulu vai siirtotalouden kulu?

Kysymys: Työvoima- ja elinkeinokeskusten tilivirastokokonaisuuteen kuuluvat työvoimatoimistot hankkivat asiakkailleen tutkimus- ja kuntouttamispalveluja eri terveydenhuoltoyrityksiltä ja laitoksilta. Palvelun ostoon tarvittavat varat on budjetoitu kulutusmenomomentille.

Osa TE-keskuksista kirjaa nämä menot siirtomenoluokkaan 8, mutta osa kirjaa niitä sekä kulutus-menoluokkaan 4 että siirtomenoluokkaan. Työministeriön aikaisempi ohje (ennen TE-keskusten tilivirastoaikaa) on ollut, että menot kirjataan 4-alkuisille tileille, mutta nyt momentin perustelut sallivat siirtomenojen kirjaamisen ao. momentilta.

Valtiokonttori on antanut määräyksen 1/03/2002, 17.1.2002, 4- ja 8-alkuisten tilien käyttämisestä, jota en enää löytänyt sivuiltanne (Määräys on kumottu 23.10.2002 annetulla määräyksellä 14/03/2002, joka sisälsi LKP-tilikartan kokonaisuudessaan). Ohjetta soveltaen olisi selvää, että edellä mainitut menot kirjattaisiin siirtomenoluokkaan. LKP-tilikartan kohdassa 4 Toiminnan kulut asia on selkeästi sanottu, vaikkakaan esimerkkinä ei juuri ole tämän momentin käytössä aiheutuvat menotyypit.

Siis kirjataanko AINA JA JOKA TAPAUKSESSA, kun edunsaajana on viraston asiakas, tämäntyyppiset menot erittelemättä menon laatua siirtomenoluokkaan, jos budjetin perustelut sen sallivat.

Vastaus (annettu 26.1.2005): Tilikartan tililuokassa 4 "Toiminnan kulut" oleville tileille kirjataan sellaiset menot, jotka ovat aiheutuneet tiliviraston omasta suorite-tuotannosta. Näiden menojen välittömänä vastikkeena virasto saa yleensä varainhoitovuonna käytettäviä tuotannontekijöitä kuten työpanosta, tavaroita ja palveluksia. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi valtion palveluksessa olevan henkilöstön palkkaukset, muut palkkiot, sosiaaliturvamaksut, eläkemaksut, tavaroiden ja palvelusten ostomenot, puolustusmateriaalin hankintamenot sekä hankintavuote-naan kuluksi kirjattavien koneiden, laitteiden ja kaluston hankintamenot.

Tilikartan tiliryhmässä 82–83 "Siirtotalouden kulut" oleville tileille kirjataan valtion maksamat tulonsiirrot eli siirtomenot. Tulonsiirtona voidaan antaa rahaa, tavaraa tai palveluksia. Valtio ei saa siirtomenoista välitöntä vastiketta tulonsiirron saajalta. Välillisesti siirtomenot edistävät kuitenkin valtion tehtävien toteuttamista. Siirtomenoja ovat esimerkiksi kunnille, muille julkisille yhteisöille, elinkeinoelämälle, kotitalouksille ja yleishyödyllisille yhteisöille maksettavat valtionavut yms. tulonsiirrot.

Vastikkeelliset, viraston omaan toimintaan liittyvät menot on pääsääntöisesti budjetoitu kulutusmenojen (01—29) momenteille ja vastikkeettomat menot pääsääntöisesti siirtomenojen (30—69) momenteille. Momentin määrärahaa saa käyttää ainoastaan momentin numerotunnuksen osoittaman menoryhmän menoihin. Momentin päätösosassa on kuitenkin voitu antaa lupa maksaa kulutusmenomomentilta myös siirtomenoja. Valittaessa liikekirjanpidon tiliä on ratkaisevaa menon tosiasiallinen luonne (esimerkiksi kulutusmeno tai siirtomeno) ei se, miltä momentilta meno maksetaan.

Tulonsiirtoina annettujen tavaroiden ja palvelusten ostomenot kirjataan aina arvonlisäveroiseen tiliryhmässä 82–83 "Siirtotalouden kulut" oleville tileille ja sille sektorille, jolle hankittu tavara luovutetaan tai johon palvelu kohdistuu. Siirtotalouden kuluiksi kirjataan siten esimerkiksi työvoimapolitiittisen aikuiskoulutuksen ostopalvelumenot ja niihin liittyvät koulutusmateriaali- ja matkustusmenot, sekä kehitysyhteistyöhankkeeseen liittyvien ulkomaisten vieraiden matka- ja muut kulutusmenot.

Tilinpäätöksen liitteessä 19 on annettava tiedot menomomentin käytöstä momentin vakioisällöstä poikkeavaan käyttötarkoitukseen.

130 Siirtomenot ja toimintamenomomentti

Kysymys: Mille tilille tulisi kirjata yhteistyösopimus kunnan/kaupungin kanssa? Virastomme on tehnyt sopimuksen Espoon kaupungin kanssa siten, että virastomme maksaa puolet kaupungin palkkaaman lääkärin palkkakustannuksesta. Lääkärin työpanos sisältää rationaalisen lääkehoidon edistämistä, suunnittelua ja kouluttamista. Tilikartassa on tili valtion laitosten yhteistoimintamenoille (*4908), mutta ei yhteistoiminnalle kuntien kanssa.

Virastomme ostaa myös terveyskeskuslääkäreille räätälöityjä koulutuspalveluja Kunnallislääkäreiden täydennyskoulutusorganisaatiolta. Ei siis osta koulutuspalveluja omalle henkilökunnalleen, vaan kustantaa niitä kuntien terveyskeskuslääkäreille. Miten on tämän tiliöinti?

Vastaus (annettu 19.1.2005): Jälkimmäinen tapaus on talousarvioasetuksen 5 §:n 3 momentin 2-kohdan mukainen siirtomeno eli liikekirjanpidossa 8-alkuinen siirtotalouden kulu. Tässähän tilivirasto ei saa itselleen mitään vastiketta, vaan antaa tulonsiirron kuntien terveyskeskuslääkäreille.

Myös ensimmäinen tapaus on 8-alkuinen tulonsiirto, jos virastonne ei saa 1/2 palkkakustannusten korvaamisesta mitään välitöntä vastiketta. Jos taas jotakin välitöntä vastiketta saadaan, miten asia kysymyksen perusteella ei vaikuttaisi olevan, kyse on 4-alkuisesta palvelun ostosta.

Molemmissa tapauksissa ongelmallista on, että kyseisen viraston toimintamenomomenttia ei ole laajennettu koskemaan siirtomenoja. Yleisesti ottaen vastaavanlaisia ongelmia on ratkaistu lisäämällä momentin päätösosaan maininta siitä, että tiettyjä siirtomenoja saa maksaa toimintamenoista (esim. yliopistojen toimintamenomomenttiin on aikanaan lisätty, että opiskelijoille saa maksaa momentilta apurahoja ja stipendejä, jotka siis ovat 8-alkuisia siirtomenoja). Momenteista on ts. tehty näiltä osin ns. sekamomentteja.

131 Luottokorttiyhtiön lähettämä laskukopio tositteena

Kysymys: Virastoon virka-, työ- tai luottamushenkilösuhteessa oleva henkilö maksaa työnantajan luottokortilla arvonlisäverollisen menon. Oston yhteydessä saatu alkuperäinen kuitti on hävinnyt, mutta alkuperäinen lasku on luottokorttiyhtiön lähettämän laskun liitteenä. Saako arvonlisäveron kirjata hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille?

Vastaus (annettu 7.1.2005): Luottokorttiyhtiön laskun liitteenä mahdollisesti oleva alkuperäinen lasku vastaa alkuperäistä kuittia sekä veron että verottoman hinnan osalta, minkä perusteella arvonlisävero kirjataan hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille. Kuittikopioita voi pyytää myös myyjältä.

132 Elinkeinonharjoittajan verottomaan myyntilaskuun sisältyvien arvonlisäveromenojen kirjaaminen

Kysymys: Maksetaan toiminimen (tai muun elinkeinonharjoittajan) veroton myyntilasku, johon laskun mukaan sisältyy elinkeinonharjoittajalle syntyneitä arvonlisäverollisia matkamenoja. Saako matkamenon arvonlisävero-osuuden kirjata pitkälle?

Vastaus (annettu 7.1.2005): Ei saa. Elinkeinonharjoittajan maksama arvonlisäveromeno on jäänyt elinkeinonharjoittajalle kustannukseksi (esim. siksi, ettei elinkeinonharjoittaja toimintansa vähäisyyden vuoksi ole arvonlisäverovelvollinen ja siten oikeutettu arvonlisäveron vähennykseen), mikä ei vaikuta ostajan kirjaukseen. Veroton osto kirjataan siten kokonaisuudessaan ao. kulutilille ja tästä täysin erillinen asia on, että myyjä on laskussaan eritellyt, mihin myyjälle syntyneisiin kustannuksiin hinta perustuu.

133 Yksityishenkilölle maksettavaan luentokorvaukseen liittyvän matkamenon arvonlisäveron kirjaaminen

Kysymys: Maksetaan viraston järjestämässä koulutustilaisuudessa luennon pitäneelle yksityishenkilölle luentopalkkio sekä korvataan matkamenot, joihin sisältyy arvonlisäveroa. Saako matkamenon arvonlisävero-osuuden kirjata hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomentille?

Vastaus (annettu 7.1.2005): Kyse on ennakoperintälain (1118/1996) 13 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesta henkilökohtaisesta luentopalkkiosta, joka on säännöksen mukaan aina palkkaa. Palkan perusteeseen välittömästi liittyvät kulkukorvaukset ja niihin liittyvät arvonlisäveromenot kirjataan hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomentille.

134 Työnantajan puolesta tehdyn arvonlisäverollisen hankinnan kirjaaminen

Kysymys: Virastoon virka-, työ- tai luottamushenkilösuhteessa oleva henkilö maksaa työnantajan puolesta arvonlisäverollisen menon ja laskuttaa sen ao. virastolta. Saako virasto kirjata laskuun sisältyvän arvonlisäveron hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille?

Vastaus (annettu 7.1.2005): Kyse on työnantajan puolesta tehdystä hankinnasta. Tällöin arvonlisävero kirjataan hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille, eli samoin kuten jos virasto olisi itse tehnyt hankinnan.

135 Korkotuoton kirjauksen korjaus seuraavana vuonna

Kysymys: Tilivirastomme on kirjannut valuuttatilitään saamansa korkotulon käyttäen talousarviokirjanpidossa nettobudjetoitua toimintamomenttia. Oikea talousarviotili olisi ollut 12.39.10 Muut sekalaiset tulot. Virhe havaitaan seuraavan tilikauden aikana.

Vastaus (annettu 7.1.2005): Talousarvioasetuksen 45 §:ssä säädetään kirjanpidon virheenkorjaamisesta seuraavasti: "Kirjanpidon virhe on korjattava siten, että voidaan selvästi todeta, mikä on korjattava tosite, mitä on korjattu ja miten korjaus on tehty. Korjaus-, oikaisu- ja siirtokirjauksen todentava tosite on asianmukaisesti hyväksyttävä."

Nyt esillä olevassa tapauksessa on kyse edellisen tilikauden kirjanpidossa tehdyn virheen korjaamisesta. Valtion kirjanpidon käsikirjassa 3.1.2 ohjeistetaan virheen korjaaminen seuraavasti: "Oikaisu- ja siirtokirjaukset tehdään molempiin pakollisiin tililuokkiin. Näin menetellään aina huolimatta siitä, että alkuperäinen kirjaus on ollut jommassa kummassa tililuokassa 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."

Esimerkki kirjauksista kun korjataan edellisellä tilikaudella tehty virheellinen 1000 euron korkotulon kirjaus.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
5001 Korot valuuttamääräisistä saamisista	4.03.xx.xx.2x tai xx.xx.2x	1 000	
5001 Korot valuuttamääräisistä saamisista	12.39.10		1 000

136 Saatujen takuuvuokrien kirjaus

Kysymys: Mitä LKP-tiliä käytetään kirjattaessa viraston saamia takuuvuokria? Nehän ovat vuokranmaksun takeena ja voidaan palauttaa, mutta voi käydä niin, että kuitataan myöhemmin maksamattomia vuokria tai vuokralaisen aiheuttamia vahinkoja vastaan. Käykö tili 2499 Muut pitkäaikaiset velat? Meillä niitä on kirjattu tilille 2550 Talletetut vieraat varat (T). Siellä on lähinnä urakoitsijoilta rahana saatuja rakennus- ja takuuajan vakuuksia.

Vastaus (julkaistu 3.1.2005): Tili 2550 Talletetut vieraat varat (T) on oikea tili, koska takuuvuokran saaminen ei ole lopullinen tulo valtion kannalta eikä niin muodoin talousarviotapahtuma. Vuokranantajan on palautettava saamansa takuuvuokra, jos vuokralainen on täyttänyt kaikki veloitteensa. Talousarviotulo takuuvuokrasta muodostuu silloin, kun sitä käytetään kattamaan esimerkiksi vuokralaisen vuokravelkaa. Vuokralaisen luovuttaman takuuvuokran, kuten muidenkin saatujen vakuuksien, kirjaus tehdään ns. T-tilille, jotta liike- ja talousarviokirjanpidon täsmäyslaskelma täsmää.

Tilille 2499 Muut pitkäaikaiset velat kirjataan tapahtumia, jotka kirjataan myös talousarviokirjanpitoon.

137 Kotitapaturmien ehkäisykampanjan rahoitus

Kysymys: Kuinka tiliöidään Vakuutusyhtiöiden keskusliitolle maksettava kotitapaturmien ehkäisykampanjan rahoitus? Kampanjassa on useita virastoja rahoittajina mm. STM, Stakes, kuntaliitto ym.

Vastaus (annettu 3.12.2004): Kotitapaturmien ehkäisykampanjan rahoitus kirjataan liikekirjanpidon tilille 8250 Käyttötalouden kulut voittoa tavoittelemattomille yhteisöille.

138 Muun kuin rakennerahastosta saadun EU-ennakon käsittely kirjanpidossa

Kysymys: Miten kirjataan tilinpäätöksessä ennakkona saatu rahoitusosuus EU-projektista, kun kulut syntyvät seuraavana vuonna?

Vastaus (annettu 15.11.2004): Tämä asia on ohjeistettu Valtion kirjanpidon käsikirjan 3.1.2 kohdassa 11.4.15 Yhteisrahoitteisen toiminnan tilinpäätösmenettelyt.

Vastaus koskee muun kuin rakennerahastoista saadun EU-rahoituksen ennakkomaksujen käsittelyä tilinpäätöksessä. Rahoitus tulee tällöin suoraan EU:n komissiolta (tai eräissä poikkeustilanteissa ulkomaisen maksuviranomaisen kautta) ja virasto voi nettouttaa sen toimintamenoihinsa, jos viraston toimintamomentti on tältä osin nettobudjetoitu.

Yhteisrahoitteisen hankkeen toteutuneita menoja vastaavat rahoitusosuudet tulee laskuttaa hankkeen rahoittajilta ennen varainhoitovuoden päättymistä. Jos laskutusta vastaavaa rahasuoritusta ei ole saatu ennen varainhoitovuoden päättymistä, merkitään rahoitusosuudet tilinpäätökseen hankkeen tuotoksi ja siirtosäämiseksi.

Rahoittajalta etukäteen saadut rahoitusosuudet kirjataan liikekirjanpidossa tilille 2569 Muut saadut ennakot sekä talousarviokirjanpidossa tilille 600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot, jolta ne kirjataan talousarviotuloksi sitä mukaa kun hankkeesta aiheutuu talousarviomenoja.

Käsikirjassa on tiliöintiesimerkkejä.

139 Käyttöomaisuushyödykkeen hallinnointisopimus ja hyödykkeestä aiheutuvien tuottojen ja kustannusten kohdentaminen

Kysymys: Tilivirastomme on saanut (yhteis)rahoitusta tutkimushankkeita rahoitavalta tilivirastolta. Hankkeessa ostetaan kone, joka rahoitetaan pääosin tämän rahoittajatiliviraston rahoituksella. Loppuosan koneesta rahoittaa kolmas tilivirasto, joka käyttää konetta myös omassa toiminnassaan. Tilivirastojemme toiminnan luonne huomioon ottaen ainoa järkevä vaihtoehto on, että konetta hallinnoi fyysisesti tämä kolmas tilivirasto. Pääosan koneesta rahoittava tilivirasto kuitenkin edellyttää, että koneen omistusoikeuden on kuuluttava meille. Käytännössä tämä siis tarkoittaa, että koneen on oltava meidän taseessamme.

Valtiokonttorin 26.10.1995 antaman varojen ja velkojen inventointi -ohjeen luvussa C "Omaisuuksien ja pääoman kohdistaminen" (s. 1) sanotaan, että tiliviraston hallinnassa oleva valtion omaisuus kohdistetaan yleensä sen tiliviraston omaisuusraporttiin, jolla on omaisuuserän hallinta- ja hoitovastuu. Ohjeen mukaan tämä tilivirasto myös vastaa omaisuuden tuottavasta käytöstä.

Jotta rahoittajatiliviraston vaatimus tulisi täytettyä, voimmeko tehdä sen tiliviraston, jolle koneen hallinta luontevasti kuuluu, kanssa sopimuksen koneen hallinnoinnista? Kone olisi siis heidän hallinnassaan, mutta meidän taseessamme.

Konetta vuokrataan jossakin määrin myös muille tilivirastoille ja valtion ulkopuolisille. Mitä tällöin mahdollisesti pitää ottaa huomioon?

Vastaus (annettu 8.9.2004): Inventointiohjeen tavoitteena on tältä osin ollut varmistaa, että kaikki valtion omaisuus varmasti tulee merkityksi jonkin tiliviraston taseeseen. Tilivirastot voivat inventointiohjeen pääsääntöisen menettelytavan estämättä halutessaan sopia käyttöomaisuushyödykkeen hallinnoinnista kysymyksessä kuvatulla tavalla. Tällöin tulee olla selvää, että koneen omistaa valtio ja että se on kirjattu jonkin tiliviraston taseeseen. Tässä vastauksessa asiaan ei kuitenkaan kiinnitetä enempää huomiota, vaan rahoittajatiliviraston vaatimus on otettu annettuna.

Käyttöomaisuushyödykkeen vuokraaminen on aina maksullista toimintaa. Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelman laatiminen oikein edellyttää, että hyödykkeestä aiheutuvat kustannukset (esim. poistot sekä hoito- ja ylläpito-kustannukset) ja tuotot kohdistuvat sen tiliviraston, jonka suoritteesta on kysymys, kustannusvastaavuuslaskelmaan täysimääräisinä. Valtion maksuperusteasetuksen (211/1992) 1 §:n mukaan suoritteen omakustannusarvoon luetaan myös muille viranomaisille aiheutuneet kustannukset. Tämä merkitsee sitä, että suoritteen hinnoittelussa on otettava huomioon myös hallinnoivalle tilivirastolle aiheutuneet kustannukset.

Muun muassa poistokustannusten vuoksi on luontevaa, että vuokraus on sen tiliviraston suorite, jonka taseeseen hyödyke on kirjattu. Tällöin omaisuushyödykettä hallinnoivan tiliviraston, jos se hoitaa vuokraustoiminnan käytännössä, tulee siirtää maksullisen toiminnan tulot koneen omistajatilivirastolle käyttämällä TaKP-tiliä 610 "Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot" ja LKP-tiliä 2583 "Toiselle tilivirastolle siirrettävät tulot", jotta maksullisen toiminnan tuotot ja kustannukset kohtaavat toisensa saman tiliviraston kustannusvastaavuuslaskelmassa. Tähän

liittyen tilivirastot voivat erikseen sopia hallinnoijatilivirastolle vuokrauksesta aiheutuvien kustannusten korvaamisesta. Valtion kirjanpitolautakunnan lausunnosta 19/2001³ ilmenevin periaattein tällainen korvaus ei ole maksullisen toiminnan tuloa (eikä korvauksen perusteena olevasta hallinnointisuoritteesta siten tarvitse olla säädetty virastoa tai laitosta koskevassa maksuasetuksessa), jolloin korvaus kirjataan hallinnoijatilivirastossa muuksi tuotoksi LKP-tilille *3988 ja maksavassa tilivirastossa palvelun ostoksi 4-alkuiselle tilille.

³ Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto 19/2001 (29.5.2001; Dnro 2/51/2001) hakemukseen, jossa Patenti- ja rekisterihallitus on pyytänyt lausuntoa siitä, kuinka hakija ja yhteistyövirastot kirjaavat kirjanpitoihinsa tulot, jotka jakaantuvat näiden virastojen kesken.

140 Ulosottomaksun kirjaus

Kysymys: Virastomme on perinyt saatavansa ulosoton kautta. Ulosottovirasto perii meiltä tilityksensä perusteella maksua, jonka suuruus on 0,5 % tilityksestä. Miten ulosottoviraston perimä maksu kirjataan, jotta taseeseen ei jää saatavaa velalliselta?

Vastaus (annettu 8.10.2004): Ulosottomaksuja ovat taulukkomaksu, käsittelymaksu ja sen lisäosa (ent. estemaksu), tilitysmaksu, myyntimaksu ja täytäntöönpanomaksu. Maksuista säädetään laissa ja asetuksessa ulosottomaksuista (34/1995 ja 35/1995 muutoksineen). Kyse on erityismaksulainsäädäntöön perustuvista julkisoikeudellisista suoritemaksuista.

Velkojan on 1.9.2004 lukien tullut suorittaa hänelle kulloinkin ulosoton perusteella tilitettävästä rahamäärästä tilitysmaksua 0,5 %, kuitenkin enintään 200 euroa tilityskerralta. Tiliviraston velkojana maksama tilitysmaksu samoin kuin mahdollinen käsittelymaksu ja sen lisäosa kirjataan samalle tilille kuin yksityisoikeudellisten perintäpalvelujen ostot eli tilille 4399 Muut ulkopuoliset palvelut.

Esimerkki: Velallinen on velkaa 1 000 €, joka saadaan perittyä häneltä ulosottoitse kokonaisuudessaan. Tilitysmaksun suuruus on 5 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketililit (T)		995	
4399 Muut ulkopuoliset palvelut	xx.xx.21	5	
1700 Myyntisaamiset (T)			1 000

141 Kirjanpitoakirjojen ja tositteiden julkisuus

Kysymys: Ovatko tiliviraston kirjanpitoakirjat ja tositteet julkisia asiakirjoja?

Vastaus (annettu 8.10.2004):

Yhteenveto ja johtopäätökset

Kirjanpitoaineisto on lähtökohtaisesti julkista tietoa, mutta siihen kuuluvien asiakirjojen ja niihin sisältyvien tietojen luovuttamisessa on kuitenkin noudatettava varovaisuutta. Erityisen tärkeää on kirjanpitoaineistossa olevan salassa pidettävän tiedon tunnistaminen. Salassa pidettävää tietoa sisältyy yleisesti aineiston tositetietoihin ja kirjanpitoakirjoissa reskontratietoihin. Mikäli virkamies toteaa pyydetyn tiedon salaiseksi ja kieltäytyy luovuttamasta sitä, on hänen perusteltava kieltäytyminen julkisuuslain edellyttämällä tavalla kyseisen tiedon pyytäjälle.

Perustelut:

Viranomaisen toiminnan julkisuus

Viranomaisten toiminnan julkisuutta säättävät laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999) sekä asetus viranomaisten toiminnan julkisuudesta ja hyvästä tiedonhallintatavasta (1030/1999). Hallituksen perustelut näille säädöksille löytyvät mm. Eduskunnan kotisivuilta, HE 30/1998 Yksityiskohtaiset perustelut. Kirjanpidon julkisuutta ei kuitenkaan käsitellä erikseen säädösten perusteluissa.

Viranomaisen asiakirjan määrittely ja julkisuus

Lain 1 §:n mukaan viranomaisten asiakirjat ovat julkisia, jollei tässä tai muussa laissa erikseen toisin säädetä. Lain 5 §:ssä todetaan, että viranomaisen asiakirjalla tarkoitetaan viranomaisen hallussa olevaa asiakirjaa, jonka viranomainen tai sen palveluksessa oleva on laatinut taikka joka on toimitettu viranomaiselle asian käsittelyä varten tai muuten sen toimialaan tai tehtäviin kuuluvassa asiassa. Viranomaisen asiakirjana ei kuitenkaan 5 §:n 3 momentin mukaan pidetä eräitä asiakirjoja. Näistä momentin 3. kohdan mukaiset, viranomaisen sisäistä koulutusta, tiedonhakua tai muuta niihin verrattavaa sisäistä käyttöä varten hankitut asiakirjat liittyvät toisinaan kirjanpitoaineistoon.

Kirjanpitoaineiston julkisuutta arvioitaessa on ratkaisevaa, pidetäänkö aineistoa sellaisena asiakirjana, jonka viranomainen on laatinut "toimialaan tai tehtäviin kuuluvassa asiassa", vai esimerkiksi viranomaisen sisäistä käyttöä varten hankittuna asiakirjana, joka ei ole julkinen. Asiakirjan julkisuutta arvioitaessa tulee pitää mielessä lain 3 §:ssä säädetty tarkoitus: "Tässä laissa säädettyjen tiedonsaanti-oikeuksien ja viranomaisten velvollisuuksien tarkoituksena on toteuttaa avoimuutta ja hyvää tiedonhallintatapaa viranomaisten toiminnassa sekä antaa yksilöille ja yhteisöille mahdollisuus valvoa julkisen vallan ja julkisten varojen käyttöä, muodostaa vapaasti mielipiteensä sekä vaikuttaa julkisen vallan käyttöön ja valvoa oikeuksiaan ja etujaan." Valtionhallinnon internetraportointijärjestelmällä (Netra) julkistetaan sekä valtion että sen tilivirastojen kirjanpitoon sisältyvää tietoa nykyisin avoimesti ja laajasti, ei kuitenkaan esimerkiksi tositetietoja.

Lain 6 §:ssä käsitellään viranomaisen laatiman asiakirjan julkiseksi tulemistä. Kirjanpitoaineistoa koskee lähinnä 1 momentin 9. kohta, jonka mukaan asiakirja tulee julkiseksi, kun se on siinä viranomaisessa käsitelty loppuun. Julkisia ovat si-

ten tositteet (laissa esitetyin merkittävin rajauksin), kun ne on viety kirjanpitoon, kirjanpitokirjojen merkinnät kuten pääkirja- ja päiväkirja- sekä reskontralistaukset, kun lopulliset kuukausiajot on ajettu, sekä tilinpäätökset liitteineen sitten, kun ne on allekirjoitettu.

Salassa pidettävät asiakirjat ja tiedot

Osa kirjanpitoaineistosta kuuluu yleensä salassa pidettäviin asiakirjoihin. Lain 24 §:ssä on 32 kohdan luettelo, josta tulee huomioida erityisesti seuraavat kohdat, kun ratkaistaan kirjan-pitooon kuuluvan asiakirjan salassa pitäminen:

- kohta 20 "asiakirjat, jotka sisältävät tietoja yksityisestä liike- tai ammattisalaisuudesta",
- kohta 23 "asiakirjat, jotka sisältävät tietoja henkilön vuosituloista tai kokonaisvarallisuudesta taikka tuen tai etuuden perusteena olevista tuloista ja varallisuudesta taikka jotka muutoin kuvaavat hänen taloudellista asemaansa, sekä ulosottoviranomaisen asiakirjat siltä osin kuin ne sisältävät sellaisia tietoja, jotka ulosottorekisteriin merkittyinä olisivat ulosottolain (37/1895) mukaan salaisia, sekä tiedot luonnollisesta henkilöstä ulosottovelallisenä ja ulosottoselvitys" sekä
- kohta 25 "asiakirjat, jotka sisältävät tietoja sosiaalihuollon asiakkaasta tai työhallinnon henkilöasiakkaasta sekä tämän saamasta etuudesta tai tukitoimesta taikka sosiaalihuollon palvelusta tai työhallinnon henkilöasiakkaan palvelusta taikka tietoja henkilön terveydentilasta tai vammaisuudesta taikka hänen saamastaan terveydenhuollon ja kuntoutuksen palvelusta taikka tietoja henkilön seksuaalisesta käyttäytymisestä ja suuntautumisesta".

Lain 25 §:n mukaan asiakirjaan voidaan tehdä merkintä sen salassa pitämisestä. Tällaisen merkinnän puuttuminen ei luonnollisestikaan vaikuta siihen, onko asiakirja salassa pidettävä. Lain 10 §:n mukaan: "Kun vain osa asiakirjasta on salassa pidettävä, tieto on annettava asiakirjan julkisesta osasta, jos se on mahdollista niin, ettei salassa pidettävä osa tule tietoon." Koska aineistosta tulee ennen sen luovuttamista karsia pois salassa pidettävä osa, luovuttaminen edellyttää tapauskohtaista harkintaa. Mikäli virkamies kieltäytyy antamasta pyydettyä tietoa, on tämä perusteltava (14 §).

Laki velvoittaa luovuttamaan vain riittävän tarkasti yksilöityä tietoa asiakirjasta (13 §) määrä-ajassa (14 §). Tällä varmistetaan, että yksiselitteisesti määritelty tieto annetaan viivytyksettä. Erityisesti on säännelty asianosaisten oikeudesta saada tietoa (11 §) eräin mm. liike- ja ammattisalaisuuksiin liittyvin rajoituksin. Mikäli kyseessä on tietopalveluna annettava tieto (21 §), viranomaisen on mahdollista periä maksu tiedon tuottamisesta. Asiakasta on tällöin syytä informoida arvioiduista kuluista ja tarvittaessa tietopalvelun tuottamisesta on tehtävä kirjallinen sopimus. Asiakirjojen varsinaiset kopioimiskulut voidaan periä asiakkaalta

142 Edustusmenojen kirjaaminen

Kysymys: Olin alkuviikosta koulutuksessa ja siellä tuli ilmi että liike- ja vierasvalahjat tulisi kirjata tilille 4599 Muut kulut. Pyysivät vielä varmistamaan asian Valtiokonttorista.

Esimerkiksi kun on menty vierailulle toiseen yliopistoon ja viety sinne lahjaksi 3 kirjaa á 25 euroa kappale. Lahja voisi olla myös vaikka kukkamaljakkoo tms. Onko kuitenkin sopiva tili aina 4599? Kaikki kukat, jotka on ostettu väitöstilaisuuksien esittelijöille, on tähän asti kirjattu tilille 4009 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat. Onko tämä oikein? Entä mikä olisi sopiva tili jos ostetaan onnittelukukkaa esim. laitoksen johtajalle, joka täyttää 60 vuotta?

Vastaus (annettu 22.9.2004): Liikekirjanpidon tilikartta on rakennettu siten, että kaikki menot kirjataan lähtökohtaisesti menolajin mukaisille tileille. Hinnoittelu- ja kustannuslaskelmia varten tarvitaan kuitenkin tieto edustuskuluista, koska omakustannuslaskelmissa tulisi arvonlisäverollisina ottaa huomioon ne menot, joiden osalta ei arvonlisäverolain mukaan ole oikeutta veron vähennykseen. Tällaiset menot ovat käytännössä kuitenkin siinä määrin vähäisiä ja harvinaisia, että pääsääntönä voidaan pitää laskelmien tekoa verottomin hinnoin. Taloussäännössä on määrättävä, mitä lahjoja määrärahoilla voidaan ostaa ja se miten edustuskuluja seurataan.

143 Arvonlisäveron käsittely läpilaskutustilanteessa (edelleenveloitus)

Kysymys: Tilivirastomme ostaa tavaroita ja palveluita samalla kertaa sekä itsellemme että yhteistyökumppaneille. Miten laskuun sisältyvä arvonlisävero käsitellään kirjanpidossa, kun laskutamme yhteistyökumppaneita heidän osuudestaan?

Vastaus (annettu 30.8.2004): Tässä käsitellään tilannetta, jossa tilivirasto on myyjään nähden ostaja kaikkien osapuolten puolesta ja edelleenveloittaa muilta osapuolilta näiden osuuden. (Toinen vaihtoehto on, että osapuolet ja heidän osuutensa eritellään jo laskussa.) Tällöin on kysymys yhteishankinnasta. Sen tunnusmerkki on, että osapuolet ovat etukäteen sopineet hankinnasta.

Jos tilivirasto lisää edelleenveloitukseen jonkin palkkion (esim. katteen, laskutus-palkkion tms.), kysymys ei enää ole edelleenveloituksesta/yhteishankinnasta, vaan myynnistä, johon sovelletaan ao. tavaran tai palvelun myyntiä koskevia arvonlisäverolain säännöksiä⁴.

Oman osuutensa yhteishankintalaskusta tilivirasto kirjaa normaalisti; veroton osa ja vero kirjataan ao. momentille tai momenteille (esim. toimintamenomomentille ja hallinnonalan yleiselle alv-menomomentille).

Muilta tilivirastoilta edelleenveloitettava osuus (veroton osa + alv) yhteishankintalaskusta kirjataan toiselle tilivirastolle siirrettäväksi menoksi TaKP-tilille 630 sekä LKP-tilille 1992. Menon lopullisesti maksava tilivirasto kirjaa menot lopullisille TaKP- ja LKP-tilille. Menettely on ohjeistettu valtion kirjanpidon käsikirjan versio 3.1.1. luvussa 5.2.2., ks. <http://www.valtiokonttori.fi/hallinnonohjaus/ohjeet/>

Valtion ulkopuolisilta edelleenveloitettava osuus (veroton osa + alv) yhteishankintalaskusta kirjataan pelkästään taseeseen saatavaksi (ei TaKP- kirjausta, koska kyse ei ole valtion menosta) ja edelleenveloitetaan valtion ulkopuoliselta lopulliselta maksajalta alkuperäisen laskun mukaisella verokannalla. Koska tiliviraston ei pääsääntöisesti kuitenkaan voida katsoa suorittavan ja hallinnoivan yhteishankintoja valtion ulkopuolisten kanssa ilman tästä perittävää erillistä hallinnointi-, kulu- tms. korvausta, ei puhdas edelleenveloitustilanne valtion ulkopuolisten kanssa yleensä tule kysymykseen, vaan toiselta ostajalta on laskutettava palkkio tiliviraston suorittamasta hankintapalvelusta. Tällöin kyseessä ei enää ole edelleenveloitus, vaan tavaran tai palvelun myynti, jolloin tilivirasto maksaa koko alkuperäisen laskun arvonlisäveroineen sekä laskuttaa myytävän tavaran tai palvelun sekä oman palkkionsa arvonlisäveroineen hankintapalvelun saajalta. Koska kyse on maksullisesta toiminnasta, kyseisten tavaroiden tai palveluiden myynti tulee myös olla mainittu virastoa tai laitosta koskevassa maksuasetuksessa.

Edellä mainittu on yritykseen sovellettuna selostettu Verohallituksen 20.2.2004 antamassa ohjeessa (Dnro 357/40/2004) "Eräitä kysymyksiä arvonlisäverotuksen laskutussäännöistä", ks. <http://www.vero.fi/>. Ohjeessa on myös kerrottu, miten menetellään, jos edelleenveloitus tehdään ulkomaiselta osapuolelta.

⁴ Jos hankinnasta ei ole sovittu osapuolten välillä etukäteen, kyse ei ole yhteishankinnasta, vaan jälleen-myyntistä. Jälleenmyynti käsitellään myyntinä, vaikka tilivirasto ei lisäisikään omaan ostohintaansa katetta, laskutus-palkkiota tms. tai vaikka tilivirasto myisi hyödykkeen omaa ostohintaa halvemmalla.

144 Virkamiehen matkapäiväkorvaus

Kysymys: Mille Lkp-tilille kirjataan virkamiesten matkapäiväkorvaus?

Vastaus (julkaistu 29.3.2004): Kyse on säännöllisen työajan ulkopuolisesta palkasta, joka koskee vain virkasuhteisia. Virkamiesten matkapäiväkorvaus kuuluu kokonaisansioon eikä ole kulukorvaus, joten se kirjataan tilille 4100 Virkasuhdepalkat.

145 Vaihkokoneesta saatavan hyvityksen kirjaaminen

Kysymys: Olemme hankkimassa uutta konetta (käyttöomaisuutta) ja myyjä on luvannut hyvittää myyjälle luovuttamastamme vanhasta koneesta X euroa. Kirjaammeko uuden koneen hankintamenoksi hyvityksellä vähennetyn hinnan? Kirjaammeko arvonlisäveromenoksi vain alennettua hintaa vastaavan arvonlisäveron?

Vastaus (annettu 22.3.2004): Uuden koneen ostoa ja siihen liittyvä vanhan koneen luovuttaminen vaihtokoneena myyjälle on käsiteltävä kahtena liiketapahtumana: 1) vanhan koneen myyntinä ja 2) uuden koneen ostona. Vanhasta koneesta saatava hyvitys kirjataan samalla tavoin kuin silloin, kun kone myytäisiin ilman uuden koneen hankintaa. Uutta konetta koskevat kirjaukset tehdään käyttäen hankintamenona alentamatonta ostohintaa.

Myyjältä tulee vaatia lasku, josta ilmenevät uuden koneen vähentämätön hankintahinta ja siihen liittyvä arvonlisävero sekä vanhasta koneesta saatu hyvitys.

Esimerkki:

Ostetaan kannettava tietokone, jonka hinta on 1 500 euroa + alv 22 % (330 euroa). Myyjä lupaa hyvittää vanhasta koneesta 300 euroa. Vanhan koneen tasearvo on 200 euroa. Vanhaa konetta on käytetty viranomaistoiminnassa. Ostoa ja myyntiä kirjataan viraston nettobudjetoidulle toimintamomentille.

Koska vanhaa konetta on käytetty viranomaistoiminnassa, on kyseessä arvonlisäveroton myynti. Kirjaukset ovat:

1. Vanhan koneen myyntikirjaukset (koko hyvitys 3-alkuiselle tilille ja TaKP-tilille sekä vanhan koneen poistokirjaus taseesta)
2. Uuden koneen ostoon liittyvät viennit ja sekä nettokauppahinnan maksuvienti (1 830 – 300)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
3906 Muiden koneiden ja laitteiden myyntivoitot	xx.xx.21.		300
3906 Muiden koneiden ja laitteiden myyntivoitot		200	
1255 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet			200
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			1 530
1255 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet	xx.xx.21.	1 500	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19.	330	

146 Arvonlisäveron huomioon ottaminen hankintapäätöksissä

Kysymys: Miten arvonlisävero otetaan huomioon haluttaessa selvittää, onko jokin suorite edullisempaa tuottaa itse vai hankkia valtionhallinnon ulkopuolelta?

Vastaus (annettu 16.3.2004): Vertailtaessa onko jokin suorite edullisempaa tehdä itse, hankkia joltain toiselta virastolta tai hankkia valtionhallinnon ulkopuolelta laaditaan vertailulaskelmat arvonlisäverottomin hinnoin. (Tarkasti ottaen arvonlisäverollisina tulisi ottaa huomioon sellaiset menot, joiden osalta ei arvonlisäverolain mukaan ole oikeutta veron vähennykseen. Tällaiset menot, kuten esim. edustusmenot, ovat käytännössä siinä määrin vähäisiä ja harvinaisia, että pääsääntöinä kannattaa pitää vertailujen tekoa aina verottomin hinnoin.)

Perustelu: Valtion soveltama arvonlisäveron kirjausmenettely on alun perin luotu hankintaneutraliteetin takaamiseksi. Hankintaneutraliteetti tarkoittaa sitä, että arvonlisävero ei saa vaikuttaa vertailuun, jossa selvitetään kannattaako suorite tuottaa itse, ostaa toiselta virastolta tai ostaa valtionhallinnon ulkopuoliselta toimittajalta. Hankintaneutraliteetti on taattu siten, että ostoihin sisältyvä arvonlisävero ei jää viraston kustannukseksi, vaan arvonlisäveromeno kirjataan hallinnonaloittaisille arvonlisäveromenomomenteille. Ilman em. menettelyä valtion oma toiminta saisi arvonlisäveron verran kilpailuetua verrattuna valtionhallinnon ulkopuoliseen toimittajaan.

147 Käyttöomaisuuden arvostaminen

Kysymys: Tilivirastomme on saanut käyttöomaisuutta säätiöltä, joka on ”fuusioitunut” tilivirastoomme. Kyseisenlaisen uuden käyttöomaisuuden poistoaika olisi tilivirastossamme viisi vuotta. Säätiö on hankkinut käyttöomaisuuden vuonna 1997 ja sitä aiemmin. Säätiön kirjanpito ei ole ollut ajan tasalla, sillä käyttöomaisuus on ollut säätiön taseessa alkuperäisen poistamattoman hankintamenon suuruisena.

Koska käyttöomaisuuden tasearvon olisi säätiössä tullut olla nolla, voimmeko merkitä käyttöomaisuuden käyttöomaisuuskirjanpitoomme nollan arvoisena?

Vastaus (annettu 13.2.2004): Säätiön tai muun oikeushenkilön lakkautumisen (purkautumisen) kautta saatu omaisuus merkitään taseeseen käypään arvoon satunnaisena tuottona. Omaisuuden poistoajaksi merkitään käyttöomaisuuskirjanpitoon se aika, jonka omaisuuden arvioidaan tuottavan hyötyä tilivirastolle.

Käypänä arvona voidaan pitää käyttöomaisuudelle säätiön lakkautumista koskevassa lopputilityksessä (ks. säätiölain 19.2 §) määriteltyä arvoa edellyttäen, että arvostaminen tällöin on perustunut käypään arvoon (eikä, kuten kysymyksessä, esimerkiksi säätiön kirjanpidon mukaiseen alkuperäiseen hankintamenuon, josta ei ole tehty lainkaan poistoja) ja että arvostamishetken ja omaisuuden vastaanottamishetken välillä ole tapahtunut olennaisia arvon muutoksia.

On myös syytä todeta, että kysymyksessä ei ole fuusio. Fuusio tarkoittaa kahden samaa oikeudellista yhteisömuotoa olevan oikeushenkilön sulautumista toisiinsa. Tällöin käyttöomaisuuden arvon arviointi on tiukemmin sidoksissa sulautuvan yhteisön kirjanpidon osoittamiin arvoihin. Valtion osalta fuusiotilanteet eivät luonnollisestikaan ole mahdollisia.

148 Yritys- ja yhteisölain mukaiset tiedot viraston ja laitoksen lomakkeissa

Kysymys: Laskulomakkeita lienee rustattu vähän joka virastossa, jotta ne täyt-
täisivät Verohallituksen ohjeen 2661/40/2003 vaatimukset. Hämmennänpä aihet-
ta lisää: miten yritys- ja yhteisötietolain (244/2001) 15 § tähän sovitetaan. Siinä
sanotaan näin:

”Kirjeissä ja lomakkeissa mainittavat tiedot Sellaisen yritys- ja yhteisötietojärjes-
telmään rekisteröidyn rekisteröintivelvollisen, joka on rekisteröity myös kauppare-
kisteriin, arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, ennakkoperintärekisteriin tai työnan-
tajarekisteriin, on kirjeissään ja lomakkeissaan mainittava yritys- ja yhteisötunnus.
Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan sivuliikkeen kirjeissä ja lomakkeissa on lisäksi
mainittava elinkeinonharjoittajan toiminimi, oikeudellinen muoto, kotipaikka, rekis-
teri, johon elinkeinonharjoittaja on kotimaassaan merkitty, ja rekisterinumero
tuossa rekisterissä, sekä mahdollinen selvitystila.”

Minun ymmärryksenäni mukaan edellä mainittu tarkoittaa nimenomaan viraston
omaa y-tunnusta. Valtion Y-tunnuksen 0986674-0 käyttö kattaa vain arvonlisäve-
rollisten rekisteriin kuulumisen, mutta pitäähän esim. ennakkoperintärekisteriin
kuuluminen olla tarkistettavissa.

Omassa virastossamme ratkaisimme asian niin, että laskusta löytyy sekä Suo-
men valtion Y-tunnus että viraston oma Y-tunnus. Huomasin, että eräästä yliopis-
tosta tulleessa laskussa oli ainoastaan Suomen valtion Y-tunnus. Mikähän mah-
taa olla tulkinta tässä asiassa?

Vastaus (annettu 13.2.2004): Virastojen ja laitosten kirjeiden, laskujen ja lomak-
keiden tietosisältöä säädellään monella eri lailla.

Yritys- ja yhteisötunnusrekisteriin tehtävien merkintöjen oikeellisuudesta vastaa
Patentti- ja rekisterihallitus sen kantarekistereihin merkittäväksi säädettyjen tieto-
jen osalta ja Verohallitus muiden yritys- ja yhteisötunnusrekisteriin merkittävien
tietojen osalta. Näille viranomaisille kuuluu myös y-tunnuksen käyttöön liittyvän
neuvonnan ja ohjeistuksen antaminen.

149 Toimintamenoihin kirjatun korkotuoton korjaaminen tilinpäätöksen jälkeen sekalaisiin tuloihin

Kysymys: Tilivirasto on kirjannut virheellisesti valuuttatililtään saamansa korkotuoton käyttäen talousarviokirjanpidossa nettobudjetoitua toimintamäärärahaa. Oikea tili olisi ollut 12.39.10 Muut sekalaiset tulot. Virhe havaitaan seuraavan tilikauden aikana. Kuinka virhe korjataan?

Vastaus (annettu 13.2.2004): Valtion kirjanpidon käsikirjassa ohjeistetaan virheen korjaaminen seuraavasti:

Oikaisu- ja siirtokirjaukset tehdään molempiin pakollisiin tililuokkiin. Näin menetellään aina huolimatta siitä, että alkuperäinen kirjaus on ollut jommassa kummassa tililuokassa oikein.

Kun oikaisu- tai siirtokirjaus koskee kuluvaan vuoteen, 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.

Alla olevassa kirjausesimerkissä on kaksi oikaisuvaihtoehtoa, joko siirretyn siirtomäärärahan momentti tai toimintamomentti. Jos toimintamääräraha ei ole siirtynyt edelliseltä vuodelta, käytetään kuluvan varainhoitovuoden toimintamomenttia. .

Esimerkki kirjauksista:

1. Korjataan edellisellä tilikaudella tehty virheellinen 1000 euron kirjaus joko siirretyn määrärahan TaKP-tilille 4.xx.xx.2x tai toimintamenoihin TaKP-tilille xx.xx.2x.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
5001 Korot valuuttamääräisistä saamisista	4.01.xx.xx.2x. xx.xx.2x.	1 000	
5001 Korot valuuttamääräisistä saamisista	12.39.10.		1 000

Talousarvioasetuksen 45 §:ssä säädetään kirjanpidon virheen korjaamisesta seuraavasti:

Kirjanpidon virhe on korjattava siten, että voidaan selvästi todeta, mikä on korjattava tosite, mitä on korjattu ja miten korjaus on tehty.

Korjaus-, oikaisu- ja siirtokirjauksen todentava tosite on asianmukaisesti hyväksyttävä.

150 Siirtomenoista maksetusta lääkärinpalkkiosta saatu Kelan palautus

Kysymys: Meillä on hieman epäselvyyttä, miten kirjaamme Kelalta tulevan palautuksen. Kyse on työvoimatoimiston maksamista asiakkaan (työttömän) puolesta maksetuista lääkärinpalkkioista, tutkimusmaksuista ym., joista haetaan Kelalta korvausta. Menon maksamme Työvoimapalvelujen erityismenoista ja kirjaamme 8-alkuiselle LKP-tilille. Mihin tuloutamme Kelan palautuksen?

Vastaus (julkaistu 9.2.2004): Kelan palautus kirjataan talousarviokirjanpidossa tuloarviotilille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot ja liikekirjanpidossa tilille 8311 Muut käyttötalouden kulujen palautukset.

151 Siirtomenojen kohdentaminen

Kysymys:

1. Ovatko kaikki kulutusmenomomentilta maksettavat menot kulutusmenoja vai voiko kulutusmenomomentilla olla myös siirtomenoja? Entä päinvastoin, voiko siirtomenomomentilla olla kulutusmenoja?
2. Miten siirtomenot kohdennetaan ja mikä merkitys momentin numerolla on asiaan? Voidaanko siirtomenot kohdentaa suoriteperusteella?
3. Jos siirtomeno kohdennetaan maksatuspäätösperusteella, käykö menon hyväksyminen maksatuspäätöksestä?

Vastaus (julkaistu 15.1.2004): Menon laatu ratkaisee kohdentamisen. Menon kohdentaminen tehdään menon laadun mukaan. Talousarvioasetuksen 5 §:n mukaan menot jaetaan laatunsa mukaan kulutusmenoihin, siirtomenoihin, sijoitusmenoihin ja muihin menoihin. Menon laatu arvioidaan objektiivisten kriteerien mukaan eikä asiaan vaikuta se, miltä momentilta meno maksetaan. Vaikka budjetoinnissa noudatetaankin pääsääntönä sitä, että kulutusmenomenteille (momenttitunnukset 01-29) budjetoidaan vain kulutusmenoja ja siirtomenomomenteilla (momenttitunnukset 30-69) vain siirtomenoja, ovat useat momentit tästä huolimatta budjetoitu tarkoituksellisesti ns. sekamomenteiksi eli momenteiksi, joille on budjetoitu sekä kulutus- että siirtomenoja. Syynä tällaiseen menettelyyn voi olla esimerkiksi kilpailuneutraliteetti tai tietyn toiminnallisen kokonaisuuden rahoittaminen yhdeltä ja samalta momentilta.

Menojen kohdentamisesta säädetään talousarvioasetuksen 5 a §:ssä. Kohdentaminen tehdään pykälässä mainittujen perusteiden mukaisesti, jollei talousarviosta (eli momentin vakiosisällöstä tai momenttikohtaisista päätösosan perusteista) muuta johdu.

Siirtomenojen kohdentamisperusteet

Siirtomenojen kohdentamisesta säädetään talousarvioasetuksen 5 a §:n 3 momentissa. Sen mukaan siirtomenot kohdennetaan joko myöntöpäätösperusteella, muulla sitoumusperusteella tai maksatuspäätösperusteella. Näistä myöntöpäätösperuste ja muu sitoumusperuste viittaavat ajallisesti samaan ajankohtaan.

Niin sanotut lakisääteiset siirtomenot kohdennetaan asetuksen mukaan maksatuspäätösperusteella. Lakisääteisillä siirtomenoilla tarkoitetaan asetuksessa lakiin perustuvia valtionapuja tai muita suorituksia, joiden myönnettävästä ja maksettavasta määrästä säädetään yksityiskohtaisesti laissa tai maksettavaksi tuleva määrä määräytyy yksityiskohtaisesti lain nojalla. Muut siirtomenot kohdennetaan myöntöpäätöksen tai muun vastaavan sitoumuksen tekemisen perusteella.

Menon hyväksymispäätös maksatuspäätöksenä

Maksatuspäätösperusteinen kohdentaminen tarkoittaa menon kohdentamista menon maksettavaksi tulevan määrän yksityiskohtaista vahvistamista koskevan päätöksen (pätöksen päivämäärä) perusteella. Menon hyväksymispäätös sinällään käy maksatuspäätöksestä. Tämä voi kuitenkin edellyttää muiden menojen hyväksymisestä poikkeavia hyväksymismenettelyjä, jotka on otettava huomioon tiliviraston taloussäännössä.

152 Ennakkomaksujen kirjaaminen

Kysymys: Tiliviraston tavanomaiseen toimintaan liittyvät ennakoita, joita maksetaan lähialue- ja kehitysyhteistyöprojektien ulkomailla sijaitseville paikallistoimistoille. Pitääkö tällaiset ennakot kirjata talousarvioon maksuperusteella?

Vastaus (julkaistu 14.1.2004): Silloin kun käteisvaroja annetaan tilivirastoon kuuluvalla yksiköllä tai projektilla, mutta rahaa ei vielä kuitenkaan luovuteta tiliviraston hallinnasta pois, ei kyse ole ennakkomaksusta vaan siirrosta käteiskassaan. Rahan nostamista käteiskassaan ei kirjata talousarvioon, koska valtiolle ei ole siitä syntynyt meno, edes kassaperusteella. Kirjaukset tulee tehdä kassatiliä 1900 käyttäen. Kaikista käteiskassoista on myös pidettävä kirjaa. Jos taas nämä ennakkomaksut maksetaan ulos tilivirastosta (ja siten myös valtiolta) esim. palkansaajalle, tavaran tai palvelun toimittajalle tai tulonsiirron saajalle, niin silloin on kyse ennakkomaksusta ja valtiolle syntyy kassameno. Ennakkomaksu kirjataan maksun yhteydessä toimintamenomomentille, sikäli kuin kyse on vähäisestä, tavanomaiseen toimintaan liittyvästä ennakkomaksusta, jollaiset kuuluvat toimintamenomomentin vakiosisältöön. Merkittävät ennakkomaksut tulee ottaa talousarviossa huomioon erikseen, eikä niitä saa maksaa ilman tällaista talousarviossa myönnettyä lupaa.

153 Käytetyn koneen myynti ja arvonlisävero

Kysymys: Virasto järjestää käytettyjen koneiden ja kalusteiden huutokaupan. Pitääkö myyntihintoihin lisätä arvonlisävero?

Vastaus (julkaistu 13.1.2004): Valtion virastojen ja laitosten käytössä olleiden käyttöomaisuushyödykkeiden kuten koneiden ja kaluston myynnin arvonlisäverollisuus riippuu siitä, mihin toimintaan niitä on virastossa tai laitoksessa käytetty.

Ainoastaan liiketaloudellisessa maksullisessa toiminnassa käytetyn käyttöomaisuushyödykkeen myynti on valtion virastolle ja laitokselle arvonlisäverollista, jos hyödyke on hankittu 1.6.1994 jälkeen. Muussa käytössä ollut tai ennen 1.6.1994 hankittu käyttöomaisuushyödyke myydään arvonlisäverottomana. 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 dokumentoida ja liittää laskuun. Vähäisen myynnin verollisuus voidaan ratkaista hyödykkeen pääasiallisen käytön perusteella.

Myynnistä saatu tulo voidaan nettouttaa toimintamenomomentille, jos hyödykkeen hankinta on rahoitettu toimintamenomäärärahasta tai maksullisesta toiminnasta saadusta tulosta.

Esimerkki kirjauksista, kun liiketaloudellisessa maksullisessa toiminnassa käytetty tietokone myydään käytettynä yritykselle Y. Myyntihinta on 1220 euroa (sis. alv 220 euroa). Tietokoneen tasearvo käyttöomaisuuskirjanpidon mukaan on myyntihetkellä 900 euroa. Poistoja on kirjaamatta 100 euroa.

1. Poisto-osuuden kirjaaminen
2. Myyntivoiton kirjaaminen

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4823 Poistot koneista ja laitteista		100	
1255 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet			100
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		1 220	
3906 Muiden koneiden ja laitteiden myyntivoitot	xx.xx.21.		1 000
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01.		220
3906 Muiden koneiden ja laitteiden myyntivoitot		800	
1255 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet			800

154 Sairausvakuutusmaksu kansainvälisissä työskentelytilanteissa

Kysymys: Vuoden 2004 alusta alkaen työnantajan tulee pidättää rajoitetusti verovelvolliselta ulkomaalaiselta palkansaajalta 1,5 %:n suuruinen sairausvakuutusmaksu. Sv-maksu tilitetään verottajalle ennakonpidätysten yhteydessä. Minkä liikekirjanpidon tasetilin kautta pidätys ja tilitys tehdään?

Vastaus (julkaistu 12.01.2004): Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaalaisen palkansaajan sairausvakuutusmaksun pidätys ja tilittäminen tapahtuu ennakonpidätysten yhteydessä. Tilinä käytetään lkp-tiliä 2580 Ennakonpidätykset. Samaa tiliä käytetään myös silloin, kun suomalainen palkansaaja työskentelee ns. 6 kuukauden sääntöä soveltaen ulkomailla. Tällöin palkkaa maksavan suomalaisen työnantajan tulee toimittaa vakuutusmaksusta ennakonpidätys sv-maksua varten (minipidätys).

Tili 2580 Ennakonpidätykset (T) on tilitysten täsmäyttämisen helpottamiseksi aiheellista alajaotella siten, että palkansaajalta ennakonpidätyksen yhteydessä pidätetyt erät ohjautuvat omille tileilleen (lähdevero, minipidätys, sv-maksu jne.)

Lisätietoa palkansaajan sv-maksuista löytyy verottajan tiedotteista "Muutoksia st-maksuun ja sv-maksuun vuonna 2004 / kansainväliset työskentelytilanteet" sekä "St- ja sv-muutokset/ tilitys- ja vuosi-ilmoitusmenettely alkaen v. 2004". Tiedotteet löytyvät internetistä osoitteesta www.vero.fi.

155 Lomapalkkavelan kohdentaminen suoriteperusteella

Kysymys: Miten lomapalkkavelka kirjataan vuoden 2003 tilinpäätöksessä? Miksi on perustettu uusi tili 2614 Lomapalkkavelka (T)?

Vastaus (julkaistu 19.12.2003): Lomapalkat kirjataan liikekirjanpitoon aina suoriteperusteella. Talousarviokirjanpidossa noudatetaan sitä kohdentamisperustetta, jolla lomapalkat on budjetoitu. Vuoden 2003 talousarviossa lomapalkat on voitu budjetoida joko suoriteperusteella tai maksuperusteella.

Lomapalkkojen suoriteperusteinen kohdentaminen talousarviossa tarkoittaa sitä, että lomapalkat, lomarahat sekä niihin liittyvät sivukulut kirjataan ao. määrärahan talousarviotilille sen varainhoitovuoden talousarviokirjanpitoon, jonka aikana ne ansaitaan riippumatta siitä, milloin maksusuoritus tapahtuu.

Uusi tili 2614 Lomapalkkavelka (T) on perustettu lomapalkkavelan kirjaamista varten silloin, kun lomapalkat on otettu talousarvioon suoriteperusteella. Tiliä 2611 Lomapalkkavelka käytetään edelleen lomapalkkavelan kirjaamisessa silloin, kun lomapalkat on otettu talousarvioon maksuperusteella.

Valtion kirjanpidon käsikirjan kohdassa 11.4.6. on ohjeistettu lomapalkkavelan kirjaaminen tilinpäätöksessä silloin, kun lomapalkat on budjetoitu maksuperusteella.

Seuraavassa esimerkissä on esitetty lomapalkkavelan kirjaaminen suoriteperustetta noudattaen sellaisessa tapauksessa, että ao. menomomentille ryhdytään budjetoimaan lomapalkat suoriteperusteella aikaisemmin noudatetun maksuperusteen sijasta. Siirtymävuonna lomapalkat sisältyvät talousarvioon kaksinkertaisina.

Esimerkki lomapalkkojen suoriteperusteisesta kirjaamisesta:

Selvitetään palkanlaskentajärjestelmästä eri henkilöiden lomapalkat sivukuluineen ansaittujen mutta vielä pitämättömien lomapäivien osalta talousarviotileittäin eriteltynä. Osa henkilöstöstä on osallistunut varainhoitovuoden aikana projektiin, jonka palkkamenot kuuluvat momentille xx.xx.53. Projekti on päättynyt 30.11.vvvv. Kirjataan lomapalkkavelat tilikaudelta 1.1.vvvv - 31.12.vvvv siirtovelaksi 31.12.vvvv seuraavasti. (huom. sivukulut eivät ole todellisten prosenttien mukaiset)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4108 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.21.	160 000	
4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.21.	40 000	
4108 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.53.	20 000	
4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.53.	5 000	
2614 Lomapalkkavelka (T)			225 000

Maksetaan lomapalkat ja lomarahat heinäkuussa vuonna vvv1 kuukausipalkkojen yhteydessä. Maksettavista lomapalkoista osa on ansaittu vuonna vvvv ja osa tammi-maaliskuussa vuonna vvv1.

Lomapalkkojen maksukuukautena koko henkilöstön palkanmaksumomentti on xx.xx.21. (huom. sivukulut eivät ole todellisten prosenttien mukaiset)

<i>LKP-tili</i>	<i>TaKP-tili</i>	<i>Debet</i>	<i>Kredit</i>
<i>4100 Virkapalkat</i>	<i>xx.xx.21.</i>	<i>200 000</i>	
<i>4110 Työnantajan sosiaaliturvamaksut</i>	<i>xx.xx.21</i>	<i>18 000</i>	
<i>4112 Eläkemaksut</i>	<i>xx.xx.21.</i>	<i>30 000</i>	
<i>4114 Tapaturmamaksut</i>	<i>xx.xx.21.</i>	<i>2 000</i>	
<i>1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)</i>			<i>250 000</i>

Selvitetään palkanlaskentajärjestelmästä eri henkilöiden lomapalkat sivukuluineen ansaittujen mutta vielä pitämättömien lomapäivien osalta talousarviotileittäin eriteltyinä varainhoitovuoden vvv1 päättyessä. Koko henkilöstö on koko vuoden ollut palkattuna toimintamenomäärärahasta (TaKP-tili xx.xx.21.). Lomapalkkavelan määrä on yhteensä 150.000 euroa, josta sivukuluja on 30.000 euroa. Kirjataan lomapalkkavelan muutos tilikaudelta 1.1.vvv1 - 31.12.vvv1 seuraavasti (huom. sivukulut eivät ole todellisten prosenttien mukaiset)

<i>LKP-tili</i>	<i>TaKP-tili</i>	<i>Debet</i>	<i>Kredit</i>
<i>4108 Lomapalkkavelan muutos</i>	<i>xx.xx.21.</i>		<i>60 000</i>
<i>4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos</i>	<i>xx.xx.21.</i>		<i>15 000</i>
<i>2614 Lomapalkkavelka (T)</i>		<i>75 000</i>	

156 Korkotuottojen kirjaaminen suoriteperustetta vastaavalla tavalla

Kysymys: Vuoden 2002 lopussa talousarviolain 19 pykälästä kumottiin 2 momentti, jossa säädettiin valtion korkotulojen käsittelystä talousarviossa maksuihin perustuen. Tähän saakka korkosaamiset viraston myöntämistä lainoista on kirjattu tilinpäätöksessä ainoastaan liikekirjanpitoon, jolloin saatavatilinä on käytetty tiliä 1731 Korkosaamiset. Nyt kun korkotulot pitää kirjata suoriteperustetta vastaavalla perusteella myös talousarviokirjanpitoon, niin miten menetellään. Saammeko kirjausmallin?

Vastaus (julkaistu 18.12.2003): Liikekirjanpidossa käytetään jaksotusten kirjauksissa tasetilinä tiliä 1731 Korkosaamiset silloin, kun korkotulot on talousarviossa budjetoitu maksuperusteella. Tiliä 1733 Korkosaamiset (T) käytetään silloin, kun korkotulot on budjetoitu suoriteperustetta vastaavalla tavalla siihen varainhoitovuoteen kuuluvaksi, jolta ne kertyvät lain säännöksen tai tehdyn sopimuksen perusteella.

1. Jaksotetaan vuoden 2003 tilinpäätöksessä saamatta olevia korkoja 100 000 euroa. Korot on budjetoitu talousarviossa suoriteperustetta vastaavalla tavalla.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
5000 Korot euromääräisistä saamisista	xx.xx.xx.		100 000
1733 Korkosaamiset (T)		100 000	

2. Puretaan siirtosaaminen koron maksun yhteydessä.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1733 Korkosaamiset (T)			100 000
1910 Tiliviraston yleinen maksuliiketulotili (T)		100 000	

157 Kuntoutuskulujen kirjaaminen

Kysymys: Työntekijämme on osallistunut ammattijärjestön osittain maksamaan varhaiskuntoutukseen xx -kuntoutuskeskuksessa. Tilivirastomme osallistuu kustannuksiin xx eurolla. Käytetäänkö menon kirjauksessa liikekirjanpidon tiliä 4331 Työterveyspalvelut vai 4339 Muut henkilöstöpalvelut?

Vastaus (julkaistu 2.12.2003): Kuntoutuspalvelun ostoja kirjanpitoon kirjattaessa käytetään liikekirjanpidon tiliä 4331 Työterveyspalvelut. Muita kuntoutukseen liittyviä maksuja ovat mm. Valtiokonttorin maksama kuntoutusraha, jolla tarkoitetaan työnantajalle maksettavaa korvausta kuntoutettavalle kuntoutuksen ajalta maksettavasta palkasta. Tämä kuntoutusraha kirjataan liikekirjanpidossa tilille 4102 Sairausvakuutus yms. lakien mukaiset palautukset ja talousarviokirjanpidossa toimintamomentille. Näistä palautuksista ei saa sosiaaliturvamaksun vähennystä.

Valtiokonttorin myöntämää kuntoutusmäärärahaa käytettäessä, kirjataan kuntoutuksesta aiheutuneet menot liikekirjanpidon asianomaisille tileille ja talousarviolille 28.80.24 VEL-perusteinen ja varhaiskuntoutustoiminta.

158 Ulkopuolinen rahoitus ja paperiton kirjanpito

Kysymys: Laitoksemme on siirtymässä ensi vuonna sähköiseen laskujen käsittelyyn. Tarvitsimme kannanoton koskien EU:n tutkimushankkeita, ESR- ja EAKR - hankkeita. Riittääkö sähköinen arkistointi näiden hankkeiden osalta vai vaaditaanko myös paperiversiot mahdollista EU:n tilintarkastusta varten? Minulla on työministeriön ohje Euroopan sosiaalirahaston kauden 1995–1999 asiakirjojen säilytyksestä, mutta se ei ota kantaa sähköiseen laskujen käsittelyyn ja arkistointiin.

Vastaus (julkaistu 2.12.2003): Yksiselitteistä vastausta kysymykseesi ei voi antaa. Antaessaan paperittoman kirjanpidon lupia Valtiokonttori asettaa seuraavan ehdon sähköisen arkistoinnin käyttöön: "Paperittomaan tositteiden käsittelyyn siirryttäessä on otettava huomioon erityisesti se, mitä ominaisuuksia tositteelta tai muulta hankkeeseen liittyvältä dokumentilta vaaditaan EU:n tai muun rahoituksen saamiseksi." Tiliviraston onkin tapauskohtaisesti selvitettävä rahoituksen ehdot ja muut menettelyt kussakin hankkeessa. Valtion intressi sähköiseen arkistointiin ei saa vaarantaa avustusten saantia.

159 Yhteisrahoitteisen toiminnan ennakkomaksujen kirjaaminen

Kysymys: Millaisina hankkeina pidetään EU:n rahoittamia viranomaistyönä tehtäviä tutkimushankkeita ja miten hankkeiden menot ja tulot jaksotetaan tilinpäätöksessä? Rahoitus tulee suoraan EU:n komissiolta ja virasto voi nettouttaa sen toimintamenoihinsa.

Vastaus (julkaistu 2.12.2003): Viranomaistyönä tehtävät hankkeet, joihin saadaan ulkopuolista rahoitusta, ovat luonteeltaan yhteisrahoitteisia hankkeita. Yhteisrahoitteisen hankkeen perustuntemerkki on, että hankkeeseen saadaan rahoitusta ilman velvoitetta antaa rahoittajalle rahoitusta vastaavaa välitöntä vastinetta. Ulkopuolisen rahoittajan maksama rahoitus on siis luonteeltaan avustusta. Yhteisrahoitteisiin hankkeisiin luetaan myös EU:n rahoittamat hankkeet.

Viranomaistyönä tehtävän yhteisrahoitteisen hankkeen menot kirjataan normaalisti ao. liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon tileille. Rahoittajalta saadut maksuennakot kirjataan liikekirjanpidossa tilille 2569 Muut saadut ennakot ja talousarviokirjanpidossa tilille 600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot. Viimeistään tilinpäätösvaiheessa kirjataan saaduista ennakoista rahoittajan osuutta toteutuneista menoista vastaava osuus ao. 397-alkuiselle liikekirjanpidon tilille ja talousarviokirjanpidon sille momentille, jolle tulo kuuluu. (esim. toimintamomentomomentille). Jos nettouttamiseen käytettävä talousarviotili on budjetoitu maksuperusteella, kirjattaisiin saatu ennako suoraan lopullisille liike- ja talousarviokirjanpidon tileille.

Yhteisrahoitteisten hankkeiden tilinpäätöskirjauksia on käsitelty Valtion kirjanpidon käsikirjan 3.1 kohdassa 11.4.15 Yhteisrahoitteisen toiminnan tilinpäätösmenttelyt.

160 Kilometrikorvausten kirjaaminen halvimman taksan mukaan

Kysymys: Jos matka tehdään omalla autolla, mutta veloitetaan julkisten kulkuneuvojen mukaan, kirjataanko kulu liikekirjanpidon tilille 4501 Kilometrikorvaukset vai tilille 4502 Matkustuspalvelut?

Vastaus (julkaistu 2.12.2003): Kulu kirjataan tilille 4501 Kilometrikorvaukset, koska kyseessä ei ole palvelun osto, vaan omalla autolla ajettuja kilometrejä korvataan halvimman matkustustavan taksalla. Jos oman auton käytöstä maksetaan ostettujen/kulutettujen bensojen mukainen korvaus kuittia vastaan, käytetään tiliä 4006 Poltto- ja voiteluaineet.

161 Matkakorttien arvonlisäverokirjaus

Kysymys: Latasimme HKL:n (YTV:n) matkakorttiin arvoa 50 euron edestä. Saimme kuitin, jossa hinta on 50,00 euroa, arvonlisäveron osuus on 0.00 % ja 0,00 euroa.

Kuinka kirjaamme arvonlisäveron tässä (ja tulevissa kevennetyn laskumerkinnän tapauksissa), jossa arvonlisäveroa ei näy kuitissa?

Vastaus (annettu 6.11.2003): Oikeuskäytännössä on maksuliikkeen hoidoksi ja siten verottomaksi rahoitus-palvelun myynniksi katsottu kertakäyttöisten puhelin-korttien myynti ja ladattavien rahakorttien latauspalvelu (KHO 1996/2697). Tämän vuoksi matkakortin lataukseen ei sisälly arvonlisäveroa. Kun korttia sitten käytetään matkustamiseen, on siinä vaiheessa normaaliin tapaan kyse henkilökuljetuspalvelun ostosta. Eli matkakortin käyttäminen maksuksi käsitellään 8 %:n arvonlisäveron sisältävänä henkilökuljetuspalvelun ostona silloin, kun palvelu on vastaanotettu eli matka on suoritettu.

Kun verovelvollinen ostaja ei saa myyjältä arvonlisäverolain sisältövaatimukset täyttävää laskua, vähennysoikeuden edellytyksenä on, että ostaja on itse laatinut tosittteen, josta ilmenevät edellä tarkoitetut tiedot sekä hankinnasta suoritettava vero ja verokanta.

Koska kyseessä on vähäinen erä (TaA 5 a § 3 momentti), ja koska valtiolla ei ole arvonlisäverotuksessa vähennysoikeutta (AVL 1501/1993, 116 §) kirjataan arvonlisävero matkakortin hankinnan yhteydessä sekä talousarviokirjanpitoon että lii-kekirjanpitoon maksuperusteella. Matkakorttien käytön suoriteperusteinen käsitte-ly johtaisi lisäksi hyvän kirjapitotavan taloudellisuuden periaatteen vastaiseen menettelyyn. Kysyjän tapauksessa kirjaukset ovat seuraavat olettaen, että mak-sukortti on ostettu käteisellä:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1900 Kassatilit (T)			50
4502 Matkustuspalvelut	xx.xx.xx	46,29	
9303 Arvonlisäverokulut 8 %	xx.xx.xx	3,71	

162 Arvonlisävero tukikelpoisena kustannuksena ja arvonlisäveron sisällyttämisen maksatushakemukseen

Kysymys: Virasto on saanut rahoitusta ministeriön hallinnoimasta EU-rahastosta, joka on budjetoitu valtion talousarviossa momentille, josta maksetaan myös arvonlisävero. Rahoitus maksetaan virastolle maksatushakemusta vastaan, eikä momentille ole annettu kirjausoikeutta. Kyseisten hankkeiden tukikelpoisista kustannuksista säädetään asianomaista rahastoa koskevassa EU-asetuksessa, jossa arvonlisävero on määritelty tukikelvottomaksi kustannukseksi, paitsi jos se kansallisen alv-lainsäädännön mukaan on palautukseen oikeuttamatonta.

Tuleeko viraston sisällyttää hankkeeseen liittyvät arvonlisäverot maksatushakemukseensa, mikäli rahoittajan säännöt sen mahdollistavat eli arvonlisävero on tukikelpoinen meno? Onko suositeltavaa valtion kirjanpidon yhtenäisyyden näkökulmasta, että käytäntö vaihtelee eri hankkeissa tai sitä muutetaan kesken hankkeen? Miten arvonlisävero käsitellään yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmassa, mikäli arvonlisäveroa ei laskutettaisi?

Vastaus (annettu 31.7.2018): Käytäntöjen yhteneväisyyden näkökulmasta ei voida pitää perusteltuna tilannetta, jossa arvonlisäveron sisällyttäminen maksatushakemukseen vaihtelee virastoittain tai viraston sisällä saman hankkeen aikana. Valtiolla ei ole oikeutta saada arvonlisäverosta palautusta ja siten voidaan katsoa, että arvonlisäveromenot ovat valtion virastoille lopullisia ja siten tukikelpoisia kustannuksia. Virastot voivat hakea Verohallinnolta todistuksen, joka osoittaa arvonlisäveron olevan virastolle lopullinen kustannus. Rahoitusta myöntävä EU-viranomainen ottaa arvonlisäveron tukikelpoisuuteen viime kädessä kantaa.

Valtiokonttori pitää johdonmukaisena toimintatapana sitä, että virastot sisällyttäsivät tukikelpoiset hankkeeseen sisältyvät arvonlisäveromenot maksatushakemukseen.

Yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmaan sisällytetään kaikki kyseisestä toiminnasta aiheutuvat kustannukset, kuten arvonlisäveromenot, siitä riippumatta ovatko kustannukset rahoittajan rahoitusehtojen mukaisia tukikelpoisia kustannuksia vai eivät.

163 Toisen kirjanpitoyksikön aiheuttama viivästyskorko

Kysymys: Kirjanpitoyksikkömme kaikkia laskuja ei ole saatu maksettua eräpäivään mennessä toisen kirjanpitoyksikön toiminnasta johtuen. Viivästyksistä on aiheutunut kirjanpitoyksiköllemme maksettavaksi viivästyskorkoja. Miten viivästyskorot kirjataan kirjanpitoon? Voidaanko tässä käyttää LKP-tiliä 19920 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot?

Vastaus (annettu 5.7.2018): Menojen käsittely tulee hoitaa siten, ettei valtiolle aiheudu viivästysseuraamuksia. Kirjanpitoyksikön tulee selvittää, onko ostolaskujen käsittelyä mahdollista automatisoida ja keskittää ja varmistaa, että reititysketjut eivät ole liian pitkiä ja hidastuta laskun makuunpanoa. Kun toimittajan kanssa sovitaan palvelun tai tavaran hankinnan laskutuksesta, sopimukseen tulee kirjata 21 päivän maksuehto.

LKP-tiliä 19920 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät menot voidaan käyttää tilanteessa, jossa kirjanpitoyksikkö maksaa toisen kirjanpitoyksikön suoritetuotantoon liittyvän menon tämän määrärahoista. Tapaus on harvinainen eikä kysymyksessä kuvatussa tapauksessa ole kyse toisen kirjanpitoyksikön suoritetuotantoon liittyvästä menosta. Kysymyksessä kuvatussa tapauksessa kirjanpitoyksikkö, jonka laskut on maksettu eräpäivän jälkeen, kirjaa viivästyskoron normaalisti menolajin mukaiselle tilille (vuoden 2018 alusta LKP-tilille 51000010), vaikka viivästystä ei olisi kirjanpitoyksikössä kyseessä olevassa tapauksessa voitu estää.

Viivästyskorkoihin liittyvät korvaukset

Laskun käsittelykulut valtiolla ovat keskimäärin 10 euroa. Valtiokonttori suosittelee, että pienin laskutettava erä on 10 euroa, jolloin laskutuksesta aiheutuvat kustannukset tulevat katetuksi. Mikäli yllä olevassa tapauksessa kirjanpitoyksikkönne päätyy laskuttamaan viivästyskoron viivästysten aiheuttaneelta kirjanpitoyksiköltä, kirjaa viivästyskoron aiheuttanut kirjanpitoyksikkö kulun maksettuihin korvauksiin tilille 61000 Vahingonkorvaukset ja korvauksen laskuttanut kirjanpitoyksikkö saatuihin korvauksiin tilille 60090 Muut vahingonkorvaukset. Ensisijaisesti tulisi pyrkiä kehittämään prosesseja ja järjestelmiä siten, että valtiolle ei aiheudu viivästysseuraamuksia.

164 Maahantuonnin arvonlisäverotuksen muutokset vuoden 2018 alusta lukien

Kysymys: Vuoden 2018 alusta on tullut voimaan muutoksia EU:n ulkopuolisen maahantuonnin arvonlisäverotukseen. Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen maahantuojien tuonnin arvonlisäverotus on siirtynyt Verohallinnon tehtäväksi 1.1.2018 alkaen. Vuoden 2017 loppuun asti menettely on toiminut niin, että Tulli on ilmoitusten perusteella lähettänyt virastolle laskun arvonlisäveroista. Miten muutos vaikuttaa maahantuonnin arvonlisäverokäsittelyyn valtion virastojen osalta?

Vastaus (annettu 11.6.2018):

Toimivaltainen viranomainen

Verohallinto on julkaissut asiaa koskevan ohjeen verkkosivuillaan. Ohjeen mukaan tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotus on siirtynyt Tullilta Verohallinnolle 1.1.2018 lukien arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen tekemien tuontien osalta. Muutos koskee siten myös valtion virastoja ja laitoksia.

Tulli toimittaa maahantuonnin tullauksen entiseen tapaan. Tulli ei enää vahvista maahantuonnista suoritettavan arvonlisäveron määrää tai sitä, onko tuonti arvonlisäveroton arvonlisäverovelvollisten rekisterissä olevilta. Tulli kantaa edelleen tavaroista tullit ja maksut sekä muut verot kuin arvonlisäverot. Tullin kantamat maksut määräytyvät tavaran tullinimikkeen, alkuperän ja tullausarvon perusteella kaikkien asiakkaiden osalta.

Veron peruste ja määrä sekä veroilmoitus

Valtion virastot ja laitokset laskevat maahantuonnista suoritettavan veron omaaloitteisesti. Tavarahan maahantuonnista suoritettavan veron peruste on AVL 88 §:n 1 momentissa tarkoitettu EU:n tullilainsäädännön mukainen tullausarvo, johon on lisätty AVL 91 §, 93 § ja 93 a §:ssä tarkoitettut erät. Näitä eriä ovat kuljetus-, lastaus, purkaus- ja vakuutuskustannukset sekä muut maahantuontiin liittyvät kustannukset kuljetussopimuksen mukaiseen ensimmäiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan saakka sekä valtiolle ja EU:lle kannettavat verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut lukuun ottamatta arvonlisäveroa. Verohallinnon ohjeen kohdassa 2.3 on kerrottu veron perusteesta arvonlisäverotuksessa.

Tiedon veron määrästä Verohallinto saa suoraan keskuskirjanpidosta eivätkä valtion virastot tee maahantuonnista suoritettavasta verosta Verohallinnolle erillistä arvonlisäveroilmoitusta tai tilitä arvonlisäveroa.

Maahantuonnin yhteydessä käytettävä Y-tunnus

Yksittäisen viraston arvonlisäveroasema ei erikseen ilmene yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä. Jos maahantuojana on valtion virasto, sen on käytettävä tullilmoituksella viraston y-tunnusta, ja toimivaltainen viranomainen on Verohallinto.

Kirjauseimerkit

Maahantuonnin arvonlisävero katsotaan kotimaan arvonlisäveroksi. Suoritetun ja perityn maahantuonnin arvonlisäveron kirjauksessa käytetään tätä tarkoitusta varten olevia tilejä, jotta Verohallinto saa keskuskirjanpidosta tiedon maahantuonnin arvonlisäveron määrästä valtion osalta. Ohessa on esitetty maahantuontiin liittyvät kirjauseimerkit.

Mikäli veron perusteeseen vaikuttavat tiedot, kuten kuljetuskustannukset, ovat käytettävissä veron laskemista ja kirjaamista varten jälkikäteen huolintayhtiöiden kuukausittaisilta koontilaskuilta, arvonlisäverokulut ja arvonlisäverotuotot voidaan kirjata kuukausittaisissa koontierissä, eikä niitä ole välttämätöntä kirjata jokaisen maahantuontierän osalta erikseen. Tällöin on kuitenkin pystyttävä tarvittaessa kohdentamaan rahtien koontilaskun sisältämät erät maahantuontieräkohtaisesti. Mikäli veron peruste on tiedossa jo maahantuonnin yhteydessä, kirjataan maahantuonnin arvonlisäverokulu ja arvonlisäverotuotto samaan aikaan menon verottoman osan kanssa (kirjaukset kuten kohdassa 1 ja 3).

Alla on esitetty kirjauseimerkit tilanteessa, jossa veron peruste selviää myöhemmin huolintayhtiöiden koontilaskujen perusteella.

1. Kirjataan EU:n ulkopuolelta maahantuodun hyödykkeen lasku 900 euroa. Veron peruste ja siten veron määrä ei ole vielä tiedossa, sillä rahtikulujen euromäärää ei vielä tiedetä. Arvonlisäveroa ei tästä johtuen vielä tarvitse kirjata.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4xxxxxxx Menotili	XX.XX.XX	900	
25700xxx Ostovelat (T)			900

2. Saadaan lasku rahtikuluista. Kirjataan rahtikulut 100 euroa.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
43990xxx Muut ulkopuoliset palvelut	XX.XX.XX	100	
25700xxx Ostovelat (T)			100

3. Rahtikulujen määrän selvittyä lasketaan veron peruste. Kirjataan laskettu arvonlisäveromeno ja –tulo 240 euroa.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
93300001 Arvonlisäverokulut maahan- tuonnista 24%	a) xx.xx.29 b) xx.xx.50	240	
92420000 Arvonlisäverotuotot maahan- tuonnista 24 %	11.04.01		240

a.) Määräraha on budjetoitu verottomana, jolloin käytetään arvonlisäveromenomomenttia.

b.) Määräraha on budjetoitu verollisena, jolloin käytetään sitä momenttia, jolle arvonlisävero on budjetoitu.

Mikäli veron perusteeseen vaikuttavat kuljetuskustannukset ovat käytettävissä veron laskemista ja kirjaamista varten huolintayhtiöiden kuukausittaisilta koontilaskuilta, arvonlisäverokulut ja arvonlisäverotuotot voidaan kirjata kuukausittaisissa koontierissä, eikä niitä ole välttämätöntä kirjata jokaisen maahantuontierän osalta erikseen. Tällöin on kuitenkin pystyttävä kohdentamaan rahtien koontilaskun sisältämät erät maahantuontieräkohtaisesti.

Ahvenanmaan veroraja

Ahvenanmaan maakunta ei kuulu Euroopan unionin (EU) arvonlisä- eikä valmis-teveroalueeseen. Ahvenanmaan maakunnan ja EU:n arvonlisäveroalueen välisiin tavarantoimituksiin ja siirtoihin sovelletaan arvonlisäverolain kolmansien maiden kanssa käytävään kauppaan liittyviä vientiä ja maahantuontia koskevia säännöksiä. Sekä elinkeinonharjoittajien että muiden maahantuojien tuonnit Ahvenanmaalta muualle Suomen ja muualta Suomesta Ahvenanmaalle ovat verollisia, ellei niitä ole erikseen säädetty verottomiksi.

165 Jakamattomat määrärahat kirjanpidossa

Kysymys: Talousarvion tilijaottelussa on neljällä eri tunnuksella olevia jakamattomia määrärahoja. Mitä eroa näillä on keskenään ja miten erilaiset jakamattomat määrärahat tulee huomioida talousarviokirjanpidon pääkirjalla tai tilinpäätösraporteilla?

Vastaus (annettu 27.9.2017): Valtiovarainministeriön antaman Talousarvion tilijaottelun laadinta -määräyksen mukaisesti jakamattomilla määrärahoilla tarkoitetaan määrärahoja, jotka on merkitty talousarvion tilijaotteluun seuraavasti:

- tunnuksella 000 ne hallinnonaloittain jakamattomat määrärahat, joiden käytöstä päättää valtioneuvoston yleisistunto tai ministeriö,
- tunnuksella 001 ne kirjanpitoyksiköittäin jakamattomat määrärahat ja tuloarviot tai niiden osat, joiden jaosta päättää ministeriö,
- tunnuksella 002 lain tai asetuksen perusteella usean kirjanpitoyksikön käytettävissä olevat määrärahat ja tuloarviot ja
- tunnuksella 003 ne määrärahat ja tuloarviot, joita ei tilijaottelun laadintavaiheessa muista kuin edellä mainituista syistä jaeta kirjanpitoyksiköille.

Tilijaottelua laadittaessa tulee ottaa kantaa, mille tunnukselle jakamaton määräraha merkitään.

- Mikäli jakamattomasta määrarahasta on tarkoitus tehdä jakopäätös, sen tulee olla tunnuksella 000 tai 001. Kirjanpitoyksikkö saa käyttöoikeuden näihin määrärahoihin jakopäätöksellä.
- Tunnuksilla 002 ja 003 tulee olla vain sellaiset jakamattomat määrärahat, joiden käyttöön on muu peruste kuin jakopäätös.

Tunnuksilla 002 ja 003 olevista jakamattomista määrärahoista ei tehdä jakopäätöksiä. Mikäli näiden määrärahojen osalta on tarvetta antaa tekninen vahvistusilmoitus tms. kirjanpitoyksikölle kohdennettu suunnitelma euromäärästä, tätä euromäärää tulee käsitellä suunnitelmätietona, ei samanlaisena talousarviomäärärahana kuin jakopäätöksellä jaettua määrärahaa.

Jakamattomat määrärahat kirjanpidossa

1) 000 ja 001 (jakopäätökset)

Tunnuksella 000 ja 001 olevien jakamattomien määrärahojen esittäminen sekä talousarviokirjanpidon pääkirjalla että tilinpäätöksen talousarvion toteutumalaskelmalla perustuu tehtyihin jakopäätöksiin.

Kirjanpidossa tulee olla jakopäätösten mukaiset tiedot ajantasaisesti. Jakopäätöksessä kerrotaan, saako saaja määrärahaan kirjausoikeuden vai käyttöoikeuden. Jos kyseessä on kirjausoikeus, kirjanpitoyksikkö ottaa ao. talousarviotilin

omaan talousarviokirjanpitoonsa. Jos kyseessä on käyttöoikeus, menot laskutetaan myöntäjältä.

Jakopäätöksen mukaiset tiedot tulee olla sekä jakopäätöksen tekijän että saajan kirjanpidossa yhtenäisellä tavalla: Kun kirjaamisoikeuden sisältävällä jakopäätöksellä annetaan määrärahoja toisen kirjanpitoyksikön käyttöön, tulee antajan vähentää omasta talousarvioluvustaan toisen kirjanpitoyksikön käyttöön antamat määrärahat ja vastaavasti vastaanottavan kirjanpitoyksikön lisätä saamansa määrärahat talousarviolukuun.

Mikäli tehtyä määrärahojen jakoa myöhemmin tarkennetaan, tulee tarkennus käsitellä uutena jakopäätöksenä, jolla muutetaan alkuperäisen jakopäätöksen tietoja myös kirjanpidossa vastaamaan uutta tilannetta.

2) **002, 003 (ei jakopäätöksiä)**

Kiekun talousarviokirjanpidon pääkirjalla esitetään tunnuksella 002 ja 003 olevien jakamattomien määrärahojen talousarvioluku tyhjänä varainhoitovuoden aikana. Tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä Kiekuun tallennetaan talousarvioluvuksi käyttöä vastaava määrä, joten joulukuun pääkirjalla ja muilla Kiekusta otettavilla raporteilla esitetään talousarviolukuna käytön mukainen euromäärä.

Muut kuin Kiekua käyttävät kirjanpitoyksiköt voivat toimia vastaavalla tavalla tai jättää talousarvioluvun tyhjäksi. Tilinpäätöksen talousarvion toteutumalaskelmalla tunnuksella 002 ja 003 olevien talousarviotilien talousarviolukuna esitetään kertymän määrä.

Kiekussa on käsitelty joitakin tunnuksilla 002 ja 003 olevia määrärahoja ikään kuin niistä olisi tehty jakopäätös. Käsitelytapa yhtenäistetään tältä osin vuoden 2018 tiedoista lähtien.

Valtion kirjanpidon käsikirjasta löytyy lisää ohjeistusta talousarviokirjanpidon pääkirjasta ja tilinpäätöksen talousarvion toteutumalaskelmasta (mm. kohdat 2.1.2.4, 2.1.2.5 ja 12.1.1).

166 Toimintoseurantakohteen käyttäminen

Kysymys: Toiminto on pakollinen seurantakohde valtion seurantakohdemallissa. Tuleeko toimintoa käyttää tuntikirjausten lisäksi tulojen ja menojen kirjaamisessa? Mitä toiminto tarkkaan ottaen tarkoittaa ja miten sitä käytetään?

Vastaus (annettu 23.5.2016): Toimintoa tulee käyttää myös tulojen ja menojen kirjaamisessa.

Talousarviolainsäädäntö velvoittaa johdon laskentatoimen järjestämiseen ja sisäiseen valvontaan. Toiminnon käyttö tuo tähän tukea: Toimintojen avulla tuotetaan tietoa viraston tehtävistä (miksi virasto on olemassa) ja niiden kustannuksista. Toiminnon kautta saatavien tietojen avulla virastossa voidaan seurata prosessien tehokkuutta ja tehdä tarvittaessa korjaavia toimenpiteitä puuttumalla menojen sijasta toimintaan, joka menoja aiheuttaa.

Toimintotietoa hyödynnetään myös viraston taloudellisuuden ja tuottavuuden tuloksellisuusraportoinnissa.

Toiminto on tärkeä virastotasoa laajemminkin: Toimintojen seuraamisella mahdollistetaan yhdenmukaisen valtion talousarviotalouden / -hallinnonalatasoisen toimintojen kustannustiedon tuottaminen sekä organisaatorajat ylittävien toimintokokonaisuuksien johtaminen. Ministeriöt voivat hyödyntää tätä tietoa oman hallinnonalansa virastojen tulosohjauksessa.

Yhteisten tukitoiminnon avulla saadaan yhdenmukaista tietoa yhteisistä kustannuksista kuten toimitilat, IT, hankinnat, sisäinen palvelutuotanto jne. ja sitä voidaan käyttää mm. tuottavuuden mittaamisessa.

Toiminnon käytöllä voidaan lisätä toiminnan avoimuutta ja läpinäkyvyyttä niin julkisessa raportoinnissa (www.netra.fi) kuin valtion hallinnon sisäisten raportointitarpeiden näkökulmasta.

Toiminto mahdollistaa myös toimintolaskennan ja yleiskustannuslaskemisen yhtenäisellä tavalla. Toiminto on keskeisin seurantakohde valtionhallinnon yhteisessä kustannusten kohdennusmallissa.

Seurantakohdemallin toiminnot

Seurantakohdemallissa ydintoiminnoilla on valtion yhteinen ministeriön toimialaan kuuluviin tehtäviin perustuva hierarkia, joka on määritelty valtioneuvoston ohjesäännössä (VNOS). Kirjanpitoyksikkö kytkee itse määrittelemänsä ydintoiminnot yhteiseen ydin-toimintohierarkiaan. Ohjesääntöä on täydennetty ohjaus- ja tukitoiminnoilla sekä palkallisilla poissaoloilla. Seurantakohdemallin yhteisiä tukitoimintoja käytetään yhtenäisesti toimintotilikartta-ohjeen mukaan. Ohjeet ja toimintotilikartta löytyvät [Valtiokonttorin kotisivuilta](#).

Toimintojen käyttö

Toiminnoille kirjataan **kaikki viraston toiminnasta aiheutuneet** menot ja tulot.

Kustannuslaskennan näkökulmasta toiminnoille tulee kohdistaa kaikki kustannukset, eli tuotannon tekijöiden (työvoima, palvelujen ostot, aineet, tarvikkeet, toimitilat jne.) käytöstä aiheutuneet taloudelliset uhraukset. Siirtomenot eivät ole viraston kustannuksia, sillä nämä läpikulkuerät eivät aiheudu viraston käyttämistä tuotannon tekijöistä.

Pitkävaikutteiset tuotannon tekijät, eli investoinnit, huomioidaan kustannuslaskennassa pääomakustannuksina, eli poistoina ja korkoina. Käyttöomaisuuden ja vaihto-omaisuuden yksilöiminen tietyille toiminnoille ei ole aina mahdollista tai tarkoituksenmukaista, jolloin nämä pääomakustannukset voidaan jättää kohdistamatta toiminnoille ja vyöryttää kustannuslaskennassa aiheuttamisperiaatetta noudattaen toiminnoille.

Kustannusvastaavuuden ja hinnoittelun tuottamiseksi maksullisen toiminnan ja yhteisrahoitteen toiminnan tulot tulee kirjata toiminnoille ja mahdollisesti muille laskentakohteille.

Toiminnan suunnittelun ja seurannan sekä Kiekun konserniraportoinnin näkökulmasta on oleellista, että toiminnoille kirjataan kaikki viraston toiminnasta aiheutuneet menot ja tulot, eli edellä esitetyn lisäksi myös mm. pitkävaikutteisten tuotannon tekijöiden hankintamenot ja muut kuin maksullisen toiminnan tai yhteisrahoitteen toiminnan tulot. Siirtomenot tai tulot eivät ole viraston toiminnasta aiheutuvia.

Toiminnon käyttö ei rajoitu viraston oman toimintamäärärahan käyttöön. Myös esimerkiksi toiselle virastolle osoitetusta määrärahasta rahoitettu tuotannon tekijän hankinta tai käyttö tulee kirjata toiminnoille.

Kiekussa ei ole yhteistä automaattista validointisääntöä toiminnon käytöstä, mutta on vahvasti suositeltavaa, että virasto laatii itse Kiekuun validointisäännöt varmistamaan toiminnon kattavan käytön niin viraston kuin koko talousarviotalouden tarpeita varten.

167 Arvonlisäveron erittely M2:ssa

Kysymys: Onko M2-matkanhallintaohjelmassa edelleen tarpeen eritellä hotelli-majoituksen yhteydessä oleva hotelliaamiainen eri arvonlisäverokannan vuoksi? Aiemmin eri verokannoilla oli omat LKP-tilit mutta tänä vuonna kaikki verokannat menevät samalle LKP-tilille 93000 Arvonlisäverokulut.

Vastaus (annettu 30.12.2015): Vaikka kaikkien verokantojen mukaiset arvonlisäveromenot kirjataan samalle LKP-tilille ja sekä majoitus- että aamiaismenot matkustuspalveluihin, on erittely eri M2-kululajeille tehtävä, koska niille määritelty alv-laskenta on eri verokantojen (tässä tapauksessa 10 % ja 14%) mukainen. Eli aamiainen on eriteltävä, jotta M2 laskee oikean 14 % alv:n, ja kulun nettosumma muodostuu oikein.

168 Valtiovarainministeriön koulutuskorvauksen käsittely kirjanpidossa

Kysymys: Virastot voivat hakea valtiovarainministeriöltä koulutuskorvausta edeltävän vuoden koulutuksesta. Valtiovarainministeriö vahvistaa koulutuskorvauksen määrän hakemuksen perusteella ja myöntää käyttö- ja kirjausoikeuden momentille 28.60.12 Osaamisen kehittäminen. Miten koulutuskorvaus tulisi käsitellä kirjanpidossa?

Vastaus (annettu 18.12.2015, täydennetty 22.1.2016): Koulutuskorvaus on taloudellinen tuki niille työnantajille, joilla ei ole oikeutta verotuksen yhteydessä tehtävään koulutusvähennykseen. Korvauksella katetaan korvaukseen oikeuttavan koulutuksen ajalta maksettuja palkkauskustannuksia. (Laki koulutuksen korvaamisesta (1140/2013)).

Koulutuskorvaus kirjataan LKP-tilille *39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta ja TaKP-tilinä käytetään toimintamenomomenttia, jolta koulutuskorvauksen perusteena olevat palkkamenot maksettiin. Koulutuskorvaus veloitetaan momentilta 28.60.12 Osaamisen kehittäminen, jolle on saatu käyttö- ja kirjausoikeus ja LKP-tilinä käytetään *49070 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille.

Esimerkki: Kirjanpitoyksikkö on saanut hakemuksen perusteella koulutuskorvausta 20 000 euroa, eli valtiovarainministeriö on myöntänyt kirjanpitoyksikölle 20 000 euron käyttö- ja kirjausoikeuden momentille 28.60.12.

Kiekua käyttävät virastot voivat tarvittaessa käyttää kirjauksissa toimintoa 9999615200 Koulutus oppilaana.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
*39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta	xx.xx.01		20 000
*49070 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille	28.60.12	20 000	

Mikäli viraston toimintamenomomentti on bruttobudjetoitu tai virasto muusta syystä toimii muulla tavalla, kirjataan lain koulutuksen korvaamisesta (1140/2013) 4 §:n tarkoittamia koulutuksesta aiheutuvia menoja koulutuskorvauksen verran suoraan momentille 28.60.12 Osaamisen kehittäminen. Lisätietoja koulutuskorvauksesta löytyy valtiovarainministeriön kotisivuilta:

<http://vm.fi/valtio-tyonantajana/henkilostojohtamisen-tuki/osaamisen-kehittaminen/koulutuskorvaus>

169 Jo laskutetun tukikelvottoman arvonlisäveroa vastaavan tulon oikaisu 2015 lähtien

Kysymys: Olemme kirjanneet hankkeessa maksettuja arvonlisäveromenoja vastaavaa tuottoa vuonna 2014. Nyt on selvinnyt, että kyseinen rahoittaja ei hyväksynyt rahoitusehdoissaan arvonlisäveroa tukikelpoiseksi. Kirjasimme vuonna 2014 arvonlisäveromenoa vastaavan tulon tilille *92220 Sisäiset arvonlisäverotuotot 24 % ja TaKP-tilille 12.39.10 Muut sekalaiset tuotot.

LKP-tili *92220 on poistettu tilikartasta 1.1.2015 alkaen. Miten kirjaamme takaisinperityn arvonlisäveroa vastaavan tuoton?

Vastaus (annettu 21.11.2014): Tulo pitää hyvittää, koska veloitus oli sopimuksen vastainen. Oikaisukirjausten pääperiaatteen mukaan liikekirjanpidossa hyväitetään samaa tiliä kuin on veloitettu. Vuoden 2015 alusta lähtien sisäiset arvonlisäverotilit on poistettu liike-kirjanpidon tilikartasta, joten oikaisukirjausta ei voi tehdä tämän periaatteen mukaisesti.

Vuoden 2015 alusta lähtien rahoittavalta kirjanpitoyksiköltä perittävä arvonlisäveromenoa vastaavan määrärahan veloitus kirjataan samoin kuin muidenkin rahoitettavien menojen määrärahaveloitus. Sisäiset arvonlisäverotuotot, jotka aiemmin kirjattiin esim. tilille *92220, kirjataan nyt joko tilille *39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta tai *39780 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot valtion vi-rastoilta ja laitoksilta. Talousarviokirjanpidossa arvonlisäveroa vastaava tulo kirjataan TaKP-tilille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot, koska tähän ei ole tullut mitään muutosta.

Esimerkki, jossa vuonna 2014 on kirjattu tuloksi 100 % hankkeen menoista arvonlisäveroineen. Myöhemmässä tarkastuksessa todetaan, että rahoitus on myönnetty niin, että arvonlisäveroa vastaavat menot eivät ole tukikelpoisia.

Kohdassa 1 rahoittajana on toinen virasto, joten kirjaus on muuttunut vuodesta 2014. Kohdassa 2 rahoittajana on elinkeinoelämä, joten kirjaus on sama kuin vuonna 2014.

1) Rahoittaja on toinen virasto. Hankkeen toteuttajavirasto kirjaa saamansa takaisinperintä-päätöksen

- arvonlisäveromenoa vastaavan tulon hyvityksen 24 000 euroa LKP-tilille *39780 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta ja TaKP-tilille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot
- summa on avoimena tilillä 1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T), koska rahoittaja on maksanut vain tukikelpoiset menot. Kirjataan saatava pois.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
*39780 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta	12.39.10	24 000	
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			24 000

2) Rahoittaja on elinkeinoelämän sektorille kuuluva. Hankkeen toteuttajavirasto kirjaa saamansa takaisinperintäpäätöksen

- arvonlisäveromenoa vastaavan tulon osuuden 24 000 euroa LKP-tilille 39700 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot elinkeinoelämältä ja TaKP-tilille 12.39.10 Muut se-kalaiset tulot
- summa on avoimena tilillä 1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T), koska rahoittaja on maksanut vain tukikelpoiset menot. Kirjataan saatava pois.

<i>LKP-tili</i>	<i>TaKP-tili</i>	<i>Debet</i>	<i>Kredit</i>
<i>39700 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot elinkeinoelämältä</i>	<i>12.39.10</i>	<i>24 000</i>	
<i>17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)</i>			<i>24 000</i>

170 Toiselta virastolta saadun arvonlisäveromenoa vastaavan tulon kirjaaminen vuonna 2015

Kysymys: Toteuttamissamme yhteisrahoitteisissa hankkeissa maksamme menot toteutusvaiheessa toimintamomentiltamme ja hallinnonalamme arvonlisäveromenomomentilta. Meillä on rahoittavan viraston määrärahaan käyttöoikeus ja laskutamme talousarviomenot. Määrärahan käyttöoikeuden antanut rahoittajavirasto kirjaa talousarviomenon lopulliselle talousarviolille.

Sisäisten arvonlisäverotuottojen ja sisäisten arvonlisäverokulujen tilit poistetaan 1.1.2015 lähtien.

Mikä on vuoden 2015 alusta kirjauskäytäntö, kun laskutetaan alv-menoja toisesta kirjanpitoyksiköstä? Miten rahoittajavirasto kirjaa maksamansa arvonlisäveron?

Vastaus (annettu 21.11.2014): Toiselta kirjanpitoyksiköltä laskutettavat yhteisrahoitteiseen toimintaan tai kustannusten korvauksiin liittyvät rahoitettavat arvonlisäverot kirjataan vuoden 2015 alusta lähtien samoin kuin muutkin laskutettavat määrärahat. Tuotot kirjataan liikekirjanpidossa tileille *39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta tai *39780 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta. Talousarviokirjanpidossa arvonlisäveroa vastaava tulo tuloutetaan momentille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot.

Rahoittava kirjanpitoyksikkö kirjaa määrärahasa käytön tilien *49070 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille tai *49080 Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitus-osuudet valtion virastoille ja laitoksille avulla. Talousarviokirjanpidossa arvonlisävero kirjataan sille momentille, jolle se on budjetoitu.

Esimerkki: Kustannusten korvaus toiselle virastolle

1. Toisen kirjanpitoyksikön määrärahaan yy.yy.yy käyttöoikeuden saanut kirjanpitoyksikkö maksaa ja kirjaa menot ensin omalle nettobudjetoidulle toimintamomentilleen ja arvonlisäveromenomomentille. Kirjauksessa projektilla, hankkeella tms. seurantakohteella zzzz1 rekisteröidään menot, jotka voidaan maksaa määrärahalla yy.yy.yy ja näihin liittyvät arvonlisäverot.

LKP-tili	TaKP-tili	Projekti	Debet	Kredit
4xxx0 menotilit	xx.xx.01	zzzz1	10 000	
93000 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29	zzzz1	2 400	
25700 Ostovelat (T)				12 400

2. Määrärahan käytön laskutuksen kirjaus. Kirjanpitoyksiköt ovat eri hallinnonaloilla. Momenteja, joilta menot maksettiin, hyvitetään. Arvonlisäveroa vastaava tulo tuloutetaan arvonlisäveromenomomentin vakiosisällön mukaisesti sekalaisiin tuloihin momentille 12.39.10.

LKP-tili	TaKP-tili	Projekti	Debet	Kredit
*39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta	xx.xx.01	zzzz1		10 000
*39670 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta	12.39.10	zzzz1		2 400
17490 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			12 400	

3. Määrärahan käyttöoikeuden myöntänyt kirjanpitoyksikkö kirjaa saamansa laskun. Käyttöoikeus on verottomalle momentille.

LKP-tili	TaKP-tili	Projekti	Debet	Kredit
*49070 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille	yy.yy.yy	zzzz1	10 000	
*49070 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille	yy.yy.29	zzzz1	2 400	
26290 Muut lyhytaikaiset velat (T)				12 400

4. Määrärahan käyttöoikeuden myöntänyt kirjanpitoyksikkö kirjaa saamansa laskun. Käyttöoikeus on verolliselle momentille.

LKP-tili	TaKP-tili	Projekti	Debet	Kredit
*49070 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille	yy.yy.yy	zzzz1	12 400	
26290 Muut lyhytaikaiset velat (T)				12 400

171 Hakemisto aakkosjärjestyksessä

12.39.04 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset momentin käyttämisestä	- 47 -
630 tilin korvaaminen yliopistojen siirryttyä talousarvion ulkopuolelle	- 91 -
630 Toiselle kirjanpitoyksikölle siirrettävät talousarviomenot	- 53 -
630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot	- 91 -
Ajoneuvon katsastusmaksut	- 156 -
Ajoneuvoveron kirjaaminen	- 92 -
Aktia Oyj:n A-osakkeiden kirjaaminen	- 93 -
Aloittavaan taseeseen virheellisesti käyttömiksi merkityt leasinglaitteet	- 132 -
Arvonimestä maksettava vero	- 85 -
Arvonlisävero	
- alv-menoa vastaava tulo vuonna 2014	- 12 -
- arvonlisäveroa vastaava tulo	- 17 -
- arvonlisäveromenoa vastaavan tulo	- 210 -
- arvonlisäveron laskennassa syntyvät senttierot	- 64 -
- erittely M2:ssa	- 206 -
- henkilökuntaetuudet	- 94 -
- hotelliaamiainen	- 133 -
- huomioon ottaminen hankintapäätöksissä	- 180 -
- hyväksyminen Rondossa	- 81 -
- itselaaditut menositteet	- 42 -
- kiinteistön edelleenvuokraus	- 155 -
- kustannusten korvaus	- 18 -
- käytetyn koneen myynti	- 187 -
- laskulomakemalli	- 77 -
- luentokorvaukseen liittyvän matkamenon arvonlisävero	- 165 -
- läpilaskustilanne	- 177 -
- matkakortti	- 196 -
- sisäisen arvonlisäveron kirjaus talousarviokirjanpidossa	- 157 -
- sisällyttäminen maksatushakemukseen	- 197 -
- toimintamenomomentille tuloutettu yleislahjoitus	- 17 -
- tukikelpoisena kustannuksena	- 197 -
- tukikelvoton	- 8 -
- tukikelvoton kustannus	- 19 -
- tukikelvoton tulo	- 208 -
- tulon nettominus	- 119 -
- työnantajan puolesta tehty hankinta	- 166 -
- vakuutuskorvaukseen sisältyvä arvonlisävero	- 151 -
- vakuutuskorvaus	- 100 -
- valtion ulkopuolinen rahoittaja 2014 alkaen	- 15 -
- vastuusitoumusten esittäminen	- 109 -
- verottomaan laskuun sisältyvien arvonlisäveromenojen kirjaaminen	- 164 -
- vähennyskelpoisuus ja valtion kirjanpito	- 106 -
- yhteisrahoitteinen hanke 2014 alkaen	- 15 -
- yhteisrahoituslasku	- 139 -
Arvonlisäveron käsittely läpilaskustilanteessa	- 177 -
Arvonlisäveron laskennassa syntyvät senttierot	- 64 -
Bruttomenojen ja -tulojen esittäminen tilinpäätöksen liitteessä 2	- 137 -
Desimaalit toteutumalaskelmalla	- 48 -
D-U-N-S –Numero	- 104 -
Edelleenveloitus	- 177 -
Edellisen vuoden tulo	
- esittäminen kustannusvastaavuuslaskelmalla	- 56 -
- kirjaaminen	- 56 -
Edustusmenojen kirjaaminen	- 176 -
Elektroniikkaromun kierrätysmaksu	- 147 -
Eläkemaksu	
- työnantajalle takautuvasti maksettu eläke	- 135 -
- työntekijän osuus työnantajalle palautetusta eläkemaksusta	- 159 -

Ennakkomaksu	
- ennakkomaksujen kirjaaminen	- 186 -
- saadut ennakot EU:lta	- 170 -
- yhteisrahoitteinen toiminta	- 194 -
Eroraha	- 41 -
EU-matkakulujen kirjaaminen	- 105 -
Henkilökuntaetuuksien arvonlisäverokirjauksista	- 94 -
Henkilöstöruokailun järjestäminen	- 153 -
Hyvityslasku	- 110 -
Itse laaditut menotositteet ja alv	- 42 -
Itselaskutus -menettely	- 32 -
Jakamattoman siirtomäärärahan siirtäminen	- 95 -
Jakamattomat määrärahat kirjanpidossa	- 202 -
Julkisuus	
- kirjanpitokirjat	- 174 -
Katsastusmaksut	- 156 -
Kelan korvaus työterveyshuollon menoista	- 141 -
Kelan palausten kirjaaminen 2014	- 14 -
Kelan palautus siirtomenoista maksetusta lääkärinpalkkiosta	- 184 -
Kelan palautusten kirjaaminen talousarviokirjanpidossa	- 38 -
Kieku-tietojärjestelmän liikekirjanpidon tileistä	- 75 -
Kierrätysmaksu	- 147 -
Kilometrikorvaus halvimman taksan mukaan	- 195 -
Kirjanpitokirjojen ja tositteiden julkisuus	- 174 -
Kirjauksen korjaaminen tilinpäätöksen jälkeen	- 183 -
Kohdentaminen	- 37 -
Kokonaispalvelun ostaminen	- 111 -
Kokonaispalveluna kirjaaminen	
- koulutuspalvelut	- 66 -
- virkistyspalvelut	- 111 -
Kokousmenojen kirjaamisesta	- 65 -
Koordinaattorin maksaman rahoituksen kirjaaminen	- 74 -
Kopiokoneiden vuokrien ja huoltojen kirjaukset	- 63 -
Korkotuottojen kirjaaminen suoriteperustetta vastaavalla tavalla	- 191 -
Kotitapaturmien ehkäisykampanjan rahoitus	- 169 -
Koulutuskorvauksen käsittely kirjanpidossa	- 207 -
Koulutusmenojen aktivointi	- 149 -
Koulustilaisuuden tiliöinti	- 66 -
Kuntoutuskulut	- 192 -
Kurssierot tilinpäätöksessä	
- ostovelat ja myyntisaamiset	- 84 -
Käytetyn koneen myynti	- 187 -
Käyttöomaisuuden myynti	- 9 -
Käyttöomaisuus	
- aktivointirajan muuttaminen	- 107 -
- hallinnointisopimus	- 171 -
- hyvitys vaihtokoneesta	- 179 -
- kirjanpitojärjestelmän tietokannan siivous	- 158 -
- käytetyn koneen myynti	- 187 -
- käyttöomaisuuden myyntivoiton kirjaaminen	- 187 -
- käyttöomaisuuskirjanpidon sisältövaatimukset	- 140 -
- lakanneelta oikeushenkilöltä saadun käyttöomaisuuden arvostaminen	- 181 -
- peruseränmenojen aktivointi	- 143 -
- poistosuunnitelman muutokset	- 145 -
- poistosuunnitelmien muuttaminen tilivirastojen yhdistyessä	- 88 -
- ulkopuolisella rahoituksella hankittu	- 83 -
- vastikkeetta saadun käyttöomaisuuden arvostaminen	- 181 -
- virhe aloittavassa taseessa	- 132 -
Käyttöomaisuuskirjanpito	

- sisältövaatimukset	- 140 -
Lahjoitetut varat	- 101 -
Lahjoitus ja testamenttivarojen vastaanotto	- 7 -
Lakanneelta oikeushenkilöltä saadun käyttöomaisuuden arvostaminen	- 181 -
Laskukopio tositteena	- 163 -
Laskulomakemalli	- 77 -
Liikaa maksetun palkan laskutuksesta	- 52 -
Liikekirjanpidon tilien alajaottelun käyttötarkoituksen muuttaminen kesken vuoden	- 82 -
Lomapalkkavelan henkilösivukuluprosentit	- 51 -
Lomapalkkavelan kohdentaminen talousarvioon suoriteperusteella	- 189 -
Luentokorvaukseen liittyvän matkamenon arvonlisäveron kirjaaminen	- 165 -
Maa-alueiden vaihtamiseen liittyviä kirjauksia (vaihtomaat)	- 68 -
Maahantuonnin arvonlisäverotuksen muutokset	- 199 -
Maksuaika ja viivästysmaksu	- 148 -
Maksukorttimaksuun liittyvien luottolaitoksen provisioiden kirjaaminen	- 73 -
Maksuliike menotilin käyttö	- 52 -
Maksuviivästysdirektiivi	- 36 -
Marginaaliveron kirjaaminen	- 152 -
Matkakorttien arvonlisäverokirjaus	- 196 -
Matkakulut EU	- 105 -
Matkatoimistopalvelun myyjän marginaaliveron kirjaaminen	- 152 -
Menojen kohdentaminen	- 37 -
Menon hyvitys	- 34 -
Monivuotiset vastuut	- 49 -
Muuttokustannusten korvaukset	- 150 -
Myyntivoiton tai -tappion kirjaus	- 9 -
Määrärahan käyttöoikeus	- 32 -
Nettobudjetointi	- 39 -
Oikaisukirjaus	
- talousarviokirjanpitoon seuraavana vuonna	- 167 -
- valuuttatililtä saadut korot	- 167 -
Oman pääoman ehtoiset sijoitukset	- 97 -, - 98 -
Opiskelijaharjoittelusta saatava korvaus	- 72 -
Osingot	- 45 -
Ostaa vai tehdä itse?	- 180 -
Ostovelkojen ja myytisaamisten kurssierot tilinpäätöksessä	- 84 -
Osuuspääoman korot	- 45 -
Palvelukeskusten palvelumaksun kirjaaminen	- 118 -
Palvelun osto	
- toiminnan kulu vai siirtotalouden kulu?	- 160 -
Paperiton kirjanpito	
- ulkopuolinen rahoitus	- 193 -
Perinnässä onnistuminen	- 103 -
Perintätoimiston tilittämä velallisen suoritus	- 130 -
Perusparannusmenojen aktivointi	- 143 -
Poistosuunnitelman muutokset	- 145 -
Poistosuunnitelmien muuttaminen tilivirastojen yhdistyessä	- 88 -
Provision kirjaaminen	- 134 -
Pääomalainat	- 97 -, - 98 -
Rakennerahastomomentilta maksettava ennako	- 10 -
Rakentamispalvelut	- 99 -
Saadut ennakot EU:lta	- 170 -
Saadut korot	- 167 -
Saamisten perintä	- 103 -
Sairausvakuutusmaksu kansainvälisissä työskentelytilanteissa	- 188 -
Satunnaiset tuotot ja kulut	- 50 -
Siirtotalous	
- arvonlisäveroa vastaava tulo	- 19 -
- kelan palautus	- 184 -

- menojen kohdentaminen	- 185 -
- palvelun osto	- 160 -
- saatavien ja velkojen kirjaukset	- 86 -
- siirtomenot ja toimintamenomomentti	- 162 -
- sitoumusperusteinen vastikkeellinen talousarviomeno	- 86 -
- vastikkeellinen siirtomeno	- 86 -
- vastikkeeton tulo	- 86 -
Sisäisen arvonlisäveron kirjaus talousarviokirjanpidossa	- 157 -
Sisäiset kulutilit	- 57 -
Sisäiset tuottotilit	- 57 -
Sisäisten atk-menojen kirjaukset 1.1.2011 alkaen	- 70 -
Sisäisten kulutilien käytöstä	- 53 -
Sisäisten palvelukeskusten palveluveloitusten kirjaaminen kuluksi	- 60 -
Siviilipalvelusvelvollisten päivärahojen kirjaaminen	- 71 -
Suoriteperustetta vastaava tapa	- 191 -
Takuuvuokra	
- vastikkeeton valtionapu	- 86 -
Takuuvuokrat	- 168 -
Talousarvioluku toteutumalaskelmalla	- 48 -
Talousarvion toteutumalaskelma	
- jakamattoman määrärahan käyttämätön osa	- 122 -
- jakamattomat määrärahat	- 123 -
- jakamattomiin määrärahoihin liittyvät valtuudet	- 123 -
- jakopäätöksillä saadut määrärahat	- 123 -
- jakopäätösasiakirjojen hallinta	- 121 -
- siirretyt määrärahat	- 124 -
- siirtomäärärahan lisäjaottelut	- 126 -
- tietolähteet	- 120 -
Teknisen tuen projekti arvonlisäveroa vastaava tulo	- 18 -
Testamentti	- 7 -
Tileistä poistetun saamisen perinnässä onnistuminen	- 103 -
Tileistäpoistojen kirjaaminen	- 142 -
Tili-ilmoituksen HUOM-merkinnät	- 62 -
Tili-ilmoituksen ja täsmäytyslaskelman tarkastus ja hyväksyminen palvelukeskuksessa	- 116 -
Tililajin 175 talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lyhytaikaiset lainasaamiset esittäminen valtion taseessa	- 127 -
Tililajin 258 Tilivirastojen väliset tilitykset esittäminen rahastojen taseessa	- 144 -
Tilinpäätöksen liite 12	- 49 -
Tiliöintiohjeet virastojen välisissä yhteistyösopimuksissa	- 128 -
Toiminnan kulu vai siirtotalouden kulu?	- 160 -
Toimintoseurantakohteen käyttäminen	- 204 -
Toiselle virastolle kuuluvien menojen maksaminen	- 59 -
Toisen viraston menojen maksu	- 53 -
Tosite	
- laskukopio tositteena	- 163 -
Tulielvoton tulo	- 208 -
Tulojen ja menojen kirjaaminen samalle momentille	- 39 -
Tulospalkkioiden kirjaus	- 138 -
Tulospalkkiovelan peruuttaminen	- 131 -
Tuottokirjauksen peruuttaminen	- 35 -
Työmatkasetelien arvonlisäverokirjaus	- 46 -
Työnantajalle takautuvasti maksettu eläke	- 135 -
Työnantajan puolesta tehdyn arvonlisäverollisen hankinnan kirjaaminen	- 166 -
Työsuhdematkalipun hankintamenon kirjaaminen	- 136 -
Työterveyspalvelut, kuntoutuskulut	- 192 -
Tähtitileistä	- 57 -
Täsmäytyslaskelmalla olevan eron selvittäminen ja korjaaminen	- 117 -
Ulkopuolinen rahoitus	
- käyttöomaisuuden hankinta	- 83 -

- ulkopuolinen rahoitus	- 193 -
Ulosottomaksun kirjaus	- 173 -
Vaihtokoneesta saatavan hyvityksen kirjaaminen	- 179 -
Vakioperintäkulu	- 44 -
Vakuutuskorvaukseen sisältyvän arvonlisävero-osuuden kirjaaminen	- 151 -
Vakuutuskorvaus	- 100 -
Valmistus omaan käyttöön	- 99 -
Valtionavustuksen palautuksen kirjaaminen	- 61 -
Valtuusseuranta	
- dokumentaatio	- 31 -
- indeksi	- 24 -
- määrärahalaji	- 29 -
- puitesopimus	- 23 -
- sopimusbonus	- 23 -
- uusittu valtuus	- 28 -
- valtuuslaji	- 30 -
- valtuusnumero	- 27 -
- valuuttakurssi	- 24 -
- vuokravaltuus	- 21 -
- yhdistelmävaltuus	- 24 -
Vastuusitoumusten esittäminen	- 109 -
Vero- ja työnantajamaksu todistukset	- 108 -
Verot	
- valtion maksamien verojen kirjaaminen	- 112 -
Verotusuudistuksista vuoden 2010 alussa	- 89 -
Viivästyskorko	
- Toisen kirjanpitoyksikön aiheuttama	- 198 -
Viivästyskorot	- 36 -
Virkamiehen matkapäiväkorvaus	- 178 -
Virkistyspalvelujen kirjaaminen	- 111 -
Vuokrat	
- kiinteistövero vuokran osana	- 129 -
- saadut takuuvuokrat	- 168 -
Vuokrausta vai palvelua atk-menoissa?	- 67 -
Vähennyskelpoisuus ALV	- 106 -
Yhteisrahoitteinen projekti arvonlisäveroa vastaava tulo	- 19 -
Yhteisrahoitteinen toiminta	- 113 -
- ennakkomaksun kirjaaminen	- 194 -
- lasku ja arvonlisävero	- 139 -
- saadun ennakkomaksun palauttaminen	- 90 -
- tukikelvoton kustannus	- 19 -
- arvonlisäveromenoa vastaava tulo	- 17 -
Yhteistoiminnan tuoton peruminen	- 96 -
Yhteistyösopimukset	- 128 -
Ylijäämän palautukset	- 45 -
Yliopistojen ja budjettitalouden väliset liiketapahtumat	- 43 -
Yritys- ja yhteisölain mukaiset tiedot viraston ja laitoksen lomakkeissa	- 182 -
Yömatkarahan kirjaaminen	- 146 -